

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093999

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de de 10 de septiembre de 2024

Gran Sala

Asunto n.º C-465/20 P

#### SUMARIO:

**Políticas comunitarias. Ayudas de Estado. Ventajas fiscales selectivas. Decisiones fiscales anticipadas (tax rulings) adoptadas por un Estado miembro. Atribución de los beneficios generados por licencias de propiedad intelectual a las sucursales de sociedades no residentes. Apple.** Las autoridades fiscales irlandesas adoptaron decisiones fiscales anticipadas, denominadas «tax rulings», relativas a la determinación de los beneficios imponibles de ASI y de AOE en Irlanda, de conformidad con las propuestas formuladas a este respecto por los representantes del grupo Apple. La Decisión de la Comisión controvertida concluyó que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían reducido las cargas que normalmente deberían haber recaído en ASI y en AOE en el curso de sus operaciones comerciales y que, por tanto, debía considerarse que dichas decisiones fiscales habían concedido ayudas de funcionamiento a estas dos sociedades. Sin embargo, consideró que, en la medida en que ASI y AOE formaban parte del grupo Apple, que tiene carácter multinacional, y en que este grupo debía considerarse una única unidad económica, en el sentido de la jurisprudencia, el grupo en su conjunto se había beneficiado de las ayudas estatales concedidas por Irlanda mediante las decisiones fiscales anticipadas controvertidas. El Tribunal General a los efectos del examen de la legalidad de la Decisión controvertida, recordó que, en el marco del control de las ayudas estatales, para examinar si las decisiones fiscales anticipadas controvertidas han constituido tales ayudas, corresponde a la Comisión demostrar que concurren los requisitos para la existencia de una ayuda estatal, en el sentido del art.107.1 TFUE, y, en particular, que dichas decisiones fiscales habían concedido una ventaja selectiva y en este caso estimó que la Comisión no había logrado demostrar de forma suficiente en Derecho la existencia de una ventaja en el sentido del art. 107.1 TFUE, y anuló la Decisión controvertida en su totalidad. La Comisión sostiene que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas son imputables a Irlanda, puesto que fueron adoptadas por su Administración tributaria, a saber, la *Irish Revenue*, que es un órgano del Estado. Pues bien, a su parecer, estas decisiones fiscales anticipadas y la aceptación por Irlanda de las declaraciones fiscales de ASI y de AOE sobre la base de dichas decisiones no pueden disociarse. Por otra parte, según la Comisión, en la medida en que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas redujeron los beneficios imponibles de ASI y de AOE a efectos de la norma irlandesa, Irlanda renunció a ingresos fiscales y, por tanto, a recursos estatales. El TJUE desestima las objeciones formuladas por Irlanda y por ASI y AOE relativas a la extralimitación de la Comisión en el ejercicio de sus competencias por el hecho de haber calificado a esas dos sociedades de «apátridas fiscales» y concluir que existía una ventaja selectiva, con carácter principal, debido a la no atribución de las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, con carácter subsidiario, debido a la elección inadecuada de los métodos de atribución de beneficios a esas sucursales irlandesas y, con carácter alternativo debido a que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas constituían una excepción de la norma irlandesa de manera discrecional. El Tribunal de Justicia declara que la Decisión controvertida no presenta lagunas que hayan impedido al Tribunal de Justicia ejercer plenamente su control de legalidad y el carácter selectivo de la ventaja otorgada a ASI y a AOE por las decisiones fiscales anticipadas controvertidas está demostrado de manera suficiente en Derecho, sobre la base de la línea de razonamiento principal de la Comisión contenida en la Decisión controvertida, de modo que no es necesario examinar los motivos y las alegaciones invocados por Irlanda, así como por ASI y AOE, para impugnar las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de sus líneas de razonamiento formuladas con carácter subsidiario y alternativo y por tanto procede anular la sentencia del Tribunal General en la medida en que estima las objeciones formuladas por Irlanda y anula la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, relativa a la ayuda estatal concedida por Irlanda a Apple, y se pronuncia sobre las costas.

#### PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 107 y 108.

#### PONENTE:

Don N. Wahl.

En el asunto C-465/20 P,

que tiene por objeto un recurso de casación interpuesto, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 25 de septiembre de 2020,

**Comisión Europea**, representada por los Sres. L. Flynn y P.-J. Loewenthal y por la Sra. F. Tomat, en calidad de agentes,

parte recurrente,

en el que las otras partes en el procedimiento son:

**Irlanda**, representada por la Sra. M. Browne, Chief State Solicitor, el Sr. A. Joyce y la Sra. J. Quaney, en calidad de agentes, asistidos inicialmente por el Sr. P. W. Baker, KC, la Sra. C. Donnelly, SC, la Sra. A. Goodman, SC, la Sra. S. Kingston, SC, y el Sr. B. Doherty, BL, y posteriormente por el Sr. P. W. Baker, KC, la Sra. C. Donnelly, SC, el Sr. P. Gallagher, SC, la Sra. A. Goodman, SC, el Sr. B. Doherty, BL, y el Sr. D. Fennelly, BL,

**Apple Sales International Ltd**, con domicilio social en Cork (Irlanda),

**Apple Operations International Ltd**, anteriormente Apple Operations Europe Ltd, con domicilio social en Cork,

representadas por el Sr. D. Beard, KC, el Sr. J. Bourke, Barrister, la Sra. L. Osepciu, Barrister, el Sr. C. Riis-Madsen, advokat, el Sr. E. van der Stok, advocaat, y el Sr. A. von Bonin, Rechtsanwalt,

partes demandantes en primera instancia,

**Gran Ducado de Luxemburgo**, representado inicialmente por los Sres. A. Germeaux y T. Uri y posteriormente por los Sres. A. Germeaux y T. Schell, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. J. Bracker y el Sr. D. Waelbroeck, avocats,

**República de Polonia**,

**Órgano de Vigilancia de la AELC**, representado inicialmente por el Sr. M. Sánchez Rydelski, la Sra. C. Simpson y el Sr. C. Zatschler y posteriormente por el Sr. M. Sánchez Rydelski y la Sra. C. Simpson, en calidad de agentes,

partes coadyuvantes en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente, la Sra. K. Jürimäe, los Sres. C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz y Z. Csehi y la Sra. O. Spineanu-Matei, Presidentes de Sala, y los Sres. M. Ilešič, J.-C. Bonichot, I. Jarukaitis, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (Ponente) y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretario: Sr. M. Longar, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de mayo de 2023;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de noviembre de 2023;

dicta la siguiente

## Sentencia

1. Mediante su recurso de casación, la Comisión Europea solicita la anulación de la sentencia del Tribunal General de 15 de julio de 2020, Irlanda y otros/Comisión (T-778/16 y T-892/16, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2020:338), por la que este anuló la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple (DO 2017, L 187, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

### I. Antecedentes del litigio

2. Los antecedentes del litigio, expuestos en los apartados 1 a 47 de la sentencia recurrida, pueden resumirse, a efectos del presente procedimiento, del siguiente modo.

## A. Sobre el historial del grupo Apple

### 1. Sobre el grupo Apple

3. El grupo Apple, fundado en 1976 y con base en Cupertino (Estados Unidos), se compone de Apple Inc. y de todas las sociedades controladas por esta (en lo sucesivo, denominadas conjuntamente, «grupo Apple»). El grupo Apple diseña, fabrica y comercializa, en particular, dispositivos multimedia y de comunicación móvil, ordenadores personales y reproductores de música digital portátiles y vende programas informáticos, otros servicios y soluciones de red propios, así como contenido digital y aplicaciones de terceros. El grupo Apple comercializa sus productos y servicios a los consumidores, empresas y administraciones de todo el mundo, a través de sus tiendas minoristas, sus tiendas en línea y su servicio de venta directa, así como a través de operadores de telefonía móvil, mayoristas, distribuidores y revendedores no vinculados. La actividad mundial del grupo Apple está estructurada alrededor de unas áreas funcionales clave gestionadas y dirigidas desde los Estados Unidos por ejecutivos que se encuentran en Cupertino.

### 2. Sobre ASI y AOE

4. En el seno del grupo Apple, Apple Operations International Ltd (AOI) es una filial participada al 100 % por Apple Inc. AOI posee el 100 % de la filial Apple Operations Europe Ltd (AOE), anteriormente denominada «Apple Computer Ltd (ACL)». Esta posee el 100 % de la filial Apple Sales International Ltd (ASI), anteriormente denominada «Apple Computer Accessories Ltd (ACAL)» y posteriormente «Apple Computer International». Tanto ASI como AOE están constituidas como sociedades de Derecho irlandés, pero no son residentes fiscales irlandesas.

5. Tal como se indica en los considerandos 113 a 115 de la Decisión controvertida, una parte importante de los miembros de los Consejos de Administración de ASI y de AOE eran directores, empleados por Apple Inc. establecidos en Cupertino. En el considerando 115 de dicha Decisión se reproducen extractos de resoluciones y de actas de reuniones de las asambleas generales y de los Consejos de Administración de ASI y de AOE. Las resoluciones de los Consejos de Administración versaban generalmente sobre temas como el pago de dividendos, la aprobación de los informes de gestión o el nombramiento y dimisión de directores. De manera más ocasional, dichas resoluciones tenían por objeto la constitución de filiales y la concesión a determinados directores de poderes que cubrían actividades como la gestión de las cuentas bancarias, las relaciones con los gobiernos y los organismos públicos, las auditorías, la celebración de contratos de seguro, el arrendamiento, la compra y la venta de activos, la recepción de mercancías y los contratos comerciales.

6. Apple Inc., por una parte, y ASI y AOE, por otra, estaban vinculadas por un acuerdo de reparto de costes (en lo sucesivo, «acuerdo de reparto de costes»). Los costes compartidos se referían, en particular, a la investigación y el desarrollo (I+D) de las tecnologías incorporadas en los productos del grupo Apple. El acuerdo de reparto de costes se celebró inicialmente en diciembre de 1980 entre Apple Inc., entonces denominada «Apple Computer Inc.», y ACL. En 1999, Apple Computer International se convirtió en parte de este acuerdo. El acuerdo de reparto de costes ha sido modificado en varias ocasiones, en particular con el fin de tomar en consideración los cambios en la normativa aplicable.

7. En virtud de dicho acuerdo, las partes aceptaron compartir los costes y los riesgos de las actividades de I+D por lo que respecta a los bienes intangibles desarrollados en el marco del programa de desarrollo de los productos y servicios del grupo Apple. Las partes convinieron igualmente que Apple Inc. seguía siendo la titular legal oficial de los bienes intangibles con costes compartidos, incluidos los derechos de propiedad intelectual (en lo sucesivo, «PI») del grupo Apple. Además, Apple Inc. concedió licencias exentas de pago a ASI y a AOE que les permitían utilizar la PI del grupo Apple con el fin, en particular, de fabricar y vender los productos en cuestión en todos los territorios situados fuera del continente americano. Por último, las partes del acuerdo de reparto de costes debían asumir los riesgos derivados de este, siendo el principal riesgo la obligación de pagar los costes de desarrollo de los derechos de PI del grupo Apple.

8. En 2008, ASI celebró un contrato de servicios de comercialización con Apple Inc., en cuyo marco esta última se comprometía a prestar servicios de comercialización a ASI, incluyendo, en particular, la creación, el desarrollo y la ejecución de estrategias de comercialización, programas y campañas de promoción. A cambio, ASI se comprometía a pagar a Apple Inc. un canon correspondiente a un porcentaje de los «costes razonables» en que hubiera incurrido Apple Inc. por dichos servicios, incrementado en un margen.

### 3. Sobre las sucursales irlandesas

9. ASI y AOE disponen, cada una, de una sucursal en Irlanda, designada en inglés con el término «branch». Estas sucursales carecen de personalidad jurídica propia.

10. La sucursal irlandesa de ASI es responsable, en particular, de la realización de actividades de compra, venta y distribución, relacionadas con la venta de productos de la marca Apple a entidades vinculadas y a clientes no vinculados en las regiones que abarcan Europa, Medio Oriente, India y África (EMEIA), así como Asia-Pacífico (APAC). Las principales funciones ejercidas en el seno de esta sucursal incluyen la compra de productos acabados de la marca Apple a fabricantes vinculados y no vinculados, las actividades de distribución relacionadas con la venta de productos a entidades vinculadas en las regiones EMEIA y APAC, las actividades de venta y distribución asociadas a la venta de productos a clientes no vinculados en la región EMEIA, la venta en línea, las operaciones logísticas y la gestión del servicio postventa. La Comisión declaró, en el considerando 55 de la Decisión controvertida, que muchas actividades asociadas con la distribución en la región APAC eran realizadas por entidades vinculadas en el marco de contratos de servicios.

11. La sucursal irlandesa de AOE es responsable de la fabricación y montaje de una gama especializada de productos informáticos en Irlanda, como ordenadores de sobremesa, ordenadores portátiles y otros accesorios informáticos, que suministra a entidades vinculadas en la región EMEIA. Las principales funciones ejercidas en el seno de esta sucursal incluyen la planificación y la programación de la producción, la ingeniería de procesos, la producción y las operaciones de funcionamiento, el aseguramiento y el control de calidad y las operaciones de reacondicionamiento.

### B. Sobre las decisiones fiscales anticipadas controvertidas

12. Mediante escritos de los días 29 de enero de 1991 y 23 de mayo de 2007, las autoridades fiscales irlandesas adoptaron decisiones fiscales anticipadas, denominadas «tax rulings», relativas a la determinación de los beneficios imponibles de ASI y de AOE en Irlanda (en lo sucesivo, conjuntamente, «decisiones fiscales anticipadas controvertidas»), de conformidad con las propuestas formuladas a este respecto por los representantes del grupo Apple. Estas decisiones fiscales anticipadas se describen en los considerandos 59 a 62 de la Decisión controvertida.

#### 1. Sobre la decisión fiscal anticipada de 1991

##### a) Sobre la base imponible de ACL, predecesora de AOE

13. Mediante escrito de 12 de octubre de 1990, dirigido a las autoridades fiscales irlandesas, los asesores fiscales del grupo Apple describieron las actividades de ACL en Irlanda y las que ejercía su sucursal irlandesa domiciliada en Cork (Irlanda). Dicho escrito precisaba que esa sucursal era la titular de los activos correspondientes a las actividades de fabricación, pero que ACL conservaba la propiedad de los materiales utilizados, de los productos en curso de fabricación y de los productos terminados.

14. Tras un intercambio de escritos, las autoridades fiscales irlandesas aprobaron, mediante escrito de 29 de enero de 1991, la propuesta del grupo Apple para que el beneficio imponible de ACL en Irlanda, imputable a los ingresos de su sucursal irlandesa, se calculara con arreglo al siguiente método:

- el beneficio neto imputable a la sucursal irlandesa corresponde al 65 % de los costes de funcionamiento de dicha sucursal hasta un importe anual del [confidencial] (1) y al 20 % de dichos costes por encima de ese importe;
- si el beneficio global de la sucursal irlandesa es inferior al importe así obtenido, ese beneficio global se utiliza para determinar el beneficio neto de dicha sucursal;
- los costes de funcionamiento que deben tomarse en consideración para el cálculo del beneficio neto de la sucursal irlandesa incluyen todos los gastos de funcionamiento de dicha sucursal, excluyendo los materiales destinados a la reventa y los costes relativos a los bienes intangibles cobrados por el grupo Apple a sus empresas asociadas, y
- se puede solicitar una desgravación sobre bienes de capital, que no puede exceder en más de [confidencial] la amortización contabilizada en las cuentas pertinentes.

##### b) Sobre la base imponible de ACAL, predecesora de ASI

15. Mediante escrito de 2 de enero de 1991, los asesores fiscales del grupo Apple informaron a las autoridades fiscales irlandesas de la existencia de ACAL, cuya sucursal en Irlanda se describía como la responsable del abastecimiento, ante fabricantes irlandeses, de productos destinados a la exportación.

16. El 16 de enero de 1991, los representantes del grupo Apple remitieron un escrito a las autoridades fiscales irlandesas resumiendo los términos del acuerdo que se había concluido en una reunión entre este grupo y las mencionadas autoridades el 3 de enero de 1991 sobre la determinación del beneficio imponible de ACAL. Según este escrito, el cálculo del beneficio de la sucursal debía basarse en un margen del 12,5 % de los costes de funcionamiento de la sucursal, excluyendo los materiales para la reventa.

17. Mediante escrito de 29 de enero de 1991, las autoridades fiscales irlandesas confirmaron los términos del acuerdo tal como se exponen en el escrito de 16 de enero de 1991.

## 2. Sobre la decisión fiscal anticipada de 2007

18. Mediante escrito de 16 de mayo de 2007, los asesores fiscales del grupo Apple propusieron a las autoridades fiscales irlandesas revisar el método de determinación de la base imponible de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE.

19. Por lo que respecta a la sucursal irlandesa de ASI, el grupo Apple propuso que el beneficio imponible atribuido a dicha sucursal se calculara como el [confidencial] de sus costes de funcionamiento, excluidos determinados costes como las cantidades facturadas por las empresas asociadas en el grupo Apple y los costes de material.

20. En cuanto a la sucursal irlandesa de AOE, el grupo Apple propuso que el beneficio imponible atribuido a dicha sucursal se determinase añadiendo al importe correspondiente al [confidencial] de sus costes de funcionamiento, excluidos determinados costes como las cantidades facturadas por las empresas asociadas en el grupo Apple y los costes de material, un importe igual al [confidencial] de su volumen de negocios, correspondiente al rendimiento de la PI con respecto a la tecnología acumulada del proceso de fabricación de esa sucursal. El grupo solicitó asimismo una desgravación sobre bienes de capital «calculada y autorizada de la forma habitual» para las fábricas y edificios.

21. El grupo Apple propuso que el nuevo acuerdo entrara en vigor a partir del 1 de octubre de 2007 para ambas sucursales, que fuera aplicable durante un período de cinco años, salvo cambio de circunstancias, y que posteriormente se renovara anualmente. También sugirió que este acuerdo pudiera aplicarse a nuevas entidades que pudieran crearse o transformarse en el grupo Apple, siempre y cuando sus actividades coincidieran con las llevadas a cabo, respectivamente, por ASI y por AOE.

22. Mediante escrito de 23 de mayo de 2007, las autoridades fiscales irlandesas aceptaron todas las propuestas contenidas en el escrito de 16 de mayo de 2007. Este acuerdo se aplicó hasta el cierre, el 27 de septiembre de 2014, del ejercicio fiscal de 2014.

## C. Sobre el procedimiento administrativo ante la Comisión

23. Mediante escrito de 12 de junio de 2013, la Comisión solicitó a Irlanda información sobre la práctica de las decisiones fiscales anticipadas en su territorio, en particular acerca de las relativas a determinadas entidades del grupo Apple, entre ellas ASI y AOE.

24. Mediante decisión de 11 de junio de 2014, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2 (en lo sucesivo, «decisión de incoación»), respecto de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, por considerar que dichas decisiones podían constituir ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. La Comisión, tras examinar si los acuerdos sobre los precios de transferencia contenidos en las decisiones fiscales anticipadas controvertidas se apartaban de las condiciones que se habrían establecido entre operadores de mercado independientes y, por tanto, del principio de plena competencia, consideró que dichas decisiones podían haber otorgado una ventaja a las empresas a las que se aplicaban. Esta decisión se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el 17 de octubre de 2014.

25. Mediante escritos de los días 5 de septiembre y 17 de noviembre de 2014, Irlanda y Apple Inc. presentaron, respectivamente, sus observaciones sobre la decisión de incoación.



26. En el procedimiento de investigación formal, tuvieron lugar diversos contactos y reuniones entre la Comisión, las autoridades fiscales irlandesas y Apple Inc. Asimismo, Irlanda y Apple Inc. presentaron dos informes *ad hoc* sobre la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, elaborados por sus respectivos asesores fiscales.

#### **D. Sobre la Decisión controvertida**

27. El 30 de agosto de 2016, la Comisión adoptó la Decisión controvertida, que tiene por objeto las decisiones fiscales anticipadas controvertidas. Tras describir el marco jurídico y fáctico (sección 2) y el procedimiento administrativo (secciones 3 a 7), la Comisión se centró en el análisis de la existencia de las ayudas (sección 8).

28. En primer lugar, la Comisión señaló que la Administración tributaria irlandesa había aprobado las decisiones fiscales anticipadas controvertidas y que, por tanto, eran imputables al Estado. Estimó que, en la medida en que las referidas decisiones suponían una reducción del importe del impuesto adeudado por ASI y por AOE, Irlanda había renunciado a ingresos fiscales, lo que había dado lugar a una pérdida de recursos estatales (considerando 221 de la Decisión controvertida).

29. En segundo lugar, la Comisión consideró que, dado que ASI y AOE forman parte del grupo Apple, que opera en todos los Estados miembros, las decisiones fiscales anticipadas controvertidas podían afectar a los intercambios comerciales dentro de la Unión Europea (considerando 222 de la Decisión controvertida).

30. En tercer lugar, la Comisión declaró que, en la medida en que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían supuesto una reducción de la base imponible de ASI y de AOE, a los efectos del cálculo del impuesto sobre sociedades en Irlanda, conferían una ventaja a esas dos sociedades (considerando 223 de la Decisión controvertida).

31. Además, según la Comisión, dado que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas se habían adoptado únicamente respecto de ASI y AOE, podía presumirse su naturaleza selectiva. No obstante, en aras de la exhaustividad, la Comisión afirmó que las referidas decisiones constituían una excepción al marco de referencia pertinente, definido como las normas ordinarias de tributación de las sociedades en Irlanda (considerando 224 de la Decisión controvertida).

32. En cuarto lugar, la Comisión señaló que, dado que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían dado lugar a una reducción del importe del impuesto adeudado por ASI y por AOE, podían mejorar la posición competitiva de estas dos sociedades y, por tanto, falsear o amenazar con falsear la competencia (considerando 222 de la Decisión controvertida).

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

33. En la sección 8.2 de la Decisión controvertida, la Comisión siguió el análisis en tres fases dimanante de la jurisprudencia para probar la existencia de una ventaja selectiva en el caso de autos. Así, para empezar, identificó el marco de referencia y justificó la aplicación del principio de plena competencia. A continuación, examinó la existencia de una ventaja selectiva resultante de una excepción al marco de referencia. En esencia, basándose en unas líneas de razonamiento a título principal, subsidiario y alternativo, la Comisión consideró que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían permitido a ASI y a AOE reducir el importe del impuesto que debían abonar en Irlanda durante el período en que estuvieron en vigor, a saber, entre 1991 y 2014 (en lo sucesivo, «período pertinente»), y que esta reducción del importe del impuesto suponía una ventaja respecto de otras sociedades que se encontraban en una situación comparable. Por último, la Comisión declaró que ni Irlanda ni Apple Inc. habían formulado alegaciones relativas a la justificación de dicha ventaja selectiva.

#### **a) Sobre el marco de referencia**

34. En los considerandos 227 a 243 de la Decisión controvertida, la Comisión estimó que el marco de referencia estaba constituido por las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las sociedades en Irlanda, cuyo objetivo es, a su entender, la imposición de los beneficios de todas las sociedades sujetas al impuesto en Irlanda, tanto residentes como no residentes. La Comisión consideró que las sociedades integradas y las no integradas se encontraban en una situación jurídica y fáctica comparable a efectos de este objetivo. Por lo tanto, estimó que el artículo 25 de la Taxes Consolidation Act de 1997 (Ley de Consolidación Fiscal de 1997; en lo sucesivo, «TCA 97»), que establece la tributación de las sociedades no residentes por los ingresos comerciales

obtenidos directa o indirectamente a través de una sucursal que opera en Irlanda, debía considerarse parte integrante del marco de referencia y no un marco de referencia distinto.

## b) *Sobre el principio de plena competencia*

**35.** En los considerandos 244 a 263 de la Decisión controvertida, la Comisión indicó que tanto de los términos del artículo 25 de la TCA 97 como de su finalidad resultaba que esta disposición, que no ofrece orientación alguna sobre la manera en que debe determinarse el beneficio imponible de una sucursal irlandesa, solo podía aplicarse empleando un método de atribución de beneficios. A este respecto, señaló que el artículo 107 TFUE, apartado 1, exigía que este método se basara en el principio de plena competencia, independientemente del hecho de que Irlanda hubiera incorporado o no dicho principio en su sistema jurídico nacional. La Comisión basó esta consideración en dos premisas. Por un lado, recordó que toda medida fiscal adoptada por un Estado miembro debe respetar las normas sobre las ayudas estatales. Por otro lado, declaró que de la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), se desprende 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 imponen en condiciones de libre competencia confiere una ventaja selectiva a ese contribuyente a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**36.** Así, la Comisión afirmó que el principio de plena competencia constituía un criterio de referencia para determinar si una sociedad integrada obtenía una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, como resultado de una medida fiscal que determinaba su precio de transferencia y por tanto su base imponible. Según la Comisión, la finalidad de este principio es garantizar que las transacciones intragrupo sean tratadas, a efectos fiscales, de la misma manera que las efectuadas entre sociedades independientes no integradas. A su parecer, su aplicación permite evitar una desigualdad de trato entre sociedades que se encuentren en una situación fáctica y jurídica similar habida cuenta del objetivo del régimen ordinario del impuesto sobre sociedades, que es gravar los beneficios de todas las sociedades comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho impuesto.

**37.** En cuanto a los principios desarrollados en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Comisión indicó que estos constituyen únicamente directrices útiles para las autoridades tributarias, con el fin de garantizar que los métodos de atribución de beneficios y de fijación de precios de transferencia produzcan resultados acordes con las condiciones del mercado.

## c) *Sobre la línea de razonamiento principal de la Comisión relativa a la existencia de una ventaja selectiva debido a la no atribución a las sucursales irlandesas de los beneficios derivados de las licencias de PI cuya titularidad ostentan ASI y AOE*

**38.** Con carácter principal, en los considerandos 265 a 321 de la Decisión controvertida, la Comisión sostuvo que el hecho de que las autoridades fiscales irlandesas hubieran aceptado, en las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, la premisa de que las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE debían atribuirse fuera de Irlanda había dado lugar a que los beneficios imponibles anuales de ASI y de AOE en Irlanda se alejaran de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia.

**39.** En esencia, la Comisión consideró que las licencias de PI cuya titularidad ostentan ASI y AOE para la compra, la fabricación, la venta y la distribución de productos del grupo Apple fuera del continente americano habían contribuido de forma significativa a los ingresos de estas dos sociedades.

