Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Séptima ampliada)

de 15 de julio de 2020 *

«Ayudas de Estado — Ayuda aplicada por Irlanda — Decisión por la que se declara la incompatibilidad de la ayuda con el mercado interior y su ilegalidad y se ordena su recuperación — Resoluciones fiscales (*tax rulings*) de carácter previo — Ventajas fiscales selectivas — Principio de plena competencia»

En los asuntos T-778/16 y T-892/16,

Irlanda, representada por las Sras. K. Duggan, M. Browne y J. Quaney y por el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. P. Gallagher y M. Collins, SC, el Sr. P. Baker, QC, y las Sras. S. Kingston, C. Donnelly y A. Goodman y el Sr. B. Doherty, Barristers,

parte demandante en el asunto T-778/16,

apoyada por

Gran Ducado de Luxemburgo, representado por el Sr. T. Uri, en calidad de agente, asistido por los Sres. D. Waelbroeck y S. Naudin, abogados,

parte coadyuvante en el asunto T-778/16,

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

Apple Operations Europe, con domicilio social en Cork,

representadas por los Sres. A. von Bonin y E. van der Stok, abogados, el Sr. D. Beard, QC, y el Sr. A. Bates, la Sra. L. Osepciu y el Sr. J. Bourke, Barristers,

partes demandantes en el asunto T-892/16,

apoyadas por

Irlanda, representada por las Sras. Duggan, Quaney y Browne y por el Sr. Joyce, asistidos por los Sres. Gallagher, Collins y Baker, las Sras. Kingston y Donnelly y el Sr. Doherty,

parte coadyuvante en el asunto T-892/16,

contra

Comisión Europea, representada por los Sres. P.-J. Loewenthal y R. Lyal, en calidad de agentes,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: inglés.

apoyada por

República de Polonia, representada por los Sres. B. Majczyna y M. Rzotkiewicz y la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes,

parte coadyuvante en el asunto T-778/16,

y por

Órgano de Vigilancia de la AELC, representado por los Sres. C. Zatschler y M. Sánchez Rydelski y por la Sra. C. Simpson, en calidad de agentes,

parte coadyuvante en el asunto T-892/16,

que tienen por objeto sendos recursos basados en el artículo 263 TFUE por los que se solicita la anulación de 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),

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Séptima ampliada),

integrado por el Sr. M. Van der Woude, Presidente, y las Sras. V. Tomljenović (Ponente) y A. Marcoulli y los Sres. J. Passer y A. Kornezov, Jueces;

Secretaria: Sra. S. Spyropoulos, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista los días 17 y 18 de septiembre de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

I. Antecedentes del litigio

A. Sobre el historial del grupo Apple

1. Sobre el grupo Apple

1 El grupo Apple, fundado en 1976 y con base en Cupertino, California (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 no vinculados. El grupo Apple comercializa sus productos y servicios a los consumidores, empresas y administraciones de todo el mundo, a través de sus tiendas minoristas, tiendas en línea y su personal de venta directa, así como a través de operadores de telefonía móvil, mayoristas, distribuidores y revendedores no vinculados. El negocio global del grupo Apple está estructurado alrededor de unas áreas funcionales clave gestionadas y dirigidas de forma centralizada desde Estados Unidos por ejecutivos que se encuentran en Cupertino.

2 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 impugnada»), tiene por objeto dos resoluciones fiscales de carácter previo adoptadas por las autoridades fiscales irlandesas en relación con dos sociedades que forman parte del grupo Apple.

2. Sobre ASI y AOE

a) Acerca de la estructura societaria

3 En el seno del grupo Apple, Apple Operations International es una filial participada al 100 % por Apple Inc. La citada Apple Operations International posee el 100 % de la filial Apple Operations Europe (AOE), que a su vez posee el 100 % de la filial Apple Sales International (ASI). Tanto ASI como AOE están constituidas como sociedades de Derecho irlandés, pero no son residentes fiscales irlandesas.

4 Tal como se indica en los considerandos 113 a 115 de la Decisión impugnada, una parte importante de los miembros de los consejos de administración de AOE y de ASI eran directores, empleados de Apple Inc. con base en Cupertino. En el considerando 115 (cuadros n.os 4 y 5) de la Decisión impugnada 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 se referían en particular, de forma regular, al pago de dividendos, a la aprobación de los informes de gestión y al nombramiento y dimisión de directores. De manera más ocasional, dichas resoluciones tenían por objeto la constitución de filiales y la concesión de poderes que autorizaban a determinados directores a realizar diversas actividades, como la gestión de las cuentas bancarias, las relaciones con los gobiernos y los organismos públicos, las auditorías, la contratación de seguros, los arrendamientos, la compra y la venta de activos, la recepción de mercancías y los contratos comerciales.

b) Sobre el acuerdo de reparto de costes

5 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 firmó inicialmente en diciembre de 1980. Las partes de este acuerdo eran Apple Inc. (en ese momento, Apple Computer Inc.) y AOE [en ese momento, Apple Computer Ltd (ACL)]. En 1999, ASI (en ese momento, Apple Computer International) se convirtió en parte de este acuerdo. Durante el período pertinente para el examen de la Decisión impugnada se llevaron a cabo diversas modificaciones del acuerdo de reparto de costes, en particular con el fin de tomar en consideración los cambios en la normativa aplicable.

6 En virtud de dicho acuerdo, por un lado, las partes aceptaron compartir los costes y los riesgos relacionados con la I+D por lo que respecta a los bienes intangibles resultantes de las actividades de desarrollo relativas a los productos y servicios del grupo Apple. Por otro lado, las partes convinieron que Apple Inc. siguiera 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. Asimismo, Apple Inc. concedió una licencia exenta del pago de canon a ASI y a AOE que les permitía, en particular, fabricar y vender los productos de que se trata en el territorio que se les había asignado, a saber, todo el mundo salvo el continente americano. Además, las partes del acuerdo 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.

c) Sobre el acuerdo relativo a los servicios de comercialización

7 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. ASI se comprometía a retribuir a Apple Inc. por estos servicios mediante el pago de un canon correspondiente a un porcentaje de los «costes razonables incurridos» por Apple Inc. por dichos servicios, incrementado en un margen.

3. Sobre las sucursales irlandesas

8 ASI y AOE constituyeron sucursales irlandesas (denominadas en inglés «branches»). AOE también tenía una sucursal en Singapur que cesó su actividad en 2009.

9 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 partes 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 partes vinculadas en las regiones EMEIA y APAC, así como 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 Europea constató (considerando 55 de la Decisión impugnada) que muchas actividades asociadas con la distribución en la región EMEIA eran realizadas por partes vinculadas en el marco de contratos de servicios.

10 La sucursal irlandesa de AOE es responsable de la fabricación y montaje de una gama especializada de productos informáticos en Irlanda, como los ordenadores de sobremesa iMac, los ordenadores portátiles MacBook y otros accesorios informáticos, que suministra a partes 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 restauración.

B. Sobre las resoluciones fiscales controvertidas

11 Las autoridades fiscales irlandesas adoptaron resoluciones fiscales de carácter previo, denominadas «resoluciones fiscales», en relación con determinados contribuyentes que las habían solicitado. Mediante escritos de 29 de enero de 1991 y de 23 de mayo de 2007 (en lo sucesivo, denominados conjuntamente, «resoluciones fiscales controvertidas»), las autoridades fiscales irlandesas dieron su aprobación a las propuestas formuladas por los representantes del grupo Apple relativas a los beneficios imponibles de ASI y de AOE en Irlanda. Estas resoluciones se describen en los considerandos 59 a 62 de la Decisión impugnada.

1. Sobre la resolución fiscal de 1991

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

12 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, indicando las funciones que ejercía su sucursal irlandesa domiciliada en Cork (Irlanda). Asimismo, se precisó que la sucursal era la

titular de los activos correspondientes a las actividades de fabricación, pero que AOE conservaba la propiedad de los materiales utilizados, de los productos en curso de fabricación y de los productos terminados.

13 A raíz del escrito de los representantes del grupo Apple a las autoridades fiscales irlandesas de 16 de enero de 1991 y de la respuesta de estas, de 24 de enero de 1991, dichas autoridades confirmaron, mediante escrito de 29 de enero de 1991, los términos propuestos por el grupo Apple, tal como se describirán a continuación. Así, en virtud de estos términos, confirmados por las autoridades fiscales irlandesas, el beneficio imponible de ACL en Irlanda, correspondiente a los ingresos de su sucursal irlandesa, se calculó sobre la base de los siguientes elementos:

– 65 % de los costes de funcionamiento de dicha sucursal hasta un importe anual de [*confidencial*] [1] 20 % de sus costes de funcionamiento superiores a [*confidencial*];

– si el beneficio global de la sucursal irlandesa de ACL era inferior al importe resultante de esta fórmula, se empleaba este último para determinar los beneficios netos de la sucursal;

– los costes de funcionamiento que debían tomarse en consideración para este cálculo incluían todos los gastos de funcionamiento, excluyendo los materiales destinados a la reventa y los elementos de los costes relativos a los bienes intangibles cobrados por el grupo Apple a sus empresas asociadas;

– Se podía solicitar una desgravación sobre bienes de capital, que no podía exceder en más de [*confidencial*] la amortización contabilizada en las cuentas pertinentes.

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

14 Mediante escrito de 2 de enero de 1991, los asesores fiscales del grupo Apple informaron a las autoridades fiscales irlandesas de la existencia de una nueva sociedad, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), describiendo su sucursal en Irlanda como la responsable del abastecimiento de los productos destinados a la exportación, ante fabricantes irlandeses.

15 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 el 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 (excluyendo los materiales para la reventa).

16 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 resolución fiscal de 2007

17 Mediante escrito de 16 de mayo de 2007 dirigido a las autoridades fiscales irlandesas, los asesores fiscales del grupo Apple resumieron su propuesta para revisar el método de determinación de la base imponible de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE.

18 Por lo que respecta a la sucursal irlandesa de ASI (que sucedió a Apple Computer International, que había sucedido a ACAL), se proponía que el beneficio imponible que se le debía atribuir se calculara como el [*confidencial*] de sus costes de funcionamiento, excluidos determinados costes como las cargas de las empresas asociadas en el grupo Apple y los costes de material.

1 Datos confidenciales ocultos.

19 En cuanto a la sucursal irlandesa de AOE, el beneficio imponible era igual a la suma, por una parte, de un importe correspondiente al [*confidencial*] de los costes de funcionamiento de la sucursal, excluidos determinados costes como las cargas de las empresas asociadas en el grupo Apple y los costes de material, y, por otra parte, de un importe correspondiente al rendimiento de la PI con respecto a la tecnología acumulada del proceso de fabricación de esta sucursal, esto es, el [*confidencial*] del volumen de negocios de dicha sucursal. Se autorizaba una deducción por las desgravaciones sobre bienes de capital para las instalaciones y edificios «calculada y autorizada de la forma habitual».

20 Se propuso que los términos del acuerdo futuro entraran en vigor a partir del 1 de octubre de 2007 respecto a las dos sucursales, que fueran aplicables durante cinco años, de no existir cambio de circunstancias, y que se renovaran posteriormente de forma anual. También se indicó que el acuerdo podía aplicarse a nuevas entidades que pudieran constituirse o transformarse en el grupo Apple, siempre y cuando sus actividades coincidieran con las llevadas a cabo, respectivamente, por AOE, a saber, la fabricación en Irlanda, y por ASI, a saber, actividades no relacionadas con la fabricación, como las ventas y los servicios en general.

21 Mediante escrito de 23 de mayo de 2007, las autoridades fiscales irlandesas confirmaron el acuerdo relativo al conjunto de propuestas contenidas en el escrito de 16 de mayo de 2007. Este acuerdo se aplicó hasta el ejercicio fiscal de 2014.

C. Sobre el procedimiento administrativo ante la Comisión

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

23 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 resoluciones fiscales controvertidas, adoptadas por las autoridades fiscales irlandesas sobre el beneficio imponible atribuido a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, por considerar que dichas resoluciones podían constituir ayudas estatales a tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1. Según la Comisión, las resoluciones fiscales controvertidas podían conceder una ventaja a las empresas destinatarias si hubieran confirmado un acuerdo sobre los precios de transferencia que se apartara de las condiciones que se habrían fijado entre operadores de mercado independientes (principio de plena competencia). Esta decisión se publicó en el Diario Oficial el 17 de octubre de 2014.

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

25 En el procedimiento de investigación formal, tuvieron lugar diversos contactos y reuniones entre la Comisión, las autoridades fiscales irlandesas y Apple Inc. (considerandos 11 a 38 de la Decisión impugnada). Asimismo, Apple Inc. e Irlanda 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 impugnada

26 La Comisión adoptó la Decisión impugnada el 30 de agosto de 2016. 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 la ayuda (sección 8).

27 En primer término, la Comisión señaló que la administración tributaria irlandesa había aprobado las resoluciones fiscales controvertidas y que, por tanto, eran imputables al Estado. En la medida en que las mismas 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 impugnada).

28 En segundo término, dado que ASI y AOE forman parte del grupo Apple, que opera en todos los Estados miembros, las resoluciones fiscales controvertidas podían afectar a los intercambios comerciales dentro de la Unión Europea (considerando 222 de la Decisión impugnada).

29 En tercer término, en la medida en que las resoluciones fiscales 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 empresas (considerando 223 de la Decisión impugnada).

30 Además, según la Comisión, dado que las resoluciones fiscales controvertidas concernían únicamente a ASI y a AOE, podía presumirse su naturaleza selectiva. No obstante, en aras de la exhaustividad, la Comisión afirmó que las resoluciones fiscales controvertidas constituían una excepción al marco de referencia, a saber, las normas ordinarias de tributación de las sociedades en Irlanda (considerando 224 de la Decisión impugnada).