**40.** Así, la Comisión reprochó a las autoridades irlandesas que hubieran atribuido erróneamente a las sedes centrales de ASI y de AOE activos, funciones y riesgos, cuando estas sedes centrales carecían de presencia física o de empleados fuera del territorio irlandés. Más concretamente, en lo tocante a las funciones referidas a las licencias de PI, la Comisión estimó que tales funciones no podían haberse desempeñado únicamente a través de los Consejos de Administración de ASI y de AOE, en ausencia de personal en las sedes centrales de dichas sociedades. A este respecto, señaló la falta de referencias a debates y a decisiones relativas a la PI en las actas de las reuniones de los Consejos de Administración que se le habían facilitado. Por consiguiente, según la Comisión, habida cuenta de que las sedes centrales de ASI y de AOE no habían podido controlar ni gestionar las licencias de PI del grupo Apple, no se deberían haber atribuido a dichas sedes centrales, en un contexto de plena competencia, los beneficios obtenidos por la utilización de esas licencias. En consecuencia, tales beneficios se deberían haber atribuido a las sucursales de ASI y de AOE, que eran las únicas que podían desempeñar efectivamente funciones relacionadas con la PI del grupo Apple esenciales para la actividad comercial de ASI y de AOE.

41. Por lo tanto, a juicio de la Comisión, al no haber atribuido a las sucursales de ASI y de AOE los beneficios derivados de la PI del grupo Apple, de manera no acorde con el principio de plena competencia, las autoridades fiscales irlandesas proporcionaron una ventaja a ASI y a AOE, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en forma de una reducción de sus respectivos beneficios imponibles anuales. Según la Comisión, esta ventaja era de naturaleza selectiva, dado que dio lugar a una reducción de la deuda tributaria de ASI y de AOE en Irlanda en comparación con las sociedades no integradas cuyo beneficio imponible refleja los precios determinados en el mercado en condiciones de plena competencia. La Comisión añadió, por último, que la aplicación del criterio autorizado por la OCDE sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (en lo sucesivo, «criterio autorizado por la OCDE») permitía llegar a una conclusión similar.

**d) *Sobre la línea de razonamiento a título subsidiario de la Comisión relativa a la existencia de una ventaja selectiva como resultado de la elección inadecuada de los métodos de atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE***

42. Con carácter subsidiario, en los considerandos 325 a 360 de la Decisión controvertida, la Comisión estimó que, incluso suponiendo que las autoridades fiscales irlandesas hubieran atribuido fundamentalmente las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE fuera de Irlanda, los métodos de atribución de los beneficios aprobados por las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían llevado, en todo caso, a que los beneficios anuales imponibles de esas dos sociedades en Irlanda se alejasen de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia. En efecto, según la Comisión, estos métodos se basaban en elecciones metodológicas inapropiadas que llevaron a una reducción del importe del impuesto que ASI y AOE debían abonar en comparación con las empresas no integradas, cuyo beneficio imponible en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios en Irlanda se determina sobre la base de los precios negociados en el mercado en condiciones de plena competencia. En consecuencia, según la Comisión, debido a la aprobación de esos métodos, las decisiones fiscales anticipadas controvertidas proporcionaron una ventaja selectiva a ASI y a AOE en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**e) *Sobre el razonamiento alternativo de la Comisión relativo a la existencia de una ventaja selectiva como consecuencia de la excepción al marco de referencia constituido por el artículo 25 de la TCA 97***

43. Con carácter alternativo, la Comisión expuso, en los considerandos 369 a 403 de la Decisión controvertida, que, aun suponiendo que el marco de referencia estuviera constituido únicamente por el artículo 25 de la TCA 97, las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían concedido una ventaja selectiva a ASI y a AOE en forma de reducción de su base imponible en Irlanda. Por una parte, la Comisión consideró que la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 en Irlanda se basaba en el principio de plena competencia. Pues bien, en el presente asunto, la Comisión considera haber demostrado que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas se habían alejado de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia, lo que proporcionó una ventaja económica a ASI y a AOE. Por otra parte, y en todo caso, la Comisión argumentó que, incluso si se consideraba que la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 no se basaba en el principio de plena competencia, se debía concluir que las autoridades fiscales irlandesas habían adoptado las decisiones fiscales anticipadas controvertidas de forma discrecional, en ausencia de criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal irlandés y que, por este motivo, otorgaban una ventaja selectiva a ASI y a AOE.

**f) *Conclusión de la Comisión sobre la existencia de una ventaja selectiva***

44. La Comisión concluyó que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían reducido las cargas que normalmente deberían haber recaído en ASI y en AOE en el curso de sus operaciones comerciales y que, por tanto, debía considerarse que dichas decisiones fiscales habían concedido ayudas de funcionamiento a estas dos sociedades. Sin embargo, consideró que, en la medida en que ASI y AOE formaban parte del grupo Apple, que tiene carácter multinacional, y en que este grupo debía considerarse una única unidad económica, en el sentido de la jurisprudencia, el grupo en su conjunto se había beneficiado de las ayudas estatales concedidas por Irlanda mediante las decisiones fiscales anticipadas controvertidas (secciones 8.3 y 8.4 de la Decisión controvertida).

**2. *Sobre la incompatibilidad, la ilegalidad y la recuperación de la ayuda***

45. La Comisión señaló que estas medidas de ayuda eran incompatibles con el mercado interior de conformidad con el artículo 107 TFUE, apartado 3, letra c), y que, al no haber sido notificadas previamente, constituían ayudas estatales ilegales llevadas a efecto contraviniendo lo dispuesto en el artículo 108 TFUE, apartado 3 (secciones 8.5 y 9 de la Decisión controvertida).



**46.** Por último, la Comisión indicó que Irlanda debía recuperar las ayudas concedidas mediante las decisiones fiscales anticipadas controvertidas respecto del período comprendido entre el 12 de junio de 2003, fecha a partir de la cual dichas ayudas no estaban afectadas por la prescripción y debían considerarse, por tanto, ayudas «nuevas», y el 27 de septiembre de 2014, fecha en la que dichas decisiones fiscales dejaron de aplicarse. Precisó que el importe a recuperar debía calcularse comparando el impuesto efectivamente pagado y el que se debería haber pagado si, en ausencia de las decisiones fiscales anticipadas, se hubieran aplicado las normas ordinarias de tributación de los beneficios (sección 11 de la Decisión controvertida).

**47.** En respuesta a las alegaciones relativas a la vulneración de los derechos procesales de Irlanda y de Apple Inc. en el procedimiento administrativo, la Comisión indicó que, dado que el ámbito de su investigación relativa a la existencia de ayudas estatales había sido el mismo entre la decisión de incoación y la adopción de la Decisión controvertida, dichos derechos se habían respetado plenamente (sección 10 de la Decisión controvertida).

## **II. Procedimiento ante el Tribunal General**

**48.** Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal General el 9 de noviembre de 2016, Irlanda interpuso el recurso en el asunto T-778/16, solicitando la anulación de la Decisión controvertida.

**49.** Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal General el 19 de diciembre de 2016, ASI y AOE interpusieron el recurso en el asunto T-892/16, solicitando la anulación de la Decisión controvertida.

**50.** Mediante resolución de 28 de junio de 2017, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal General admitió la demanda de intervención de Irlanda en apoyo de las pretensiones de ASI y de AOE en el asunto T-892/16.

**51.** Mediante autos de 19 de julio de 2017, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal General admitió, por una parte, las demandas de intervención del Gran Ducado de Luxemburgo y de la República de Polonia en apoyo, respectivamente, de las pretensiones de Irlanda y de la Comisión en el asunto T-778/16 y, por otra parte, la demanda de intervención del Órgano de Vigilancia de la AELC en apoyo de las pretensiones de la Comisión en el asunto T-892/16.

## **III. Sentencia recurrida**

**52.** Tras haber decidido que procedía acumular, por razón de conexidad, los asuntos T-778/16 y T-892/16 a efectos de la resolución que pusiera fin al proceso (apartado 87 de la sentencia recurrida), el Tribunal General señaló que, en apoyo de sus respectivos recursos, Irlanda, así como ASI y AOE, invocaban nueve y catorce motivos respectivamente, que se solapaban en su mayor parte.

**53.** El Tribunal General recordó, con carácter preliminar y a los efectos del examen de la legalidad de la Decisión controvertida, que, en el marco del control de las ayudas estatales, para examinar si las decisiones fiscales anticipadas controvertidas han constituido tales ayudas, corresponde a la Comisión demostrar que concurren los requisitos para la existencia de una ayuda estatal, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y, en particular, que dichas decisiones fiscales habían concedido una ventaja selectiva (apartados 100 y 101 de la sentencia recurrida).

**54.** Por lo que respecta al examen propiamente dicho de los motivos invocados, el Tribunal General desestimó, en primer lugar, el octavo motivo invocado en el asunto T-778/16 y el decimocuarto motivo invocado en el asunto T-892/16, basados en la extralimitación de la Comisión en el ejercicio de sus competencias y en la injerencia de esta en las competencias de los Estados miembros (apartados 103 a 123 de la sentencia recurrida). El Tribunal General dedujo de ello que, en la medida en que la Comisión era competente, en el marco del control de las ayudas estatales, para examinar si las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían constituido una ayuda de ese tipo, procedía analizar, por tanto, los motivos invocados por Irlanda, así como por ASI y AOE, dirigidos a cuestionar la procedencia de cada etapa del razonamiento que la Comisión había expuesto en la Decisión controvertida para demostrar la existencia de una ventaja selectiva en el presente asunto (apartado 124 de la sentencia recurrida).

**55.** En segundo lugar, el Tribunal General examinó los motivos basados en errores cometidos en el marco de la línea de razonamiento principal de la Comisión (apartados 125 a 313 de la sentencia recurrida).

**56.** Para empezar, desestimó por infundadas las objeciones relativas, por una parte, al examen conjunto de los criterios de la ventaja y de la selectividad (apartados 133 a 139 de la sentencia recurrida) y, por otra, al marco de referencia definido en la Decisión controvertida (apartados 140 a 164 de la sentencia recurrida).

**57.** A continuación, habida cuenta de que el marco de referencia definido en la Decisión controvertida, a saber, el régimen ordinario de tributación de los beneficios de las sociedades en Irlanda, incluía, en particular, las disposiciones del artículo 25 de la TCA 97, el Tribunal General declaró que procedía analizar las objeciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y AOE, respecto de la interpretación hecha por la Comisión de dichas disposiciones (apartado 165 de la sentencia recurrida).

**58.** A este respecto, el Tribunal General desestimó la línea de razonamiento principal de la Comisión relativa a la existencia de una ventaja por dos motivos.

**59.** En primer término, el Tribunal General señaló que, en el marco de su línea de razonamiento principal, la Comisión había incurrido en errores en lo que respecta a la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 (apartado 187 de la sentencia recurrida), del principio de plena competencia (apartado 229 de dicha sentencia) y del criterio autorizado por la OCDE (apartados 244 y 245 de dicha sentencia). El Tribunal General dedujo de ello que la línea de razonamiento principal de la Comisión se basaba en apreciaciones erróneas sobre la tributación normal en virtud de la legislación fiscal irlandesa aplicable en el caso de autos.

**60.** En segundo término, el Tribunal General estimó las objeciones formuladas por las demandantes, examinadas «en aras de la exhaustividad» (apartado 250 de la sentencia recurrida), contra las apreciaciones fácticas de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple. Consideró que, en el caso de autos, la Comisión no había logrado demostrar que, habida cuenta, por una parte, de las actividades y de las funciones efectivamente ejercidas por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE y, por otra, de las decisiones estratégicas adoptadas y ejecutadas fuera de estas sucursales, se deberían haber asignado a dichas sucursales los beneficios generados por la explotación de las licencias de PI del grupo Apple, a los efectos de la determinación de los beneficios anuales imposables de ASI y de AOE en Irlanda (apartados 310 y 311 de la sentencia recurrida). En este contexto, el Tribunal General se refirió, por una parte, a las actividades limitadas realizadas por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE tal como se indican en la Decisión controvertida y, por otra parte, a las decisiones estratégicas adoptadas y ejecutadas fuera de dichas sucursales por los directivos y trabajadores de Apple (apartados 255 a 302 de dicha sentencia) y por los directores de ASI y de AOE (apartados 301 y 303 a 309 de dicha sentencia).

**61.** En tercer lugar, por lo que respecta a la línea de razonamiento a título subsidiario de la Comisión relativa a la existencia de una ventaja, el Tribunal General estimó las objeciones formuladas contra, en primer término, las afirmaciones de la Comisión relativas a la selección errónea de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como partes objeto de análisis en la aplicación de los métodos de atribución de beneficios en los que se basaron las decisiones fiscales anticipadas controvertidas (apartados 328 a 351 de la sentencia recurrida), en segundo término, las afirmaciones de la Comisión sobre el error metodológico relativo a la elección de los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios de dichas sucursales (apartados 352 a 417 de dicha sentencia) y, en tercer término, las afirmaciones de la Comisión sobre el error metodológico relativo a los niveles de beneficios aceptados en las decisiones fiscales anticipadas controvertidas (apartados 418 a 478 de dicha sentencia). El Tribunal General indicó que, si bien los fallos constatados en los métodos de cálculo de los beneficios imposables de ASI y de AOE demostraban el carácter incompleto y en ocasiones incoherente de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, estos fallos no bastaban, por sí solos, para probar la existencia de una ventaja, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (apartado 479 de la sentencia recurrida).

**62.** En cuarto y último lugar, el Tribunal General consideró que procedía estimar los motivos invocados por Irlanda, así como por ASI y AOE, basados en el hecho de que, en el marco de su línea de razonamiento a título alternativo, la Comisión no logró demostrar la existencia de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, sin que fuera preciso examinar las objeciones basadas en la existencia de vicios sustanciales de forma y en la vulneración del derecho a ser oído, formuladas por ASI y por AOE contra las apreciaciones de la Comisión en el marco de dicha línea de razonamiento (apartados 486 a 504 de la sentencia recurrida).

**63.** Habida cuenta de estas consideraciones, el Tribunal General, al estimar que la Comisión no había logrado demostrar de forma suficiente en Derecho la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, anuló la Decisión controvertida en su totalidad, sin examinar los demás motivos y objeciones invocados por Irlanda, así como por ASI y AOE, condenó a la Comisión a cargar con sus propias costas y con las de las partes demandantes en los asuntos T-778/16 y T-892/16 y decidió que Irlanda, en el marco del asunto T-892/16, el Gran Ducado de Luxemburgo, la República de Polonia y el Órgano de Vigilancia de la AELC cargaran con sus propias costas.

#### **IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes del recurso de casación**

**64.** Mediante acto presentado el 25 de septiembre de 2020, la Comisión interpuso el presente recurso de casación.

**65.** Mediante acto presentado el 23 de abril de 2023, los abogados de ASI y de AOE informaron al Tribunal de Justicia de que, a raíz de una fusión efectuada con arreglo al Derecho irlandés, AOI había absorbido a AOE con efectos a partir del 2 de abril de 2023. En consecuencia, AOI ha sustituido a AOE como parte en el presente asunto.

**66.** Mediante su recurso de casación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

- Anule la sentencia recurrida.
- Desestime los motivos primero a cuarto y octavo invocados en el asunto T-778/16 y los motivos primero a quinto, octavo y decimocuarto invocados en el asunto T-892/16.
- Devuelva el asunto al Tribunal General para que este se pronuncie sobre los motivos que aún no han sido examinados.
- Reserve la decisión sobre las costas de los procedimientos de primera instancia y de casación.

**67.** Irlanda solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso de casación por inadmisible o por infundado.
- Condene a la Comisión a cargar con las costas del presente procedimiento.

**68.** ASI y AOI solicitan al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso de casación.
- Condene en costas a la Comisión.

**69.** El Gran Ducado de Luxemburgo solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso de casación.
- Condene a la Comisión a cargar con las costas del presente procedimiento.

**70.** El Órgano de Vigilancia de la AELC solicita al Tribunal de Justicia que:

- Estime el recurso de casación en su totalidad.
- Devuelva el asunto al Tribunal General para que este examine los motivos sobre los que no se ha pronunciado.
- Reserve la decisión sobre las costas de los procedimientos de primera instancia y de casación.

## **V. Sobre el recurso de casación**

**71.** En apoyo de su recurso de casación, la Comisión invoca dos motivos. El primer motivo se refiere a los fundamentos de Derecho de la sentencia recurrida en los que el Tribunal General declaró que la línea de razonamiento principal que llevó a la Comisión a concluir que existía una ventaja era errónea. El segundo motivo se dirige contra los fundamentos de Derecho de la sentencia recurrida relativos al examen de la línea de razonamiento formulada con carácter subsidiario por la Comisión.

### **A. Consideraciones preliminares**

**72.** La Comisión afirma que el recurso de casación se articula esencialmente en torno a la cuestión de si el Tribunal General podía tener en cuenta las funciones desempeñadas por Apple Inc. cuando desestimó las afirmaciones contenidas en la Decisión controvertida según las cuales las decisiones fiscales anticipadas controvertidas conferían una ventaja a ASI y a AOE en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. A su juicio, al basarse en las funciones desempeñadas por Apple Inc. para desestimar estas afirmaciones, el Tribunal General vulneró principios fiscales fundamentales y las normas que concretan dichos principios y, de este modo, aplicó erróneamente el concepto de «ventaja», infringiendo dicha disposición. En su réplica, la Comisión precisa que, aunque el Tribunal General aprobó el criterio jurídico adecuado, basado en una comparación de las funciones de ASI y de AOE con las de sus sucursales, para comprobar la existencia de una ventaja en virtud de dicha disposición, aplicó un criterio diferente y erróneo, basado en una comparación de las funciones de estas sucursales con las de

Apple Inc., para rechazar las afirmaciones contenidas en la Decisión controvertida relativas a la existencia de una ventaja.

**73.** A este respecto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, las intervenciones de los Estados miembros en las materias que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas al control de las ayudas de Estado. Así pues, los Estados miembros deben abstenerse de adoptar cualquier medida fiscal que pueda constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 104 y jurisprudencia citada).

**74.** A ese respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurran todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 105 y jurisprudencia citada).

**75.** Por lo que se refiere al requisito de la ventaja selectiva, este requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 106 y jurisprudencia citada).

**76.** Para calificar una medida fiscal nacional como «selectiva», la Comisión debe, en un primer momento, identificar el sistema de referencia, a saber, el régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese sistema de referencia, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho sistema, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. No obstante, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar, en un tercer momento, que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben tales medidas (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 107 y jurisprudencia citada).

**77.** La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales, ya que la existencia de una ventaja económica, a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede acreditarse en relación con una tributación considerada «normal» (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 108).

**78.** Así pues, la determinación del conjunto de las empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable depende de la definición previa del régimen jurídico a la vista de cuyo objetivo deba examinarse, en su caso, la comparabilidad de la situación fáctica y jurídica respectiva de las empresas favorecidas por la medida controvertida y de aquellas que no lo están (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 109 y jurisprudencia citada).

**79.** Por lo tanto, para apreciar el carácter selectivo de una medida fiscal, es necesario que el régimen tributario común o sistema de referencia aplicable en el Estado miembro de que se trate esté correctamente identificado en la decisión de la Comisión y sea examinado por el juez que conoce de una controversia relativa a dicha identificación. Dado que la determinación del sistema de referencia constituye el punto de partida del examen comparativo que debe realizarse a la hora de apreciar el carácter selectivo, un error al determinar este sistema de referencia vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de selectividad (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 110 y jurisprudencia citada).

**80.** En ese contexto, es preciso puntualizar, en primer lugar, que la determinación del marco de referencia, que debe llevarse a cabo tras un debate contradictorio con el Estado miembro de que se trate, ha de ser el resultado de un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud



del Derecho nacional de ese Estado (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 111 y jurisprudencia citada).

**81.** En segundo lugar, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro del que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el sistema de referencia o régimen tributario «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad. Así sucede, en particular, con la determinación de su base imponible, de su hecho imponible y de las eventuales exenciones que se hayan previsto (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 112 y jurisprudencia citada).

**82.** De ello se deduce que, para identificar el sistema de referencia en materia de fiscalidad directa, solo debe tenerse en cuenta el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro de que se trate, siendo esa identificación, a su vez, un requisito previo indispensable para apreciar no solo la existencia de una ventaja, sino también si esta reviste carácter selectivo (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 113 y jurisprudencia citada).

**83.** Esta conclusión debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de constatar que el propio marco de referencia, tal como se desprende del Derecho nacional, es incompatible con el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, toda vez que el sistema fiscal en cuestión se configuró según unos parámetros manifiestamente discriminatorios, destinados a eludir ese Derecho (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 114 y jurisprudencia citada).

**84.** En el caso de autos, la Comisión no se refirió, en la Decisión controvertida, a la circunstancia de que el sistema fiscal en cuestión hubiera sido configurado según unos parámetros manifiestamente discriminatorios destinados a eludir los principios aplicables en virtud del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado anterior de la presente sentencia.

**85.** En efecto, dicha institución consideró, en el marco de su línea de razonamiento principal, que, mediante las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, cuyo objeto era determinar el beneficio imponible de las sociedades irlandesas no residentes ASI y AOE en virtud del artículo 25 de la TCA 97, las autoridades fiscales irlandesas otorgaron una ventaja a dichas sociedades, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en forma de una reducción de sus respectivos beneficios imponibles anuales, al no atribuir a las sucursales de dichas sociedades los beneficios generados por la explotación de la PI del grupo Apple, y ello de forma contraria al principio de plena competencia. Con carácter subsidiario, la Comisión estimó que, aun suponiendo que las autoridades fiscales irlandesas pudieran atribuir fundadamente fuera de Irlanda esos beneficios, los métodos de atribución de los beneficios aprobados por las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían dado lugar, en todo caso, a que los beneficios imponibles anuales de ASI y de AOE en Irlanda se alejasen de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia.

**86.** Procede examinar el recurso de casación teniendo en cuenta estas precisiones preliminares.

## **B. Primer motivo de casación, basado en la comisión de errores en la apreciación de la línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja**

**87.** Mediante su primer motivo de casación, la Comisión alega que el Tribunal General incurrió en varios errores al censurar su línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja recogida en la Decisión controvertida. Este motivo se compone de tres partes.

**88.** Procede recordar de entrada que, en el marco de su línea de razonamiento principal, la Comisión sostuvo esencialmente que, en la medida en que las sedes centrales de ASI y de AOE no podían controlar ni gestionar las licencias de PI del grupo Apple, no se deberían haber atribuido a dichas sedes, en un «contexto de plena competencia», los beneficios obtenidos por la utilización de esas licencias. En consecuencia, según la Comisión, tales beneficios se deberían haber atribuido a las sucursales de ASI y de AOE, que eran las únicas que podían desempeñar efectivamente funciones en relación con la PI del grupo Apple fundamentales para la actividad comercial de ASI y de AOE. De este modo, la Comisión consideró que, mediante las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, las autoridades irlandesas habían aceptado erróneamente que las licencias de PI del grupo Apple y los beneficios derivados de ellas debían atribuirse íntegramente fuera de Irlanda, a saber, a las sedes centrales de



ASI y de AOE, sin haber comprobado si dichas licencias y beneficios debían imputarse, en todo o en parte, a las sucursales irlandesas de estas sociedades en virtud del artículo 25 de la TCA 97.

**89.** La línea de razonamiento principal de la Comisión se basa pues, como se desprende de los considerandos 265 a 321 de la Decisión controvertida, en el postulado de que, para atribuir correctamente los beneficios de conformidad con el criterio de la entidad independiente y con el principio de plena competencia consagrados en dicha disposición, incumbía a las autoridades irlandesas competentes comprobar si los beneficios obtenidos con la utilización de las licencias de PI del grupo Apple de las que ASI y AOE son titulares debían imputarse, total o parcialmente, a sus sucursales irlandesas. La falta de las comprobaciones exigidas por dicha disposición supuso, según la Comisión, una reducción de la carga fiscal de esas sociedades, lo que les confirió una ventaja selectiva.

**90.** La Comisión llegó a esta conclusión tras comprobar, en particular, que, mientras que no existía ninguna prueba de que las sedes centrales de ASI y de AOE tomaran decisiones o ejercieran funciones relacionadas con las licencias de PI del grupo Apple, o que dispusieran de la capacidad de hacerlo (considerandos 281 a 293 de la Decisión controvertida), las sucursales irlandesas ejercían varias funciones para las que la utilización de dichas licencias era crucial (considerandos 294 a 304 de dicha Decisión). La Comisión reconoce en su Decisión que las principales funciones relacionadas con la PI del grupo Apple eran ejercidas por Apple Inc., bien en su condición de sociedad matriz del grupo Apple, bien en virtud del acuerdo de reparto de costes, pero explica que esta circunstancia carece de pertinencia a efectos del reparto de los beneficios de ASI y de AOE entre sus sedes centrales y sus sucursales respectivas, única cuestión pertinente a la luz del marco de referencia aplicable (considerandos 308 a 318 de dicha Decisión).

**91.** El Tribunal General desestimó esta línea de razonamiento principal por dos razones que, como se desprende del apartado 312 de la sentencia recurrida, se refieren, por un lado, a las apreciaciones de la Comisión acerca de la tributación normal en virtud de la legislación fiscal irlandesa aplicable en el caso de autos, a las que se refiere la primera parte del primer motivo de casación, y, por otro lado, a las apreciaciones de la Comisión en lo tocante a las actividades en el seno del grupo Apple, a las que se refieren las partes segunda y tercera del primer motivo de casación.

**92.** Más concretamente, el Tribunal General declaró:

– que la Comisión, al considerar que las licencias de PI del grupo Apple debían atribuirse por defecto a las sucursales debido a que ASI y AOE no tenían empleados ni presencia física fuera de las sucursales irlandesas, había realizado una atribución de beneficios «por exclusión», no había evaluado correctamente las actividades de dichas sociedades en Irlanda y había basado su razonamiento en una evaluación errónea de la tributación normal con arreglo al Derecho irlandés (apartados 166 a 249 de la sentencia recurrida);

– que las sucursales de ASI y de AOE en Irlanda no controlaban las licencias de PI del grupo Apple y no generaban los beneficios que, según la Comisión, realizaban (apartados 251 a 295 de la sentencia recurrida), y

– que los acuerdos y las actividades de ASI y de AOE fuera de Irlanda ponían de manifiesto que dichas sociedades eran capaces de desarrollar y gestionar la PI del grupo Apple y de generar beneficios fuera de Irlanda y que, por tanto, esos beneficios no estaban sujetos al impuesto en Irlanda (apartados 296 a 311 de la sentencia recurrida).

## **1. Sobre la primera parte del primer motivo de casación**

### **a) Alegaciones de las partes**

**93.** Mediante la primera parte del primer motivo de casación, la Comisión alega que, al declarar que había realizado un análisis «por exclusión», el Tribunal General incurrió, en la sentencia recurrida, en error de Derecho, en irregularidad de procedimiento y en falta de motivación.

**94.** En primer lugar, la Comisión sostiene que, en los apartados 125, 183 a 187, 228, 242, 243 y 249 de la sentencia recurrida, el Tribunal General interpretó erróneamente la Decisión controvertida al declarar que su línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja se basaba únicamente en la ausencia de empleados y de presencia física en las sedes centrales de ASI y de AOE y que no había intentado demostrar que las sucursales irlandesas desempeñaban efectivamente funciones que justificasen que se les atribuyeran los beneficios derivados de la explotación de las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE.

**95.** La Comisión subraya que, contrariamente a lo que afirma el Tribunal General, no llevó a cabo, en la Decisión controvertida, un análisis «por exclusión» para fundamentar su línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja. Según afirma, tal como se desprende de la estructura y del contenido de dicha Decisión, examinó, por el contrario, claramente las funciones efectivamente ejercidas tanto por las sedes centrales como por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE en relación con las licencias de PI del grupo Apple de las que dichas sociedades son titulares para justificar la atribución de los beneficios derivados de la explotación de dichas licencias a esas sucursales a efectos fiscales. Sostiene que los propios apartados 255 a 295 de la sentencia recurrida confirman que la Comisión examinó las funciones efectivamente desempeñadas por dichas sucursales en relación con las licencias de PI del grupo Apple. A juicio de la Comisión, si bien el Tribunal General podía no compartir — como hizo en el segundo fundamento por el que desestimó la línea de razonamiento principal de la Comisión— su apreciación según la cual las funciones ejercidas por las sucursales irlandesas justificaban atribuir a dichas sucursales beneficios derivados de la explotación de las licencias de PI del grupo Apple, no cabe duda, sin embargo, de que examinó esas funciones en la Decisión controvertida.

**96.** A su parecer, al considerar que la Comisión realizó un análisis «por exclusión» para atribuir las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE a las sucursales irlandesas, el Tribunal General interpretó erróneamente la Decisión controvertida e incurrió, en consecuencia, en error de Derecho.

**97.** En segundo lugar, la Comisión aduce que el hecho de que el Tribunal General no tomara debidamente en consideración la estructura y el contenido de la Decisión controvertida ni las explicaciones dadas por ella en sus observaciones escritas acerca de las funciones desempeñadas por las sedes centrales y las sucursales irlandesas en relación con dichas licencias constituye una irregularidad de procedimiento.

**98.** En tercer lugar, sostiene que el hecho de que el Tribunal General reconociera en los apartados 268 a 283, 286 y 287 de la sentencia recurrida que la Comisión, en dicha Decisión, había examinado las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas para justificar la atribución a dichas sucursales, a efectos fiscales, de las licencias de PI del grupo Apple viciaba su sentencia de una motivación contradictoria y, por tanto, de una falta de motivación.

**99.** En su réplica, la Comisión sostiene que, contrariamente a lo que afirman Irlanda, así como ASI y AOI, la primera parte del primer motivo de casación, con la que pretende demostrar, en particular, que el Tribunal General realizó una interpretación errónea de la Decisión controvertida, no es ni inoperante ni inadmisibles. En cuanto a la procedencia de esta parte, aduce que los considerandos 288 y 289 de esta Decisión, que son los únicos citados por el Tribunal General, por Irlanda y por ASI y AOI para considerar que realizó un análisis «por exclusión», no forman parte del análisis de las actividades de las sucursales irlandesas que realizó en los considerandos 294 a 304 de dicha Decisión y que le llevó a atribuir las licencias de PI del grupo Apple a dichas sucursales. Según afirma, esos considerandos 288 y 289 tienen por objeto responder a una alegación formulada por Apple Inc. durante el procedimiento administrativo.

**100.** Irlanda alega que el Tribunal General consideró fundadamente que la Comisión se había basado en un enfoque «por exclusión». En efecto, según afirma, de la Decisión controvertida se desprende que la Comisión consideró efectivamente que los beneficios de una sociedad no residente debían atribuirse por defecto a sus sucursales irlandesas en la medida en que dichos beneficios no pueden atribuirse a otras partes de dicha sociedad. A su juicio, el Tribunal General no solo declaró que tal enfoque era fundamentalmente incompatible con el Derecho irlandés, el principio de plena competencia y el criterio autorizado por la OCDE, sino que también estimó que las afirmaciones fácticas de la Comisión en cuanto a la supuesta «ausencia de cualquier actividad en [ASI y AOE] fuera de Irlanda relacionada con las licencias de [PI del grupo Apple]» eran incorrectas. A este respecto, considera que el Tribunal General formuló, en los apartados 251 a 310 de la sentencia recurrida, apreciaciones fácticas detalladas sobre las sucursales y el proceso de toma de decisiones de ASI y de AOE en los Estados Unidos y estimó que las afirmaciones de la Comisión relativas a las actividades reales de las sucursales irlandesas y de las sedes centrales de dichas sociedades eran inexactas.

**101.** Irlanda alega asimismo que, en la medida en que la Comisión no identifica ningún error de Derecho, la primera parte del primer motivo de casación es inadmisibles o infundada. A su parecer, esta parte también es inoperante. En efecto, a su juicio, aun suponiendo que el Tribunal General haya incurrido en error de Derecho, de las apreciaciones fácticas que realizó en lo que concierne a las sucursales irlandesas se desprende que los beneficios mundiales vinculados a las licencias de PI del grupo Apple no pueden atribuirse a dichas sucursales, de modo que tal error de Derecho no afecta a la fundamentación de la sentencia recurrida.

**102.** ASI y AOI sostienen que la primera parte del primer motivo de casación debe desestimarse por ser inadmisibles por lo que se refiere a la supuesta interpretación errónea de la Decisión controvertida y, en cualquier caso, por ser infundada en su totalidad.

**103.** Estiman que el Tribunal General no incurrió en error al considerar que la Comisión había realizado un análisis «por exclusión» para determinar la existencia de una ventaja. A su parecer, el Tribunal General declaró fundadamente que la Comisión había basado en gran medida su análisis en el hecho de que los beneficios de ASI y de AOE deberían haberse atribuido a las sucursales irlandesas «por cuanto esas empresas carecían de presencia física o de empleados fuera de dichas sucursales y, por tanto, no podían haber ejercido control sobre [las licencias de PI del grupo Apple]» (apartados 39 y 183 de la sentencia recurrida). A su juicio, esta afirmación es conforme con el razonamiento de la Comisión, expuesto en el considerando 289 de la Decisión controvertida, según el cual las funciones y los riesgos pertinentes «solo podrían haber sido desempeñados y asumidos por las sucursales irlandesas, en lugar de por las sedes centrales», puesto que estas no disponían de ningún empleado. Añaden que la Comisión intenta desnaturalizar el sentido de la sentencia recurrida, pues el Tribunal General reconoció expresamente que la Decisión controvertida no se limitaba al enfoque «por exclusión». Además, consideran que la sentencia recurrida no adolece de irregularidad de procedimiento en la medida en que el Tribunal General examinó en profundidad las alegaciones de la Comisión relativas a las actividades de las sucursales irlandesas y de las sedes centrales situadas fuera de Irlanda. Por otra parte, sostienen que el Tribunal General expuso de manera detallada las razones por las que se desestimaron las alegaciones de la Comisión, de manera que las partes pudieran comprender los motivos de su sentencia y el Tribunal de Justicia ejercer su control. En cualquier caso, consideran que las alegaciones de la Comisión equivalen a impugnar las apreciaciones de hecho del Tribunal General y, por ello, debe declararse su inadmisibilidad.

**104.** El Gran Ducado de Luxemburgo sostiene que el Tribunal General concluyó fundadamente que la Comisión había procedido a una atribución de los beneficios no conforme con las normas fiscales irlandesas. Observa que la Comisión no impugna, en su recurso de casación, la interpretación del artículo 25 de la TCA 97 realizada por el Tribunal General, sino que pretende aplicar el mismo enfoque «por exclusión» que hizo prevalecer en la Decisión controvertida.

**105.** Por último, el Órgano de Vigilancia de la AELC alega que la Comisión no realizó un análisis «por exclusión» en su apreciación para atribuir las licencias de PI del grupo Apple, sino que examinó detalladamente las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las sedes centrales de ASI y de AOE y por sus sucursales irlandesas en relación con dichas licencias. A su parecer, la apreciación del Tribunal General según la cual la Comisión realizó un análisis «por exclusión» en la Decisión controvertida para atribuir los beneficios generados por la explotación de las licencias de PI del grupo Apple a dichas sucursales procede, en consecuencia, de una interpretación errónea de dicha Decisión, constitutiva de un error de Derecho.

#### **b) *Apreciación del Tribunal de Justicia***

**106.** La primera parte del primer motivo de casación de la Comisión se dirige contra los apartados 125, 183 a 187, 228, 242, 243 y 249 de la sentencia recurrida, mediante los que el Tribunal General declaró que la Comisión, al atribuir los beneficios generados por la explotación de las licencias de PI, a efectos fiscales, a las sucursales irlandesas debido a que las sedes centrales de ASI y de AOE no tenían empleados ni presencia física para garantizar el control y la gestión de dichas licencias, procedió a una atribución de beneficios «por exclusión» que no era conforme ni con el artículo 25 de la TCA 97 ni con el principio de plena competencia ni el criterio autorizado por la OCDE. La Comisión formula, a este respecto, tres objeciones basadas, en esencia, en que el Tribunal General interpretó la Decisión controvertida de manera errónea, incurrió en una irregularidad de procedimiento y se basó, en la sentencia recurrida, en una motivación contradictoria.

**107.** Procede, de entrada, pronunciarse sobre la admisibilidad y el carácter operante de la primera parte del primer motivo de casación de la Comisión, cuestionadas por Irlanda, así como por ASI y AOI.

##### **1) *Sobre la admisibilidad y el carácter operante de las alegaciones de la Comisión***

**108.** En primer lugar, por lo que respecta a la admisibilidad de las alegaciones de la Comisión, Irlanda, así como ASI y AOI, sostienen que la primera parte del primer motivo de casación debe declararse inadmisibles por lo que se refiere a la supuesta interpretación errónea de la Decisión controvertida. Alegan, en esencia, que un eventual error cometido en la interpretación de la Decisión controvertida no puede asimilarse a un error de Derecho que pueda ser invocado ante el Tribunal de Justicia. A su parecer, las alegaciones de la Comisión solo podrían declararse admisibles si se demostrara que el Tribunal General desnaturalizó el contenido de dicha Decisión.

**109.** Esta excepción de inadmisibilidad no puede admitirse.

**110.** Procede recordar que, conforme al artículo 256 TFUE, apartado 1, y al artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el recurso de casación se limita a las cuestiones de Derecho. El Tribunal General es el único competente para comprobar y apreciar los hechos pertinentes. La apreciación de tales hechos no constituye pues, salvo en el caso de su desnaturalización, una cuestión de Derecho sujeta como tal al control del Tribunal de Justicia en el marco de un recurso de casación (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de julio de 2008, Bertelsmann y Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, EU:C:2008:392, apartado 29, y de 25 de enero de 2022, Comisión/European Food y otros, C-638/19 P, EU:C:2022:50, apartado 71).

**111.** Pues bien, al sostener que el Tribunal General consideró erróneamente que la Comisión había seguido, en la Decisión controvertida, un enfoque denominado «por exclusión» no conforme con el análisis funcional exigido en virtud del Derecho irlandés, y en particular del artículo 25 de la TCA 97, la Comisión pretende cuestionar la manera en que el Tribunal General interpretó el razonamiento expuesto en dicha Decisión y, en definitiva, el criterio jurídico utilizado para identificar la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en favor de las sociedades del grupo Apple.

**112.** Tal cuestión constituye una cuestión de Derecho que puede someterse al control del Tribunal de Justicia en el marco de un recurso de casación (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2022, Comisión/Freistaat Bayern y otros, C-167/19 P y C-171/19 P, EU:C:2022:176, apartado 47 y jurisprudencia citada).

**113.** En segundo lugar, por lo que respecta al carácter operante de las alegaciones formuladas en apoyo de la presente parte del primer motivo de casación, Irlanda incurre en error al alegar que, aun suponiendo que el Tribunal General haya incurrido en el error de Derecho al que se refiere esta parte, de las apreciaciones fácticas, enunciadas en la sentencia recurrida, relativas a las actividades de las sucursales irlandesas, se desprende que los beneficios mundiales generados por las licencias de PI del grupo Apple no podían atribuirse a esas sucursales.

**114.** A este respecto, se ha declarado ciertamente, en reiteradas ocasiones, que un motivo dirigido contra fundamentos de una sentencia recurrida que no influyen en el fallo es inoperante y debe, en consecuencia, ser desestimado (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2001, Comisión y Francia/TF1, C-302/99 P y C-308/99 P, EU:C:2001:408, apartados 26 a 29, y de 20 de diciembre de 2017, EUIPO/European Dynamics Luxembourg y otros, C-677/15 P, EU:C:2017:998, apartados 49 y 50).

**115.** Pues bien, como señaló el Abogado General, en esencia, en el punto 22 de sus conclusiones, en la medida en que el Tribunal General se basó, por lo que respecta a la línea de razonamiento principal de la Comisión, en las dos razones recordadas en el apartado 91 de la presente sentencia, correspondía a la Comisión invocar, en apoyo de su recurso de casación, objeciones relativas a esos dos motivos. En consecuencia, la circunstancia de que las objeciones expuestas en cada una de las partes del primer motivo de casación, consideradas por separado, no sean suficientes en sí mismas, en caso de ser estimadas, para obtener la anulación de la sentencia recurrida no permite llegar a la conclusión de que son inoperantes, toda vez que deben ser consideradas en el contexto del primer motivo de casación en su conjunto.

**116.** Por lo tanto, procede desestimar las alegaciones basadas en el carácter inoperante de la primera parte del primer motivo de casación y, por tanto, examinar el fundamento de estas.

## 2) Sobre el fondo

i) *Sobre la primera objeción, basada en la existencia de un error de interpretación de la Decisión controvertida*

**117.** La Comisión sostiene que, en los apartados 125, 183 a 187, 228, 242, 243 y 249 de la sentencia recurrida, el Tribunal General interpretó erróneamente la Decisión controvertida al considerar que su línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja se basaba únicamente en la ausencia de empleados y de presencia física en las sedes centrales de ASI y de AOE y que no había intentado demostrar que las sucursales irlandesas de esas sociedades desempeñaban efectivamente funciones que justificasen que se les atribuyeran los beneficios generados por la explotación de las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan dichas sociedades. Por tanto, según la Comisión, el Tribunal General incurrió en error al deducir de la Decisión controvertida que había procedido a una atribución de los beneficios «por exclusión».



**118.** Procede señalar que la Comisión no rebate, mediante su recurso de casación, las apreciaciones formuladas por el Tribunal General en los apartados 180 a 182, 184, 209, 227 y 242 de la sentencia recurrida, según las cuales estaba obligada a realizar un análisis funcional para identificar las actividades «reales» de las sucursales irlandesas en relación con las licencias de PI del grupo Apple en el momento de atribuir los beneficios generados por la explotación de dichas licencias a ASI y a AOE, en lugar de presumir la existencia de estas actividades basándose en la falta de trabajadores y de presencia física en las sedes centrales de ASI y de AOE. Tal y como precisó la Comisión en su réplica, no pretende, por tanto, rebatir el hecho de que el enfoque «por exclusión» es efectivamente contrario al Derecho fiscal irlandés y, en particular, al artículo 25 de la TCA 97.

**119.** Sin embargo, la Comisión estima que no siguió en modo alguno un razonamiento «por exclusión» al considerar que los beneficios generados por la explotación de las licencias de PI deberían haberse atribuido, a efectos fiscales, a las sucursales irlandesas debido a que las sedes centrales de ASI y de AOE no tenían ni empleados ni presencia física fuera de estas sucursales para garantizar el control y la gestión de dichas licencias.

**120.** En el caso de autos, de la Decisión controvertida se desprende, en primer lugar, que el razonamiento de la Comisión se basa en el postulado de que, por un lado, para aplicar el artículo 25 de la TCA 97, era necesario determinar, con carácter previo, un método de atribución de beneficios, no definido por esa disposición, y, por otro lado, que ese método debía llevar a un resultado conforme con el principio de plena competencia. Este postulado no ha sido cuestionado por el Tribunal General, que, no obstante, subrayó, de conformidad con lo declarado en la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartados 96 a 105, que, contrariamente a la posición defendida por la Comisión, el artículo 107 TFUE, apartado 1, no obliga a los Estados miembros a aplicar este principio, con independencia del contenido del Derecho fiscal nacional aplicable a la tributación de las sociedades de que se trate.

**121.** En efecto, en el apartado 221 de la sentencia recurrida, el Tribunal General descartó claramente la tesis defendida por la Comisión según la cual existe una obligación autónoma de aplicar el principio de plena competencia que se desprende del artículo 107 TFUE, apartado 1, y que obliga a los Estados miembros a aplicar dicho principio de manera horizontal y en todos los ámbitos de su Derecho fiscal nacional.

**122.** El Tribunal General añadió, en el apartado 224 de la sentencia recurrida, que la tributación considerada «normal» se define en las normas fiscales nacionales y que la propia existencia de una ventaja debe acreditarse en relación con estas. Precisó, no obstante, que, si dichas normas nacionales prevén que las sucursales de las sociedades no residentes, en lo referente a los beneficios resultantes de las actividades comerciales de estas en Irlanda, y las sociedades residentes tributen en las mismas condiciones, el artículo 107 TFUE, apartado 1, permite a la Comisión controlar si el nivel de los beneficios atribuidos a tales sucursales, aceptado por las autoridades nacionales para la determinación de los beneficios imponibles de dichas sociedades no residentes, se corresponde con el nivel de los beneficios que se habrían obtenido mediante el ejercicio de esas actividades comerciales en condiciones de mercado.

**123.** Por lo tanto, la aplicación del principio de plena competencia en el presente asunto se basa, como reconoció el Tribunal General en los apartados 210, 211, 218 a 220 y 247 de la sentencia recurrida, en las normas fiscales del Derecho irlandés relativas a la tributación de las sociedades y, por tanto, en el sistema de referencia identificado por la Comisión y confirmado por el Tribunal General. A este respecto, el Tribunal General reconoció explícitamente, en el apartado 239 de la sentencia recurrida, que, contrariamente a lo que sostenía Irlanda, la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, tal como la describe dicho Estado miembro, correspondía en esencia al análisis funcional y fáctico en el marco de la primera fase del criterio autorizado por la OCDE y precisó que esta primera fase tiene por objeto identificar los activos, funciones y riesgos que deben atribuirse al establecimiento permanente de una sociedad.

**124.** Estas apreciaciones del Tribunal General le llevaron, en particular, a declarar, en los apartados 247 y 248 de la sentencia recurrida, que la Comisión no incurrió en error al invocar el principio de plena competencia como herramienta, a efectos de controlar si, en la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 por las autoridades fiscales irlandesas, el nivel de los beneficios atribuidos a las sucursales de ASI y de AOE por sus actividades comerciales en Irlanda, según se aceptó en las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, correspondía al nivel de los beneficios que se habrían obtenido con la realización de dichas actividades comerciales en condiciones de mercado, y al basarse, en esencia, en el criterio autorizado por la OCDE a efectos de dicha aplicación, teniendo en cuenta el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dichas sociedades. Dichas apreciaciones deben considerarse aceptadas, puesto que no han sido válidamente cuestionadas por las otras partes en el marco del presente procedimiento de casación.



**125.** En segundo lugar, procede señalar que la Comisión consideró, por lo que respecta al método de atribución de los beneficios basado en el principio de plena competencia que, según ella, las autoridades fiscales irlandesas deberían haber seguido en virtud del artículo 25 de la TCA 97, que los beneficios que deben atribuirse a la sucursal de una sociedad no residente con arreglo a dicho artículo son «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» (considerando 272 de la Decisión controvertida). Según la Comisión, por lo tanto, en el caso de autos, incumbía a las autoridades irlandesas comprobar, antes de aprobar el método de atribución de beneficios propuesto por Apple Inc., si, como afirmaba esta última, las licencias de PI y los beneficios correspondientes debían atribuirse fuera de Irlanda. Para ello, deberían haber comparado las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por ASI y por AOE a través, respectivamente, de sus sedes centrales y de sus sucursales irlandesas (considerando 273 de la Decisión controvertida).

**126.** En tercer lugar, la Comisión analizó, sucesivamente, la pertinencia y la realidad de las funciones desempeñadas por las sedes centrales de ASI y de AOE (considerandos 276 a 294 de la Decisión controvertida), por las sucursales de ASI y de AOE (considerandos 295 a 304 de dicha Decisión) y por Apple Inc. (considerandos 308 a 318 de dicha Decisión). En particular, concluyó, por una parte, que la asignación fuera de Irlanda de los beneficios generados por las licencias de PI cuya titularidad ostentan ASI y AOE no habría sido aceptada por las sucursales irlandesas de estas sociedades si hubieran sido empresas distintas y autónomas que actuasen en condiciones de mercado y, por otra parte, que, habida cuenta de la inexistencia de funciones desempeñadas por las sedes centrales o de las actividades ejercidas por esas sucursales, dichas licencias de PI deberían haberse atribuido a estas últimas a efectos fiscales (considerando 305 de la Decisión controvertida).

**127.** En cuarto lugar, la Comisión dedujo de su examen que, habida cuenta del método de atribución de las licencias de PI y de los beneficios correspondientes utilizado por las autoridades fiscales irlandesas, las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían supuesto una reducción significativa de los beneficios anuales de ASI y de AOE imposables en Irlanda y, por tanto, habían concedido a esas sociedades una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (considerandos 320 y 321 de la Decisión controvertida).

**128.** Así pues, de las etapas de la línea de razonamiento expuesta en la Decisión controvertida se desprende que la Comisión estimó, para empezar, que, para determinar, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, los beneficios imposables de ASI y de AOE en Irlanda conforme al principio de plena competencia, era preciso comparar las funciones desempeñadas respectivamente por las sedes centrales y por las sucursales irlandesas de esas sociedades en relación con las licencias de PI. A continuación, en virtud de ese criterio, la Comisión procedió a un examen por separado del papel ejercido por cada una de esas sedes centrales y por cada una de esas sucursales en relación con esas licencias. Al término de ese examen constató, por un lado, que las sedes centrales no desempeñaban ninguna función con respecto a las licencias de PI y, por otro lado, en particular en los considerandos 296 a 303 de la Decisión controvertida, que las sucursales irlandesas desempeñaban un papel activo debido a la asunción por su parte de ciertas funciones y de riesgos vinculados a la gestión y utilización de esas licencias. Además, la consideración de que las sedes centrales no desempeñaban funciones «activas o fundamentales» se basó en que Apple Inc. no había aportado pruebas en sentido contrario y en que esas sedes carecían de capacidad efectiva para asumir tales funciones. Así pues, la línea de razonamiento principal de la Comisión se basa no solo en el hecho de que las sedes centrales no desempeñan funciones relacionadas con las licencias de PI, sino también en el análisis de las funciones efectivamente desempeñadas por las sucursales en relación con dichas licencias.

**129.** Por consiguiente, como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones, la Comisión no llegó a la conclusión de que las licencias de PI y los correspondientes beneficios debían atribuirse a las sucursales irlandesas debido a la consideración de que las sedes centrales no tenían empleados ni presencia física. La Comisión llegó a esta conclusión tras poner en relación dos consideraciones distintas, a saber, por un lado, el hecho de que las sedes centrales no desempeñaban ninguna función activa o fundamental ni habían asumido ningún riesgo y, por otro lado, la multitud y el carácter central de las funciones desempeñadas y de los riesgos asumidos por dichas sucursales, y ello con arreglo al criterio jurídico enunciado en el considerando 272 de la Decisión controvertida.

**130.** Así pues, la afirmación que figura en el apartado 186 de la sentencia recurrida, según la cual «en el marco de su línea de razonamiento principal, la Comisión no pretendió demostrar que las sucursales irlandesas de ASI y de AOE habían controlado efectivamente las licencias de PI del grupo Apple al concluir que las autoridades

fiscales irlandesas deberían haber asignado a dichas sucursales las licencias de PI del grupo Apple», desnaturaliza el contenido de la Decisión controvertida.

**131.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, el Tribunal General incurrió en error de Derecho al considerar, interpretando erróneamente la Decisión controvertida, que, en su línea de razonamiento principal, la Comisión se había limitado a un enfoque «por exclusión».

**132.** De ello se deriva que procede estimar la primera objeción formulada en la primera parte del primer motivo de casación.

ii) *Sobre las objeciones segunda y tercera*

133. Habida cuenta de que procede estimar la primera objeción formulada en la primera parte del primer motivo de casación, no procede examinar las demás objeciones invocadas en esa parte, que se dirigen contra la misma apreciación del Tribunal General.

## **2. Sobre la segunda parte del primer motivo de casación**

### **a) Alegaciones de las partes**

**134.** Mediante la segunda parte de su primer motivo de casación, la Comisión sostiene que, al admitir implícitamente, en los apartados 255 a 302 de la sentencia recurrida, que las funciones desempeñadas por Apple Inc. debían tenerse en cuenta para determinar el beneficio imponible de ASI y de AOE en Irlanda, el Tribunal General incurrió en dicha sentencia en irregularidades de procedimiento, falta de motivación, errores de Derecho y desnaturalización del Derecho nacional aplicable.

**135.** En primer lugar, aduce que dichos apartados adolecen de una irregularidad de procedimiento e incumplen la obligación de motivación. La Comisión indica que explicó, en los considerandos 308 a 318 de la Decisión controvertida y en sus escritos procesales en primera instancia, las razones por las que las funciones desempeñadas por Apple Inc. en relación con la PI del grupo Apple carecían de pertinencia a efectos de la apreciación de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, ya se trate de funciones desempeñadas «en beneficio de» ASI y de AOE o «en nombre» de estas. En su opinión, el hecho de que el Tribunal General haya invocado las funciones de Apple Inc. para desestimar la línea de razonamiento principal de la Comisión, sin tener en cuenta estas explicaciones ni responder a la cuestión de si podía considerarse que los empleados de Apple Inc. ejercían funciones «en nombre» de ASI y de AOE a efectos de la atribución de los beneficios, constituye una irregularidad de procedimiento y una falta de motivación. Por último, considera que, al invocar las funciones de Apple Inc., el Tribunal General contradice el criterio jurídico que aprobó, a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, en los apartados 240 y 248 de la sentencia recurrida, en los que se refirió a las funciones desempeñadas, a los activos utilizados y a los riesgos asumidos por las sucursales y por las sociedades a las que pertenecen, sin mencionar las funciones desempeñadas por Apple Inc. A su parecer, esta contradicción constituye una falta de motivación.