31 En cuarto término, si se demostrara que las resoluciones fiscales controvertidas suponían una reducción del importe del impuesto adeudado por ASI y por AOE, aquellas podrían consecuentemente mejorar la posición competitiva de estas dos empresas y, por tanto, falsear o amenazar con falsear la competencia (considerando 222 de la Decisión impugnada).

1. Sobre la existencia de una ventaja selectiva

32 En la sección 8.2 de la Decisión impugnada, 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, en primer lugar, identificó el marco de referencia y justificó la aplicación del principio de plena competencia en este caso. En segundo lugar, 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 resoluciones fiscales 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 los años 1991 y 2014 (en lo sucesivo, «período pertinente»), y que esto suponía una ventaja en relación con otras empresas que se encontraban en una situación comparable. Por último, la Comisión constató que ni Irlanda ni Apple Inc. habían formulado alegaciones relativas a la justificación de dicha ventaja selectiva.

a) Sobre el marco de referencia

33 En los considerandos 227 a 243 de la Decisión impugnada, la Comisión consideró que el marco de referencia estaba constituido por las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las sociedades en Irlanda, cuyo objetivo era, a su entender, la imposición de los beneficios de todas las sociedades sujetas al impuesto en Irlanda. Habida cuenta de este objetivo, la Comisión consideró que las sociedades integradas y las empresas independientes se encontraban en una situación jurídica y fáctica comparable. Por lo tanto, el artículo 25 de la Taxes Consolidation Act 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 la sucursal que opera en Irlanda, debe considerarse parte integrante del marco de referencia y no un marco de referencia distinto.

b) Sobre el principio de plena competencia

34 En los considerandos 244 a 263 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, y habida cuenta de su finalidad, esta disposición debía aplicarse en combinación con un método de atribución de beneficios. A este respecto, señaló que el artículo 107 TFUE, apartado 1, exigía que el método de atribución de beneficios se basara en el principio de plena competencia, independientemente del hecho de que el Estado miembro en cuestión hubiera incorporado o no el principio de plena competencia 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 debía respetar las normas sobre las ayudas estatales. Por otro lado, sostuvo 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 desprendía que una reducción de la base imponible que resultara de una medida fiscal que permitiera a un contribuyente emplear precios de transferencia en transacciones intragrupo que no se asimilaran a los precios que se impondrían en condiciones de libre competencia confería una ventaja selectiva a ese contribuyente a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

35 Así, la Comisión afirmó, basándose en la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), que el principio de plena competencia constituía un criterio de referencia para determinar si una empresa 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 empresas independientes no integradas, de forma que se evite un trato desigual entre empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica similar habida cuenta del objetivo de tales normas, consistente en gravar los beneficios de todas las empresas comprendidas en su ámbito de aplicación.

36 En cuanto a los principios desarrollados en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Comisión indicó que constituían 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 produjeran resultados acordes con las condiciones del mercado.

c) Sobre la ventaja selectiva a consecuencia de la no atribución a las sucursales irlandesas de los beneficios derivados de las licencias de PI cuya titularidad ostentan ASI y AOE (línea de razonamiento principal)

37 Con carácter principal, en los considerandos 265 a 321 de la Decisión impugnada, la Comisión sostuvo que el hecho de que las autoridades fiscales irlandesas hubieran aceptado, en las resoluciones fiscales controvertidas, la premisa de que las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE debían asignarse fuera de Irlanda había dado como resultado unos beneficios imponibles anuales de ASI y de AOE en Irlanda que se alejaban de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia.

38 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, que había identificado como las «licencias de PI de Apple», habían contribuido de forma significativa a los ingresos de estas dos empresas.

39 Así, la Comisión reprochó a las autoridades irlandesas que asignaran 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. Más concretamente, en lo tocante a las funciones referidas a las licencias de PI, la Comisión afirmó que tales funciones no podían haberse desempeñado únicamente a

través de los consejos de administración de ASI y de AOE, en ausencia de personal, lo que, en su opinión, quedaba demostrado por la falta de referencia a debates y a decisiones a este respecto en las actas de las reuniones de los consejos de administración facilitadas a la Comisión. 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 asignado a dichas sedes centrales, en un contexto de plena competencia, los beneficios obtenidos por la utilización de esas licencias. En consecuencia, esos beneficios se deberían haber atribuido a las sucursales de ASI y de AOE, que para la Comisión eran las únicas que podían desempeñar efectivamente funciones en relación con la PI del grupo Apple y eran esenciales para la actividad comercial de ASI y de AOE.

40 Por lo tanto, 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, a juicio de la Comisión 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 empresas no integradas cuyo beneficio imponible reflejara los precios determinados en el mercado en condiciones de plena competencia.

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

41 Con carácter subsidiario, en los considerandos 325 a 360 de la Decisión impugnada, la Comisión sostuvo que, incluso si las autoridades fiscales irlandesas hubieran obrado correctamente al haber aceptado la suposición de que las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y de AOE debían asignarse fuera de Irlanda, de todos modos los métodos de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales controvertidas habían dado como resultado un beneficio imponible anual de ASI y de AOE en Irlanda que se alejaba de una aproximación 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, lo que había llevado a una reducción del importe del impuesto que debían abonar ASI y AOE en comparación con las empresas no integradas, cuyo beneficio imponible en virtud de dichas normas se determinaba sobre la base de los precios determinados en el mercado en condiciones de plena competencia. En consecuencia, según la Comisión, las resoluciones fiscales controvertidas, debido a la aprobación de esos métodos, habían proporcionado una ventaja selectiva a ASI y a AOE en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

e) Sobre la ventaja selectiva como resultado de la excepción al marco de referencia, aun suponiendo que este estuviera constituido únicamente por el artículo 25 de la TCA 97, establecida por las resoluciones fiscales controvertidas, que no son acordes con el principio de plena competencia (razonamiento alternativo)

42 Como línea de razonamiento a título alternativo, en los considerandos 369 a 403 de la Decisión impugnada, la Comisión expuso que, aun suponiendo que se debiera considerar que el marco de referencia era únicamente el artículo 25 de la TCA 97, las resoluciones fiscales controvertidas habían concedido una ventaja selectiva a ASI y a AOE en forma de reducción de su beneficio imponible en Irlanda. Por una parte, la Comisión afirmó 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 resoluciones fiscales 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 resoluciones fiscales 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 sobre la ventaja selectiva

43 La Comisión concluyó que las resoluciones fiscales controvertidas daban lugar a una reducción de las cargas que normalmente recaerían en ASI y en AOE en el curso de sus operaciones comerciales y que, por tanto, debía considerarse que dichas resoluciones fiscales habían concedido ayudas de funcionamiento a estas dos empresas. Sin embargo, afirmó 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 la ayuda estatal concedida por Irlanda mediante las resoluciones fiscales controvertidas (sección 8.3 de la Decisión impugnada).

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

44 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 impugnada).

45 Por último (sección 11 de la Decisión impugnada), la Comisión indicó que Irlanda debía recuperar las ayudas concedidas mediante las resoluciones fiscales controvertidas respecto del período comprendido entre el 12 de junio de 2003 y el 27 de septiembre de 2014. 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 resoluciones, se hubiera aplicado el régimen común de tributación.

46 Por lo que respecta 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 impugnada, sus derechos se habían respetado plenamente (sección 10 de la Decisión impugnada).

3. Sobre la parte dispositiva

47 La parte dispositiva de la Decisión impugnada establece lo siguiente:

«Artículo 1

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

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

Artículo 2

1. Irlanda recuperará la ayuda citada en el artículo 1, apartado 1, de Apple Sales International.

2. Irlanda recuperará la ayuda citada en el artículo 1, apartado 2, de Apple Operations Europe.

3. Las cantidades pendientes de recuperación devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación.

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

Artículo 3

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

2. Irlanda tomará las disposiciones necesarias para que la presente Decisión sea aplicada en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 4

1. Antes de transcurridos dos meses tras la notificación de la presente Decisión, Irlanda presentará información a la Comisión sobre el método utilizado para calcular el importe exacto de la ayuda.

2. Irlanda mantendrá informada a la Comisión del avance de las medidas nacionales adoptadas en aplicación de la presente Decisión hasta que la recuperación de la ayuda mencionada en el artículo 1, haya concluido. A petición de la Comisión, presentará inmediatamente información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será Irlanda.»

II. Procedimiento y pretensiones de las partes

A. Sobre el asunto T-778/16

48 Irlanda interpuso el recurso en el asunto T-778/16 mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal el 9 de noviembre de 2016.

1. Composición de la Sala y tramitación prioritaria

49 Mediante decisión de 29 de noviembre de 2016, la Presidenta de la Sala Séptima del Tribunal accedió a la solicitud de Irlanda de dar prioridad al asunto T-778/16 con arreglo al artículo 67, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General.

50 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 9 de noviembre de 2016, Irlanda solicitó que el asunto T-778/16 fuera juzgado por una Sala ampliada. El 18 de enero de 2017, el Tribunal hizo constar, de conformidad con el artículo 28, apartado 5, del Reglamento de Procedimiento, que se había remitido el asunto T-778/16 a la Sala Séptima ampliada.

51 Por impedimento de dos miembros de la Sala Séptima ampliada del Tribunal, el Presidente del Tribunal designó, mediante decisiones de 21 de febrero de 2017 y de 21 de mayo de 2019, respectivamente, al Vicepresidente del Tribunal y a otro juez para completar la Sala.

2. Intervenciones

52 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 20 de marzo de 2017, el Gran Ducado de Luxemburgo solicitó intervenir en el asunto T-778/16 en apoyo de las pretensiones de Irlanda.

53 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 30 de marzo de 2017, la República de Polonia solicitó intervenir en el asunto T-778/16 en apoyo de las pretensiones de la Comisión.

54 Mediante auto de 19 de julio de 2017, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal admitió las demandas de intervención del Gran Ducado de Luxemburgo y de la República de Polonia.

3. Solicitudes de tratamiento confidencial

55 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 26 de abril de 2017, Irlanda solicitó el tratamiento confidencial, respecto del Gran Ducado de Luxemburgo y de la República de Polonia, de una parte de su demanda, así como de determinados documentos adjuntos a esta, en particular de la Decisión impugnada, y de una parte del escrito de contestación, así como de ciertos documentos adjuntos a este.

56 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 31 de mayo de 2017, Irlanda solicitó el tratamiento confidencial, respecto del público, del nombre de los asesores fiscales del grupo Apple.

57 Mediante sendos escritos presentados en la Secretaría del Tribunal los días 26 y 29 de noviembre de 2018, Irlanda retiró parcialmente sus solicitudes de tratamiento confidencial.

58 El Gran Ducado de Luxemburgo y la República de Polonia recibieron versiones no confidenciales de los documentos en cuestión. El Gran Ducado de Luxemburgo no formuló ninguna objeción acerca de las solicitudes de tratamiento confidencial presentadas respecto a él, mientras que la República de Polonia impugnó las solicitudes de tratamiento confidencial formuladas respecto a ella.

59 Mediante auto de 14 de diciembre de 2018, Irlanda/Comisión (T-778/16, no publicado, EU:T:2018:1019), el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal estimó parcialmente las solicitudes de tratamiento confidencial formuladas respecto de la República de Polonia y las desestimó en todo lo demás. La República de Polonia recibió versiones no confidenciales de los documentos en cuestión de conformidad con lo dispuesto en dicho auto.

4. Pretensiones de las partes

60 Irlanda solicita al Tribunal que:

– Anule la Decisión impugnada.

– Condene a la Comisión al pago de las costas en el asunto T-778/16.

61 La Comisión solicita al Tribunal que:

– Desestime por infundado el recurso en el asunto T-778/16.

– Condene a Irlanda al pago de las costas en el asunto T-778/16.

62 El Gran Ducado de Luxemburgo solicita al Tribunal que anule la Decisión impugnada, de conformidad con las pretensiones de Irlanda.

63 La República de Polonia solicita al Tribunal, en esencia, que desestime el recurso en el asunto T-778/16, de conformidad con las pretensiones de la Comisión.

B. Sobre el asunto T-892/16

64 ASI y AOE interpusieron el recurso en el asunto T-892/16 mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal el 19 de diciembre de 2016.

1. Composición de la Sala, tramitación prioritaria y acumulación de asuntos

65 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 8 de febrero de 2017, ASI y AOE solicitaron que se diera prioridad al asunto T-892/16 en el sentido del artículo 67, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento y que se acumulara al asunto T-778/16 a los efectos de las fases escrita y oral del procedimiento, así como de la resolución que ponga fin al proceso.

66 Mediante decisión de 6 de abril de 2017, la Presidenta de la Sala Séptima del Tribunal acogió la solicitud de dar prioridad al asunto T-892/16 con arreglo al artículo 67, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

67 A propuesta de la Sala Séptima del Tribunal, este decidió el 17 de mayo de 2017, en virtud del artículo 28 del Reglamento de Procedimiento, remitir el asunto a una Sala ampliada.

68 Por impedimento de dos miembros de la Sala Séptima ampliada del Tribunal, el Presidente del Tribunal designó, mediante decisiones de los días 8 de junio de 2017 y 21 de mayo de 2019, respectivamente, al Vicepresidente del Tribunal y a otro juez para completar la Sala.

2. Intervenciones

69 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 30 de marzo de 2017, IBEC Company Limited by Guarantee solicitó intervenir en el asunto T-892/16 en apoyo de las pretensiones de ASI y de AOE. De conformidad con el artículo 19, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal sometió la decisión sobre esta solicitud, que era de su competencia, a la Sala Séptima ampliada del Tribunal. Mediante auto de 15 de diciembre de 2017, Apple Sales International y Apple Operations Europe/Comisión (T-892/16, no publicado, EU:T:2017:926), el Tribunal rechazó la demanda de intervención de IBEC Company Limited by Guarantee.