**136.** En segundo lugar, la Comisión alega que, en los apartados 267, 269, 273 a 275, 277, 281, 283 y 298 a 302 de la sentencia recurrida, al invocar las funciones desempeñadas por Apple Inc. para rechazar la atribución a las sucursales irlandesas de las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE, el Tribunal General no tuvo en cuenta el criterio de la entidad independiente ni el principio de plena competencia. Por consiguiente, a juicio de la Comisión, el Tribunal General calificó erróneamente los hechos expuestos en los apartados 251 a 311 de dicha sentencia cuando declaró que la Comisión no había demostrado, en la Decisión controvertida, la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**137.** Según afirma, este error de Derecho consiste, en primer término, en una interpretación errónea del artículo 107 TFUE, apartado 1, y en la desnaturalización del Derecho nacional. Sostiene que, dado que, para empezar, Apple Inc. no es titular de las licencias de PI del grupo Apple, las funciones que desempeña en relación con esta PI no pueden determinar la atribución de dichas licencias a las sedes centrales de ASI y de AOE o a sus sucursales. A continuación, aduce que del criterio de la entidad independiente y del principio de plena competencia se desprende que Apple Inc., por una parte, y ASI y AOE, por otra parte, deben ser tratadas como entidades independientes a efectos fiscales y que sus relaciones comerciales y financieras, que se rigen por operaciones intragrupo, deben valorarse según el principio de plena competencia. A su parecer, para la distribución de los beneficios de ASI y de AOE entre sus sedes centrales y sus sucursales respectivas, solo cuentan las funciones desempeñadas por dichas sedes centrales y sucursales. Por tanto, las funciones relacionadas con la PI del grupo

Apple desempeñadas por Apple Inc. «en beneficio» de ASI y de AOE o «en nombre» de estas no pueden, en principio, atribuirse a las sedes centrales o a las sucursales de dichas sociedades. Por último, según la Comisión, si bien las políticas del grupo pueden servir de base a las operaciones intragrupo entre sociedades asociadas de un grupo multinacional, no pueden tomarse en consideración a efectos de la atribución de los beneficios a un establecimiento permanente de una sociedad no residente perteneciente a dicho grupo, como se explica en el considerando 317 de la Decisión controvertida y en los escritos presentados en primera instancia por la Comisión.

**138.** En segundo término, considera que el Tribunal General, al invocar erróneamente las funciones desempeñadas por Apple Inc. para censurar la elección de la Comisión —con arreglo al criterio de la entidad independiente, el principio de plena competencia y la estructura del grupo Apple— de atribuir las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE a sus sucursales irlandesas, no tuvo en cuenta ese criterio ni ese principio. Estima que, de este modo, en los apartados 255 a 302 de la sentencia recurrida, aplicó erróneamente el concepto de ventaja a que se refiere el artículo 107 TFUE, apartado 1, o desnaturalizó el Derecho nacional.

**139.** En lo que concierne, para empezar, al control de la calidad, la gestión de las instalaciones de I+D y la gestión de los riesgos empresariales, mencionados en los apartados 259 a 267 y 288 de la sentencia recurrida, la Comisión estima que todas las funciones y todos los riesgos en los que se basó el Tribunal General para desestimar su línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja eran asumidos por Apple Inc., bien como sociedad matriz del grupo Apple en el marco de las políticas del grupo, bien «en beneficio» de ASI y de AOE en virtud del acuerdo de reparto de costes. La Comisión afirma que, como explicó en los considerandos 308 a 318 de la Decisión controvertida, estas funciones y estos riesgos carecen de pertinencia a efectos del reparto de los beneficios de ASI y de AOE entre sus sedes centrales y sus sucursales respectivas.

**140.** A continuación, considera que el Tribunal General incurrió en error al invocar, en los apartados 268 a 284 de la sentencia recurrida, funciones ejercidas por Apple Inc. cuando examinó cada una de las funciones respecto de las cuales la Comisión había indicado, en la Decisión controvertida, que eran desempeñadas por la sucursal irlandesa de ASI. A su parecer, las políticas y estrategias diseñadas y desarrolladas por Apple Inc. no desempeñan ningún papel en la distribución de los beneficios de ASI entre su sede central y su sucursal.

**141.** Añade que, por lo que respecta a las funciones desempeñadas por la sucursal irlandesa de AOE, examinadas en los apartados 285 a 295 de la sentencia recurrida, el Tribunal General incurrió en error al considerar que no justificaban que la Comisión hubiera atribuido a esa sucursal las licencias de PI del grupo Apple.

**142.** Por último, aduce que los ejemplos de decisiones estratégicas en el seno del grupo Apple, invocados en los apartados 298 a 302 de la sentencia recurrida, carecen de pertinencia a efectos del reparto de los beneficios de ASI y de AOE entre sus sedes centrales y sus sucursales respectivas. Por lo que respecta, en particular, a las supuestas pruebas de contratos que «fueron negociados y firmados por la sociedad matriz, Apple», mencionadas en el apartado 301 de la sentencia recurrida, afirma que estas no se presentaron durante el procedimiento administrativo, sino por primera vez ante el Tribunal General, en el marco del asunto T-892/16, por lo que son inadmisibles. Por lo que respecta a los poderes en virtud de los cuales los directivos de Apple Inc. firmaron esos contratos «para» ASI, sostiene que tres de ellos no se presentaron hasta la fase de la réplica presentada en este asunto. A su parecer, al basarse en estos poderes, de los que nada justificaba que no se hubieran presentado en la fase de la demanda, el Tribunal de General incurrió en una irregularidad de procedimiento. En cualquier caso, estima que estos elementos de prueba carecen de pertinencia a efectos del reparto de los beneficios de ASI y de AOE entre sus sedes centrales y sucursales respectivas.

**143.** En su réplica, la Comisión se opone a la alegación de las recurridas según la cual el Tribunal General consideró que solo las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas eran pertinentes a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, por lo que no invocó ni tuvo necesidad de invocar las funciones desempeñadas por Apple Inc. para desestimar su línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja.

**144.** La Comisión alega, a este respecto, que, en los apartados 240, 242, 247 y 248 de la sentencia recurrida, el Tribunal General aprobó el criterio jurídico que ella había expuesto en los considerandos 265 a 274 de la Decisión controvertida, basado únicamente en la consideración, a efectos de comprobar la existencia de una ventaja, de las actividades ejercidas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos por las sedes centrales y las sucursales de ASI y de AOE. Aduce que, pese a que Irlanda, ASI, AOI y el Gran Ducado de Luxemburgo no suscriben las apreciaciones expuestas en esos apartados, estas han adquirido fuerza de cosa juzgada al no haber sido impugnadas en el marco de una adhesión a la casación (sentencia de 4 de marzo de 2021, Comisión/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, apartado 110). Por último, la Comisión señala que, contrariamente a lo que

sostienen Irlanda, ASI, AOI y el Gran Ducado de Luxemburgo, el Tribunal General aplicó efectivamente un criterio distinto del que aprobó, basado en una comparación entre las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, por un lado, y las desempeñadas por Apple Inc., por otro.

**145.** Irlanda considera que las alegaciones de la Comisión relativas a las funciones «desempeñadas por Apple [Inc.]» son inadmisibles, inoperantes y, en todo caso, infundadas.

**146.** En primer lugar, Irlanda sostiene que estas alegaciones desnaturalizan la sentencia recurrida. Alega que, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, la desestimación, en la sentencia recurrida, de la línea de razonamiento principal no se basa en las supuestas «funciones desempeñadas por Apple [Inc.]», que no son pertinentes para apreciar las actividades de las sucursales irlandesas, sino en las actividades reales de estas sucursales y en el hecho de que la Comisión no aportó ninguna prueba de que dichas sucursales hubieran desempeñado efectivamente las funciones clave y gestionado los riesgos vinculados a la PI del grupo Apple. En su opinión, el Tribunal General consideró, en respuesta a las alegaciones de la Comisión, que todas las decisiones estratégicas relativas a la PI del grupo Apple se adoptaron efectivamente en los Estados Unidos y que los directores de ASI y de AOE tenían, de hecho, capacidad para desempeñar, y habían desempeñado, las funciones esenciales de esas sociedades.

**147.** En segundo lugar, Irlanda estima que no puede reprocharse al Tribunal General una irregularidad de procedimiento ni una falta de motivación. A su parecer, el Tribunal General, que no estaba obligado a responder a cada uno de los extremos que se le habían planteado, examinó efectivamente las alegaciones de la Comisión relativas al papel de los empleados de Apple Inc. En cuanto a las pruebas relativas a la firma de contratos, cuya admisibilidad niega la Comisión, Irlanda alega que solo se trataba de una parte de las pruebas invocadas por el Tribunal General en apoyo de su apreciación contenida en el apartado 302 de la sentencia recurrida. Aduce que, en cualquier caso, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, un recurso de anulación puede basarse en información no facilitada durante el procedimiento administrativo, si tal información estaba disponible en ese momento y habría debido ser examinada por la Comisión (sentencias de 20 de septiembre de 2017, Comisión/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, apartado 71, y de 22 de mayo de 2019, Real Madrid Club de Fútbol/Comisión, T-791/16, EU:T:2019:346, apartado 118).

**148.** En tercer lugar, Irlanda aduce que las alegaciones de la Comisión basadas en la infracción y en la incorrecta aplicación del artículo 107 TFUE y en la desnaturalización del Derecho nacional tienen por objeto, en realidad, cuestionar apreciaciones fácticas del Tribunal General. En particular, estima que la Comisión no ha formulado ninguna alegación ni presentado prueba alguna en apoyo de la afirmación de que el Tribunal General desnaturalizó el Derecho irlandés. Por consiguiente, considera que esta afirmación es inadmisibles por ese motivo. Según afirma, la Comisión tampoco ha explicado por qué motivos la sentencia recurrida infringe el artículo 107 TFUE, apartado 1, por haber vulnerado o hecho caso omiso del criterio de la entidad independiente o del principio de plena competencia.

**149.** En cualquier caso, considera que las alegaciones de la Comisión son inoperantes. Irlanda sostiene que los hechos constatados por el Tribunal General muestran que de la aplicación del criterio autorizado por la OCDE invocado por la Comisión se desprende que los beneficios sobre los que ASI y AOE pagaron efectivamente el impuesto eran conformes con el principio de plena competencia. A su juicio, aun cuando el Tribunal General hubiera incurrido en errores de Derecho e infringido el artículo 107 TFUE o desnaturalizado el Derecho nacional, *quod non*, esta circunstancia no podría modificar esas apreciaciones de hecho que la Comisión no puede impugnar al no haberse producido una desnaturalización de las pruebas.

**150.** ASI y AOI sostienen que procede declarar la inadmisibilidad de la segunda parte del primer motivo de casación y, en cualquier caso, desestimarla por infundada o inoperante.

**151.** Con carácter preliminar, aducen que la deficiencia fundamental del criterio de la Comisión consiste en que su evaluación de las actividades de ASI y de AOE en Irlanda es errónea. Según afirman, el Tribunal General examinó las numerosas pruebas y declaró, fundadamente, que, habida cuenta de las funciones y actividades ejercidas por las sucursales irlandesas, el nivel impositivo de estas sociedades en Irlanda era conforme con el Derecho fiscal nacional. De hecho, a su parecer, ninguna de las alegaciones formuladas por la Comisión permite invalidar la sentencia recurrida.

**152.** En primer lugar, consideran que la Comisión incurre en error al afirmar que el Tribunal General infringió el artículo 107 TFUE y desnaturalizó el Derecho nacional. Aducen que la Comisión desnaturaliza la sentencia recurrida y pretende, en realidad, cuestionar las apreciaciones de hecho del Tribunal General. Pues bien, a su



parecer, la Comisión no indica cuáles son las pruebas específicas que el Tribunal General desnaturalizó ni de qué manera lo hizo.

**153.** En segundo lugar, alegan que la Comisión incurre en error al afirmar que la sentencia recurrida adolece de una irregularidad de procedimiento y de falta de motivación debido a que el Tribunal General no respondió a sus alegaciones relativas a las «funciones desempeñadas por Apple [Inc.]» y a los trabajadores de Apple [Inc.] que actuaban para ASI y AOE y en nombre de estas. Sostienen que el Tribunal General examinó y desestimó estas alegaciones y ofreció una motivación suficiente que permite a las partes comprender las justificaciones de su decisión y al Tribunal de Justicia ejercer su control en la fase de casación.

**154.** En tercer lugar, aducen que no puede sostenerse válidamente que el Tribunal General se basó en pruebas inadmisibles. En primer término, consideran que la Comisión incurre en error al reprochar al Tribunal General que se basara en pruebas relativas a las actividades de ASI y de AOE fuera de Irlanda que se presentaron por primera vez en la demanda presentada en el asunto T-892/16. Sostienen que, en cualquier caso, el Tribunal General estaba obligado a tomar en consideración toda la información pertinente que la Comisión hubiera podido obtener durante el procedimiento administrativo (sentencia de 20 de septiembre de 2017, Comisión/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, apartado 71). En segundo término, aducen que la Comisión también incurre en error al afirmar que algunos de los poderes otorgados por ASI y por AOE eran inadmisibles. En efecto, dichas sociedades informaron a la Comisión de la importancia de los poderes durante el procedimiento administrativo, en particular facilitándole las actas de los Consejos de Administración. ASI y AOI alegan que, por lo tanto, podían incluir dichas pruebas en su demanda y que el Tribunal General podía admitirlas y examinarlas, aun cuando finalmente se apoyó en los hechos y en las pruebas expuestas en el expediente de la Comisión para fundamentar su sentencia. ASI y AOI sostienen, asimismo, que la alegación de la Comisión es, en cualquier caso, inoperante, en la medida en que los poderes, que se refieren a las funciones de esas sociedades fuera de Irlanda, no pueden modificar la apreciación del Tribunal General según la cual la Comisión incurrió en error al evaluar las actividades de dichas sociedades en Irlanda.

**155.** El Gran Ducado de Luxemburgo precisa que pretende únicamente responder a determinadas cuestiones planteadas por la Comisión en su recurso de casación que se refieren a cuestiones transversales y, en particular, a la línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja y a los principios y criterios de prueba pertinentes en el examen de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas. En cambio, no aborda la argumentación de la Comisión relativa al reparto de funciones entre las distintas entidades del grupo Apple. Señala simplemente, a este respecto, que se trata exclusivamente de cuestiones de hecho, que, según reiterada jurisprudencia, no pueden ser objeto de un recurso de casación.

**156.** En cuanto al fondo, el Gran Ducado de Luxemburgo alega, en primer lugar, que la Comisión no puede basarse en principios fiscales fundamentales, en particular en el principio de plena competencia y en el criterio de la entidad independiente, que dicha institución define de manera autónoma y haciendo abstracción de las normas fiscales nacionales. Afirma que el Tribunal General recordó fundadamente, en particular, que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una tributación considerada «normal» (apartado 223 de la sentencia recurrida) y que, por lo tanto, la Comisión debía verificar si las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían dado lugar a la creación de una ventaja exclusivamente en relación con la legislación fiscal irlandesa (apartado 234 de la sentencia recurrida). En segundo lugar, sostiene que la Comisión ignora por completo la primera parte de la sentencia recurrida, que declara de manera inequívoca que dicha institución ha incurrido en error al aplicar el Derecho tributario irlandés y hace caso omiso de afirmaciones determinantes del Tribunal General acerca de la interpretación de dicho Derecho, en particular del artículo 25 de la TCA 97, que se refiere a la tributación de las sociedades no residentes en Irlanda. En tercer lugar, el Gran Ducado de Luxemburgo sostiene que, aunque no sea necesaria para anular la Decisión controvertida, la consideración por el Tribunal General de las funciones de Apple Inc. era correcta y pertinente para confirmar que las sucursales irlandesas no habían desempeñado «realmente» todas las funciones relacionadas con la PI del grupo Apple.

**157.** Por último, el Órgano de Vigilancia de la AELC suscribe la postura defendida por la Comisión. Sostiene que, para ajustarse al criterio de la entidad independiente y al principio de plena competencia, la autoridad fiscal irlandesa debería haber apreciado, en el marco de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE en comparación con las funciones desempeñadas por sus sedes centrales en relación con las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan dichas sociedades. A su parecer, así lo confirmó el Tribunal General al señalar, en el apartado 248 de la sentencia recurrida, que «a los efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, la atribución de beneficios a la sucursal irlandesa de una empresa no residente debía tener en cuenta el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las



otras partes de dicha empresa». Sin embargo, el Tribunal General no aplicó este criterio para desestimar la línea de razonamiento principal de la Comisión en los apartados 251 a 302 de la sentencia recurrida.

**b) *Apreciación del Tribunal de Justicia***

**158.** La segunda parte del primer motivo de casación se dirige sustancialmente contra los apartados 251 a 311 de la sentencia recurrida, en los que el Tribunal General examinó las apreciaciones de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple, analizando de manera sucesiva las actividades de la sucursal irlandesa de ASI (apartados 255 a 284 de la sentencia recurrida), las actividades de la sucursal irlandesa de AOE (apartados 285 a 295 de dicha sentencia) y las actividades que se desarrollan fuera de esas sucursales (apartados 296 a 309 de dicha sentencia).

**159.** La Comisión sostiene, a este respecto, que, dado que Apple Inc. es una entidad independiente de ASI y de AOE, las funciones que desempeñó en relación con la PI del grupo Apple en su condición de matriz del grupo o en cumplimiento de acuerdos intragrupo, ya sea «en beneficio» del grupo en su conjunto o específicamente de ASI y de AOE, o «en nombre» de estas, no incide en modo alguno en el reparto de los beneficios derivados de la explotación de las licencias de PI del grupo Apple de las que son titulares esas dos sociedades para la compra, la fabricación, la venta y la distribución de productos de dicho grupo fuera del continente americano.

**160.** La Comisión formula, en este contexto, dos objeciones. La primera se basa en que el Tribunal General incurrió en una irregularidad de procedimiento y proporcionó una motivación insuficiente y contradictoria. La segunda se refiere a la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, a la desnaturalización del Derecho irlandés y a una irregularidad de procedimiento debido a que se tuvieron en cuenta pruebas inadmisibles.

**161.** Mediante alegaciones que se solapan en gran parte, Irlanda, ASI, AOI y el Gran Ducado de Luxemburgo arguyen que las objeciones formuladas por la Comisión son en parte inadmisibles, inoperantes y, en todo caso, infundadas.

**162.** Es oportuno examinar, en primer lugar, la segunda objeción formulada por la Comisión.

*1) Sobre la segunda objeción, basada en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, en la desnaturalización del Derecho irlandés y en una irregularidad de procedimiento*

**163.** La Comisión aduce que, al basarse en las funciones desempeñadas por Apple Inc., el Tribunal General vulneró el criterio de la entidad independiente y el principio de plena competencia en los que se fundamenta el artículo 25 de la TCA 97. A su parecer, dado que, de conformidad con la jurisprudencia, un error de interpretación o de aplicación del Derecho nacional constituye un error de interpretación y de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, el Tribunal General infringió también esa disposición. Más concretamente, considera que el Tribunal General interpretó correctamente el Derecho irlandés al afirmar, en el apartado 248 de la sentencia recurrida, que «a los efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, la atribución de beneficios a la sucursal irlandesa de una empresa no residente debía tener en cuenta el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha empresa». Sin embargo, estima que, en los apartados 255 a 302 de dicha sentencia, aplicó un «criterio jurídico» distinto y erróneo al comparar las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE con las desempeñadas por Apple Inc. en lugar de hacerlo con las desempeñadas por las sedes centrales de esas dos sociedades en Irlanda.

**164.** La Comisión sostiene igualmente que el Tribunal General incurrió en una irregularidad de procedimiento, puesto que se basó en pruebas inadmisibles.

*i) Sobre la admisibilidad*

**165.** Se ha cuestionado la admisibilidad de la presente objeción por dos motivos.

**166.** En primer lugar, Irlanda, ASI, AOI y el Gran Ducado de Luxemburgo sostienen que esta objeción es inadmisibile en la medida en que está dirigida a rebatir la apreciación de los hechos y de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal General.

**167.** Este razonamiento no puede prosperar.

**168.** En casación, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre los hechos ni, en principio, para examinar las pruebas que el Tribunal General ha admitido en apoyo de estos. En efecto, siempre que dichas pruebas se hayan obtenido de modo regular y se hayan observado los principios generales del Derecho y las normas procesales aplicables en materia de carga y práctica de la prueba, corresponde únicamente al Tribunal General apreciar la importancia que debe atribuirse a los elementos que le hayan sido presentados. Por tanto, salvo en el caso de desnaturalización de los elementos de prueba que se presentaron ante el Tribunal General, la apreciación de los hechos no constituye una cuestión de Derecho sujeta al control del Tribunal de Justicia (sentencia de 11 de mayo de 2017, Dyson/Comisión, C-44/16 P, EU:C:2017:357, apartado 30 y jurisprudencia citada).

**169.** Por consiguiente, la facultad de control del Tribunal de Justicia sobre las comprobaciones de hecho efectuadas por el Tribunal General se extiende, en particular, a la inexactitud material de estas comprobaciones que se desprenda de los documentos que obren en autos, a la desnaturalización de los medios de prueba, a la calificación jurídica de estos y a la cuestión de si se han cumplido las reglas en materia de carga y práctica de la prueba (sentencia de 11 de mayo de 2017, Dyson/Comisión, C-44/16 P, EU:C:2017:357, apartado 31 y jurisprudencia citada).

**170.** En el presente asunto, la Comisión aduce que, al tomar en consideración las funciones de Apple Inc., el Tribunal General incurrió en un error que vicia el análisis fáctico que realizó en los apartados 251 a 311 de la sentencia recurrida y los resultados derivados de él, y que da lugar a una aplicación errónea del Derecho nacional y a una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1. Pues bien, mediante su segunda objeción presentada en apoyo de la segunda parte del primer motivo de casación, la Comisión pretende, en esencia, cuestionar el criterio en el que el Tribunal General se basó para llevar a cabo este análisis, que, a su parecer, no tiene en cuenta el marco de referencia pertinente, y critica la calificación de los hechos realizada por el Tribunal General a este respecto. Así pues, no cabe declarar la inadmisibilidad de las alegaciones de la Comisión.

**171.** En segundo lugar, Irlanda, ASI y AOI sostienen asimismo que la objeción examinada es inadmisibles, pues está dirigida a impugnar las apreciaciones efectuadas por el Tribunal General acerca del Derecho irlandés, sin invocar una desnaturalización de ese Derecho. En particular, Irlanda sostiene que la Comisión se basa en una interpretación incorrecta de la jurisprudencia resultante de la sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), cuando afirma, en esencia, que cualquier error de interpretación y aplicación del Derecho nacional constituye un error de interpretación y de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**172.** Tampoco cabe acoger estas alegaciones.

**173.** A este respecto, se ha de recordar que la competencia del Tribunal de Justicia cuando resuelve sobre un recurso de casación interpuesto contra una resolución dictada por el Tribunal General está definida en el artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo. Este indica que el recurso de casación debe limitarse a las cuestiones de Derecho y que debe desarrollarse «en las condiciones y dentro de los límites fijados en el Estatuto». En una lista enumerativa de los motivos que pueden alegarse en este contexto, el artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea precisa que el recurso de casación puede fundarse en la violación del Derecho de la Unión por parte del Tribunal General (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 76 y jurisprudencia citada).

**174.** Es cierto, en principio, que, en lo referente al examen en casación de las apreciaciones sobre Derecho nacional efectuadas por el Tribunal General, que en el ámbito de las ayudas de Estado constituyen apreciaciones de hechos, el Tribunal de Justicia solo es competente para verificar si se ha producido una desnaturalización de ese Derecho. Sin embargo, no puede privarse al Tribunal de Justicia de la posibilidad de controlar si tales apreciaciones constituyen de por sí una violación del Derecho de la Unión (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 77 y jurisprudencia citada).

**175.** Pues bien, la cuestión de si el Tribunal General delimitó adecuadamente el sistema de referencia pertinente y, por extensión, interpretó correctamente las disposiciones que lo integran es una cuestión de Derecho que puede ser objeto del control del Tribunal de Justicia en la fase de casación. En efecto, los argumentos con los que se pretende refutar la elección del marco de referencia o su importancia en la primera fase de análisis de la existencia de una ventaja selectiva son admisibles, puesto que dicho análisis procede de una calificación jurídica del Derecho nacional sobre la base de una disposición del Derecho de la Unión (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 78 y jurisprudencia citada).

**176.** Admitir que el Tribunal de Justicia no pueda determinar si el Tribunal General aceptó sin incurrir en error de Derecho la delimitación del marco de referencia pertinente, su interpretación y su aplicación como parámetro decisivo a efectos del examen de la existencia de una ventaja selectiva valdría tanto como aceptar la posibilidad de que el Tribunal General, en su caso, hubiera infringido una disposición de Derecho primario de la Unión, a saber, el artículo 107 TFUE, apartado 1, sin que dicha infracción pudiera ser sancionada en el marco de un recurso de casación, lo que sería contrario al artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo (sentencia de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 79 y jurisprudencia citada).

**177.** En el presente asunto, la Comisión sostiene que, si bien el Tribunal General identificó correctamente, en el apartado 248 de la sentencia recurrida, el criterio jurídico aplicable en virtud del Derecho irlandés en el marco de la línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, aplicó sin embargo un criterio diferente, lo que lleva a cuestionar la elección del sistema de referencia a la luz del cual debe analizarse, en el marco de la primera fase identificada en el apartado 79 de la presente sentencia, la existencia de una ventaja selectiva. Con sus alegaciones, la Comisión pretende, más concretamente, impugnar la apreciación realizada por el Tribunal General del artículo 25 de la TCA 97. Se trata de una cuestión de crucial importancia a efectos del análisis que debe realizarse con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, puesto que incide en la definición de la tributación considerada «normal» en virtud del Derecho irlandés, en base a la cual debe apreciarse la existencia de una ventaja en el sentido de esta disposición.

**178.** Por lo tanto, procede considerar que, al solicitar al Tribunal de Justicia que controle si el Tribunal General determinó correctamente el alcance del Derecho nacional aplicable a la tributación de las sociedades no residentes y la aplicación que de él se hizo en el presente asunto, la Comisión cuestiona el sistema de referencia que el Tribunal General consideró correcto para definir la tributación normal, a efectos del análisis de la existencia de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**179.** Habida cuenta las anteriores consideraciones, procede desestimar las causas de inadmisión invocadas respectivamente por Irlanda, por ASI y AOI y por el Gran Ducado de Luxemburgo.

ii) *Sobre el fondo*

– *Consideración de pruebas inadmisibles*

**180.** La Comisión sostiene que el Tribunal General se refirió erróneamente a las pruebas mencionadas en el apartado 301 de la sentencia recurrida para declarar que los contratos con los productores no vinculados [los *original equipment manufacturers* (OEM)], responsables de la fabricación de una gran parte de los productos vendidos por ASI, y los contratos con clientes, como los operadores de telecomunicaciones, fueron negociados por directores del grupo Apple y firmados por Apple Inc. y por ASI a través de sus respectivos directores, directamente o por poderes.