70 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 31 de marzo de 2017, el Órgano de Vigilancia de la AELC solicitó intervenir en el asunto T-892/16 en apoyo de las pretensiones de la Comisión. Mediante auto de 19 de julio de 2017, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal admitió la demanda de intervención del Órgano de Vigilancia de la AELC.

71 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 31 de marzo de 2017, Irlanda solicitó intervenir en el asunto T-892/16 en apoyo de las pretensiones de ASI y de AOE. Mediante decisión de 28 de junio de 2017, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal admitió la demanda de intervención de Irlanda.

72 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 13 de abril de 2017, los Estados Unidos de América solicitaron intervenir en el asunto T-892/16 en apoyo de las pretensiones de ASI y de AOE. De conformidad con el artículo 19, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal sometió la decisión sobre esta solicitud, que era de su competencia, a la Sala Séptima ampliada del Tribunal. Mediante auto de 15 de diciembre de 2017, Apple Sales International y Apple Operations Europe/Comisión (T-892/16, no publicado, EU:T:2017:925), el Tribunal desestimó la demanda de intervención de los Estados Unidos de América. Los Estados Unidos de América interpusieron un recurso de casación contra este auto. Mediante auto de 17 de mayo de 2018, Estados Unidos de América/Apple Sales International y otros [C-12/18 P(I), no publicado, EU:C:2018:330], se desestimó dicho recurso de casación.

3. Solicitudes de tratamiento confidencial

73 En el curso del procedimiento, ASI y AOE solicitaron el tratamiento confidencial de determinados documentos obrantes en autos respecto del Órgano de Vigilancia de la AELC. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 1 de octubre de 2018, retiraron esta solicitud.

4. Pretensiones de las partes

74 ASI y AOE solicitan al Tribunal que:

– Anule la Decisión impugnada.

– Con carácter subsidiario, anule parcialmente la Decisión impugnada.

– Condene en costas a la Comisión.

75 La Comisión solicita al Tribunal que:

– Desestime el recurso.

– Condene en costas a ASI y a AOE.

76 Irlanda solicita al Tribunal que anule la Decisión impugnada, de conformidad con las pretensiones de ASI y de AOE.

77 El Órgano de Vigilancia de la AELC solicita al Tribunal que:

– Desestime por infundado el recurso en el asunto T-892/16.

– Condene a ASI y a AOE al pago de las costas en el asunto T-892/16.

C. Sobre la acumulación de los asuntos y la fase oral del procedimiento

78 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 8 de febrero de 2017, ASI y AOE solicitaron la acumulación de los asuntos T-778/16 y T-892/16.

79 Mediante decisión de 21 de junio de 2017, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal decidió no acumular los asuntos T-778/16 y T-892/16 en esa fase del procedimiento.

80 Mediante decisión del Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal de 9 de julio de 2019, se ordenó acumular los asuntos T-778/16 y T-892/16 a efectos de la fase oral del procedimiento, con arreglo al artículo 68 del Reglamento de Procedimiento.

81 A propuesta de la Juez Ponente, el Tribunal acordó abrir la fase oral del procedimiento y, en el marco de las diligencias de ordenación del procedimiento previstas en el artículo 89 del Reglamento de Procedimiento, formuló preguntas por escrito a las partes. Estas respondieron a la diligencia de ordenación del procedimiento en el plazo establecido.

82 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 23 de agosto de 2019, la Comisión solicitó el tratamiento confidencial, respecto del Gran Ducado de Luxemburgo y de la República de Polonia, de ciertos datos contenidos en su respuesta a las diligencias de ordenación del procedimiento.

83 El Gran Ducado de Luxemburgo y la República de Polonia recibieron versiones no confidenciales de dicha respuesta.

84 En la vista celebrada los días 17 y 18 de septiembre de 2019 se oyeron los informes orales de las partes y sus respuestas a las preguntas orales formuladas por el Tribunal. En la vista, ASI y AOE, así como la Comisión, formularon ciertas observaciones sobre el informe para la vista, de lo que el Tribunal dejó constancia en el acta de la vista.

85 Asimismo, las partes fueron oídas en la vista sobre la posible acumulación de los asuntos T-778/16 y T-892/16 a efectos de la resolución que ponga fin al proceso, de lo que el Tribunal dejó constancia en el acta de la vista.

III. Fundamentos de Derecho

A. Sobre la acumulación de los asuntos T-778/16 y T-892/16 a efectos de la resolución que ponga fin al proceso

86 De conformidad con el artículo 19, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal sometió la decisión sobre la acumulación de los asuntos T-778/16 y T-892/16 a los efectos de la resolución que ponga fin al proceso, que era de su competencia, a la Sala Séptima ampliada del Tribunal.

87 Tras haber oído a las partes en la vista acerca de una posible acumulación, procede acumular los asuntos T-778/16 y T-892/16, por razón de conexidad, a efectos de la resolución que ponga fin al proceso.

B. Sobre los motivos invocados y la estructura del examen de los presentes recursos

88 Mediante sus recursos, Irlanda, en el asunto T-778/16, así como ASI y AOE, en el asunto T-892/16, solicitan la anulación de la Decisión impugnada en la medida en que declaró que las resoluciones fiscales controvertidas constituían ayudas estatales en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y ordenó la recuperación de las cantidades que Irlanda no había recaudado de dichas sociedades, en concepto de impuesto sobre sociedades.

89 En apoyo de sus recursos, Irlanda, así como ASI y AOE, invocan nueve y catorce motivos, respectivamente, que se solapan en su mayor parte.

90 En primer lugar, estos motivos tienen por objeto, en esencia, rebatir la línea de razonamiento principal de la Comisión, en particular debido a errores en cuanto a la apreciación relativa a la existencia de una ventaja selectiva (motivos primero a tercero en el asunto T-778/16 y motivos primero a sexto en el asunto T-892/16) y a la apreciación relativa al concepto de intervención estatal (parcialmente, segundo motivo en el asunto T-778/16).

91 Más concretamente, en el marco de la refutación de la línea de razonamiento principal de la Comisión, en primer término, se censura a esta por haber efectuado un examen conjunto de los conceptos de ventaja y de selectividad (parcialmente, segundo motivo en el asunto T-778/16). En segundo término, se reprocha a la Comisión haber identificado erróneamente el marco de referencia, en particular sobre la base de apreciaciones incorrectas del Derecho irlandés (parcialmente, motivos primero y segundo en el asunto T-778/16 y primer motivo en el asunto T-892/16), la aplicación errónea del principio de plena competencia (parcialmente, primer motivo, y tercer motivo en el asunto T-778/16 y, parcialmente, primer motivo, y segundo motivo en el asunto T-892/16) y la aplicación inadecuada de las directrices de la OCDE (parcialmente, segundo motivo en el asunto T-778/16 y quinto motivo en el asunto T-892/16). En tercer término, Irlanda, así como ASI y AOE, refutan las apreciaciones de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple (parcialmente, primer motivo en el asunto T-778/16 y motivos tercero a quinto en el asunto T-892/16). En cuarto término, cuestionan las apreciaciones relativas al carácter selectivo de las resoluciones fiscales controvertidas (parcialmente, segundo motivo en el asunto T-778/16 y sexto motivo en el asunto T-892/16).

92 En segundo lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, impugnan las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario (cuarto motivo en el asunto T-778/16 y octavo motivo en el asunto T-892/16).

93 En tercer lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, cuestionan las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de su línea de razonamiento a título alternativo (quinto motivo en el asunto T-778/16 y noveno motivo en el asunto T-892/16).

94 En cuarto lugar, ASI y AOE impugnan la recuperación de las ayudas ordenada en la Decisión impugnada, debido a la imposibilidad de calcular el importe que se ha de recuperar con arreglo a las líneas de razonamiento a título subsidiario y a título alternativo de la Comisión (décimo motivo en el asunto T-892/16).

95 En quinto lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, alegan que el examen de la Comisión en el marco del procedimiento administrativo se efectuó incurriendo en un vicio sustancial de forma y, en particular, vulnerando el derecho de audiencia (sexto motivo en el asunto T-778/16 y motivos séptimo y duodécimo en el asunto T-892/16).

96 En sexto lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, se oponen a la recuperación ordenada por la Decisión impugnada, que vulnera, en particular, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima (séptimo motivo en el asunto T-778/16 y undécimo motivo en el asunto T-892/16).

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

98 En octavo lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, invocan la motivación insuficiente de la Decisión impugnada (noveno motivo en el asunto T-778/16 y motivo decimotercero en el asunto T-892/16).

99 Es preciso comenzar por el análisis de los motivos mediante los que se cuestiona la competencia de la Comisión para adoptar la Decisión impugnada, antes de abordar los restantes motivos en el orden en el que se han resumido en los anteriores apartados 90 a 96 y 98.

100 Con carácter preliminar y a los efectos del examen de la legalidad de la Decisión impugnada que se realizará a continuación, cabe recordar que, en el marco del control de las ayudas estatales, para examinar si las resoluciones fiscales controvertidas han constituido tal ayuda, correspondía a la Comisión demostrar que concurrían los requisitos para la existencia de una ayuda estatal, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En efecto, si bien la Comisión puede calificar una medida fiscal de ayuda estatal (véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 28, y de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416, apartado 81), solo puede hacerlo en la medida en que concurran los requisitos para tal calificación (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416, apartado 84).

101 Así, correspondía, en principio, a la Comisión aportar, en la Decisión impugnada, la prueba de la existencia de una ayuda de esa clase (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisión, T-68/03, EU:T:2007:253, apartado 34, y de 25 de junio de 2015, SACE y Sace BT/Comisión, T-305/13, EU:T:2015:435, apartado 95). Por lo tanto, incumbía a la Comisión demostrar, en particular, la existencia de una ventaja selectiva como consecuencia de la adopción de las resoluciones fiscales controvertidas.

102 En consecuencia, a la luz de las consideraciones precedentes, procede analizar los motivos invocados por Irlanda, así como por ASI y por AOE, mediante los que cuestionan la legalidad de la Decisión impugnada.

C. 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 (octavo motivo en el asunto T-778/16 y motivo decimocuarto en el asunto T-892/16)

103 En esencia, Irlanda, así como ASI y AOE, alegan que la Decisión impugnada 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.

104 La Comisión rechaza 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 estatales. Así, según afirma, los Estados miembros no pueden establecer, mediante medidas fiscales, una discriminación entre operadores económicos que se encuentren en una situación análoga, a riesgo de dar lugar a ayudas estatales que generen distorsiones en el mercado. Pues bien, dicha institución asegura que las resoluciones fiscales controvertidas permitieron a ASI y a AOE reducir su beneficio imponible en comparación con el beneficio imponible de otras empresas contribuyentes sujetas al sistema general del impuesto sobre sociedades irlandés, lo que dio lugar a ayudas estatales ilegales e incompatibles.

105 En virtud de reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, en el estado actual de desarrollo del Derecho de la Unión, estos deben ejercer tal competencia respetando aquel Derecho (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 47 y jurisprudencia citada). Así, las intervenciones de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, aunque se refieran a cuestiones que no hayan sido objeto de armonización en la Unión, no están excluidas del ámbito de aplicación de la normativa relativa al control de las ayudas estatales.

106 De ello se deduce que la Comisión puede calificar una medida fiscal de ayuda estatal siempre que concurran los requisitos para tal calificación (véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 28, y de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416, apartados 81 y 84). En efecto, los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia fiscal de conformidad con el Derecho de la Unión (sentencia de 3 de junio de 2010, Comisión/España, C-487/08, EU:C:2010:310, apartado 37). Por consiguiente, deben abstenerse de adoptar, en este contexto, cualquier medida que pueda constituir una ayuda estatal incompatible con el mercado interior.

107 Pues bien, en lo que atañe al requisito de que la medida en cuestión debe otorgar una ventaja económica, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado (véanse las sentencias de 2 de septiembre de 2010, Comisión/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 21).

108 Más concretamente, una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un tratamiento fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, apartado 14; véase también la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 46 y jurisprudencia citada).

109 De lo anterior se deduce que, dado que la Comisión es competente para velar por el respeto del artículo 107 TFUE, no se le puede reprochar haberse extralimitado en el ejercicio de sus competencias cuando examinó si, al adoptar las resoluciones fiscales controvertidas, las autoridades fiscales irlandesas habían otorgado a ASI y a AOE un tratamiento fiscal ventajoso, por permitirles reducir su beneficio imponible en relación con el beneficio imponible de otras empresas contribuyentes que se encontraban en una situación comparable.

110 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). Por consiguiente, tal medida confiere una ventaja económica a su beneficiario cuando alivia las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y cuando, por ello, sin ser una subvención en el sentido estricto del término, tiene la misma naturaleza y surte efectos idénticos (sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 22).

111 En consecuencia, para determinar si existe una ventaja fiscal, se debe comparar la situación del beneficiario resultante de la aplicación de la medida en cuestión con la de este en ausencia de la medida de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, Cellnex Telecom y Telecom Castilla-La Mancha/Comisión, C-91/17 P y C-92/17 P, no publicada, EU:C:2018:284, apartado 114) y en aplicación de las normas fiscales ordinarias.

112 Irlanda, así como ASI y AOE, reprochan 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 procesales 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 impugnada mediante la afirmación de que ASI y AOE eran apátridas fiscales.

113 A este respecto, en primer término, procede señalar que, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, las empresas no residentes que ejerzan sus actividades comerciales 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. También es preciso señalar que, de conformidad con el artículo 25 de la TCA 97, se deben determinar los ingresos comerciales efectivamente obtenidos de forma directa o indirecta a través de la sucursal irlandesa y que esta disposición no establece ningún método específico para determinar cuáles son los beneficios atribuibles a las sucursales irlandesas de las empresas no residentes.

114 Pues bien, de los escritos de Irlanda, así como de los informes orales de 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 dicha sucursal.

115 En estas circunstancias y tal como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 111 de la presente sentencia, para determinar si existía una ventaja en el caso de autos, la Comisión debía poder apreciar el tratamiento fiscal de ASI y de AOE, resultante de la aplicación de las resoluciones fiscales controvertidas, en relación con el tratamiento fiscal que se habría dado a estas dos empresas con arreglo a las normas fiscales ordinarias aplicables en Irlanda de no existir las resoluciones en cuestión.

116 Por consiguiente, no se puede reprochar a la Comisión haber efectuado una aplicación unilateral de las normas fiscales sustantivas y una armonización fiscal *de facto* cuando analizó si los beneficios imponibles de ASI y de AOE, calculados de conformidad con las resoluciones fiscales controvertidas, se correspondían con los beneficios obtenidos por sus sucursales irlandesas, habida cuenta de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por dichas sucursales, que habrían estado sujetos a imposición con arreglo al artículo 25 de la TCA 97.

117 En segundo término, en lo tocante a las alegaciones según las cuales la Comisión impuso normas procesales de evaluación de la fiscalidad nacional, reescribiendo así la legislación fiscal irlandesa, Irlanda rebate las imputaciones formuladas por la Comisión respecto de las resoluciones fiscales controvertidas, debido a que no se basaban en informes de asignación de beneficios (considerandos 262 y 363 de la Decisión impugnada), no se habían revisado de forma regular (considerando 368 de la Decisión impugnada) y, antes de proceder a la adopción de las mencionadas resoluciones, las autoridades fiscales irlandesas no habían investigado a otras sociedades del grupo Apple, independientemente del lugar donde operaban esas sociedades (considerando 274 de la Decisión impugnada).

118 A este respecto, procede recordar que de la Decisión impugnada se desprende que la Comisión apreció la existencia de una ventaja selectiva, con carácter principal, debido a la no asignación de las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE (considerandos 265 a 321 de la Decisión impugnada), con carácter subsidiario, debido a la elección inapropiada de los métodos de atribución de beneficios a dichas sucursales irlandesas (considerandos 325 a 360 de la Decisión impugnada) y, alternativamente, por el hecho de que, a su entender, las resoluciones fiscales controvertidas habían establecido excepciones al artículo 25 de la TCA 97 de forma discrecional (considerandos 369 a 403 de la Decisión impugnada).

119 Por lo tanto, no cabe considerar que la Comisión se basara en objeciones de naturaleza procesal, resumidas en el anterior apartado 117, con el fin de apreciar la existencia de una ventaja selectiva en el presente asunto. En estas circunstancias, las imputaciones formuladas por Irlanda deben desestimarse por inoperantes.

120 En tercer término, en lo referente a la apreciación según la cual ASI y AOE son apátridas fiscales, ha de señalarse que es cierto que, en particular en los considerandos 52, 276, 277 y 281 de la Decisión impugnada, la Comisión puso efectivamente de manifiesto el hecho de que consideraba que ASI y AOE eran apátridas fiscales, en el marco de su razonamiento que llevaba a la conclusión de que ASI y AOE solo existían sobre el papel fuera de Irlanda.

121 No obstante, el hecho de que la Comisión indicara en la Decisión impugnada que ASI y AOE eran apátridas fiscales no significa que basara su conclusión sobre la existencia de una ventaja selectiva en dicha apreciación.

122 En estas circunstancias, por las mismas razones que se han expuesto en el anterior apartado 119, procede desestimar por inoperantes las imputaciones 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 que considerara que ASI y AOE eran apátridas fiscales.

123 A la vista de las consideraciones precedentes, deben desestimarse el octavo motivo en el asunto T-778/16 y el motivo decimocuarto 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.

124 Habida cuenta de que la Comisión era competente, en el marco del control de las ayudas estatales, para examinar si las resoluciones fiscales controvertidas habían constituido una ayuda de ese tipo, procede analizar, por tanto, los motivos invocados por Irlanda, así como por ASI y por AOE, dirigidos a cuestionar la procedencia de cada línea de razonamiento desarrollada por la Comisión en la Decisión impugnada para demostrar la existencia de una ventaja selectiva en el presente asunto.

D. Sobre los motivos basados en errores cometidos en el marco de la línea de razonamiento principal de la Comisión

125 Cabe recordar 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 habían podido controlar ni gestionar las licencias de PI del grupo Apple, no se deberían haber asignado 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 en relación con la PI del grupo Apple y que eran fundamentales para la actividad comercial de ASI y de AOE.

126 Asimismo, en respuesta a las preguntas escritas del Tribunal, la Comisión precisó que, por la expresión «beneficios derivados del uso de las licencias de propiedad intelectual de Apple», que aparece en concreto en el considerando 304 de la Decisión impugnada, se debían entender los beneficios derivados del hecho de atribuir la propiedad económica de las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas. Estos beneficios resultantes de la utilización de las licencias de PI del grupo Apple corresponden, según la Comisión, a los beneficios obtenidos del conjunto de las ventas de ASI y de AOE.

127 Irlanda, así como ASI y AOE, rebaten la línea de razonamiento principal de la Comisión, alegando, en esencia, que erró al concluir que existía una ventaja selectiva.

128 En primer lugar, Irlanda critica el método utilizado por la Comisión en el análisis que esta llevó a cabo en su línea de razonamiento principal, por considerar que dicha institución no analizó de forma separada los criterios de la ventaja y de la selectividad.

129 En segundo lugar, Irlanda, así como ASI y AOE, impugnan las conclusiones del análisis en la línea de razonamiento principal de la Comisión. Por una parte, señalan errores relativos a las apreciaciones sobre el marco de referencia y sobre la tributación normal de conformidad con la legislación fiscal irlandesa, debido a la aplicación errónea por parte de la Comisión del artículo 25 de la TCA 97, a su aplicación del principio de plena competencia y a su análisis a la luz del Informe de 2010 sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, aprobado por el Consejo de la OCDE el 22 de julio de 2010 (en lo sucesivo, «criterio autorizado por la OCDE»). Por otra parte, Irlanda, así como ASI y AOE, cuestionan las apreciaciones fácticas de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple.

130 Por último, Irlanda, así como ASI y AOE, rebaten las conclusiones de la Comisión acerca del carácter selectivo de las resoluciones fiscales controvertidas, en la medida en que consideran, por un lado, que tal selectividad no puede presumirse en el presente asunto y, por otro, que no hubo un trato de excepción o selectivo en relación con ASI y AOE, respecto de otras empresas que se encontraban en una situación comparable. Irlanda alega que, en cualquier caso, aun suponiendo que estuviera acreditado, tal trato hubiera estado justificado por la naturaleza y la lógica del sistema tributario irlandés.

131 La Comisión rechaza las alegaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE.

132 Procede analizar a continuación los motivos dirigidos a impugnar la línea de razonamiento principal de la Comisión siguiendo el orden de las imputaciones resumidas en los apartados 128 a 130 de la presente sentencia.

1. Sobre el examen conjunto de los criterios de la ventaja y de la selectividad (parcialmente, segundo motivo en el asunto T-778/16)

133 Irlanda argumenta que la Comisión ignoró principios bien establecidos en la jurisprudencia al confundir los criterios de la ventaja y de la selectividad y le reprocha que no examinara estos dos conceptos de forma separada.

134 A este respecto, es preciso recordar que la selectividad y la ventaja constituyen dos criterios diferentes. En efecto, en lo referente a la ventaja, la Comisión debe demostrar que la medida mejora la situación financiera del beneficiario (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 33). En cuanto a la selectividad, la Comisión debe demostrar que la ventaja no favorece a otras empresas en una situación jurídica y fáctica comparable a la del beneficiario con respecto al objetivo del marco de referencia (sentencia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49).

135 Sin embargo, no cabe excluir que estos criterios puedan examinarse de forma conjunta, dado que del examen realizado por la Comisión se deduce, por un lado, que la medida en cuestión confiere una ventaja económica a su beneficiario y, por otro, que dicha ventaja no favorece a empresas que se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable.

136 Por añadidura, por lo que se refiere más concretamente a las medidas fiscales, tal como sostiene acertadamente la Comisión, 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 habría adeudado el beneficiario de la medida en condiciones normales de conformidad con el régimen fiscal ordinario y, por tanto, aplicable a los demás contribuyentes que se encuentran en la misma situación. Por otro lado, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que estos dos criterios pueden examinarse de forma conjunta, como «tercera condición»

prevista en el artículo 107 TFUE, apartado 1, relativa a la existencia de una «ventaja selectiva» (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de junio de 2016, Bélgica/Comisión, C-270/15 P, EU:C:2016:489, apartado 32).

137 De la Decisión impugnada se desprende que la Comisión examinó, en el marco de su análisis sobre la existencia de una ventaja selectiva (sección 8.2 de la Decisión impugnada), en qué medida las resoluciones fiscales controvertidas habían supuesto una reducción del importe adeudado por ASI y por AOE en concepto de impuesto sobre sociedades en Irlanda, y que lo hizo con el fin de demostrar que dichas resoluciones habían otorgado una ventaja económica a esas empresas. Asimismo, la Comisión definió el marco de referencia en el sentido de que estaba constituido por las normas ordinarias del impuesto sobre sociedades en Irlanda (sección 8.2.1.1 de la Decisión impugnada). Además, en el marco de las líneas de razonamiento a título principal, subsidiario y alternativo (secciones 8.2.2.2 a 8.2.3.2 de la Decisión impugnada), la Comisión examinó si las resoluciones fiscales controvertidas, al disminuir el beneficio imponible anual de las mencionadas empresas, habían establecido una excepción a ese marco de referencia, todo ello con el fin de demostrar su carácter selectivo.

138 Dado que la Comisión examinó efectivamente tanto el criterio de la ventaja como el de la selectividad, es irrelevante que tal examen se refiriera a los dos criterios a la vez. En consecuencia, no cabe considerar que la Comisión incurriera en error de Derecho por el mero hecho de haberlos examinado conjuntamente.

139 Por consiguiente, procede desestimar por infundada la imputación formulada por Irlanda basada en tal examen conjunto de los criterios de la ventaja y de la selectividad.

2. Sobre la identificación del marco de referencia y las apreciaciones relativas a la tributación normal con arreglo al Derecho irlandés (parcialmente, motivos primero y segundo en el asunto T-778/16 y motivos primero, segundo y quinto en el asunto T-892/16)

a) Sobre el marco de referencia

140 En los considerandos 227 a 243 de la Decisión impugnada, la Comisión expuso que el marco de referencia pertinente en su análisis de la existencia de una ventaja selectiva eran las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en virtud del sistema del impuesto sobre sociedades en Irlanda, que tenía como objetivo intrínseco la imposición del beneficio de todas las empresas sujetas a tributación en dicho Estado miembro.

141 La Comisión consideró que este marco de referencia comprendía tanto las empresas no integradas como las empresas integradas, en la medida en que el impuesto sobre sociedades en Irlanda no distinguía entre esas empresas.

142 Asimismo, la Comisión consideró que, incluso si las empresas residentes y no residentes tributaban por diferentes fuentes de ingresos, respecto del objetivo intrínseco de dichas normas, a saber, la imposición de los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en Irlanda, los dos tipos de empresas se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable. Por lo tanto, estas normas incorporaban el artículo 25 de la TCA 97, por lo que no podía considerarse que este constituyera un marco de referencia separado en sí mismo.

143 Irlanda, así como ASI y AOE, refutan esta definición del marco de referencia y sostienen, en esencia, que el marco de referencia pertinente en el presente asunto lo constituye el artículo 25 de la TCA 97, una disposición de sujeción separada, aplicable concretamente a las empresas no residentes, que no se

encuentran en una situación comparable a la de las empresas residentes. Asimismo, según Irlanda, así como ASI y AOE, la naturaleza integrada o no de las empresas no es la cuestión problemática en el presente asunto, la cual es más bien la de la tributación de las empresas no residentes.

144 Es preciso señalar que la determinación del marco de referencia es pertinente, en el análisis de las medidas fiscales desde la perspectiva del artículo 107 TFUE, apartado 1, tanto a efectos del examen del criterio de la ventaja como del de la selectividad.

145 En efecto, tal como se ha señalado en el apartado 110 de la presente sentencia, en el caso de las medidas fiscales, la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». Así, precisamente es la imposición considerada «normal» la que se establece mediante el marco de referencia.

146 Además, la calificación de una medida fiscal nacional como selectiva supone, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal común o normal aplicable en el Estado miembro de que se trate (sentencia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49).

147 Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha confirmado su jurisprudencia según la cual es suficiente, para considerar que una medida de excepción a un régimen tributario común es selectiva, que se demuestre que la medida favorece a determinados operadores y no a otros cuando el conjunto de esos operadores se encuentra en una situación objetivamente comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen tributario común (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 76).

148 Así, aun cuando para estimar que una medida fiscal es selectiva no siempre es necesario que tenga carácter excepcional con respecto a un régimen tributario común, el hecho de que tenga ese carácter es muy pertinente para estos fines cuando de ello se deriva que se distinguen dos categorías de operadores que, *a priori*, son objeto de trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen tributario común, pese a que ambas categorías se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen (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 77).

149 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que al determinar el marco de referencia no puede darse una importancia decisiva a la técnica jurídica que se haya usado (sentencia de 28 de junio de 2018, Lowell Financial Services/Comisión, C-219/16 P, no publicada, EU:C:2018:508, apartados 94 y 95).

150 De la jurisprudencia se deduce que constituyen el marco de referencia las normas tributarias a las que esté sujeto el beneficiario de la medida que se considere constitutiva de una ayuda estatal. Asimismo, de aquella se desprende que la delimitación material del marco de referencia solo puede efectuarse en relación con la medida que se considere constitutiva de una ayuda estatal. Por lo tanto, para determinar el marco de referencia deben tenerse en cuenta el objeto de las medidas en cuestión y el marco jurídico en el que se integran.