**181.** Según la Comisión, el Tribunal General no podía tener en cuenta estas pruebas, que consisten, por un lado, en varios intercambios de correos electrónicos entre directores de Apple Inc. acerca de los contratos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones y, por otro, en cuatro poderes otorgados por ASI a favor de directores de Apple Inc. relativos a la firma de contratos con los OEM y esos operadores, en la medida en que no se aportaron durante el procedimiento administrativo y, en el caso de los poderes, también debido a que únicamente se presentaron en el marco de la réplica ante el Tribunal General o nunca se presentaron.

**182.** ASI y AOI no niegan que dichas pruebas no se presentaron durante el procedimiento administrativo. Sin embargo, afirman que la Comisión estaba al tanto de las actividades de los directores de ASI y AOE establecidos en los Estados Unidos y de la existencia e importancia de los poderes en cuestión y que, si la Comisión hubiera llevado a cabo una investigación adecuada, habría podido obtener todas las pruebas pertinentes. ASI y AOI sostienen, además, que la objeción formulada por la Comisión es inoperante, ya que los poderes de que se trata no pueden poner en entredicho la apreciación del Tribunal General relativa a la evaluación por dicha institución de las actividades de ASI y de AOE en Irlanda.

**183.** A este respecto, de reiterada jurisprudencia resulta que el juez de la Unión debe examinar la legalidad de una decisión en materia de ayudas de Estado en función de la información de que podía disponer la Comisión en la fecha en que adoptó dicha decisión y que habría podido obtener, si lo hubiera solicitado, durante el procedimiento administrativo (sentencia de 10 de noviembre de 2022, Comisión/Valencia Club de Fútbol, C-211/20 P, EU:C:2022:862, apartado 85 y jurisprudencia citada).

**184.** No puede reprocharse a la Comisión no haber tenido en cuenta eventuales elementos de hecho o de Derecho que se le habrían podido presentar durante el procedimiento administrativo pero que no se le presentaron, puesto que la Comisión no está obligada a examinar de oficio y mediante conjeturas qué elementos podrían habersele presentado (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, apartado 60).

**185.** En el presente asunto, en lo que respecta, en primer lugar, a los intercambios de correos electrónicos entre directores de Apple Inc. relativos a los contratos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones, de los autos del procedimiento sustanciado ante el Tribunal General se desprende que esos intercambios se limitaban, esencialmente, a informar de actividades desarrolladas por los trabajadores de Apple Inc. en el contexto del acuerdo de reparto de costes y que no contenían ninguna referencia implícita o explícita a ASI. Se trata, por lo tanto, de documentos ajenos al objeto del procedimiento administrativo en la medida en que se referían a las actividades de una entidad distinta de ASI y a relaciones dentro del grupo ajenas al objeto de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas.

**186.** Por consiguiente, no puede afirmarse que, suponiendo que hubiera podido sospechar su existencia, la Comisión estuviera obligada a exigir que se aportaran dichos elementos durante el procedimiento administrativo. Por el contrario, correspondía a ASI y a AOE proporcionar dichos elementos a la Comisión durante el procedimiento administrativo si estimaban que podían demostrar la realidad y la pertinencia del carácter centralizado de decisiones estratégicas en el seno del grupo Apple, adoptadas por directores de dicho grupo en Cupertino.

**187.** En lo que respecta, en segundo lugar, a los poderes para la firma de contratos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones, no se discute que se trata de pruebas en las que el Tribunal General se basó en el apartado 301 de la sentencia recurrida. También es pacífico que la lista completa de los poderes conferidos por los directores de ASI y de AOE solo se aportó como anexo de la demanda que dichas sociedades presentaron en primera instancia, que tres de esos poderes, relativos a los contratos con los OEM, no se aportaron hasta la fase de réplica y que el cuarto, relativo a los contratos con los operadores de telecomunicaciones, nunca se aportó. Tampoco se discute que las actas de las reuniones de los Consejos de Administración de ASI y AOE aportadas durante el procedimiento administrativo (en lo sucesivo, «actas examinadas por la Comisión») no hacían referencia a los poderes relativos a la firma de contratos con los OEM, sino únicamente al poder para la firma de contratos con los operadores de telecomunicaciones que, como se ha indicado, nunca se aportó.

**188.** En cuanto a los elementos puestos en conocimiento de la Comisión durante el procedimiento administrativo, conviene destacar que, en sus observaciones de 7 de septiembre de 2015, aportadas como anexo a la demanda de ASI y AOE presentada ante el Tribunal General, el Grupo Apple menciona la existencia de un sistema de poderes conferidos por los Consejos de Administración de ASI y de AOE, en particular, a efectos de la negociación y firma de contratos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones. Sin embargo, como indicó el Abogado General en el punto 50 de sus conclusiones, dichas observaciones no hacen más que una referencia vaga e imprecisa a ese sistema.

**189.** En estas circunstancias, no puede reprocharse a la Comisión que no hubiera obtenido los poderes de que se trata durante el procedimiento administrativo. En particular, debe tenerse en cuenta el hecho de que había solicitado y examinado todas las actas de los Consejos de Administración de ASI y de AOE del período pertinente, que solo mencionan de forma sucinta dichos poderes.

**190.** Por último, procede señalar que, en contra de lo que sostienen ASI y AOE, la presente objeción de la Comisión no es inoperante.

**191.** En efecto, basándose en las pruebas mencionadas en el apartado 301 de la sentencia recurrida, y en particular en determinados poderes, el Tribunal General consideró, en el apartado siguiente, que la Comisión había incurrido en error al concluir que la gestión de la PI del grupo Apple, de cuyas licencias eran titulares ASI y AOE, había sido necesariamente asumida por las sucursales irlandesas de dichas sociedades.

**192.** Basándose, en particular, en esta apreciación, el Tribunal General declaró, en el apartado 310 de dicha sentencia, que la Comisión no había demostrado que se deberían haber asignado a dichas sucursales los beneficios derivados de la explotación de las licencias de PI del grupo Apple a efectos de la determinación de los beneficios imponibles anuales de ASI y de AOE en Irlanda y estimó, en definitiva, en el apartado 312 de dicha sentencia, los motivos dirigidos contra la línea de razonamiento principal de la Comisión y basados en que las autoridades fiscales irlandesas no habían concedido una ventaja a ASI y a AOE.



**193.** Por lo tanto, debe estimarse la alegación según la cual el Tribunal General incurrió en una irregularidad de procedimiento al tomar en consideración pruebas inadmisibles en apoyo de su apreciación contenida en el apartado 301 de la sentencia recurrida.

– *Criterio jurídico aplicable en virtud del Derecho irlandés para la determinación de los beneficios de una sociedad no residente*

**194.** Si bien las partes están de acuerdo en excluir, en el marco del análisis funcional exigido a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, la pertinencia de las funciones desempeñadas por una entidad independiente, en este caso Apple Inc., de la sociedad no residente cuyo beneficio imponible en Irlanda debe evaluarse, defienden, en cambio, posturas divergentes sobre el alcance y el contenido del análisis exigido por el Derecho irlandés.

**195.** La Comisión considera que el Tribunal General identificó correctamente, en el apartado 248 de la sentencia recurrida, el criterio jurídico aplicable conforme al Derecho irlandés para determinar los beneficios de una sociedad no residente imponibles en Irlanda y que ese criterio debe tener en cuenta el «reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha empresa».

**196.** Por su parte, Irlanda considera que el análisis pertinente a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 debe referirse a las «actividades reales de [las sucursales irlandesas de una sociedad no residente] y al valor de mercado» de esas actividades, tal y como afirmó el Tribunal General, en particular, en el apartado 227 de la sentencia recurrida, y como ha quedado confirmado en otros apartados de esa sentencia. Por su parte, ASI y AOI aducen que, en los apartados 182 a 186 de la sentencia recurrida, el Tribunal General precisó que, sobre la base del Derecho irlandés, los beneficios resultantes de la PI solo pueden atribuirse a la sucursal irlandesa de una sociedad no residente en caso de que la PI que los genera esté sujeta al control de esa sucursal.

**197.** Tanto Irlanda como ASI y AOI, que consideran que las actividades realizadas por las sedes centrales carecen de toda pertinencia a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, estiman, en esencia, que el apartado 248 de la sentencia recurrida, en el que se basa la Comisión, hace referencia a la aplicación del criterio autorizado por la OCDE y no a la del artículo 25 de la TCA 97 y que, en cualquier caso, del apartado 242 de dicha sentencia resulta, en particular, que ese criterio no avala el análisis comparativo en el que se fundamenta la Comisión y que es contrario al Derecho irlandés.

**198.** A este respecto, consta que el Tribunal General consideró, en particular en el apartado 242 de la sentencia recurrida, que tanto el artículo 25 de la TCA 97 como el principio de libre competencia y el criterio autorizado por la OCDE exigen, para determinar los beneficios imponibles en Irlanda de una sociedad no residente, recurrir a un análisis «funcional» para identificar las actividades ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la sucursal de dicha sociedad en Irlanda.

**199.** A este respecto, el Tribunal General admitió, por una parte, en el apartado 240 de la sentencia recurrida, que, para determinar las funciones efectivamente desempeñadas por la sucursal irlandesa de una sociedad no residente a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, era necesario tener en cuenta «el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha empresa». Por otro lado, en el apartado 242 de dicha sentencia, afirmó que el análisis que tiene por objeto identificar los activos, las funciones y los riesgos que deben atribuirse al establecimiento permanente de una empresa, según las actividades realmente realizadas por esta, no puede «realizarse de forma abstracta, ignorando las actividades realizadas y las funciones desempeñadas en la empresa en su conjunto».

**200.** Pues bien, tal interpretación es conforme con el propio tenor del artículo 25 de la TCA 97, que exige, para determinar el beneficio imponible de una sociedad no residente en Irlanda, identificar los «ingresos comerciales obtenidos directa o indirectamente a través de la sucursal [...] y la totalidad de los ingresos derivados de activos o derechos utilizados por la sucursal o que estén en su posesión [...]». En particular, de la consideración que figura en el apartado 248 de la sentencia recurrida se desprende que tal identificación requiere, como indicó, en esencia, el Abogado General, en el punto 57 de sus conclusiones, una comparación de las actividades realizadas en relación con esos activos por las diferentes partes de dicha sociedad, debiendo precisarse que tal comparación permite comprobar si la distribución de los activos dentro de la sociedad no residente, que las autoridades fiscales han aceptado como base para determinar los beneficios imponibles en Irlanda, es conforme con el reparto real de las funciones, activos y riesgos entre las distintas partes de esa sociedad.

**201.** La interpretación propugnada por Irlanda, así como por ASI y AOI, según la cual, a efectos de la atribución de los beneficios generados por la gestión de los derechos de PI en virtud del artículo 25 de la TCA 97, procede tener en cuenta únicamente a la entidad que es efectivamente titular de esos derechos, implica, en definitiva, por lo que respecta a las sociedades no residentes, la atribución sistemática de los beneficios generados por la explotación de dichos derechos a las sedes centrales de dichas empresas. Pues bien, en la medida en que estas últimas están, por definición, situadas fuera de Irlanda, tales ingresos escaparían, por principio, a toda tributación en dicho Estado miembro.

**202.** A este respecto, el Tribunal General estimó que debía tener en cuenta, a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, el reparto de activos, funciones y riesgos entre las sucursales irlandesas y las demás partes de ASI y de AOE, y no consideró que estuviera obligado, en virtud del Derecho irlandés, a analizar el papel eventualmente desempeñado por Apple Inc.

**203.** De todas estas consideraciones se desprende que el criterio de determinación de los beneficios de una sociedad no residente que el Tribunal General consideró aplicable con arreglo al artículo 25 de la TCA 97 exige que se tenga en cuenta el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha sociedad, sin exigir que se tenga en cuenta el papel que desempeñan entidades independientes.

**204.** Procede pues examinar si, como sostiene la Comisión, el Tribunal General se basó efectivamente en las funciones desempeñadas por Apple Inc. en lo que respecta a la PI del grupo Apple o si, como afirman Irlanda, así como ASI y AOI, las alegaciones de la Comisión desnaturalizan la motivación de la sentencia recurrida sobre este particular.

– *Consideración por el Tribunal General de las funciones de Apple Inc.*

**205.** En primer lugar, la Comisión sostiene que el Tribunal General se refirió a las funciones desempeñadas por Apple Inc. en los apartados 259 a 267 y 288 de la sentencia recurrida cuando examinó los considerandos 289 a 295 de la Decisión controvertida, que atribuían a las sucursales irlandesas las funciones de control de calidad, de gestión de las instalaciones, de I+D y de gestión los riesgos empresariales.

**206.** A este respecto, de los apartados 260 a 264, 266 y 267 de la sentencia recurrida se desprende que el Tribunal General tuvo efectivamente en cuenta, en su apreciación de los hechos, las funciones y los riesgos asumidos por Apple Inc., debiendo señalarse que tanto Irlanda como ASI y AOE coincidían en que esas funciones y riesgos, relativos a la totalidad de la PI del grupo Apple, su desarrollo y su gestión, eran asumidos en su mayor parte por Apple Inc. en su condición de sociedad matriz del grupo o en el marco del acuerdo de reparto de costes, y estaban centralizados en Cupertino.

**207.** En segundo lugar, la Comisión sostiene que el Tribunal General invocó erróneamente las funciones de Apple Inc. cuando examinó las funciones que, según ella, eran las de la sucursal de ASI.

**208.** El Tribunal General examinó, en los apartados 268 a 284 de la sentencia recurrida, las actividades y las funciones mencionadas en los considerandos 296 a 300 de la Decisión controvertida como funciones efectivamente desempeñadas por dicha sucursal. Consideró que estas actividades y funciones, tanto si se examinaban por separado como en su conjunto, no justificaban la atribución de los beneficios derivados de la explotación de las licencias de PI del grupo Apple a dicha sucursal. Las actividades examinadas por el Tribunal General incluían el control de calidad, diversas actividades de I+D y la gestión de los costes de comercialización a nivel local.

**209.** A este respecto, en lo referente al control de calidad, procede observar, como alega la Comisión, que esta consideró en la Decisión controvertida que esa función formaba parte de aquellas enumeradas en el acuerdo de reparto de costes y que se asociaban, en dicho acuerdo, tanto a Apple Inc. como a ASI y AOE. En estas circunstancias, cuando, en el apartado 269 de la sentencia recurrida, el Tribunal General menciona la afirmación de ASI y de AOE según la cual «había miles de personas contratadas, en el mundo entero, para llevar a cabo la función de control de calidad, mientras que solo había una persona empleada para esta función en Irlanda», se refiere necesariamente a actividades ejercidas por entidades distintas de estas dos últimas sociedades y, en particular, a las actividades de Apple Inc.

**210.** En cuanto a los apartados 273 y 275 de la sentencia recurrida, en los que sostiene que las funciones de I+D y las actividades de recogida y análisis de datos regionales desempeñadas por trabajadores de la sucursal de ASI son de naturaleza «auxiliar», el Tribunal General compara de nuevo esas funciones y actividades con las

que desempeñan a nivel global entidades ajenas a ASI. Por último, en el apartado 277 de dicha sentencia, se hacen referencias explícitas a las políticas y estrategias de grupo diseñadas por Apple Inc., y el Tribunal General calificó en ese apartado el servicio posventa y de reparación AppleCare, del que esta sucursal era responsable en la región EMEA, de servicio «de «ejecución», siguiendo las instrucciones y la dirección estratégica definidas en [los] Estados Unidos». Lo mismo sucede en los apartados 281 y 283 de dicha sentencia, que contienen una apreciación global del Tribunal General sobre la naturaleza «auxiliar» y de «ejecución» de las actividades de dicha sucursal.

**211.** En tercer lugar, la Comisión considera que el Tribunal General se refirió a las actividades de Apple Inc. cuando examinó las funciones desempeñadas por la sucursal irlandesa de AOE identificadas en el considerando 301 de la Decisión controvertida.

**212.** A este respecto, procede señalar que, en el apartado 290 de la sentencia recurrida, el Tribunal General afirma, en lo que respecta a los procedimientos propios y a la experiencia que han sido desarrollados por esa sucursal en el marco de sus actividades de fabricación, que, aun cuando estas competencias pudieran disfrutar de la protección de determinados derechos de PI, «se trata de un ámbito restringido y propio de las actividades de esta sucursal» que no justifica la atribución a esta última del conjunto de licencias de PI del grupo Apple. Tal referencia al conjunto de las licencias de PI de este grupo significa, implícitamente pero de manera cierta, que, como afirma fundadamente la Comisión, el Tribunal General comparó en dicho apartado las competencias desarrolladas por la sucursal irlandesa de AOE con el conjunto de las funciones de I+D relativas a la PI del grupo Apple.

**213.** En cuarto y último lugar, la Comisión aduce que el Tribunal General tuvo en cuenta, en los apartados 298 a 302 de la sentencia recurrida, las funciones desempeñadas por Apple Inc. al examinar las actividades desarrolladas fuera de las sucursales de ASI y AOE.

**214.** A este respecto, de varios apartados de la sentencia recurrida, y en particular de los apartados 299 y 300 de esta, resulta que el Tribunal General recordó las funciones de Apple Inc. y su papel como matriz del grupo, por un lado, cuando mencionó, de manera general, el «carácter centralizado de las decisiones estratégicas en el seno del grupo Apple, adoptadas por los directores en Cupertino» y, por otro lado, de manera más concreta, en lo que atañe a las decisiones en el ámbito de la I+D que originó la PI del grupo Apple, cuando se refirió al hecho de que «las decisiones relativas a los productos a desarrollar [...] y a la estrategia de I+D [...] las habían adoptado y ejecutado directivos del grupo con base en Cupertino». Asimismo, el Tribunal General declaró que «las estrategias de lanzamiento de los nuevos productos, y en particular la organización de la distribución en los mercados europeos [...] se [habían establecido] a nivel del grupo Apple, en concreto por los ejecutivos del grupo (*Executive Team*) bajo la dirección del director general del grupo, en Cupertino».

**215.** Como indicó el Abogado General en el punto 67 de sus conclusiones, de estas comprobaciones resulta que en todos los apartados de la sentencia recurrida que la Comisión impugna, el Tribunal General se basó, explícita o implícitamente, en las funciones desempeñadas por Apple Inc. en relación con la PI del grupo Apple en el contexto del acuerdo de reparto de costes o del contrato de servicios de comercialización o en su condición de sociedad matriz del grupo, comparando estas funciones con las desempeñadas por las sucursales irlandesas con respecto a las licencias de PI. En consecuencia, en contra de lo que sostienen Irlanda, así como ASI y AOI, la alegación de la Comisión basada en la consideración, por parte del Tribunal General, de las funciones desempeñadas por Apple Inc. no se basa ni en una lectura errónea de la sentencia recurrida ni en su desnaturalización.

*– Incidencia de la consideración de las actividades y funciones desempeñadas por Apple Inc. en la calificación jurídica de los hechos*

**216.** Irlanda, así como ASI y AOI, sostienen, en esencia, que la alegación de la Comisión basada en la consideración errónea de las actividades de Apple Inc. es, en cualquier caso, inoperante, dado que, aun suponiendo que el Tribunal General haya tenido en cuenta esas actividades, las apreciaciones a las que llegó al término de su examen de los hechos se basaron en un análisis de la actividad de las sucursales irlandesas y de las sedes centrales y en la comprobación del carácter «rutinario» de las funciones desempeñadas por esas sucursales que, a juicio del Tribunal General, son insuficientes para justificar que se les atribuyan las licencias de PI y los beneficios correspondientes.

**217.** A este respecto, del apartado 310 de la sentencia recurrida resulta que la apreciación del Tribunal General según la cual la Comisión no había logrado demostrar que los beneficios derivados de la explotación de las licencias de PI se deberían haber atribuido a las sucursales irlandesas a efectos de la determinación de los beneficios anuales imposables de ASI y de AOE en Irlanda se basa, por un lado, en el examen de las actividades

realmente desempeñadas por esas sucursales y, por otro, en las «decisiones estratégicas adoptadas y ejecutadas fuera de estas sucursales».

**218.** Pues bien, en los apartados 298 a 309 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró, por un lado, que dentro del grupo Apple, con Apple Inc. a la cabeza, existía un sistema de toma de decisiones centralizado incluso en lo que respecta a la gestión y desarrollo de la PI del grupo y, por otro lado, que las sedes centrales de ASI y de AOE tenían la capacidad para adoptar, a través de sus respectivos Consejos de Administración o mediante un sistema de delegación de facultades a administradores individuales, «las decisiones clave para la empresa [...], como la aprobación de las cuentas anuales». Sin embargo, no constató ni la participación de las sedes centrales en la toma de decisiones estratégicas adoptadas por Apple Inc. ni su intervención efectiva en la ejecución de esas decisiones o en la gestión activa de las licencias de PI. La única declaración a este respecto, recogida en el apartado 307 de la sentencia recurrida, según la cual ASI y AOE habían aportado información de la que se desprendía que las distintas versiones del acuerdo de reparto de costes habían sido firmadas por miembros de sus Consejos de Administración respectivos en Cupertino, ha sido impugnada por la Comisión en la tercera parte de su primer motivo de casación, que será examinada más adelante.

**219.** Así pues, habida cuenta de la importancia, en la estructura de la sentencia recurrida, del examen de las actividades y funciones de Apple Inc. en relación con la PI del grupo Apple, así como de la estrecha relación entre este examen y el de las actividades de las sucursales de ASI y AOE en Irlanda, no es posible afirmar que la alegación basada en la consideración, por parte del Tribunal General, de dichas actividades y funciones es inoperante.

**220.** Habida cuenta de todas estas consideraciones, la Comisión alega fundadamente que, para declarar que las pruebas que permitían atribuir los beneficios derivados de la explotación de las licencias de PI a las sucursales de ASI y de AOE no eran suficientes, el Tribunal General comparó por error las funciones desempeñadas por dichas sucursales en relación con tales licencias con las desempeñadas por Apple Inc. en relación con la PI del grupo Apple en lugar de con las efectivamente realizadas por las sedes centrales con respecto a tales licencias. Ello se desprende de forma particularmente evidente de las apreciaciones intermedias realizadas por el Tribunal General en las distintas fases de su análisis de los hechos y, en particular, en los apartados 266 y 302 de la sentencia recurrida, en los que afirmó, por un lado, que la Comisión no había intentado demostrar que los órganos de gestión de sucursales irlandesas hubieran llevado efectivamente a cabo la gestión cotidiana activa «del conjunto de las funciones y de los riesgos relativos a la PI del grupo Apple que se enumeran en el [...] acuerdo de reparto de costes» y, por otro lado, que, puesto que las decisiones estratégicas en lo tocante al desarrollo de los productos que originaron la PI del grupo Apple habían sido adoptadas para el conjunto del grupo en Cupertino, la Comisión había incurrido en error al considerar que la gestión de la PI había sido necesariamente asumida por esas sucursales.

**221.** Así pues, de la sentencia recurrida resulta que la apreciación del Tribunal General, según la cual la Comisión incurrió en error al considerar que en las sucursales de ASI y de AOE se ejercían «funciones sustantivas del personal» en relación con la PI del grupo Apple, se basa en gran parte en un examen de las funciones desempeñadas a nivel de Apple Inc., que él mismo consideró no pertinentes en el presente asunto, según su interpretación del Derecho irlandés.

**222.** Por lo tanto, la alegación de la Comisión basada en que se incurrió en error al tener en cuenta las funciones desempeñadas por Apple Inc. es fundada. De ello resulta que ha de estimarse también la segunda objeción formulada en la segunda parte del primer motivo de casación.

*2) Sobre la primera objeción, basada en la motivación insuficiente y contradictoria de la sentencia recurrida y en una irregularidad de procedimiento*

**223.** Habida cuenta de que procede estimar la segunda objeción formulada en la segunda parte del primer motivo de casación, no procede examinar la primera objeción contenida en esa parte, que se dirige contra la misma apreciación del Tribunal General.

### **3. Sobre la tercera parte del primer motivo de casación**

#### **a) Alegaciones de las partes**

**224.** Mediante la tercera parte de su primer motivo de casación, la Comisión sostiene, en esencia, que, en los apartados 301 y 303 a 309 de la sentencia recurrida, el Tribunal General vulneró el criterio de la entidad independiente, el principio de plena competencia y, por consiguiente, el artículo 107 TFUE, apartado 1, y



desnaturalizó el Derecho nacional, al declarar que los actos formales ejecutados por los directores de ASI y de AOE constituían funciones desempeñadas por sus sedes centrales en relación con las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan dichas sociedades. A su parecer, el hecho de que el Tribunal General no haya tenido en cuenta las explicaciones proporcionadas por la Comisión en la Decisión controvertida y en sus observaciones escritas mediante las que indica las razones por las que esos actos no constituyen funciones desempeñadas por las sedes centrales de ASI y de AOE a efectos de la aplicación del criterio de entidad independiente y del principio de plena competencia constituye una irregularidad de procedimiento y una falta de motivación. Añade que el hecho de que el Tribunal General se basara en pruebas inadmisibles para sustentar su apreciación demuestra asimismo que se ha incurrido en tal irregularidad.

**225.** En primer lugar, por lo que respecta a la irregularidad de procedimiento y a la falta de motivación de que supuestamente adolece la sentencia recurrida, la Comisión recuerda el contenido de las explicaciones que proporcionó tanto en los considerandos 280 a 294 de la Decisión controvertida como en respuesta a las alegaciones que Irlanda y ASI y AOE habían formulado respectivamente en las demandas que presentaron en primera instancia. Según afirma, de ello se desprende, en particular, que no podía considerarse que las sedes centrales de ASI y de AOE desempeñaran efectivamente funciones relacionadas con las licencias de PI de las que son titulares estas dos sociedades. A su juicio, las actas de las reuniones de los Consejos de Administración de ASI y de AOE, que eran la única prueba de las decisiones adoptadas por sus sedes centrales, no demuestran que estas desempeñaran tales funciones. La Comisión sostiene que, al basarse, sin embargo, en estas actas y al obligarla a probar que las decisiones clave de ASI y de AOE no habían sido adoptadas durante esas reuniones, el Tribunal General hizo recaer sobre ella una exigencia probatoria imposible de cumplir. Por último, aduce que, al aceptar la alegación de ASI y de AOE según la cual la concesión a directivos de Apple Inc. de poderes para firmar contratos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones «en nombre» de ASI y de AOE formaba parte de las funciones desempeñadas por las sedes centrales de dichas sociedades, siendo así que las pruebas en apoyo de esta alegación se presentaron por primera vez durante la tramitación del procedimiento y eran, por tanto, inadmisibles, el Tribunal General incurrió en una irregularidad de procedimiento.