151 Por otro lado, la Comisión precisó su interpretación del concepto de marco de referencia en la Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107 TFUE, apartado 1 (DO 2016, C 262, p. 1). Esta Comunicación, aunque no puede vincular al Tribunal General, puede, no obstante, constituir una fuente de inspiración útil (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 26 de julio de 2017, República Checa/Comisión, C-696/15 P, EU:C:2017:595, apartado 53).

152 Se indica, en particular, en el apartado 133 de la Comunicación mencionada en el anterior apartado 151 que el sistema de referencia se compone de un conjunto de normas coherentes que generalmente se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido por su objetivo. Habitualmente, esas normas no solo definen el ámbito del sistema, sino también las condiciones en las que se aplica el sistema, los derechos y obligaciones de las empresas sujetas a él y los aspectos técnicos de su funcionamiento.

153 Por lo tanto, se debe comprobar a la luz de las consideraciones anteriores si la Comisión identificó correctamente el marco de referencia pertinente para examinar la selectividad de las resoluciones fiscales controvertidas.

154 En el presente asunto, tras la lectura de las resoluciones fiscales controvertidas, según se han descrito en los anteriores apartados 11 a 21, cabe concluir que se adoptaron con el fin de permitir a ASI y a AOE determinar sus beneficios imponibles en Irlanda a los efectos del impuesto sobre sociedades en dicho Estado miembro.

155 De ello se deduce que las resoluciones fiscales controvertidas se enmarcan en el régimen general irlandés del impuesto sobre sociedades, que tiene como objetivo la tributación de los beneficios imponibles de las empresas que desarrollen actividades en Irlanda, ya sean o no residentes, integradas o independientes.

156 En efecto, es preciso señalar que, de conformidad con el régimen general irlandés, según la descripción no discutida por las partes que figura en el considerando 71 de la Decisión impugnada, el impuesto sobre sociedades en Irlanda grava el beneficio de las empresas (artículo 21, apartado 1, de la TCA 97). Asimismo, cabe recordar que Irlanda aplica un tipo impositivo diferente a los ingresos comerciales, los ingresos no comerciales y las ganancias de capital. Así, el artículo 21 de la TCA 97 fija el tipo general del impuesto sobre sociedades en el 12,5 %. Este tipo se aplica a los ingresos comerciales de las empresas sujetas a imposición con arreglo a la TCA 97, mientras que los ingresos no comerciales se gravan a un tipo del 25 % y las ganancias de capital a un tipo del 33 %. Sin embargo, las ganancias de capital por la enajenación de determinadas participaciones son objeto de una exención.

157 De otro lado, tal como se indica en el considerando 72 de la Decisión impugnada, de acuerdo con el artículo 26 de la TCA 97, las empresas residentes en Irlanda están sujetas al impuesto de sociedades, calculado sobre sus beneficios y sus ganancias de capital en todo el mundo, excluida la mayor parte de los beneficios distribuidos procedentes de otras empresas residentes en Irlanda.

158 Por último, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, cuyo tenor literal figura en el considerando 73 de la Decisión impugnada, una empresa no residente no está sujeta al impuesto sobre sociedades si no realiza actividades comerciales en Irlanda a través de una sucursal o agencia. En este supuesto, dicha empresa tributa por todos sus ingresos comerciales obtenidos directa o indirectamente de la sucursal o agencia y de los bienes o derechos utilizados por la sucursal o agencia, o que estén en su posesión, así como por las ganancias de capital imponibles atribuibles a la sucursal o agencia.

159 Así, en virtud del artículo 25, apartado 1, de la TCA 97, las empresas no residentes no tributan en Irlanda si no realizan actividades comerciales a través de una sucursal o agencia, pero si lo hacen deben abonar el impuesto sobre sociedades por todos sus beneficios imponibles. El artículo 25, apartado 2, letra a), de la TCA 97 define estos beneficios imponibles como todos los ingresos comerciales obtenidos directa o indirectamente a través de la sucursal o agencia y todos los ingresos procedentes de bienes o derechos utilizados por la sucursal o agencia, o que estén en su posesión.

160 Por consiguiente, si bien podía entenderse que la primera parte de la primera frase del artículo 25, apartado 1, de la TCA 97 establecía una excepción al régimen tributario normal, para las empresas no residentes, la segunda parte de dicha frase hace aplicable tal régimen a las empresas no residentes que desarrollen actividades comerciales en Irlanda a través de una sucursal, que deben abonar el impuesto

sobre sociedades por la totalidad de sus beneficios imponibles. Por lo tanto, en virtud de esta disposición, los requisitos para la aplicación del impuesto sobre sociedades se aplican igualmente a estas empresas.

161 Desde este punto de vista, las empresas residentes y las no residentes que desarrollan actividades comerciales en Irlanda a través de una sucursal se encuentran en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen, a saber, gravar los beneficios imponibles. El hecho de que los beneficios imponibles de estas últimas se definan de manera específica en el artículo 25, apartado 2, letra a), de la TCA 97 no puede convertir a este en marco de referencia, sino que responde más bien a la técnica jurídica utilizada para la aplicación del impuesto sobre sociedades a esa categoría de empresas. En efecto, tal como se desprende de la jurisprudencia citada en los apartados 148 y 149 de la presente sentencia, la existencia de una diferencia de trato respecto de una categoría de empresas en comparación con las restantes empresas, debido a tal técnica jurídica, no implica que estas dos categorías de empresas no se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el mencionado régimen.

162 Por consiguiente, las disposiciones relativas a los beneficios imponibles de una empresa no residente en Irlanda, previstas en el artículo 25 de la TCA 97, no pueden constituir, únicamente ellas, un régimen específico distinto del ordinario. En efecto, esta disposición no basta por sí sola para aplicar de forma coherente el impuesto sobre sociedades a las referidas empresas no residentes.

163 En estas circunstancias, procede considerar que la Comisión no incurrió en error al concluir que el marco de referencia en el presente asunto lo constituían las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda, que tenían como objetivo intrínseco la imposición de los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en dicho Estado miembro, y, por tanto, que ese marco incorporaba las disposiciones aplicables a las empresas no residentes previstas en el artículo 25 de la TCA 97.

164 Así pues, procede desestimar las imputaciones formuladas por Irlanda y por ASI y AOE relativas al marco de referencia según se define en la Decisión impugnada.

165 Habida cuenta del marco de referencia según se define en la Decisión impugnada, a saber, las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas, que incluye en particular las disposiciones previstas en el artículo 25 de la TCA 97, procede analizar las imputaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, respecto de la interpretación hecha por la Comisión de dichas disposiciones.

b) Sobre las apreciaciones de la Comisión relativas a la tributación normal de los beneficios con arreglo a la legislación fiscal irlandesa

166 En la Decisión impugnada (en concreto, en los considerandos 319 a 321), en su línea de razonamiento principal, la Comisión afirmó que el hecho de no atribuir a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE los beneficios derivados de las licencias de PI del grupo Apple, cuya titularidad ostentan ASI y AOE, dio lugar a una determinación de los beneficios imponibles anuales de ASI y de AOE en Irlanda que se alejaba de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado en condiciones de plena competencia, lo que redujo el importe que habrían adeudado normalmente ASI y AOE por el impuesto sobre sociedades en Irlanda.

167 Este análisis de la Comisión se fundamenta en la consideración, expuesta en los considerandos 244 a 263 de la Decisión impugnada, según la cual la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 a los efectos de la atribución de beneficios a una sucursal exige la aplicación de un método de atribución de beneficios que, de conformidad con el artículo 107 TFUE, apartado 1, debe basarse en el principio de plena competencia. Asimismo, en el considerando 272 de la Decisión impugnada, la Comisión se remitió al criterio autorizado por la OCDE al afirmar que los beneficios que debían atribuirse a una

sucursal eran los que esta hubiera ganado en condiciones de plena competencia 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.

168 Irlanda, así como ASI y AOE, refutan cada elemento del razonamiento descrito en los anteriores apartados 166 y 167.

169 De este modo, en primer término, Irlanda, así como ASI y AOE, cuestionan la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 efectuada por la Comisión en el marco de su línea de razonamiento principal, en virtud de la cual dicha institución reprochó a las autoridades fiscales irlandesas no haber exigido la atribución, en esencia, de todos los beneficios de estas a sus sucursales irlandesas.

170 En segundo término, Irlanda, así como ASI y AOE, niegan la existencia de un principio de plena competencia derivado del artículo 107 TFUE, tal como lo invoca la Comisión en el marco de su razonamiento, que, por tanto, no resulta aplicable en Irlanda.

171 En tercer término, Irlanda, así como ASI y AOE, alegan que el criterio autorizado por la OCDE no es aplicable en la legislación fiscal irlandesa. En todo caso, aun suponiendo que el criterio autorizado por la OCDE pueda aplicarse en el presente caso, Irlanda, así como ASI y AOE, arguyen que la Comisión erró al concluir, basándose en dicho criterio, que los beneficios correspondientes a las licencias de PI del grupo Apple, cuya titularidad ostentan estas últimas, se deberían haber atribuido a sus sucursales irlandesas.

172 Por lo tanto, procede examinar, en primer lugar, las imputaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, relativas a la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, en segundo lugar, la cuestión de si, en el marco de su análisis, la Comisión podía fundadamente invocar un principio de plena competencia derivado del artículo 107 TFUE y, por último, la aplicación del criterio autorizado por la OCDE en el presente asunto.

1) Sobre la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 (parcialmente, segundo motivo en el asunto T-778/16 y, parcialmente, primer motivo en el asunto T-892/16)

173 En el caso de autos, las partes coinciden en que:

– ASI y AOE son sociedades constituidas en Irlanda, pero no tienen la consideración de residentes fiscales en Irlanda, tal como reconoció la Comisión en el considerando 50 de la Decisión impugnada;

– el artículo 25 de la TCA 97 contiene las disposiciones específicamente aplicables a las empresas no residentes, en virtud de las cuales, cuando una empresa no residente lleve a cabo una actividad comercial en Irlanda a través de una sucursal, dicha empresa tributará en particular por todos sus ingresos comerciales obtenidos directa o indirectamente de la sucursal;

– las empresas no residentes ASI y AOE desarrollaron actividades comerciales en Irlanda a través de sus respectivas sucursales.

174 Por lo tanto, procede analizar si la Comisión podía considerar fundadamente que, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97 y con el fin de determinar los beneficios de ASI y de AOE en Irlanda, las autoridades fiscales irlandesas deberían haber asignado las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas de estas dos empresas.

175 Según la legislación fiscal irlandesa, y en particular con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, en los casos de empresas no residentes que desarrollen su actividad comercial en Irlanda a través de una sucursal, únicamente tributan, por una parte, por los beneficios obtenidos de actividades comerciales directa o indirectamente imputables a la sucursal irlandesa y, por otra, por todos los ingresos derivados de bienes o derechos utilizados por la sucursal, o que estén en posesión de esta.

176 No cabe duda de que, tal como señala acertadamente la Comisión y admiten Irlanda, ASI y AOE, el artículo 25 de la TCA 97 no prevé un método específico que permita determinar cuáles son los beneficios directa o indirectamente imputables a las sucursales irlandesas de las empresas no residentes y no hace mención alguna al principio de plena competencia a los efectos de tal imputación.

177 No obstante, es preciso constatar que el artículo 25 de la TCA 97 se refiere únicamente a los beneficios derivados de las actividades que las propias sucursales irlandesas hayan realizado, excluyendo los derivados de las actividades que desarrollen otras partes de la empresa no residente de que se trate.

178 Según Irlanda, así como según ASI y AOE, este mecanismo de imposición excluye, en principio, un enfoque consistente en examinar el conjunto de los beneficios de la empresa no residente y, en la medida en que dichos beneficios no puedan atribuirse a otras partes de la referida empresa, imputarlos, por defecto, a las sucursales irlandesas (a saber, un enfoque «por exclusión»).

179 A este respecto, Irlanda, así como ASI y AOE, se basan en el dictamen de un experto en Derecho irlandés, cuya pertinencia no ha cuestionado como tal la Comisión. Según este dictamen, el análisis pertinente para la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 con el fin de determinar los beneficios imponibles de las empresas no residentes que desarrollan actividades comerciales en Irlanda a través de sus sucursales irlandesas debe referirse a las actividades reales de dichas sucursales irlandesas y al valor de las actividades efectivamente realizadas por las propias sucursales. Este dictamen se basa en particular en la sentencia de la High Court (Tribunal Superior, Irlanda) dictada en el asunto S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 n. 4507 (en lo sucesivo, «sentencia Dataproducts»). La sentencia Dataproducts también se invocó como precedente tanto en apoyo de las alegaciones de Irlanda y de Apple Inc. en el procedimiento administrativo como en apoyo de las alegaciones de Irlanda, así como de ASI y de AOE, en el marco del presente litigio.

180 De la sentencia Dataproducts se desprende que los beneficios derivados de activos controlados por una empresa no residente, incluso si se han puesto a disposición de la sucursal irlandesa de esta empresa, no pueden considerarse, como tales, beneficios atribuibles a las sucursales.

181 En efecto, de esta sentencia se desprende que un activo que pertenezca a una empresa no residente en Irlanda y que controlen los directivos de dicha empresa, que tampoco residan en Irlanda, no puede atribuirse a la sucursal de esa empresa en Irlanda, incluso si se ha puesto a su disposición. En la medida en que el personal y los directores de la sucursal irlandesa no tenían el control del activo en cuestión, los ingresos procedentes de dicho activo no podían atribuirse a esta sucursal a los efectos del impuesto en Irlanda. Se afirma que esta conclusión no se ve modificada ni siquiera en una situación en la que únicamente la sucursal irlandesa tenga empleados contratados y disponga de activos tangibles, mientras que la empresa no residente carezca de activos tangibles, empleados o actividades comerciales diferentes de los de la sucursal irlandesa. Se consideró que la empresa no residente sin empleados ejercía el control de tales activos, a través de sus órganos directivos.

182 Así, de la sentencia Dataproducts resulta que la cuestión pertinente a efectos de la determinación de los beneficios de la sucursal es si la sucursal irlandesa controla dicho activo.

183 En el presente asunto, tal como se ha señalado en los apartados 37 a 40 anteriores, en el marco de su línea de razonamiento principal, la Comisión sostuvo en esencia que los beneficios de las actividades comerciales resultantes de la PI del grupo Apple, cuyas licencias eran titularidad 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 estas.

184 Pues bien, a la luz de la sentencia Dataproducts, a los efectos de la determinación de los beneficios imponibles atribuibles a la sucursal irlandesa de una empresa no residente fiscal, en el sentido del artículo 25 de la TCA 97, los activos titularidad de dicha empresa no pueden asignarse a la sucursal irlandesa si no se ha demostrado que esos activos están efectivamente controlados por la referida sucursal. Asimismo, se deduce de esta sentencia que el hecho de que la empresa no residente carezca de empleados o de presencia física fuera de la sucursal irlandesa no es, en sí mismo, un elemento determinante que impida concluir que tal empresa ejerce el control de los activos.

185 De esta manera, si las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE no eran controladas por las sucursales irlandesas, no se pueden atribuir todos los ingresos generados por las empresas derivados de esas licencias a las referidas sucursales en virtud del artículo 25 de la TCA 97. En cambio, cabe considerar que únicamente los beneficios obtenidos de las actividades comerciales de las sucursales irlandesas, incluidas las realizadas sobre la base de las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE, corresponden a las actividades de las sucursales.

186 De lo anterior se desprende que, al considerar que las licencias de PI del grupo Apple deberían haberse asignado a las sucursales irlandesas en la medida en que se consideraba que ASI y AOE no tenían empleados ni presencia física para poder gestionarlas, la Comisión realizó una atribución de beneficios «por exclusión» que no es conforme con el artículo 25 de la TCA 97. En efecto, 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 y que, en consecuencia, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, se debería haber considerado que la totalidad de los ingresos comerciales de ASI y de AOE procedían de la actividad de estas sucursales.

187 En estas circunstancias, es preciso considerar que, tal como alegan fundadamente Irlanda, así como ASI y AOE, mediante sus imputaciones formuladas en el marco del segundo motivo en el asunto T-778/16 y del primer motivo en el asunto T-892/16, la Comisión apreció de forma errónea, en la línea de razonamiento principal, las disposiciones de la legislación fiscal irlandesa relativas a la tributación de los beneficios de las empresas no residentes en Irlanda, pero que desarrollan en este país una actividad comercial a través de una sucursal.

188 Dado que la línea de razonamiento principal de la Comisión se basa en un conjunto de apreciaciones relativas a la tributación normal de los beneficios con arreglo a la legislación fiscal irlandesa, procede examinar a continuación las alegaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, respecto de los demás elementos inherentes a dichas apreciaciones.

2) Sobre el principio de plena competencia (parcialmente, primer motivo y tercer motivo en el asunto T-778/16 y, parcialmente, primer motivo y segundo motivo en el asunto T-892/16)

189 En esencia, Irlanda, así como ASI y AOE, apoyadas a este respecto por el Gran Ducado de Luxemburgo, alegan que el principio de plena competencia no forma parte de la legislación fiscal irlandesa y que ni del artículo 107 TFUE, ni de ninguna otra disposición del Derecho de la Unión, ni 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 una obligación autónoma de aplicar dicho principio. Irlanda arguye que, en cualquier caso, la propia Comisión efectuó una aplicación incoherente de ese principio, en la medida en que no tuvo en cuenta la realidad económica, la estructura y las particularidades del grupo Apple.

190 La Comisión, apoyada a este respecto por la República de Polonia y el Órgano de Vigilancia de la AELC, rebate estas alegaciones argumentando en esencia que el método utilizado para determinar los beneficios imponibles con arreglo al artículo 25 de la TCA 97 debe dar lugar a una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado y, por tanto, basado en el principio de plena competencia, que las autoridades fiscales irlandesas han aplicado en el pasado, en el marco de la aplicación de convenios de doble imposición.

191 En consecuencia, se debe examinar, en primer lugar, si la Comisión podía legítimamente basarse en el principio de plena competencia para comprobar la existencia de una ventaja selectiva y, en segundo lugar y en caso de respuesta afirmativa, si la Comisión aplicó correctamente el referido principio en el marco de su línea de razonamiento principal.

i) Sobre la posibilidad de que la Comisión se base en el principio de plena competencia para comprobar la existencia de una ventaja selectiva

192 En primer término, es preciso recordar que, en los considerandos 244 a 248 de la Decisión impugnada, la Comisión afirmó que, en la medida en que el artículo 25 de la TCA 97 no indicaba de qué manera debía determinarse el beneficio imponible de una sucursal irlandesa, esta disposición debía aplicarse utilizando un método de atribución de beneficios.

193 En segundo término, en el considerando 249 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que, según la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), una reducción de la base imponible que resultara de una medida fiscal que permitiera a un contribuyente emplear precios de transferencia en transacciones intragrupo que no se asimilaran a los precios que se habrían impuesto en condiciones de libre competencia entre empresas independientes negociando en condiciones comparables de plena competencia, conferiría una ventaja selectiva a dicho contribuyente a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

194 Asimismo, en los considerandos 251 y 252 de la Decisión impugnada, la Comisión precisó que la finalidad del principio de plena competencia es garantizar que las transacciones entre empresas integradas de un grupo sean tratadas, a efectos fiscales, por referencia al importe del beneficio que hubiera surgido si las mismas transacciones hubieran sido realizadas por empresas independientes no integradas. De lo contrario, las empresas integradas de un grupo se beneficiarían de un trato favorable en virtud de las normas ordinarias de tributación. Según la Comisión, en la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), el Tribunal de Justicia refrendó el principio de plena competencia como criterio de referencia para determinar si una empresa integrada de un grupo 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.

195 En tercer término, en el considerando 255 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que el mismo principio se aplicaba a las operaciones internas entre diferentes partes de una misma empresa integrada, por ejemplo, una sucursal que realizaba transacciones con otras partes de la empresa a la que pertenecía. Según la Comisión, para garantizar que un método de asignación de beneficios respaldado por una resolución fiscal no beneficie de manera selectiva a una empresa no residente que opera a través de una sucursal en Irlanda, es preciso que ese método dé lugar a un beneficio imponible que constituya una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia. En el considerando 256 de la Decisión impugnada, dicha institución añadió que aplicaba el principio de plena competencia no como base para «imponer» impuestos que de otro modo no serían exigibles con arreglo al marco de referencia, sino como criterio de referencia para verificar si el beneficio imponible de una sucursal se determina de forma que se garantice que esta no reciba un trato favorable en comparación con las empresas no integradas cuyo beneficio imponible refleja los precios determinados en el mercado en condiciones de plena competencia.

196 En cuarto término, en lo que respecta a la base jurídica de dicho principio, la Comisión indicó, en el considerando 255 de la Decisión impugnada, que no aplicaba directamente el artículo 7, apartado 2, ni el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, ni las directrices facilitadas por la OCDE sobre la atribución de beneficios o los precios de transferencia, que no eran instrumentos vinculantes, pero constituían, no obstante, directrices útiles sobre cómo garantizar que los acuerdos de precios de transferencia y de atribución de beneficios produjeran resultados acordes con las condiciones del mercado.

197 Además, en el considerando 257 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que el principio de plena competencia que aplicaba se deriva del artículo 107 TFUE, apartado 1, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, vincula a los Estados miembros y no excluye de su ámbito de aplicación la legislación tributaria nacional. Aquella institución precisó que este principio se aplicaba, por tanto, independientemente de si el Estado miembro en cuestión había incorporado dicho principio en su sistema jurídico nacional.

198 La Comisión concluyó de ello, en los considerandos 258 y 259 de la Decisión impugnada, que si se podía demostrar que los métodos de atribución de beneficios respaldados por las resoluciones fiscales controvertidas daban lugar a un beneficio imponible para ASI y AOE en Irlanda que se apartaba de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia, debía considerarse que estas resoluciones conferían una ventaja selectiva, en la medida en que se traducían en una reducción de su deuda tributaria con arreglo a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda en comparación con las empresas no integradas cuya base imponible estaba determinada por los beneficios que generaban en condiciones de mercado.

199 De entrada, tal como se desprende en particular de los considerandos 258 y 259 de la Decisión impugnada, mencionados en el anterior apartado 198, se ha de señalar que la Comisión invocó el principio de plena competencia a los efectos de su análisis sobre la existencia de una ventaja selectiva como resultado de las resoluciones fiscales controvertidas, en particular en el marco de su línea de razonamiento principal.

200 Asimismo, procede recordar, tal como se ha indicado en el apartado 163 de la presente sentencia, que el marco de referencia pertinente a los efectos del análisis del criterio de la ventaja en este caso lo constituían las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda, que tenían como objetivo intrínseco la imposición de los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en dicho Estado miembro, y, por tanto, que ese marco de referencia incorporaba las disposiciones aplicables a las empresas no residentes previstas en el artículo 25 de la TCA 97.

201 Por consiguiente, es preciso examinar si la Comisión podía analizar, en virtud del principio de plena competencia, en particular en el marco de su línea de razonamiento principal, si la atribución de los beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, validada por las resoluciones fiscales controvertidas, había conferido una ventaja selectiva a estas empresas.

202 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). Por lo tanto, las medidas de esta naturaleza confieren una ventaja económica a su beneficiario cuando 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, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos (sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 22).

203 En consecuencia, para determinar si existe una ventaja fiscal, se debe comparar la situación del beneficiario resultante de la aplicación de la medida impugnada con la de este en ausencia de la medida de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, Cellnex Telecom y Telecom Castilla-La Mancha/Comisión, C-91/17 P y C-92/17 P, no publicada, EU:C:2018:284, apartado 114) y de conformidad con las normas fiscales ordinarias.

204 En primer lugar, debe recordarse que el presente asunto versa sobre la tributación de las empresas no residentes fiscales en Irlanda que desarrollan una actividad comercial en dicho Estado a través de sus sucursales irlandesas. Por lo tanto, se trata de determinar los beneficios que deben atribuirse a estas sucursales a los efectos del impuesto sobre sociedades, en el marco de la tributación considerada «normal», habida cuenta de las normas de tributación normales aplicables en el caso de autos, tal como se han recordado en el anterior apartado 200, que incorporan las disposiciones aplicables a las empresas no residentes previstas en el artículo 25 de la TCA 97.

205 Por lo tanto, la cuestión pertinente en el presente asunto no está relacionada con los precios de las operaciones intragrupo en el seno de un grupo de empresas, como la que se planteó en el asunto que dio lugar a la sentencia de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos y otros/Comisión (T-760/15 y T-636/16, EU:T:2019:669).

206 No cabe duda de que la atribución de beneficios a una sucursal dentro de una empresa puede prestarse a la aplicación por analogía de los principios aplicables a los precios de las operaciones intragrupo en el seno de un grupo de empresas. En efecto, de la misma manera que los precios de las operaciones intragrupo efectuadas por sociedades integradas en un mismo grupo de empresas no se determinan en condiciones de mercado, la asignación de beneficios a una sucursal, dentro de una misma empresa, no se realiza en condiciones de mercado.

207 No obstante, para que pueda efectuarse tal aplicación por analogía, ha de desprenderse de la legislación fiscal nacional que los beneficios resultantes de las actividades de las sucursales de empresas no residentes deben tributar como si derivaran de la actividad económica de empresas independientes que operen en condiciones de mercado.

208 A este respecto, en segundo lugar, procede recordar que, tal como se ha indicado en el apartado 161 de la presente sentencia, desde el punto de vista de los requisitos para la aplicación del régimen del impuesto sobre sociedades en Irlanda, en virtud del artículo 25 de la TCA 97, las empresas residentes, por una parte, y las empresas no residentes que desarrollan actividades comerciales en Irlanda a través de una sucursal, por otra, se encuentran en una situación comparable en relación con el objetivo perseguido por dicho régimen, a saber, gravar los beneficios imponibles de esas empresas, ya sean residentes o no residentes.

209 Asimismo, tal como se ha señalado en el anterior apartado 179, el análisis pertinente para la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 con el fin de determinar los beneficios imponibles de las empresas no residentes que llevan a cabo actividades comerciales en Irlanda a través de sus sucursales irlandesas debe referirse a las actividades reales de dichas sucursales irlandesas y al valor de las actividades efectivamente realizadas por las propias sucursales.

210 Por otro lado, procede señalar que, al ser interrogada expresamente sobre este punto mediante una pregunta escrita del Tribunal y oralmente en la vista, Irlanda confirmó que, a los efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, según se menciona en el anterior apartado 209, el valor de las actividades efectivamente realizadas por las sucursales se determina en función del valor de este tipo de actividades en el mercado.

211 De ello resulta que la legislación fiscal irlandesa tiene por objeto gravar el beneficio derivado de las actividades comerciales de tal sucursal como si se hubiera determinado en condiciones de mercado.

212 En estas circunstancias, procede señalar que, cuando la Comisión examina, en el marco de la competencia que le atribuye el artículo 107 TFUE, apartado 1, una medida fiscal relativa a los beneficios imponibles de una empresa no residente que desarrolla actividades comerciales en Irlanda a través de una sucursal, puede comparar la carga fiscal de tal empresa no residente resultante de la aplicación de dicha medida fiscal con la carga fiscal derivada de la aplicación de las normas fiscales ordinarias del Derecho nacional a una empresa residente que se encuentre en una situación fáctica comparable y ejerza sus actividades en condiciones de mercado.