**226.** En segundo lugar, la Comisión alega que, al considerar que los actos formales ejecutados por los administradores de ASI y de AOE constituyen funciones desempeñadas por las sedes centrales de estas sociedades en relación con las licencias de PI del grupo Apple, el Tribunal General vulneró el criterio de la entidad independiente y el principio de plena competencia, lo que constituye una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, y una desnaturalización del Derecho nacional.

**227.** La Comisión alega, en primer término, que la atribución de los beneficios a una sucursal requiere un análisis funcional, es decir, un examen de las funciones desempeñadas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos por dicha sucursal en relación con los de la sociedad a la que pertenece. Sostiene que se trata, con arreglo al criterio autorizado por la OCDE, de identificar las «funciones sustantivas del personal» de dicha sucursal y de las demás partes de esta sociedad, en lo que respecta «a la toma activa de decisiones y a la gestión, y no a la mera facultad de aprobar o rechazar una propuesta». A su parecer, en el caso de autos, el Tribunal General asimiló erróneamente, en los apartados 301 y 303 a 309 de la sentencia recurrida, los actos formales ejecutados por los administradores de ASI y de AOE a las funciones desempeñadas por las sedes centrales de dichas sociedades. Sostiene que si la concesión de un poder o la firma de acuerdos pudieran bastar para caracterizar el ejercicio de funciones, el concepto de «funciones sustantivas del personal» a efectos del análisis funcional quedaría privado de sentido.

**228.** En segundo término alega que, al asimilar, en los apartados 301, 306 y 307 de la sentencia recurrida, la concesión de poderes, la firma de acuerdos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones en virtud de dichos poderes y la firma del acuerdo de reparto de costes a funciones desempeñadas por las sedes de ASI y de AOE, el Tribunal General no tuvo en cuenta el criterio de la entidad independiente ni el principio de plena competencia, lo que constituye una aplicación errónea del artículo 107 TFUE, apartado 1, y una desnaturalización del Derecho nacional. La Comisión considera, asimismo, que, al estimar, en el apartado 308 de la sentencia recurrida, la alegación de Irlanda y de ASI y AOE, según la cual la mera presencia física de un administrador constituye una función desempeñada por las sedes centrales, sin examinar ni refutar sus propias alegaciones a este respecto, el Tribunal General incurrió en una irregularidad de procedimiento y privó a la sentencia recurrida de una motivación suficiente.

**229.** Irlanda sostiene, en primer lugar, que la tercera parte del primer motivo de casación debe desestimarse por inoperante. A su parecer, las alegaciones de la Comisión no pueden poner en entredicho la principal apreciación de los hechos realizada por el Tribunal General según la cual las actividades de las sucursales irlandesas no justifican que se les atribuyan las licencias de PI del grupo Apple y los beneficios que de ellas se derivan. Por tanto,

considera que la Decisión controvertida, en la medida en que afirma erróneamente que los beneficios derivados de la explotación de dichas licencias han de atribuirse a esas sucursales, debe, en cualquier caso, anularse.

**230.** En segundo lugar, Irlanda aduce que las alegaciones formuladas por la Comisión son, en cualquier caso, infundadas.

**231.** Por lo que respecta, en primer término, a las actas de las reuniones de los Consejos de Administración, Irlanda sostiene que, so pretexto de una supuesta irregularidad del procedimiento y de una falta de motivación, la Comisión pretende en realidad criticar las apreciaciones fácticas relativas a dichas reuniones y la importancia que el Tribunal General atribuyó a las pruebas que le fueron presentadas.

**232.** A su juicio, lo mismo sucede por lo que respecta, en segundo término, a las funciones desempeñadas por las sedes centrales de ASI y de AOE. Según Irlanda, la Comisión reprocha al Tribunal General haber considerado que dichas sedes centrales pudieron desempeñar funciones relacionadas con las licencias de PI, cuestionando esencialmente las apreciaciones fácticas y el peso atribuido a las pruebas por el Tribunal General. Sin embargo, la Comisión no ha identificado ningún error de Derecho cometido a este respecto por el Tribunal General.

**233.** ASI y AOI alegan que la tercera parte del primer motivo de casación, mediante la cual la Comisión pretende que se debatan nuevamente los hechos, es inadmisibile y, en cualquier caso, infundada e inoperante.

**234.** En primer lugar, por lo que respecta a las actas de los Consejos de Administración, ASI y AOI sostienen, para empezar, que la Comisión desnaturaliza las pruebas al afirmar que dichas actas constituían las únicas pruebas aportadas durante el procedimiento administrativo relativas a las decisiones adoptadas por ASI y AOE fuera de Irlanda, siendo así que el Tribunal General se basó, en particular, en otras pruebas que mostraban que los acuerdos de reparto de costes fueron firmados, de hecho, por los directores de esas sociedades establecidos en los Estados Unidos y que estos y las personas que actuaban en nombre de dichas sociedades negociaron y celebraron contratos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones. ASI y AOI sostienen, a continuación, que el razonamiento que figura en el apartado 304 de la sentencia recurrida es, en cualquier caso, suficiente para permitir a la Comisión comprender el fundamento de la decisión del Tribunal General y al Tribunal de Justicia ejercer su control. ASI y AOI señalan, por último, que el Tribunal General no impuso a la Comisión un nivel de prueba imposible de cumplir, sino que declaró que esta no podía limitarse a examinar las actas de los Consejos de Administración de ASI y de AOE, siendo así que esas sociedades le habían informado de que dichas actas no constituían un informe exhaustivo de las actividades de los directores establecidos en los Estados Unidos y le habían proporcionado numerosas pruebas de esas actividades durante el procedimiento administrativo.

**235.** En segundo lugar, ASI y AOI alegan que la negociación y la firma de los contratos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones, por los directores establecidos en los Estados Unidos o, mediante poderes, por trabajadores del grupo Apple, constituían «funciones sustantivas del personal», llevadas a cabo por ASI y AOE fuera de Irlanda. Añaden que, en contra de lo que sostiene la Comisión, el Tribunal General se basó en la firma de los acuerdos de reparto de costes o en la concesión de poderes no para demostrar que en las sedes centrales de ASI y de AOE se desempeñaban «funciones sustantivas del personal», sino para declarar, en los apartados 303 a 309 de la sentencia recurrida, que la Comisión había considerado erróneamente que los órganos de dirección de ASI y de AOE, en particular sus Consejos de Administración, «no tenían capacidad para desempeñar las funciones esenciales» de dichas sociedades. Por lo tanto, a su parecer, la sentencia recurrida no incurre en una contradicción ni vulnera el concepto de ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y tampoco desnaturaliza el Derecho nacional.

**236.** En tercer lugar, sostienen que la objeción de la Comisión basada en que el Tribunal General hizo caso omiso del criterio de la entidad independiente y del principio de plena competencia y, por tanto, infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1, y desnaturalizó el Derecho nacional parte de la premisa errónea de que la negociación y la firma de los contratos en cuestión eran funciones desempeñadas no por personas que actuaban en nombre y por cuenta de ASI, sino por Apple Inc.

**237.** El Gran Ducado de Luxemburgo apoya las alegaciones de Irlanda, de ASI y de AOI.

**238.** Por último, el Órgano de Vigilancia de la AELC suscribe las alegaciones formuladas por la Comisión. A su parecer, los actos formales, como el otorgamiento de un poder o la firma de un acuerdo, no constituyen funciones realmente ejercidas por las sedes centrales de ASI y de AOE en relación con las licencias de PI del grupo Apple. Estos actos no son sino la formalización, por los directores de ASI y de AOE, de funciones realmente desempeñadas por Apple Inc., como la negociación y la firma de contratos comerciales con clientes, como operadores de

telecomunicaciones u OEM. Por consiguiente, estima que, si bien el Tribunal General expuso, en el apartado 242 de la sentencia recurrida, el criterio pertinente para declarar la existencia de una ventaja, aplicó en cambio un criterio erróneo para desestimar la línea de razonamiento principal de la Comisión, expuesta en los apartados 303 a 309 de la sentencia recurrida.

#### **b) *Apreciación del Tribunal de Justicia***

**239.** Mediante la tercera parte de su primer motivo de casación, dirigida contra los apartados 301 y 303 a 309 de la sentencia recurrida, la Comisión impugna, particularmente, las apreciaciones del Tribunal General sobre las actividades de las sedes centrales de ASI y de AOE.

**240.** En primer lugar, la Comisión aduce que el Tribunal General no ha respondido a la alegación formulada ante él de que las actas examinadas por la Comisión eran la única prueba aportada por Irlanda y por Apple Inc. durante el procedimiento administrativo para acreditar la existencia de funciones desempeñadas por las sedes centrales.

**241.** En el presente asunto, el Tribunal General consideró, en el apartado 305 de la sentencia recurrida, en el ejercicio de su competencia para valorar las pruebas, que, pese a su carácter sumario, los extractos de las actas examinadas por la Comisión eran suficientes para «comprender cómo se adoptaron y se hicieron constar en las actas [...] decisiones clave para la empresa».

**242.** Esta apreciación, que permite a la Comisión comprender las razones de la importancia que el Tribunal General reconoció a esas actas, incluso aunque estas fueran la única prueba aportada durante el procedimiento administrativo en lo que concierne a las funciones de las sedes centrales, no puede impugnarse mediante un recurso de casación ante el Tribunal de Justicia, salvo en caso de desnaturalización, que la Comisión no ha invocado.

**243.** En segundo lugar, la Comisión considera que, en el apartado 304 de la sentencia recurrida, el Tribunal General le ha impuesto una carga probatoria imposible de cumplir.

**244.** En dicho apartado 304, el Tribunal General declaró que «el hecho de que las actas [examinadas por la Comisión] no muestren detalles sobre las decisiones relativas a la gestión de las licencias de PI del grupo Apple, sobre el acuerdo de reparto de costes y sobre las decisiones comerciales importantes no permite excluir la propia existencia de dichas decisiones».

**245.** Como señaló el Abogado General, en esencia, en el punto 85 de sus conclusiones, el razonamiento expuesto en el apartado 304 de la sentencia recurrida, de confirmarse, impediría a la Comisión basarse en la circunstancia de que las actas de los consejos de administración de una sociedad no mencionan ciertas categorías de decisiones para fundamentar un análisis en el que concluya que no existen tales decisiones. Pues bien, tal razonamiento impone efectivamente a la Comisión una carga de la prueba excesiva.

**246.** En tercer lugar, la Comisión rebate el apartado 306 de la sentencia recurrida, en particular en la parte en la que el Tribunal General afirma que de las actas examinadas «se desprende que se delegaron facultades de gestión muy amplias en administradores individuales». Dicha institución aduce que, aunque es cierto que en las actas en cuestión constaba de manera ocasional la delegación de poderes por parte de los Consejos de Administración, solo uno de esos poderes guardaba relación con la celebración de contratos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones.

**247.** A este respecto, en la medida en que, con esta alegación, la Comisión pretende cuestionar la apreciación del valor probatorio de la anotación en el acta del poder mencionado en el apartado anterior, procede declarar que esta apreciación es, en principio, competencia exclusiva del Tribunal General (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de junio de 2000, Dorsch Consult/Consejo y Comisión, C-237/98 P, EU:C:2000:321, apartado 50, y de 12 de julio de 2005, Comisión/CEVA y Pfizer, C-198/03 P, EU:C:2005:445, apartado 50), debiendo precisarse que, como indicó el Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, ninguna norma ni principio del Derecho de la Unión prohíbe al Tribunal General basarse en un único elemento de prueba para apreciar los hechos pertinentes.

**248.** En cuarto lugar, la Comisión rebate la apreciación del Tribunal General recogida, más concretamente, en los apartados 301, 306 y 307 de la sentencia recurrida, según la cual actos como el otorgamiento de poderes para, en el caso de autos, negociar, firmar o modificar un acuerdo, constituyen funciones efectivamente desempeñadas por las sedes centrales de ASI y de AOE en relación con las licencias de PI. La Comisión admite,

en particular, que las negociaciones para la celebración de contratos comerciales, como los firmados con los OEM y los operadores de telecomunicaciones, pueden constituir «funciones sustantivas del personal» a efectos del análisis funcional y fáctico que ha de realizarse con arreglo al artículo 25 de la TCA 97. Sin embargo, afirma que, en el presente asunto, esas funciones fueron desempeñadas por trabajadores de Apple Inc. en nombre de todo el grupo Apple o en beneficio de ASI y AOE, y no por las sedes centrales de esas dos sociedades. A su parecer, los apartados 301, 306 y 307 de la sentencia recurrida adolecen además de falta de motivación e incurrir en motivación contradictoria.

**249.** Estas alegaciones de la Comisión proceden de una lectura errónea de la sentencia recurrida.

**250.** En efecto, cuando declaró que directores de ASI y AOE habían participado, directamente o por poderes, en negociaciones con los OEM y los operadores de telecomunicaciones e incluso en la firma de contratos comerciales o de acuerdos entre empresas del grupo, el Tribunal General no pretendió afirmar que en las sedes centrales de esas dos sociedades se hubieran desempeñado «funciones sustantivas del personal» en relación con las licencias de PI, sino que se limitó a declarar, en particular en los apartados 302 y 309 de la sentencia recurrida, que la Decisión controvertida había llegado erróneamente a la conclusión de que la gestión de la PI del grupo Apple había sido asumida necesariamente por las sucursales de dichas sociedades, puesto que sus sedes centrales no tenían la capacidad de adoptar decisiones relativas a la gestión de esas licencias.

**251.** En estas circunstancias, si bien, como se ha señalado en los apartados 193 y 222 de la presente sentencia, este razonamiento del Tribunal General se basa en pruebas inadmisibles y en la consideración errónea de las funciones desempeñadas por Apple Inc., no pueden acogerse las alegaciones de la Comisión, resumidas en el apartado 248 de la presente sentencia.

**252.** De todas estas consideraciones resulta que, por la razón expuesta en el apartado 245 de la presente sentencia, la tercera parte del primer motivo de casación está parcialmente fundada.

#### **4. Conclusiones sobre el primer motivo de casación**

**253.** Habida cuenta de todas las consideraciones que anteceden, procede estimar el primer motivo de casación.

**254.** Del examen de este motivo de casación se desprende, en primer lugar, que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al estimar, en particular en los apartados 183 a 187, 228, 242 y 243 de la sentencia recurrida, que la Comisión había adoptado un enfoque «por exclusión» en su examen de las actividades realizadas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 y, en consecuencia, de la determinación de los ingresos imposables en Irlanda de dichas sociedades no residentes. Por consiguiente, el Tribunal General incurrió en error al declarar, en el apartado 249 de la sentencia recurrida, que la línea de razonamiento principal de la Comisión se basaba en apreciaciones erróneas sobre la tributación normal en virtud de la legislación fiscal irlandesa aplicable en el caso de autos.

**255.** El Tribunal General incurrió también en una irregularidad de procedimiento al tomar en consideración pruebas inadmisibles en apoyo de su apreciación contenida en el apartado 301 de la sentencia recurrida (véase el apartado 193 de la presente sentencia).

**256.** En segundo lugar, al otorgar importancia, en su examen de las apreciaciones de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple, a las funciones y riesgos asumidos por Apple Inc. en relación con la PI, en lugar de centrarse únicamente en las actividades ejercidas respectivamente por las sucursales irlandesas y las sedes centrales de ASI y de AOE en relación con la gestión y la explotación de las licencias de PI, el Tribunal General realizó una calificación de los hechos examinados aplicando un criterio jurídico diferente del que él mismo había considerado aplicable en virtud del artículo 25 de la TCA 97. Este marco de referencia exige que se tenga en cuenta el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las demás partes de la sociedad no residente y, con arreglo a los principios fiscales aplicables en virtud del Derecho irlandés, excluye que se tome en consideración el papel de entidades distintas, como una sociedad matriz de la sociedad no residente (véase el apartado 222 de la presente sentencia).

**257.** En tercer término, el Tribunal General impuso a la Comisión una carga de la prueba excesiva al considerar, en el apartado 304 de la sentencia recurrida, que el hecho de que las actas examinadas por la Comisión no mostrasen detalles sobre las decisiones relativas a la gestión de las licencias de PI del grupo Apple, sobre el



acuerdo de reparto de costes y sobre las decisiones comerciales importantes no permitía excluir la propia existencia de dichas decisiones (véase el apartado 245 de la presente sentencia).

**258.** En estas circunstancias, el Tribunal General incurrió en error, por un lado, al declarar que la línea de razonamiento principal de la Comisión se basaba en apreciaciones erróneas sobre la tributación normal en virtud de la legislación fiscal irlandesa aplicable en el caso de autos y, por otro lado, al estimar las objeciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y AOE, contra las apreciaciones fácticas de la Comisión acerca de las actividades de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE y de las actividades fuera de esas sucursales.

**259.** Habida cuenta de los errores detectados en el marco del examen del primer motivo, procede anular la sentencia recurrida en la medida en que estima las objeciones formuladas en contra de la línea de razonamiento principal relativa a la existencia de una ventaja selectiva, invocadas por Irlanda en el marco de los motivos primero a tercero en el asunto T-778/16 y por ASI y AOE en el marco de los motivos primero a quinto en el asunto T-892/16, anula la Decisión controvertida y resuelve sobre las costas.

## **VI. Sobre los recursos interpuestos ante el Tribunal General**

**260.** De conformidad con el artículo 61, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de anulación de la resolución del Tribunal General, el Tribunal de Justicia podrá o bien resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita, o bien devolver el asunto al Tribunal General para que este último resuelva.

**261.** De las demandas presentadas en primera instancia se desprende que los motivos invocados respectivamente por Irlanda y por ASI y AOE tenían por objeto, en primer lugar, impugnar la línea de razonamiento principal de la Comisión, denunciando errores en la apreciación relativa a la existencia de una ventaja selectiva (motivos primero a tercero invocados en el asunto T-778/16 y primero a sexto invocados en el asunto T-892/16) y la apreciación relativa al concepto de intervención del Estado (tercera parte del segundo motivo invocado en el asunto T-778/16).

**262.** En segundo lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, alegaban que el examen de la Comisión en el marco del procedimiento administrativo se efectuó incurriendo en vicios sustanciales de forma y, en particular, vulnerando el derecho a ser oído (sexto motivo invocado en el asunto T-778/16 y motivos séptimo y duodécimo invocados en el asunto T-892/16).

**263.** En tercer lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, se oponían a la recuperación ordenada por la Decisión controvertida, que a su parecer vulneraba, en particular, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima (séptimo motivo invocado en el asunto T-778/16 y undécimo motivo invocado en el asunto T-892/16).

**264.** En cuarto lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, reprochaban a la Comisión su injerencia en las competencias de los Estados miembros, invocando, en particular, el principio de autonomía fiscal (octavo motivo invocado en el asunto T-778/16 y decimocuarto motivo invocado en el asunto T-892/16).

**265.** En quinto y último lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, sostenían que la Decisión controvertida estaba insuficientemente motivada (noveno motivo invocado en el asunto T-778/16 y decimotercer motivo invocado en el asunto T-892/16).

**266.** En el caso de autos, el Tribunal de Justicia dispone de los elementos necesarios para pronunciarse sobre todos estos motivos. En efecto, dichos motivos han sido objeto de un debate contradictorio ante el Tribunal General y su examen no requiere la adopción de ninguna diligencia adicional de ordenación del procedimiento o de instrucción de los autos, habida cuenta de las cuestiones que procede resolver para poner fin al litigio.

**267.** Por consiguiente, el Tribunal de Justicia considera que procede resolver definitivamente sobre los recursos, dentro de los límites en los que han sido sometidos a su conocimiento, pues su estado así lo permite (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de marzo de 2021, Comisión/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, apartado 108 y jurisprudencia citada, y de 5 de marzo de 2024, Kočner/Europol, C-755/21 P, EU:C:2024:202, apartado 112).

### **A. Sobre los motivos dirigidos contra la apreciación relativa a la existencia de una ventaja selectiva**

**268.** En el marco de la impugnación de la línea de razonamiento principal de la Comisión, en primer lugar, Irlanda censuraba a dicha institución por haber efectuado un examen conjunto de los conceptos de ventaja y de selectividad (parcialmente segundo motivo invocado en el asunto T-778/16).

**269.** En segundo lugar, tanto Irlanda como ASI y AOE reprochaban a la Comisión la incorrecta identificación del marco de referencia, en particular sobre la base de apreciaciones erróneas acerca de la tributación normal en virtud del Derecho irlandés (parcialmente motivos primero y segundo invocados en el asunto T-778/16 y primer motivo invocado en el asunto T-892/16), la aplicación errónea del principio de plena competencia (parcialmente, primer motivo y tercer motivo invocados en el asunto T-778/16 y parcialmente primer motivo y segundo motivo invocados en el asunto T-892/16) y la aplicación inadecuada del criterio autorizado por la OCDE (parcialmente segundo motivo invocado en el asunto T-778/16 y quinto motivo invocado en el asunto T-892/16).

**270.** En tercer lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, impugnaban las apreciaciones fácticas de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple (primer motivo invocado en el asunto T-778/16 y motivos tercero y cuarto invocados en el asunto T-892/16).

**271.** En cuarto lugar, criticaban las apreciaciones relativas al carácter selectivo de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas (parcialmente segundo motivo invocado en el asunto T-778/16 y sexto motivo invocado en el asunto T-892/16).

### **1. Sobre el examen conjunto de los criterios de la ventaja y de la selectividad**

**272.** Irlanda alega sustancialmente que la Comisión hizo caso omiso de los principios consagrados en la jurisprudencia al confundir los criterios de la ventaja y de la selectividad y le reprocha que no examinara estos dos criterios de forma separada.

**273.** Dado que el Tribunal General desestimó, por las razones expuestas en los apartados 134 a 138 de la sentencia recurrida, la objeción formulada por Irlanda mediante la que criticaba el examen conjunto de los criterios de la ventaja y de la selectividad, sin que Irlanda haya impugnado, mediante una adhesión a la casación, la procedencia de esa parte de la sentencia recurrida, la anulación de esa sentencia por el Tribunal de Justicia no afecta a la misma en lo referente a la desestimación de esa objeción por el Tribunal General (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de marzo de 2021, Comisión/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, apartado 109, y de 23 de noviembre de 2021, Consejo/Hamás, C-833/19 P, EU:C:2021:950, apartado 81).

**274.** En efecto, el artículo 178, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia dispone que las pretensiones de la adhesión a la casación deben tener por objeto la anulación, total o parcial, de la resolución del Tribunal General, sin limitar el alcance de dichas pretensiones a la resolución del Tribunal General recogida en su fallo, a diferencia del artículo 169, apartado 1, de dicho Reglamento, relativo a las pretensiones del recurso de casación. De ello se sigue que, en el caso de autos, Irlanda habría podido presentar una adhesión a la casación con objeto de impugnar la desestimación por el Tribunal General de las alegaciones formuladas en primera instancia. Al no haberse presentado tal adhesión a la casación, la sentencia recurrida tiene fuerza de cosa juzgada en la medida en que el Tribunal General desestimó esas alegaciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de marzo de 2021, Comisión/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, apartado 110, y de 23 de noviembre de 2021, Consejo/Hamás, C-833/19 P, EU:C:2021:950, apartado 82).

**275.** Dicho esto, la objeción formulada por Irlanda mediante la que critica el examen conjunto de los criterios de la ventaja y de la selectividad coincide parcialmente con las objeciones dirigidas más específicamente contra las apreciaciones relativas al carácter selectivo de las decisiones fiscales anticipada controvertidas, examinadas en los apartados 294 a 311 de la presente sentencia. Por lo tanto, estas diferentes objeciones se tratarán conjuntamente.

### **2. Sobre la identificación del marco de referencia y las apreciaciones de la Comisión relativas a la tributación normal de los beneficios con arreglo al Derecho fiscal irlandés**

**276.** En primer lugar, por lo que respecta a la identificación del marco de referencia, procede considerar, por las mismas razones que las expuestas en los apartados 273 y 274 de la presente sentencia, que la sentencia recurrida, en la medida en que desestimó, por las razones expuestas en los apartados 144 a 162 de dicha sentencia, las objeciones formuladas por Irlanda y por ASI y AOE relativas al marco de referencia tal como se define en la Decisión controvertida, tiene, al no haberse presentado adhesión a la casación, fuerza de cosa juzgada. De ello se deduce que el Tribunal de Justicia no ha de pronunciarse sobre dichas objeciones.

**277.** En segundo lugar, por lo que respecta a las apreciaciones relativas a la tributación normal de los beneficios en virtud del Derecho fiscal irlandés, de las consideraciones formuladas en los apartados 120 a 130 de la presente sentencia se desprende, antes de nada, que no se ha demostrado que la Comisión hubiera realizado una atribución de los beneficios únicamente «por exclusión», que no sería conforme con el artículo 25 de la TCA 97, al estimar que las licencias de PI del grupo Apple deberían haberse atribuido a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE en la medida en que las sedes centrales de dichas sociedades no tenían ni los trabajadores ni la presencia física necesarios para garantizar la gestión de dichas licencias. Por lo tanto, no puede afirmarse válidamente que la Comisión no haya intentado demostrar que las sucursales irlandesas de ASI y de AOE habían ejercido efectivamente las actividades relacionadas con las licencias de PI del grupo Apple que justificaban que las autoridades fiscales irlandesas hubiesen debido atribuir a dichas sucursales las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE y que, en consecuencia, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, se debería haber considerado que todos los ingresos comerciales de ASI y de AOE procedían de la actividad de dichas sucursales.

**278.** A continuación, Irlanda, así como ASI y de AOE, alegaron, en el marco del primer motivo invocado en el asunto T-778/16 y de los motivos primero y segundo invocados en el asunto T-892/16, que, habida cuenta de que las autoridades fiscales irlandesas habían aplicado el artículo 25 de la TCA 97, la Comisión no podía controlar, a través del principio de plena competencia, si el nivel de los beneficios atribuidos a las sucursales por sus actividades comerciales en Irlanda, tal como se aceptó en las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, correspondía al nivel de los beneficios que se habrían obtenido mediante el ejercicio de dichas actividades comerciales en condiciones de mercado. Por las mismas razones que las expuestas en los apartados 273 y 274 de la presente sentencia, la sentencia recurrida, en la medida en que desestimó, por las razones expuestas en sus apartados 192 a 225, estas alegaciones, ha adquirido fuerza de cosa juzgada al no haberse presentado adhesión a la casación. Por lo tanto, no procede pronunciarse sobre dichas alegaciones.