213 Estas conclusiones se ven corroboradas, *mutatis mutandis*, por la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), tal como señaló acertadamente la Comisión en la Decisión impugnada. El asunto que dio lugar a esa sentencia se refería a la legislación fiscal belga, que establecía que se tratara a las sociedades integradas y a las sociedades independientes en las mismas condiciones. En efecto, el Tribunal de Justicia admitió en el apartado 95 de esa sentencia la necesidad de comparar un régimen de ayuda de excepción con el del «Derecho común basado en la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia».

214 De este modo, si las autoridades nacionales han aceptado un determinado nivel de beneficios atribuibles a una sucursal mediante una medida fiscal relativa a los beneficios imponibles de una empresa no residente que ejerce actividades comerciales en Irlanda a través de esa sucursal, el artículo 107 TFUE, apartado 1, permite a la Comisión controlar si ese nivel de beneficios se corresponde con el que se habría obtenido del ejercicio de dichas actividades comerciales en condiciones de mercado, con el fin de verificar si de ello resulta una reducción de las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de la empresa de que se trate, otorgándole de este modo una ventaja en el sentido del citado artículo. Por lo tanto, el principio de plena competencia, tal como lo describe la Comisión en la Decisión impugnada, constituye una herramienta que permite efectuar esta verificación en el marco del ejercicio de sus competencias en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 1.

215 La Comisión también indicó, acertadamente, en el considerando 256 de la Decisión impugnada, que el principio de plena competencia se utilizaba como «criterio de referencia» para verificar si el beneficio imponible de una sucursal de una empresa no residente se determinaba, a los efectos del impuesto sobre sociedades, de forma que se garantizara que las empresas no residentes que operaban a través de una sucursal en Irlanda no recibieran un trato favorable en comparación con las empresas residentes independientes, cuyo beneficio imponible reflejaba los precios determinados en el mercado en condiciones de plena competencia.

216 En tercer lugar, debe precisarse asimismo que, cuando la Comisión emplea esta herramienta para controlar si el beneficio imponible de una empresa no residente, que desarrolla actividades comerciales en Irlanda a través de una sucursal en aplicación de una medida fiscal, corresponde a una aproximación fiable de un beneficio imponible obtenido en condiciones de mercado, solo puede apreciar la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, si la diferencia entre los dos factores de comparación excede de las imprecisiones inherentes al método aplicado para obtener dicha aproximación.

217 En cuarto lugar, procede señalar que, ciertamente, tal como alegan Irlanda, así como ASI y AOE, cuando se adoptaron las resoluciones fiscales controvertidas en 1991 y en 2007, respectivamente, el principio de plena competencia no se había incorporado a la legislación fiscal irlandesa, ni directamente, en particular mediante la incorporación de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, adoptadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 27 de junio de 1995 y revisadas el 22 de julio de 2010 (en lo sucesivo, «Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia»), ni mediante la incorporación del criterio autorizado por la OCDE a los efectos de la atribución de beneficios a sucursales de empresas no residentes.

218 Sin embargo, aun en ausencia de una incorporación formal de este principio en el Derecho irlandés, tal como se acaba de constatar en los apartados 209 y 210 de la presente sentencia, Irlanda confirmó que la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 por las autoridades fiscales irlandesas exigía, por un lado, identificar las actividades reales de las sucursales irlandesas en cuestión y, por otro, determinar el valor de esas actividades en función del valor de mercado de este tipo de actividades.

219 Asimismo, resulta obligado constatar que de la sentencia de la High Court (Tribunal Superior) dictada en el asunto Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, invocada por la Comisión en el marco de su respuesta escrita a las preguntas formuladas por el Tribunal General y cuyo alcance debatieron las partes en la vista, se desprende que, ya en 1984, las autoridades fiscales irlandesas consideraban que, cuando el valor declarado de una operación entre empresas vinculadas no se correspondía con el que habría resultado del comercio, dicho valor debía ajustarse de forma que correspondiera a un valor de mercado. Pues bien, este enfoque, validado en principio por la High Court (Tribunal Superior), implicaba ajustes equivalentes a los propuestos, sobre la base del principio de plena competencia, en particular en el marco de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

220 De otro lado, tal como señaló acertadamente la Comisión, en los convenios de doble imposición firmados por Irlanda con los Estados Unidos de América y con el Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte se incluyó el principio de plena competencia para resolver situaciones potenciales de doble imposición. De este modo, estos convenios determinan los beneficios que cada Estado parte en dichos convenios puede gravar cuando una empresa establecida en uno de esos Estados realice actividades comerciales en el otro Estado a través de un establecimiento permanente. Por lo tanto, procede concluir que, al menos en el marco de sus relaciones bilaterales con los referidos Estados, Irlanda ha aceptado aplicar el principio de plena competencia para evitar situaciones de doble imposición.

221 En quinto lugar, la Comisión no puede sostener, en cambio, tal como alegan acertadamente Irlanda, así como ASI y AOE, que existe una obligación autónoma de aplicar el principio de plena competencia dimanante del artículo 107 TFUE y que constriñe a los Estados miembros a aplicar dicho principio de manera horizontal y en todos los ámbitos de su Derecho fiscal nacional.

222 En efecto, al no existir normativa de la Unión en la materia, es competencia de los Estados miembros la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartado 97).

223 Si bien es cierto que esto no implica que toda medida fiscal que afecte en particular a la base imponible que tienen en cuenta las autoridades fiscales esté excluida del ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 103 y 104), no es menos cierto que, en esta fase del desarrollo del Derecho de la Unión, la Comisión no dispone de una competencia que le permita definir de forma autónoma la tributación considerada «normal» de una empresa integrada, prescindiendo de las normas fiscales nacionales.

224 Sin embargo, si bien la tributación considerada «normal» se define por las normas fiscales nacionales y aunque la propia existencia de una ventaja debe acreditarse en relación con estas, no es menos cierto que, si dichas normas nacionales prevén que las sucursales de las empresas no residentes, en lo referente a los beneficios resultantes de las actividades comerciales de estas en Irlanda, y las empresas 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 las sucursales, aceptado por las autoridades nacionales para la determinación de los beneficios imponibles de dichas empresas 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.

225 En estas circunstancias, procede desestimar las alegaciones de Irlanda, así como las de ASI y de AOE, formuladas en el marco del primer motivo en el asunto T-778/16 y en los motivos primero y segundo en el asunto T-892/16, en la medida en que cuestionan que, en el presente asunto, la Comisión, habida cuenta de la aplicación por parte de las autoridades fiscales irlandesas del artículo 25 de la TCA 97, haya controlado, mediante el principio de plena competencia, según se define en la Decisión impugnada como herramienta, si el nivel de los beneficios atribuidos a las sucursales por sus actividades comerciales en Irlanda, tal como se aceptó en las resoluciones fiscales controvertidas, correspondía al nivel de los beneficios que se habrían obtenido mediante el ejercicio de dichas actividades comerciales en condiciones de mercado.

ii) Sobre la cuestión de si la Comisión aplicó correctamente el principio de plena competencia en el marco de su línea de razonamiento principal

226 Irlanda alega, en el marco del tercer motivo en el asunto T-778/16, que la propia Comisión aplicó de manera incoherente el principio de plena competencia en el marco de su línea de razonamiento principal, en la medida en que no tuvo en cuenta la realidad económica, la estructura y las particularidades del grupo Apple.

227 A este respecto, procede recordar lo señalado en los apartados 209 y 210 de la presente sentencia, a saber, que el análisis pertinente para la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, con el fin de determinar los beneficios imponibles de las empresas no residentes que desarrollan actividades comerciales en Irlanda a través de sus sucursales irlandesas, debe referirse a las actividades reales de dichas sucursales y al valor de mercado de las actividades efectivamente realizadas por las propias sucursales.

228 Pues bien, en el marco de su línea de razonamiento principal, la Comisión concluyó que las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE deberían haberse asignado a las sucursales irlandesas debido a la falta de personal y de presencia física de esas dos empresas, sin tratar de demostrar que tal atribución se derivaba de las actividades realmente efectuadas por las referidas sucursales irlandesas. Asimismo, la Comisión dedujo de esta conclusión que todos los ingresos comerciales de ASI y de AOE se deberían haber considerado derivados de la actividad de las sucursales irlandesas, sin tratar de demostrar que esos ingresos representaban el valor de las actividades efectivamente realizadas por las propias sucursales.

229 En estas circunstancias, deben considerarse fundadas las alegaciones formuladas por Irlanda en el marco del tercer motivo en el asunto T-778/16, en la medida en que impugnan las conclusiones a las que llegó la Comisión, basándose en el principio de plena competencia, en el marco de su línea de razonamiento principal.

230 Por las razones expuestas en el apartado 188 de la presente sentencia, a continuación se examinarán las alegaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, contra las apreciaciones de la Comisión en el marco de su línea de razonamiento principal relativas al criterio autorizado por la OCDE.

3) Sobre el criterio autorizado por la OCDE (parcialmente, motivos segundo y cuarto en el asunto T-778/16 y quinto motivo en el asunto T-892/16)

231 En esencia, Irlanda, así como ASI y AOE, alegan que el criterio autorizado por la OCDE no forma parte del sistema fiscal irlandés, particularmente en lo referente a la tributación de las empresas no residentes, prevista en el artículo 25 de la TCA 97. En efecto, a su juicio, esta disposición no se fundamenta en el criterio autorizado por la OCDE. Por otro lado, Irlanda, así como ASI y AOE, sostienen que, aun suponiendo que la atribución de los beneficios imponibles con arreglo al

artículo 25 de la TCA 97 debiera haberse efectuado de conformidad con el criterio autorizado por la OCDE, la Comisión lo aplicó de forma incorrecta en la medida en que no examinó las funciones efectivamente ejercidas en las sucursales irlandesas de ASI y de AOE.

232 En consecuencia, procede examinar, en primer lugar, si la Comisión podía legítimamente basarse en el criterio autorizado por la OCDE para verificar la existencia de una ventaja selectiva y, en segundo lugar y en caso de respuesta afirmativa, si la Comisión aplicó correctamente el referido criterio en el marco de su línea de razonamiento principal.

i) Sobre la posibilidad de que la Comisión se base en el criterio autorizado por la OCDE

233 Como se ha indicado en el anterior apartado 202, en el caso de las medidas fiscales, la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal», con el fin de comprobar si dichas medidas dan lugar a una disminución de la carga fiscal de los beneficiarios de las medidas de que se trate, en comparación con la que deberían haber soportado normalmente esos beneficiarios en ausencia de tales medidas.

234 De ello se deduce que la Comisión debía verificar, en relación con la legislación fiscal irlandesa, si las resoluciones fiscales controvertidas habían dado lugar a la creación de una ventaja y si esta era de naturaleza selectiva.

235 Pues bien, tal como se desprende de las consideraciones expuestas en el apartado 196 de la presente sentencia, por una parte, la Comisión indicó expresamente en el considerando 255 de la Decisión impugnada que no aplicaba directamente el artículo 7, apartado 2, ni el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, ni las directrices facilitadas por la OCDE sobre la atribución de beneficios o los precios de transferencia. Por otra parte, tal como se ha indicado en el anterior apartado 217, el criterio autorizado por la OCDE no se ha incorporado a la legislación fiscal irlandesa.

236 No obstante, aun cuando la Comisión observó acertadamente que no podía quedar formalmente vinculada por los principios desarrollados en el seno de la OCDE, y más concretamente por el criterio autorizado por la OCDE, no es menos cierto que, en el marco de su línea de razonamiento principal, en particular en los considerandos 265 a 270 de la Decisión impugnada, se basó, en esencia, en el criterio autorizado por la OCDE al considerar que la atribución de beneficios dentro de una empresa implicaba la asignación de activos, funciones y riesgos entre las distintas partes de dicha empresa. Por otro lado, la propia Comisión se remite directamente al criterio autorizado por la OCDE para fundamentar sus consideraciones, por ejemplo, en la nota a pie de página n.º 186 de la Decisión impugnada.

237 A este respecto, es preciso señalar que el criterio autorizado por la OCDE se basa en trabajos realizados por grupos de expertos, refleja el consenso alcanzado a escala internacional en cuanto a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes y por ello presenta una importancia práctica indudable en la interpretación de las cuestiones relativas a dicha atribución de beneficios, tal como reconoció la Comisión en el considerando 79 de la Decisión impugnada.

238 Por otro lado, debe recordarse que, como admite la propia Irlanda en el apartado 123 de su demanda, sin que la Comisión lo niegue, la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 exige tener en cuenta el marco fáctico y la situación de las sucursales en Irlanda, en particular las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las sucursales. Además, procede recordar asimismo que, interrogada expresamente sobre este punto mediante una pregunta escrita del Tribunal y oralmente en la vista, Irlanda confirmó que, a los efectos de determinar los beneficios atribuibles a las sucursales, en el sentido del artículo 25 de la TCA 97, se debía efectuar un análisis objetivo de los hechos, que incluía, en primer término, la identificación de las «actividades» efectuadas por la sucursal, los activos

que esta utiliza para sus actividades, en particular en relación con los activos intangibles, como la PI, y los correspondientes riesgos que asume, y, en segundo término, la determinación del valor de este tipo de actividades en el mercado.

239 Pues bien, contrariamente a lo que sostiene Irlanda mediante sus alegaciones relativas a las diferencias que, a su entender, existen entre el artículo 25 de la TCA 97 y el criterio autorizado por la OCDE, es preciso constatar que, en esencia, la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, tal como la describe Irlanda, y el análisis funcional y fáctico en el marco de la primera fase del análisis propuesto por el criterio autorizado por la OCDE se solapan.

240 En estas circunstancias, no se puede reprochar a la Comisión el haberse basado esencialmente 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 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.

ii) Sobre la cuestión de si la Comisión aplicó correctamente el criterio autorizado por la OCDE en el marco de su línea de razonamiento principal

241 Irlanda, así como ASI y AOE, sostienen en esencia que la línea de razonamiento principal de la Comisión no es acorde con el criterio autorizado por la OCDE, en la medida en que, según afirman, la Comisión consideró que los beneficios correspondientes a las licencias de PI del grupo Apple se deberían haber asignado necesariamente a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, por entender que los directivos de ASI y de AOE no desempeñaron funciones activas o esenciales de gestión de dichas licencias.