**279.** Además, el Tribunal General desestimó, por las razones que figuran en los apartados 233 a 239 de la sentencia recurrida, la objeción basada en que la Comisión se había basado sustancialmente en el criterio autorizado por la OCDE al considerar que, a los efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, la atribución de los beneficios a la sucursal irlandesa de una sociedad no residente debía tener en cuenta el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha sociedad. Al no haberse formulado adhesión a la casación, dicha sentencia ha adquirido, a este respecto, fuerza de cosa juzgada. Por lo tanto, no procede pronunciarse sobre dicha objeción.

**280.** Por último, como se desprende del examen del primer motivo de casación, no se ha acreditado que la Comisión haya aplicado erróneamente el principio de plena competencia en el marco de su línea de razonamiento principal por no haber tenido en cuenta la realidad económica, la estructura y las particularidades del grupo Apple, en particular las funciones relativas a la gestión de la PI de dicho grupo desempeñadas en Cupertino. Procede pues desestimar las alegaciones formuladas por Irlanda en el marco del tercer motivo invocado en el asunto T-778/16, en la medida en que se refieren a las conclusiones a las que llegó la Comisión, basándose en el principio de plena competencia, en el marco de su línea de razonamiento principal.

**281.** Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede desestimar todos los motivos dirigidos contra las apreciaciones de la Comisión relativas a su línea de razonamiento principal y que se refieren, por una parte, a la identificación del marco de referencia y, por otra parte, a la tributación normal con arreglo al Derecho irlandés aplicable en el caso de autos.

### **3. Sobre las apreciaciones de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple**

**282.** Irlanda, así como ASI y AOE, alegaban, en esencia, que las actividades y las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas de estas dos sociedades, identificadas por la Comisión, tan solo representaban una ínfima parte de la actividad económica y de los beneficios de dichas sociedades y que, en todo caso, esas actividades y funciones no incluían ni la gestión ni la toma de decisiones estratégicas relativas al desarrollo y la comercialización de la PI.

**283.** Según Irlanda y según ASI y AOE, todas las decisiones estratégicas, especialmente en lo referente a la concepción y el desarrollo de los productos, se tomaron de acuerdo con una estrategia comercial global establecida en Cupertino y fueron aplicadas por los órganos de dirección de las dos sociedades de que se trata fuera de las sucursales irlandesas. Por consiguiente, a su juicio, la atribución de las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas no está justificada.

**284.** Del examen del primer motivo de casación resulta que el Tribunal General, por un lado, admitió erróneamente la pertinencia de las funciones desempeñadas por Apple Inc. a efectos del reparto de los beneficios de ASI y de AOE entre sus sedes centrales y sus sucursales respectivas (segunda parte) y, por otro lado, incurrió en error de Derecho al declarar que los órganos de dirección de ASI y de AOE habían ejercido, directamente o mediante poderes, funciones esenciales en lo que atañe a las licencias de PI (tercera parte).

**285.** Además, como señala la Comisión, la atribución a efectos fiscales de las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, así como la posterior atribución de los beneficios generados por la utilización de dichas licencias, se deriva directamente de una aplicación correcta de los principios fiscales pertinentes a la estructura del grupo Apple tal como fue establecida por la propia Apple Inc. a través del acuerdo de reparto de costes descrito en los apartados 6 y 7 de la presente sentencia.

**286.** Así pues, la necesidad de tener en cuenta, a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, el reparto de activos, funciones y riesgos entre las sucursales irlandesas y las otras partes de ASI y de AOE, sin tener en cuenta el papel eventualmente desempeñado por Apple Inc., se deriva de la mera elección realizada por el grupo Apple de desplazar, mediante el acuerdo de reparto de costes, los costes y los riesgos vinculados a la PI de dicho grupo.

**287.** En contra de lo que declaró el Tribunal General en el apartado 310 de la sentencia recurrida, la Comisión ha logrado efectivamente demostrar que habida cuenta, por una parte, de las actividades y de las funciones efectivamente desempeñadas por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE y, por otra, de la falta de elementos concordantes que demuestren la existencia de decisiones estratégicas adoptadas y ejecutadas por las sedes centrales de dichas sociedades situadas fuera de Irlanda, se deberían haber atribuido a dichas sucursales los beneficios generados por la explotación de las licencias de PI del grupo Apple, a efectos de la determinación de los beneficios imponibles anuales de ASI y de AOE en Irlanda.

**288.** En estas circunstancias, procede desestimar igualmente las objeciones formuladas por Irlanda en el marco del primer motivo invocado en el asunto T-778/16 y por ASI y AOE en el marco de los motivos tercero y cuarto invocados en el asunto T-892/16, en contra de las apreciaciones fácticas de la Comisión acerca de las actividades de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE y las actividades realizadas fuera de dichas sucursales.

#### **4. Sobre el carácter selectivo de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas**

##### **a) Alegaciones de las partes**

**289.** Irlanda, así como ASI y AOE, apoyadas por el Gran Ducado de Luxemburgo, alegan, para empezar, que la Comisión incurrió en error al calificar las decisiones fiscales anticipadas controvertidas de medidas de ayuda individuales por el mero hecho de que solo se aplicaban a ASI y a AOE y, por tanto, al presumir erróneamente su selectividad. En su opinión, la jurisprudencia invocada por la Comisión no respalda su conclusión en el presente asunto, habida cuenta, en particular, de que, en primer término, las decisiones fiscales anticipadas están a disposición de todos los contribuyentes que lo solicitan; en segundo término, las decisiones fiscales anticipadas controvertidas se limitan a aplicar el artículo 25 de la TCA 97 a los hechos relatados en las solicitudes presentadas ante las autoridades fiscales irlandesas y, en tercer término, y en consecuencia, habría sido posible adoptar decisiones fiscales anticipadas equivalentes respecto de cualquier sociedad que se encontrara en una situación comparable a la de ASI y AOE que las hubiera solicitado.

**290.** A continuación, Irlanda, así como ASI y AOE, sostienen, en esencia, que, en el marco del análisis en tres fases de la selectividad, la Comisión siguió un enfoque sesgado de la selectividad, pues se basó en un sistema de referencia ficticio y afirmó que existía una excepción a normas que, en realidad, no se aplicaban a ningún contribuyente que se hallara en una situación comparable a la de ASI y AOE.

**291.** Según estas, para demostrar la selectividad de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, la Comisión debería haber demostrado que estas habían dado lugar a un trato diferenciado de sociedades que, desde el punto de vista del objetivo de la medida, se encontraban en una situación comparable. A su parecer, habida cuenta del objetivo de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, las sociedades residentes y no residentes no se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable en lo que respecta a la determinación de sus beneficios imponibles en Irlanda.

**292.** Por último, Irlanda alega que, aunque la Comisión hubiera demostrado el carácter selectivo de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, *quod non*, la diferencia de trato de que son objeto las sociedades no



residentes está justificada por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal irlandés y, en particular, por el alcance territorial de la potestad tributaria de Irlanda.

**293.** La Comisión, apoyada por la República de Polonia y el Órgano de Vigilancia de la AELC, rebate las alegaciones formuladas por Irlanda y por ASI y AOE.

**b) *Apreciación del Tribunal de Justicia***

**294.** En esencia, tanto Irlanda como ASI y AOE impugnan las conclusiones alcanzadas por la Comisión acerca del carácter selectivo de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, en la medida en que consideran, por un lado, que tal selectividad no puede presumirse en el presente asunto y, por otro lado, que no hubo un trato de excepción o selectivo respecto de ASI y AOE en comparación con otras empresas que se encontraban en una situación comparable. Irlanda alega que, en cualquier caso, aun suponiendo que se hubiera acreditado, tal trato estaba justificado por la naturaleza y la lógica del sistema tributario irlandés.

**295.** De la jurisprudencia se desprende que si bien la exigencia de selectividad que se deriva del artículo 107 TFUE, apartado 1, debe diferenciarse claramente de la detección concomitante de una ventaja económica en la medida en que, cuando la Comisión detecta la existencia de una ventaja, entendida en sentido amplio, que se deriva directa o indirectamente de una medida determinada, debe acreditar, además, que dicha ventaja beneficia específicamente a una o a varias empresas (sentencia de 21 de septiembre de 2023, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión, C-831/21 P, EU:C:2023:686, apartado 35 y jurisprudencia citada), no cabe excluir que estos criterios puedan examinarse conjuntamente, cuando del examen realizado por la Comisión se desprenda, por una parte, que la medida de que se trata confiere una ventaja económica a su beneficiario y, por otra, que esa ventaja no beneficia a empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

**296.** Por lo que se refiere más concretamente a las medidas fiscales, el examen de la ventaja y el de la selectividad coinciden, en la medida en que estos dos criterios implican demostrar que la medida fiscal impugnada da lugar a una reducción del importe del impuesto que el beneficiario de la medida habría adeudado en condiciones normales si hubiera estado sometido al régimen fiscal «normal», aplicable a los demás contribuyentes que se encuentran en la misma situación.

**297.** Como ha precisado el Tribunal de Justicia, el examen que debe realizar la Comisión para comprobar si un régimen de ayudas de carácter fiscal es selectivo coincide, por lo que respecta a la identificación del sistema de referencia o del régimen fiscal «normal», con el que debe efectuarse para comprobar si la medida controvertida tiene por efecto conferir una ventaja a sus beneficiarios (sentencia de 21 de septiembre de 2023, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión, C-831/21 P, EU:C:2023:686, apartado 41).

**298.** En el caso de autos, es preciso recordar que, en el marco de su examen conjunto de la ventaja y de la selectividad, la Comisión siguió el análisis de selectividad en tres fases de una medida fiscal nacional, a saber, para empezar, la identificación del sistema de referencia adecuado, a continuación, la apreciación de si las medidas controvertidas constituían una excepción a dicho sistema y, por último, la apreciación de si tal excepción está justificada por la naturaleza y la estructura de dicho sistema.

**299.** Pues bien, en primer lugar, las alegaciones de las demandantes según las cuales la Comisión se basó erróneamente en la presunción de selectividad que se atribuye a las medidas de carácter individual tal como se desprende de la jurisprudencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, y de 30 de junio de 2016, Bélgica/Comisión, C-270/15 P, EU:C:2016:489), deben declararse inoperantes.

**300.** En efecto, aun suponiendo que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas apliquen el artículo 25 de la TCA 97, que es un precepto que beneficia de manera general y abstracta a todas las sociedades no residentes, y no puedan, por tanto, calificarse de «ayudas individuales», es preciso señalar que dichas decisiones fueron examinadas a la luz del método de análisis en tres fases aplicable a los regímenes de ayudas fiscales tal como ha sido consagrado en la jurisprudencia recordada en el apartado 76 de la presente sentencia.

**301.** En definitiva, aun suponiendo que la Comisión no pudiera invocar una presunción de selectividad en el caso de autos, este error solo podría influir en la constatación de selectividad realizada por la Comisión si esta no hubiera demostrado, al término de dicho análisis en tres fases, que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas habían dado lugar a una reducción del importe del impuesto que el beneficiario de la medida habría debido abonar

normalmente si hubiera estado sujeto al régimen fiscal «normal», aplicable a los demás contribuyentes que se encuentran en la misma situación.

**302.** En segundo lugar, no se ha demostrado que la Comisión haya adoptado un enfoque sesgado en su análisis de la selectividad en tres fases.

**303.** Por lo que respecta, en primer término, a la identificación del sistema de referencia, por las razones expuestas en el apartado 276 de la presente sentencia, la sentencia recurrida, en la medida en que desestimó las objeciones formuladas por Irlanda y por ASI y por AOE relativas al marco de referencia tal como se define en la Decisión controvertida, ha adquirido, al no haberse presentado adhesión a la casación, fuerza de cosa juzgada.

**304.** En segundo término, la objeción según la cual la Comisión no ha demostrado que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas constituyan una excepción al marco de referencia identificado por ella no puede prosperar.

**305.** En efecto, la Comisión ha demostrado suficientemente que dichas decisiones tiene como consecuencia que ASI y AOE se beneficien de un trato fiscal favorable en comparación con las sociedades residentes que tributan en Irlanda y que no pueden beneficiarse de tales decisiones fiscales anticipadas de la Administración tributaria —a saber, en particular, las sociedades no integradas autónomas, las sociedades integradas de un grupo que realizan operaciones con terceros o las sociedades integradas de un grupo que realizan operaciones con sociedades del grupo a las que están vinculadas fijando el precio de dichas operaciones en condiciones de plena competencia—, pese a que tales sociedades se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable por lo que respecta al objetivo perseguido por el sistema de referencia, que es gravar los beneficios generados en Irlanda.

**306.** Así pues, las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, en la medida en que reducen el importe anual de impuesto que ASI y AOE están obligadas a pagar en Irlanda en comparación, en particular, con las sociedades no integradas cuyo beneficio imponible refleja los precios determinados en el mercado y que se negocian en condiciones de plena competencia, dan lugar a un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de excepcional y discriminatorio (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 54).

**307.** En tercer lugar, por lo que respecta a la cuestión de si la discriminación causada por las decisiones fiscales anticipadas controvertidas está justificada por la naturaleza y la lógica del sistema fiscal en Irlanda, consta que una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede estar justificada si dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema tributario y necesarios para la consecución de estos objetivos. Por consiguiente, las ventajas fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartados 65 a 70, y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 48).

**308.** En el caso de autos, procede señalar que, tras el razonamiento expuesto en los considerandos 404 a 411 de la Decisión controvertida, la Comisión estimó que ninguna de las alegaciones formuladas durante el procedimiento administrativo, basadas, sustancialmente, en el ejercicio de la facultad discrecional de que goza la Irish Revenue (Administración tributaria, Irlanda), en la práctica seguida por esta Administración tributaria y en la «eficacia del sistema fiscal» a la que supuestamente contribuyen las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, justificaban el trato del que disfrutaron ASI y AOE, consistente en conceder a dichas sociedades una ventaja selectiva.

**309.** Irlanda no ha logrado explicar por qué las apreciaciones de la Comisión que figuran en esta parte de la Decisión controvertida son erróneas. En particular, Irlanda no indica de qué modo el principio de territorialidad, que invoca, requiere necesariamente que se dispense un trato favorable a las sociedades no residentes. Pues bien, corresponde al Estado miembro que ha introducido tal diferenciación entre empresas en materia de cargas fiscales demostrar que está efectivamente justificada por la naturaleza y la estructura del sistema de que se trate (sentencia de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P, EU:C:2011:551, apartado 62 y jurisprudencia citada).

**310.** En consecuencia, la Comisión consideró fundadamente en la Decisión controvertida que la diferenciación en materia del trato fiscal de los beneficios de ASI y de AOE resultante de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas no estaba justificada por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal irlandés.

**311.** En tales circunstancias, procede desestimar las objeciones formuladas por las partes demandantes en cuanto al examen de la selectividad de esas decisiones fiscales anticipadas llevado a cabo en la Decisión controvertida.

## **B. Sobre la existencia de una intervención del Estado o mediante fondos estatales**

### **1. Alegaciones de las partes**

**312.** Irlanda alega que la Comisión concluyó erróneamente que existía una intervención del Estado o mediante fondos estatales. Aduce, en primer término, que no hubo una «intervención» en la medida en que, en el caso de autos, los dictámenes emitidos por la Administración tributaria irlandesa no modifican los derechos y las obligaciones del contribuyente, sino que se limitan a aplicar el Derecho tributario nacional a la situación particular de este. En segundo término, Irlanda sostiene que, contrariamente a lo declarado por la Comisión en el considerando 221 de la Decisión controvertida, no renunció a ingresos fiscales al no gravar todos los beneficios de ASI y de AOE, puesto que, en virtud del artículo 25 de la TCA 97, solo los beneficios de las sucursales de estas dos sociedades están sujetos al impuesto en Irlanda.

**313.** La Comisión sostiene, por una parte, que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas son imputables a Irlanda, puesto que fueron adoptadas por su Administración tributaria, a saber, la Irish Revenue, que es un órgano del Estado. Pues bien, a su parecer, estas decisiones fiscales anticipadas y la aceptación por Irlanda de las declaraciones fiscales de ASI y de AOE sobre la base de dichas decisiones no pueden disociarse. Por otra parte, según la Comisión, en la medida en que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas redujeron los beneficios imponibles de ASI y de AOE a efectos del artículo 25 de la TCA 97, Irlanda renunció a ingresos fiscales y, por tanto, a recursos estatales.

### **2. Apreciación del Tribunal de Justicia**

**314.** Según reiterada jurisprudencia, una medida puede calificarse de intervención del Estado o de ayuda otorgada «mediante fondos estatales» si, por una parte, la medida se concede directa o indirectamente mediante dichos fondos y, por otra parte, la medida es imputable a un Estado miembro (sentencia de 12 de enero de 2023, DOBELES HES, C-702/20 y C-17/21, EU:C:2023:1, apartado 32 y jurisprudencia citada).

**315.** En primer lugar, el requisito relativo a la imputabilidad de la medida a un Estado miembro exige apreciar si las autoridades públicas intervinieron, de un modo u otro, en la adopción de esa medida (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de marzo de 2019, Alemania/Comisión, C-405/16 P, EU:C:2019:268, apartado 49).

**316.** En el caso de autos, la Comisión estimó, en el considerando 221 de la Decisión controvertida, que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas eran imputables a Irlanda, puesto que fueron adoptadas por su Administración tributaria, a saber, la Irish Revenue, que es un órgano del Estado. Más concretamente, señaló que dichas decisiones fiscales anticipadas habían sido utilizadas por ASI y por AOE para calcular el importe que debían pagar cada año en concepto de impuesto sobre sociedades en Irlanda, que la Administración tributaria irlandesa aceptó estos cálculos y, sobre esta base, aceptó que el impuesto pagado por estas sociedades en Irlanda durante el período pertinente correspondiera al importe del impuesto sobre sociedades que debían abonar.

**317.** Mediante estas apreciaciones, la Comisión demostró que las autoridades públicas intervinieron en la adopción de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas. Por lo tanto, debe desestimarse la alegación de Irlanda según la cual las medidas controvertidas no pueden calificarse de intervenciones imputables al Estado.

**318.** En segundo lugar, por lo que respecta al requisito de que la ventaja se conceda «mediante fondos estatales», de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una medida estatal por la que se exime a determinadas empresas del impuesto constituye una ayuda de Estado, aunque no suponga una transferencia de recursos públicos, ya que el Estado miembro renuncia a los ingresos fiscales que normalmente habría recaudado (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de noviembre de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709, apartado 57 y jurisprudencia citada).

**319.** En efecto, para poder concluir que la ventaja concedida a una o varias empresas constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, no siempre es necesario acreditar la existencia de una transferencia de fondos estatales. Por consiguiente, se consideran ayudas, entre otras, las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (sentencia de 19 de marzo de 2013, Bouygues y otros/Comisión y otros, C-399/10 P y C-401/10 P, EU:C:2013:175, apartados 100 y 101).

**320.** En el caso de autos, la Comisión no incurrió en error al considerar, en el considerando 221 de la Decisión controvertida, que Irlanda había renunciado a ingresos fiscales por parte de ASI y de AOE en la medida en que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas aprueban métodos de atribución de beneficios que conducen a un resultado que no habrían aceptado empresas independientes y autónomas que actuaran en condiciones de mercado. En efecto, dichas decisiones reducen los beneficios imponibles de ASI y de AOE a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 y, de este modo, la cuota del impuesto sobre sociedades que están obligadas a pagar en Irlanda en comparación con otras sociedades gravadas en ese Estado miembro cuyos beneficios imponibles reflejan los precios determinados en el mercado en condiciones de plena competencia. Por tanto, tales medidas reducen las cargas que gravan, en principio, el presupuesto de una empresa, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 319 de la presente sentencia.

**321.** De ello se deduce que también debe desestimarse la tercera parte del segundo motivo invocado en el asunto T-778/16.

## **C. Sobre los motivos basados en vicios sustanciales de forma y, en particular, en la vulneración del derecho a ser oído**

### **1. Alegaciones de las partes**

**322.** Irlanda alega que la Comisión incumplió varios requisitos sustanciales de forma, y vulneró, en particular, el derecho a ser oído, en el marco del procedimiento que condujo a la adopción de la Decisión controvertida. Según afirma, la Comisión no le dio realmente la oportunidad de participar en un debate contradictorio.

**323.** Alega, en primer lugar, que el alcance de la apreciación de la legalidad de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas por la Comisión cambió entre la adopción de la decisión de incoación y la adopción de la Decisión controvertida. Para empezar, aduce que la Comisión no fue coherente en cuanto al fundamento jurídico de la exigencia según la cual la Irish Revenue debería haber aplicado el principio de plena competencia en las decisiones fiscales anticipadas controvertidas. A continuación, afirma que aquellas dos decisiones son incompatibles en cuanto a su enfoque del sistema de referencia. Por último, considera que las autoridades irlandesas no pudieron dar a conocer su punto de vista sobre la realidad y la pertinencia de los hechos ni sobre los elementos invocados por la Comisión en apoyo de sus conclusiones.

**324.** En segundo lugar, Irlanda sostiene que la Decisión controvertida contiene apreciaciones fácticas que nunca tuvo la oportunidad de comentar. Así, afirma que esta Decisión expone, por primera vez, observaciones sobre los informes periciales presentados por las demandantes en el procedimiento administrativo y consideraciones relativas a dictámenes de las autoridades fiscales irlandesas sobre otros contribuyentes, sobre las que, en consecuencia, no pudo pronunciarse.

**325.** En tercer lugar, Irlanda afirma que funcionarios de la Comisión realizaron declaraciones públicas que prejuzgaban el resultado del procedimiento de investigación formal, en particular durante 2015, es decir, mucho antes de que se adoptara la Decisión controvertida.

**326.** En cuarto lugar, aduce que la Comisión no respetó los deberes de diligencia e imparcialidad que le incumben, en virtud del principio de buena administración, en lo que respecta a su análisis del Derecho fiscal irlandés y a la toma en consideración de todos los elementos pertinentes. Irlanda considera que la Decisión controvertida parece haberse visto influenciada por consideraciones que no son pertinentes relativas, en particular, al régimen fiscal irlandés y a las actividades del grupo Apple. En particular, sostiene que el hecho, señalado por la Comisión, de que la mayor parte de los ingresos de ASI y de AOE no estuvieran gravados en ningún Estado se refería, en realidad, a las disparidades e inadecuaciones que existen entre los regímenes fiscales irlandés y americano.

**327.** ASI y AOE sostienen, asimismo, en primer lugar, en apoyo de su séptimo motivo, que la Comisión incumplió varios requisitos sustanciales de forma. Tras recordar que el supuesto beneficiario de una ayuda de



Estado debe haber tenido la posibilidad de participar de manera eficaz en el procedimiento de investigación formal, estas demandantes sostienen, por una parte, que la línea de razonamiento principal adoptada en definitiva por la Comisión, según la cual los derechos de PI del grupo Apple que poseen debían atribuirse a las sucursales irlandesas, no se enunciaba en la decisión de incoación y, por otra parte, que las comunicaciones informales de la Comisión no dieron a Apple Inc. oportunidad suficiente de responder eficazmente a dicha línea de razonamiento.

**328.** En segundo lugar, ASI y AOE alegan, en el marco de su duodécimo motivo, que la Comisión incumplió la obligación de examen diligente e imparcial que le incumbe en materia de ayudas de Estado. Indican que la Decisión controvertida se basa en la apreciación errónea de que las funciones y actividades de los Consejos de Administración de estas sociedades se describían íntegramente en las actas de las reuniones, a pesar de la declaración en contra de Apple Inc. Consideran, por lo tanto, que la Comisión debería haber dado a Apple Inc. la oportunidad de aportar información adicional a este respecto.

**329.** La Comisión, apoyada por la República de Polonia y el Órgano de Vigilancia de la AELC, rebate todas estas alegaciones.

## 2. *Apreciación del Tribunal de Justicia*

**330.** Con arreglo al artículo 4, apartado 4, del 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 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9), la Comisión deberá incoar un procedimiento de investigación formal de una ayuda de Estado, en el que se prevea informar a las partes interesadas, cuando, tras efectuar un examen preliminar, albergue dudas acerca de la compatibilidad de la medida de que se trate con el mercado interior. De ello se sigue que la Comisión no está obligada a presentar un análisis detallado sobre la medida en cuestión en su decisión de incoar el procedimiento. Sin embargo, sí es necesario que defina suficientemente el marco del examen que ha efectuado para no dejar sin contenido el derecho de los interesados a presentar observaciones.

**331.** En el presente asunto, en la decisión de incoación, que se adoptó después de varios intercambios de correspondencia entre las autoridades irlandesas y los servicios de la Comisión y que invitaba a las partes interesadas a presentar sus observaciones, la Comisión expuso las razones que la llevaban a concluir, con carácter preliminar, que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas constituían una concesión de ayudas estatales en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, por parte de Irlanda a favor de Apple Inc., de ASI y de AOE y que estas ayudas eran incompatibles con el mercado interior con arreglo al artículo 107 TFUE, apartados 2 y 3. En particular, la Comisión expresó dudas sobre si los métodos de atribución de beneficios aprobados por dichas decisiones para determinar el beneficio imponible de ASI y de AOE en Irlanda reflejaban una remuneración de las sucursales irlandesas de ASI y AOE que un operador independiente y prudente que operase en condiciones normales de mercado habría aceptado.

**332.** En primer lugar, por lo que respecta a la objeción según la cual la Comisión modificó su enfoque entre la decisión de incoación y la Decisión controvertida, es preciso recordar que la Comisión está obligada a incoar el procedimiento de investigación formal si, tras una primera evaluación, la medida examinada suscita dudas en cuanto a su compatibilidad con el mercado interior.

**333.** Con arreglo al artículo 6, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, cuando la Comisión decide incoar el procedimiento de investigación formal, esta decisión puede limitarse a resumir las principales cuestiones de hecho y de Derecho, a incluir una valoración inicial de la medida de que se trate en cuanto al carácter de ayuda y a exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado interior.

**334.** De ello se deduce que, en una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, la calificación de la medida como ayuda de Estado no tiene carácter definitivo. La incoación de este procedimiento tiene precisamente por objeto permitir a la Comisión recabar todos los dictámenes necesarios para que pueda adoptar una decisión definitiva a este respecto.

**335.** Del artículo 9 del Reglamento 2015/1589 resulta que, al concluir el procedimiento de investigación formal, el análisis de la Comisión puede haber evolucionado, porque puede decidir finalmente que la medida no constituye una ayuda o porque se han disipado las dudas acerca de su compatibilidad (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de diciembre de 2023, EDP España/Naturgy Energy Group y Comisión, C-693/21 P y C-698/21 P, EU:C:2023:989, apartado 63). De ello se desprende que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal y la decisión de concluir dicho procedimiento pueden presentar ciertas divergencias, sin que estas vicien, no obstante, esta última decisión.

**336.** Además, aun cuando la apreciación de la Comisión pudiera haber cambiado entre la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal y la decisión de concluir dicho procedimiento, ese cambio no afecta necesariamente a la legalidad de esta última decisión. Solo una modificación de postura que afecte a la naturaleza de las medidas controvertidas o a su calificación jurídica, que entrañe de este modo un cambio del objeto del procedimiento de investigación formal, puede obligar a la Comisión a informar de nuevo a las partes interesadas para que estas puedan presentar sus observaciones al respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Autostrada Wielkopolska/Comisión y Polonia, C-933/19 P, EU:C:2021:905, apartado 71).

**337.** En el caso de autos, la decisión de incoación definió suficientemente el marco del procedimiento de investigación formal de la Comisión y fue suficientemente clara para permitir a las demandantes comprender las dudas de la Comisión acerca de la compatibilidad de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas con el mercado interior y para darles la oportunidad de defender su posición.

**338.** Por otra parte, la decisión de incoación define de manera suficientemente clara el marco del análisis de la Comisión, incluido el principio de plena competencia. A este respecto, la Comisión no estaba obligada a informar a las partes interesadas de la manera en que su análisis evolucionó durante el procedimiento de investigación formal ni a responder a cada uno de los informes que se le habían presentado, siempre que ello no modificase el objeto mismo de dicho procedimiento.

**339.** En segundo lugar, las declaraciones del personal de la Comisión mencionadas por ASI y AOE, que no reflejan una postura de la Comisión o de uno de sus miembros, carecen de pertinencia. En efecto, las declaraciones de los funcionarios y agentes de la Comisión, suponiendo que expresen claramente una opinión sobre el resultado del procedimiento de investigación formal relativo a las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, no demuestran que la Comisión prejuzgara su decisión.

**340.** En tercer lugar, no se ha demostrado que, como sostiene Irlanda en el marco de su sexto motivo y como ASI y AOE alegan en el marco de su duodécimo motivo, la Comisión haya vulnerado el principio de buena administración y no haya procedido a un examen diligente e imparcial del expediente al no solicitar la comunicación de información que supuestamente pudieran confirmar, o desmentir, otros datos pertinentes para el examen de la medida controvertida, pero cuya fiabilidad no puede considerarse suficientemente acreditada.

**341.** Si las demandantes estimaban que cierta información relativa al régimen fiscal irlandés y a las actividades en el seno de ASI y de AOE fuera de Irlanda resultaba pertinente, deberían haberla comunicado durante el procedimiento administrativo, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 184 de la presente sentencia. El hecho de que no la comunicaran no puede imputarse a un incumplimiento por parte de la Comisión de su obligación de proceder a un examen diligente e imparcial.

**342.** En definitiva, las demandantes fueron suficientemente informadas de la incoación de un procedimiento de investigación formal en relación con las decisiones fiscales anticipadas controvertidas y del hecho de que dicho procedimiento tenía por objeto la cuestión de si los métodos de atribución de beneficios aprobados por dichas decisiones eran adecuados o si conferían una ventaja selectiva a ASI y a AOE. Las demandantes tuvieron la posibilidad de presentar todas las observaciones que considerasen pertinentes como partes interesadas e hicieron efectivamente uso de esta posibilidad.

**343.** De ello se deduce que carece de fundamento la alegación de Irlanda y de ASI y AOE según la cual se vulneraron sus derechos procesales y la Comisión vulneró el principio de buena administración, puesto que esta cumplió correctamente, dentro de lo que le permitían sus recursos, la tarea que le incumbía de permitir a los interesados que presentaran eficazmente sus observaciones en el procedimiento formal de examen de la ayuda.

**344.** Así pues, procede desestimar el sexto motivo invocado en el asunto T-778/16 y los motivos séptimo y duodécimo invocados en el asunto T-892/16.

## **D. Sobre los motivos basados en la vulneración de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima**

### **1. Alegaciones de las partes**

**345.** Irlanda, así como ASI y AOE, sostienen, en esencia, que la Comisión vulneró los principios de seguridad jurídica y de irretroactividad al ordenar a Irlanda, sobre la base de una interpretación inédita del artículo 107 TFUE,

apartado 1, que recuperara las ayudas estatales que supuestamente había concedido. Irlanda sostiene, asimismo, por el mismo motivo, que la Comisión vulneró el principio de protección de la confianza legítima.

**346.** Según ASI y AOE, la interpretación de la Comisión no era previsible en el momento de la adopción de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas en 1991 y 2007, puesto que la Comisión no la había expuesto en sus comunicaciones sobre ayudas de Estado. Además, el criterio autorizado por la OCDE y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, adoptadas en 2010, en las que se basa la Comisión en la Decisión controvertida, no existían cuando se adoptaron las decisiones fiscales anticipadas controvertidas. En estas circunstancias, estiman que la Comisión no debería haber ordenado la recuperación de las ayudas sobre la base del artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589.

**347.** Añaden que, en la medida en que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas constituyen una aplicación de las normas de tributación de las sociedades no residentes, que figuran en la actualidad en el artículo 25 de la TCA 97, que no se han modificado al menos desde 1967, es decir, antes de la adhesión de Irlanda a la Unión, las medidas de ayuda alegadas deben considerarse ayudas existentes que, por lo tanto, no pueden dar lugar a recuperación.

**348.** Según Irlanda, la Comisión vulneró los principios de seguridad jurídica, de irretroactividad y de protección de la confianza legítima al ordenarle que recuperara las ayudas de Estado que supuestamente había concedido sobre la base de una interpretación del artículo 107 TFUE, apartado 1, que no era previsible en el momento de la adopción de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas. En particular, considera que el recurso de la Comisión al principio de plena competencia pone de manifiesto un nuevo enfoque en materia de ayudas de Estado. Añade que la Decisión controvertida vulnera de manera flagrante el derecho de Apple Inc. a conocer el alcance de sus obligaciones jurídicas y a no verse sometida a una aplicación del Derecho que no era previsible en el momento en que se produjeron los hechos pertinentes. También por esta razón, la Comisión no debería haber ordenado la recuperación de las ayudas.

**349.** El Gran Ducado de Luxemburgo apoya, en esencia, estas alegaciones.

**350.** La Comisión, apoyada por la República de Polonia y por el Órgano de Vigilancia de la AELC, niega el carácter fundado de estas alegaciones.

## **2. *Apreciación del Tribunal de Justicia***

**351.** A tenor del artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda, salvo si ello fuera contrario a un principio general del Derecho de la Unión.

**352.** En el caso de autos, la Comisión no incurrió en error de Derecho al exigir de Irlanda, con arreglo al artículo 2 de la Decisión controvertida, la recuperación de las ayudas controvertidas. Contrariamente a lo que sostienen las demandantes, apoyadas por el Gran Ducado de Luxemburgo, tal obligación no vulnera ni el principio de seguridad jurídica ni el principio de protección de la confianza legítima.

**353.** En primer lugar, el principio de seguridad jurídica, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, exige que las normas de Derecho sean claras, precisas y de efectos previsibles, a fin de que los interesados puedan orientarse en las situaciones y relaciones jurídicas reguladas por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartado 100).

**354.** Dicho de otro modo, los interesados deben poder conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone una normativa de la Unión y conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas en consecuencia (sentencia de 11 de diciembre de 2012, Comisión/España, C-610/10, EU:C:2012:781, apartado 49).

**355.** Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la exigencia fundamental de seguridad jurídica se opone a que la Comisión retrase indefinidamente el ejercicio de sus facultades (sentencias de 24 de septiembre de 2002, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión, C-74/00 P y C-75/00 P, EU:C:2002:524, apartado 140, y de 22 de abril de 2008, Comisión/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, apartado 100).

**356.** No obstante, debe precisarse que este principio solo puede invocarse cuando la Comisión ha dado muestras de un evidente incumplimiento de su obligación de diligencia y de una omisión manifiesta en el ejercicio de sus facultades de control. En particular, cuando se haya concedido una ayuda sin ser notificada, el mero hecho de que la Comisión haya tardado en ordenar la recuperación de la ayuda no basta, por sí solo, para viciar de ilegalidad dicha decisión de recuperación en virtud del principio de seguridad jurídica (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2008, Comisión/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, apartado 106).

**357.** En el considerando 440 de la Decisión controvertida, la Comisión explicó que, aunque las decisiones fiscales anticipadas controvertidas se concedieron durante 1991 y 2007, nunca le fueron notificadas. Además, ni su existencia ni su contenido eran conocidos por la Comisión antes de mayo de 2013 y de la publicación del informe de las audiencias del Permanent Subcommittee on Investigations of the United States Senate (Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los Estados Unidos) sobre la situación fiscal mundial del grupo Apple. La Comisión envió su primera solicitud de información a Irlanda el 12 de junio de 2013, es decir, un mes más tarde.

**358.** Pues bien, en el presente asunto, si bien es cierto que el razonamiento seguido por la Comisión se aplicaba a las decisiones fiscales anticipadas, parece que este no solo no era inédito en la práctica decisoria, como ilustran las decisiones citadas por dicha institución en los escritos que presentó en primera instancia, sino que, además, no podía parecer imprevisible a la luz de los principios desarrollados por la jurisprudencia anterior relativa a las ayudas de Estado de carácter fiscal.

**359.** De ello se sigue que la Comisión no violó el principio de seguridad jurídica al ordenar la recuperación de las ayudas de Estado.

**360.** En segundo lugar, se impone la misma conclusión por lo que respecta al principio de protección de la confianza legítima, principio fundamental del Derecho de la Unión, que permite a cualquier operador económico al que una institución haya hecho concebir esperanzas fundadas invocarlas (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de marzo de 2011, ISD Polska y otros/Comisión, C-369/09 P, EU:C:2011:175, apartado 123 y jurisprudencia citada).

**361.** Pues bien, habida cuenta del carácter imperativo del control de las ayudas estatales que efectúa la Comisión, las empresas beneficiarias de una ayuda solo podrán, en principio, confiar legítimamente en la legalidad de la ayuda cuando esta se conceda respetando el procedimiento que prevé el artículo 108 TFUE (sentencia de 24 de noviembre de 2020, Viasat Broadcasting UK, C-445/19, EU:C:2020:952, apartado 42 y jurisprudencia citada).

**362.** Por otra parte, no parece que, con su comportamiento, la Comisión haya hecho concebir esperanzas fundadas en cuanto a la legalidad de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas a la luz de la normativa sobre ayudas de Estado.

**363.** Por lo tanto, la Comisión no vulneró el principio de protección de la confianza legítima al ordenar la recuperación de las ayudas de Estado.

**364.** En tercer lugar, debe desestimarse la alegación de las demandantes basada, en esencia, en que la Comisión vulneró el principio de irretroactividad al basar la Decisión controvertida en un criterio autorizado por la OCDE posterior a las decisiones fiscales anticipadas controvertidas. Como indicó la Comisión en el considerando 441 de la Decisión controvertida, su enfoque se basa en una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, que forma parte del ordenamiento jurídico de Irlanda desde su adhesión en 1973, y no en la inobservancia del marco definido a nivel de la OCDE. La Comisión solo se refirió a este marco en la medida en que ofrece orientaciones útiles para determinar si un método de fijación del beneficio imponible de una sucursal produce una estimación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia.

**365.** En cuarto y último lugar, tampoco puede prosperar la alegación según la cual las medidas controvertidas deben calificarse de ayudas «existentes» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso iv), del Reglamento 2015/1589 en la medida en que el artículo 25 de la TCA 97 recoge normas que existían antes de la adhesión de Irlanda a la Unión. En efecto, las medidas pertinentes en el presente asunto son las decisiones fiscales anticipadas controvertidas y no las normas de tributación de las sociedades no residentes aplicables en virtud del Derecho irlandés.

**366.** Habida cuenta de estas consideraciones, procede desestimar el séptimo motivo invocado en el asunto T-778/16 y el undécimo motivo invocado en el asunto T-892/16.



**E. Sobre los motivos basados en la extralimitación de la Comisión en el ejercicio de sus competencias y en la injerencia de esta en las competencias de los Estados miembros, vulnerando, en particular, el principio de autonomía fiscal**

### **1. Alegaciones de las partes**

**367.** Irlanda, ASI y AOE, apoyadas por el Gran Ducado de Luxemburgo, alegan, en esencia, que la Decisión controvertida constituye una violación de los principios constitucionales fundamentales del ordenamiento jurídico de la Unión que rigen el reparto de competencias entre la Unión y los Estados miembros, según se establece en particular en los artículos 4 TUE y 5 TUE, y del principio de autonomía fiscal de los Estados miembros que se deriva de estos. Afirman que, en el estado actual del Derecho de la Unión, el ámbito de la imposición directa es competencia de los Estados miembros.

**368.** Irlanda, ASI y AOE reprochan, más concretamente, a la Comisión haberse extralimitado en el ejercicio de sus competencias, en la medida en que, a su entender, se basó en una interpretación unilateral y errónea de la legislación fiscal irlandesa, en concreto del artículo 25 de la TCA 97. Asimismo, consideran que impuso normas procedimentales de evaluación de la fiscalidad nacional que no existen en el Derecho irlandés. Añaden que la Comisión se extralimitó en sus competencias al justificar la adopción de la Decisión controvertida mediante la afirmación de que ASI y AOE eran «apátridas fiscales».

**369.** La Comisión, apoyada por la República de Polonia y por el Órgano de Vigilancia de la AELC, rebate todas estas alegaciones. En esencia, recuerda que, si bien los Estados miembros gozan de soberanía fiscal, toda medida fiscal adoptada por un Estado miembro debe cumplir las normas de la Unión relativas a las ayudas de Estado.

### **2. Apreciación del Tribunal de Justicia**

**370.** Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las intervenciones de los Estados miembros en las materias que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas al control de las ayudas de Estado. Así pues, los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa, como es el caso de la que ostentan en materia de adopción de decisiones fiscales anticipadas, respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las normas establecidas por el Tratado FUE en materia de ayudas de Estado. Deben, por lo tanto, abstenerse, en el ejercicio de esa competencia, de adoptar medidas que puedan constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107 TFUE (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartados 120 y 121 y jurisprudencia citada).

**371.** En consecuencia, medidas de fiscalidad directa, como las decisiones fiscales anticipadas concedidas por los Estados miembros, pueden calificarse de ayudas de Estado siempre que concurren todos los requisitos de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, que se han recordado en el apartado 74 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 119).

**372.** Por lo que respecta, más concretamente, al requisito según el cual la medida de que se trate debe otorgar una ventaja económica, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en el caso de las medidas fiscales, la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal» (sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 56).

**373.** Para determinar si existe una ventaja fiscal, es preciso comparar la situación del beneficiario resultante de la aplicación de la medida controvertida con la situación en la que se encontraría si, de no existir dicha medida, se le hubieran aplicado las normas tributarias ordinarias (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 92).

**374.** En el caso de autos, procede señalar, en primer término, que, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, las sociedades no residentes que ejerzan su actividad comercial en Irlanda a través de una sucursal tributan, en lo que atañe a sus ingresos comerciales, únicamente por los beneficios obtenidos de las actividades comerciales directa o indirectamente imputables a esa sucursal irlandesa. Asimismo, procede señalar que esta disposición no define ningún método específico para determinar el importe de los beneficios imputables a las sucursales irlandesas de las sociedades no residentes.

**375.** Pues bien, de los escritos de Irlanda y de los informes orales presentados por las partes en la vista se desprende que, a los efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, deben tenerse en cuenta el marco fáctico y la situación de la sucursal en Irlanda, especialmente las funciones que desempeña, los activos que emplea y los riesgos que asume.

**376.** En estas circunstancias y tal como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 373 de la presente sentencia, para determinar si existía una ventaja en el caso de autos, la Comisión debía poder comparar el trato fiscal de ASI y de AOE, resultante de la aplicación de las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, con el trato fiscal que se habría dado a estas dos sociedades si, de no haber existido dichas decisiones, se les hubieran aplicado las normas tributarias normales en Irlanda.

**377.** En consecuencia, no puede reprocharse a la Comisión que hubiera procedido a una aplicación unilateral de las normas fiscales sustantivas y a una armonización fiscal *de facto* cuando examinó si los beneficios imposables de ASI y de AOE en Irlanda, calculados con arreglo a los métodos de atribución de beneficios aprobados por las decisiones fiscales anticipadas controvertidas, correspondían a los beneficios que, de no existir dichas decisiones fiscales, se habrían imputado a las sucursales irlandesas de estas dos sociedades con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, habida cuenta de las funciones desempeñadas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos por esas sucursales.

**378.** En segundo término, en apoyo de su alegación según la cual la Comisión impuso normas procedimentales de evaluación de la fiscalidad nacional ajenas al Derecho irlandés, Irlanda alega que, en los considerandos 262, 274, 363 y 368 de la Decisión controvertida, la Comisión afirmó que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas no se basaban en informes de atribución de beneficios, que no habían sido revisadas regularmente y que, antes de proceder a la adopción de dichas decisiones, las autoridades fiscales irlandesas no habían investigado a otras sociedades del grupo Apple, con independencia de su lugar de actividad.

**379.** A este respecto, procede recordar que la Comisión concluyó que existía una ventaja selectiva, con carácter principal, en los considerandos 265 a 321 de la Decisión controvertida, debido a la no atribución de las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, con carácter subsidiario, en los considerandos 325 a 360 de dicha Decisión, debido a la elección inadecuada de los métodos de atribución de beneficios a esas sucursales irlandesas y, con carácter alternativo, en los considerandos 369 a 403 de dicha Decisión, debido a que las decisiones fiscales anticipadas controvertidas constituían una excepción al artículo 25 de la TCA 97, y ello de manera discrecional.

**380.** Por lo tanto, no puede considerarse que la Comisión se basara en el incumplimiento de normas de carácter procedimental para concluir que existía una ventaja selectiva en el caso de autos. En estas circunstancias, las objeciones formuladas por Irlanda recordadas en el apartado 368 de la presente sentencia deben desestimarse por inoperantes.

**381.** En tercer término, por lo que respecta a la calificación de ASI y de AOE como «apátridas fiscales», procede señalar que, ciertamente, en particular en los considerandos 52, 276, 277 y 281 de la Decisión controvertida, la Comisión adoptó efectivamente tal calificación en el marco de su razonamiento con el que concluyó que no existía presencia física alguna de estas dos sociedades fuera de Irlanda.

**382.** Sin embargo, el hecho de que la Comisión haya aplicado esta calificación no significa que se basara en ella para concluir que existía una ventaja selectiva. Por el contrario, los considerandos de la Decisión controvertida mencionados en el apartado 379 de la presente sentencia demuestran que no es así.

**383.** En estas circunstancias, por las mismas razones que se han expuesto en el apartado 380 de la presente sentencia, procede desestimar por inoperantes las objeciones formuladas por Irlanda y por ASI y AOE relativas a la extralimitación de la Comisión en el ejercicio de sus competencias por el hecho de haber calificado a esas dos sociedades de «apátridas fiscales».

**384.** A la vista de las consideraciones precedentes, deben desestimarse el octavo motivo invocado en el asunto T-778/16 y el decimocuarto motivo invocado en el asunto T-892/16, basados en la extralimitación de la Comisión en el ejercicio de sus competencias y en la injerencia de esta en las competencias de los Estados miembros.

#### **F. Sobre los motivos basados en la falta de motivación de la Decisión controvertida**

### 1. Alegaciones de las partes

**385.** Las demandantes sostienen que la Decisión controvertida, que adolece, a su parecer, de numerosas insuficiencias de motivación en varios aspectos, no cumple los requisitos del artículo 296 TFUE y del artículo 41, apartado 2, letra c), de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

**386.** Según las demandantes, el razonamiento de la Comisión en la Decisión controvertida no aparece de manera clara e inequívoca y, por lo tanto, no permite al juez de la Unión ejercer su control.

**387.** Para empezar, sostienen que esta Decisión resulta incoherente en lo que concierne a la identificación de la norma supuestamente infringida por Irlanda, en particular por lo que respecta a las fuentes y al alcance del principio de plena competencia, expuestos en los considerandos 255 a 257 de dicha Decisión. A continuación, aducen que el considerando 451 de la Decisión controvertida, que establece que el importe de las ayudas que deben recuperarse podría reducirse si las ventas realizadas por ASI en la región EMEIA se contabilizaran retroactivamente en países distintos de Irlanda, contradice la conclusión de la Comisión, recogida en los considerandos 412 y 413 de dicha Decisión, según la cual Irlanda adoptó decisiones fiscales anticipadas que redujeron los beneficios imposables de ASI en comparación con los que habrían tributado si dicha sociedad hubiera estado sujeta a las normas de Derecho común. Añaden que la Comisión no motivó suficientemente su examen destinado a determinar si las supuestas ayudas podían afectar a los intercambios entre Estados miembros. Por último, en su opinión, la Comisión se contradijo al reconocer, en los considerandos 50 y 416 de la Decisión controvertida, que ASI y AOE estaban gestionadas y controladas desde los Estados Unidos al tiempo que afirmó, en el considerando 286 de dicha Decisión, que dichas sociedades estaban efectivamente controladas desde Irlanda.

**388.** La Comisión, apoyada por la República de Polonia y por el Órgano de Vigilancia de la AELC, rebate estas alegaciones.

### 2. Apreciación del Tribunal de Justicia

**389.** De jurisprudencia consolidada resulta que la obligación de motivación constituye una formalidad sustancial que debe distinguirse de la cuestión del fundamento de la motivación, pues esta pertenece al ámbito de la legalidad del acto controvertido en cuanto al fondo (sentencias de 22 de marzo de 2001, Francia/Comisión, C-17/99, EU:C:2001:178, apartado 35, y de 29 de septiembre de 2011, Elf Aquitaine/Comisión, C-521/09 P, EU:C:2011:620, apartado 146 y jurisprudencia citada).

**390.** En efecto, la motivación de una decisión consiste en expresar formalmente los fundamentos en los que se basa dicha decisión. Si estos fundamentos incurren en errores, estos vician la legalidad de la decisión sobre el fondo, pero no su motivación, que puede ser suficiente, aunque exprese una fundamentación equivocada. De ello se deriva que los motivos y alegaciones que tienen por objeto impugnar el carácter fundado de un acto carecen de pertinencia en el marco de un motivo basado en la falta o la insuficiencia de motivación (sentencia de 18 de junio de 2015, Ipatau/Consejo, C-535/14 P, EU:C:2015:407, apartado 37 y jurisprudencia citada).

**391.** Además, la motivación exigida por el artículo 296 TFUE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el órgano jurisdiccional comunitario pueda ejercer su control (sentencia de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C-501/00, EU:C:2004:438, apartado 73 y jurisprudencia citada).

**392.** No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias de dicho artículo debe apreciarse en relación no solo con su tenor literal, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (sentencias de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, apartado 63, y de 2 de septiembre de 2021, Comisión/Tempus Energy y Tempus Energy Technology, C-57/19 P, EU:C:2021:663, apartado 198 y jurisprudencia citada).

**393.** Pues bien, en el presente asunto, aparte del hecho de que Irlanda, así como ASI y AOE, estuvieron estrechamente asociadas al procedimiento de investigación formal, es necesario señalar, para empezar, que estas últimas pudieron, a la luz de sus escritos ante el Tribunal General, impugnar eficazmente la fundamentación de la Decisión controvertida.

**394.** A continuación, la Decisión controvertida no presenta lagunas que hayan impedido al Tribunal de Justicia ejercer plenamente su control de legalidad.

**395.** Por lo demás, procede señalar, por último, que las demandantes no pretenden criticar la falta de motivación de las afirmaciones contenidas en la Decisión controvertida, sino el fundamento de dichas afirmaciones.

**396.** Por tanto, deben desestimarse por infundados el noveno motivo invocado en el asunto T-778/16 y el decimotercer motivo invocado en el asunto T-892/16, y, por tanto, todos los motivos dirigidos contra la línea de razonamiento principal de la Comisión.

**397.** Por consiguiente, procede declarar que el carácter selectivo de la ventaja otorgada a ASI y a AOE por las decisiones fiscales anticipadas controvertidas está demostrado de manera suficiente en Derecho, sobre la base de la línea de razonamiento principal de la Comisión contenida en la Decisión controvertida, de modo que no es necesario examinar los motivos y las alegaciones invocados por Irlanda, así como por ASI y AOE, para impugnar las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de sus líneas de razonamiento formuladas con carácter subsidiario y alternativo. En consecuencia, procede desestimar los recursos.

## VII. Costas

**398.** A tenor del artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea infundado o cuando, siendo fundado, dicho Tribunal resuelva definitivamente el litigio.

**399.** Según el artículo 138, apartado 1, del mismo Reglamento, aplicable al procedimiento de casación en virtud de su artículo 184, apartado 1, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

**400.** En el presente asunto, al haberse estimado el recurso de casación de la Comisión y al haberse desestimado los recursos de Irlanda y de ASI y AOE dirigidos contra la Decisión controvertida, procede, conforme a lo solicitado por la Comisión, condenar a Irlanda, así como a ASI y a AOE, a cargar, además de con sus propias costas, con las costas en que haya incurrido la Comisión en el presente procedimiento de casación y en primera instancia.

**401.** El artículo 140, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento en casación en virtud del artículo 184, apartado 1, del mismo Reglamento, dispone que los Estados miembros y las instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas.

**402.** Por consiguiente, el Gran Ducado de Luxemburgo y la República de Polonia deberán cargar con sus propias costas.

**403.** En virtud del artículo 140, apartado 2, del referido Reglamento de Procedimiento, igualmente aplicable al procedimiento en casación en virtud de artículo 184, apartado 1, de ese Reglamento, el Órgano de Vigilancia de la AELC cargará con sus propias costas cuando haya intervenido como coadyuvante en el litigio.

**404.** En consecuencia, el Órgano de Vigilancia de la AELC cargará con sus propias costas tanto de primera instancia como de casación.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

**1) Anular la sentencia del Tribunal General de 15 de julio de 2020, Irlanda y otros/Comisión (T-778/16 y T-892/16, EU:T:2020:338), en la medida en que estima las objeciones formuladas por Irlanda en el marco de los motivos primero a tercero invocados en el asunto T-778/16 y por Apple Sales International Ltd y Apple Operations Europe Ltd en el marco de los motivos primero a quinto invocados en el asunto T-892/16, anula la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple, y se pronuncia sobre las costas.**

**2) Desestimar los recursos de Irlanda, así como de Apple Sales International Ltd y Apple Operations International Ltd.**



3) Condenar a Irlanda, así como a Apple Sales International y Apple Operations International Ltd a cargar, además de con sus propias costas, con aquellas en que haya incurrido la Comisión Europea con ocasión del presente recurso de casación y en primera instancia.

4) El Gran Ducado de Luxemburgo, la República de Polonia y el Órgano de Vigilancia de la AELC cargarán con sus propias costas.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.

1 Datos confidenciales ocultos.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.