242 A este respecto, cabe recordar que, en virtud del criterio autorizado por la OCDE, según se describe en particular en los considerandos 88 y 89 de la Decisión impugnada, el análisis en la primera fase 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. Ciertamente, el análisis en esta primera fase no puede realizarse de forma abstracta, ignorando las actividades realizadas y las funciones desempeñadas en la empresa en su conjunto. No obstante, el hecho de que el criterio autorizado por la OCDE haga hincapié en el análisis de las funciones realmente desempeñadas en el seno del establecimiento permanente contradice el enfoque adoptado por la Comisión consistente, por un lado, en identificar las funciones desempeñadas por la empresa en su conjunto, sin efectuar un análisis más detallado de las funciones realmente ejercidas por las sucursales, y, por otro lado, en presumir que el establecimiento permanente había desempeñado las funciones cuando estas no podían atribuirse a la propia sede central de la empresa.

243 En efecto, en virtud de su línea de razonamiento principal, la Comisión consideró, en esencia, que los beneficios de ASI y de AOE, correspondientes a la PI del grupo Apple (que, según la tesis de la Comisión, representaban una parte muy significativa del total de los beneficios de estas dos sociedades), debían atribuirse a las sucursales irlandesas, debido a que ASI y AOE, fuera de dichas sucursales, carecían de empleados que pudieran gestionar esta PI, pero sin demostrar que las sucursales irlandesas hubieran desempeñado estas funciones de gestión.

244 De ello se desprende que, tal como afirman fundadamente Irlanda, así como ASI y AOE, el enfoque adoptado por la Comisión en el marco de su línea de razonamiento principal no es conforme con el criterio autorizado por la OCDE.

245 En estas circunstancias, tal como alegan acertadamente Irlanda, así como ASI y AOE, mediante sus imputaciones formuladas en el marco de los motivos segundo y cuarto en el asunto T-778/16 y del quinto motivo en el asunto T-892/16, procede considerar que la Comisión aplicó de forma errónea,

en la línea de razonamiento principal, el análisis funcional y fáctico de las actividades realizadas por las sucursales de ASI y de AOE, en el que se basa la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 por las autoridades fiscales irlandesas y que se corresponde, en lo sustancial, con el previsto por el criterio autorizado por la OCDE.

4) Conclusiones sobre la identificación del marco de referencia y las apreciaciones relativas a la tributación normal con arreglo al Derecho irlandés

246 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, se debe concluir que la Comisión no incurrió en error al identificar como marco de referencia, en el presente asunto, las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas, que incorporan en particular las disposiciones previstas en el artículo 25 de la TCA 97.

247 Asimismo, 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 por sus actividades comerciales en Irlanda, según se aceptó en las resoluciones fiscales controvertidas, correspondía al nivel de los beneficios que se hubieran obtenido mediante la realización de dichas actividades comerciales en condiciones de mercado.

248 De otro lado, no se puede reprochar a la Comisión el haberse basado, en esencia, 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 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.

249 En cambio, procede señalar que, en el marco de su línea de razonamiento principal, la Comisión cometió errores en lo tocante a la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, tal como se ha constatado en el anterior apartado 187, del principio de plena competencia, según se ha señalado en el apartado 229 precedente, y del criterio autorizado por la OCDE, como se ha indicado en los apartados 244 y 245 de la presente sentencia. En estas circunstancias, es preciso concluir que la línea de razonamiento principal de la Comisión se basó en apreciaciones erróneas sobre la tributación normal en virtud de la legislación fiscal irlandesa aplicable en este caso.

250 No obstante, en aras de la exhaustividad, procede examinar a continuación las imputaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, respecto de las apreciaciones fácticas de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple.

3. Sobre las apreciaciones de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple (primer motivo en el asunto T-778/16 y motivos tercero y cuarto en el asunto T-892/16)

251 Tal como se ha constatado en el apartado 177 de la presente sentencia, el artículo 25 de la TCA 97 se refiere a los beneficios derivados de las actividades efectuadas por las propias sucursales irlandesas. Asimismo, cabe recordar que, según se ha señalado en el anterior apartado 238, la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 exige tener en cuenta el marco fáctico y la situación de las sucursales en Irlanda, en particular las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las sucursales.

252 Además, procede señalar que la propia Comisión destacó, en los considerandos 91 y 92 de la Decisión impugnada, que el criterio autorizado por la OCDE, en lo tocante a la cuestión de la atribución a los establecimientos permanentes de bienes intangibles, como la PI, se basa en el concepto de las funciones sustantivas del personal relacionadas con la gestión del bien en cuestión y la toma de decisiones, en particular referidas al desarrollo del bien intangible.

253 Por lo tanto, procede examinar las imputaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, en el marco del primer motivo en el asunto T-778/16 y de los motivos tercero y cuarto en el asunto T-892/16 respecto de las apreciaciones fácticas de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple.

254 En esencia, Irlanda, así como ASI y AOE, arguyen que las actividades y las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas de estas últimas, identificadas por la Comisión, tan solo representaban una ínfima parte de su actividad económica y de sus beneficios y que, en todo caso, dichas actividades y funciones no incluyeron ni la gestión ni la toma de decisiones estratégicas referidas al desarrollo y la comercialización de la PI. En cambio, Irlanda, así como ASI y AOE, alegan que 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 las dos empresas en cuestión, a través de sus órganos de dirección, en cualquier caso, al margen de las sucursales irlandesas. Por consiguiente, a su juicio, la asignación de las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas no está justificada.

a) Sobre las actividades de la sucursal irlandesa de ASI

255 Tal como se ha indicado en el apartado 9 de la presente sentencia, 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 partes vinculadas y a clientes no vinculados en las regiones que abarcan la región EMEIA, así como la región APAC.

256 En los considerandos 289 y 290 de la Decisión impugnada, la Comisión hizo referencia al control de calidad de los productos, a la gestión de las instalaciones de I+D y a los riesgos empresariales como funciones que debían atribuirse necesariamente a las sucursales irlandesas, habida cuenta del hecho de que ASI y AOE, fuera de dichas sucursales, carecían de personal que pudiera ocuparse de tales funciones.

257 Más concretamente, la Comisión destacó que, en la medida en que la sucursal irlandesa de ASI estaba autorizada para distribuir productos de la marca Apple, sus actividades requerían acceso a dicha marca, que a su entender se concedió a ASI en su conjunto en forma de licencias de PI del grupo Apple (considerando 296 de la Decisión impugnada).

258 A continuación, la Comisión señaló que la sucursal irlandesa de ASI desempeñaba una serie de funciones cruciales para el desarrollo y el mantenimiento de la marca Apple en los mercados locales, así como para asegurar la lealtad de los clientes a esa marca en dichos mercados. A modo de ejemplo, señaló que la sucursal irlandesa de ASI había incurrido en costes de comercialización local de manera directa con proveedores de servicios de comercialización (considerando 297 de la Decisión impugnada). Asimismo, a su juicio la sucursal irlandesa de ASI se encargó de recopilar y analizar los datos regionales para estimar la previsión de la demanda esperada para los productos de la marca Apple (considerando 298 de la Decisión impugnada). Por otro lado, la Comisión puso de manifiesto que [*confidencial*] empleados equivalentes a tiempo completo (ETC) en la categoría de I+D estaban establecidos en Irlanda (considerando 300 de la Decisión impugnada).

259 En primer término, en lo referente a la atribución «por exclusión» realizada por la Comisión, en los considerandos 289 a 295 de la Decisión impugnada, consistente en imputar a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE las funciones de control de calidad, de gestión de las instalaciones de I+D y de gestión de los riesgos empresariales, únicamente debido a que ASI y AOE carecían, a su entender, de personal fuera de sus sucursales irlandesas, procede recordar las consideraciones efectuadas en los apartados 243 y 244 de la presente sentencia, según las cuales tal método no es conforme con el

Derecho irlandés ni con el criterio autorizado por la OCDE. En efecto, mediante este razonamiento la Comisión no consiguió demostrar que las sucursales irlandesas desempeñaran efectivamente dichas funciones.

260 Para respaldar su apreciación, la Comisión se basa en el anexo B del acuerdo de reparto de costes en su versión modificada en 2009, que incluye dos cuadros, reproducidos en las figuras n.os 8 y 9 de la Decisión impugnada (considerando 122 de esta), relativos al conjunto de las funciones pertinentes referidas a los bienes intangibles que son objeto del acuerdo en cuestión y a los riesgos correspondientes. Cada una de estas funciones y de esos riesgos se asocia mediante una «x», respectivamente, a Apple Inc. (identificada como «Apple») y a ASI y AOE (identificadas conjuntamente como «International Participant»), a excepción del registro y la protección de la PI, que únicamente se asocia a Apple Inc.

261 Así, respecto a los bienes intangibles que son objeto del acuerdo de reparto de costes, a saber, en esencia, toda la PI del grupo Apple, las funciones enumeradas en el anexo B de dicho acuerdo incluyen la I+D, el control de calidad, la predicción, la planificación y el análisis financieros en relación con las actividades de desarrollo, la gestión de instalaciones de I+D, la contratación de partes vinculadas o de partes no vinculadas en relación con las actividades de desarrollo, la administración de contratos en relación con las actividades de desarrollo, la selección, la contratación y la supervisión de empleados, contratistas y subcontratistas para la realización de las actividades de desarrollo, el registro y la defensa de la PI y el desarrollo del mercado.

262 Por lo que atañe a los riesgos enumerados en el anexo B del acuerdo de reparto de costes, se incluyen, respecto al conjunto de la PI del grupo Apple, en particular, los riesgos relacionados con el desarrollo de los productos, la calidad de los productos, el desarrollo de los mercados, la responsabilidad civil por los productos, los activos fijos o tangibles, la protección de la PI y las infracciones de esta, así como con el desarrollo de marca y el reconocimiento de esta y los riesgos relacionados con los cambios en los regímenes reguladores.

263 Tal como alegaron Apple Inc. en el procedimiento administrativo y ASI y AOE ante el Tribunal, del anexo en cuestión se desprende que se trata de funciones que las partes del acuerdo de reparto de costes estaban autorizadas a desempeñar y de los correspondientes riesgos que pudieran tener que asumir. Pues bien, la Comisión no ha aportado ninguna prueba para demostrar que dichas funciones habían sido efectivamente desempeñadas por ASI y AOE, y menos aún por sus sucursales irlandesas.

264 Asimismo, la Comisión argumenta, respecto de estas funciones y riesgos, que es «evidente» que ASI y AOE no habrían podido vigilar tales riesgos sin empleados fuera de sus sucursales. Pues bien, la Comisión no aporta ninguna prueba que acredite que el personal de las sucursales de que se trata haya desempeñado efectivamente esas funciones y gestionado tales riesgos.

265 Por otro lado, Irlanda, tanto en el marco del procedimiento administrativo con Apple Inc. como ante el Tribunal con ASI y AOE, ha alegado que la sucursal de ASI no había tenido personal hasta 2012 y que antes de ese año todo el personal había estado empleado por la sucursal irlandesa de AOE. Esta información figura en el considerando 109 de la Decisión impugnada y fue confirmada en la vista. Pues bien, si se aceptara la alegación de la Comisión según la cual ASI no habría podido desempeñar funciones fuera de su sucursal al carecer de personal, ello implicaría que, durante una gran parte del período cubierto por el examen de la Comisión, tampoco la sucursal irlandesa de ASI podría haber desempeñado dichas funciones, ya que carecía igualmente de personal.

266 Del mismo modo, la Comisión se basa en el hecho de que el consejo de administración de ASI, únicamente mediante reuniones ocasionales, no habría podido desempeñar estas funciones ni asumir tales riesgos. Sin embargo, la Comisión no intentó demostrar que los órganos de gestión de las

sucursales irlandesas de ASI y de AOE habían llevado a cabo efectivamente 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 anexo B del acuerdo de reparto de costes.

267 Por último, en vista de las actividades y los riesgos enumerados en el anexo B del acuerdo de reparto de costes, que se señalan en los apartados 261 y 262 de la presente sentencia, cabe concluir que se trata, en esencia, de la totalidad de las funciones que constituyen el núcleo del modelo económico (business model) del grupo Apple, centrado en el desarrollo de productos tecnológicos. En lo tocante, en particular, a los riesgos enumerados en el citado anexo, cabe calificarlos de riesgos clave, inherentes a dicho modelo económico. Pues bien, la Comisión afirma, en esencia, que la sucursal irlandesa de ASI desempeñó todas estas funciones y asumió todos estos riesgos relacionados con las actividades del grupo Apple fuera del continente americano, sin aportar pruebas sobre el ejercicio y la asunción concreta de dichas funciones y tales riesgos por la sucursal de que se trata. Habida cuenta de la importancia de las actividades del grupo Apple fuera del continente americano, que representan aproximadamente el 60 % del volumen de negocios del grupo, tal consideración por parte de la Comisión no es razonable.

268 En segundo término, por lo que respecta a las actividades y las funciones que la Comisión enumeró en los considerandos 296 a 300 de la Decisión impugnada, en el sentido de que habían sido efectivamente desempeñadas por la sucursal irlandesa de ASI, es preciso señalar que, en el presente asunto, ninguna de estas actividades y funciones, ya se consideren de forma individual o en su conjunto, justifica la asignación de las licencias de PI del grupo Apple a esta sucursal.

269 Así, en lo que atañe al control de calidad, ASI y AOE alegaron, sin que la Comisión las contradijera sobre este punto, que 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. Asimismo, argumentaron que estas funciones incluso podían externalizarse en el marco de acuerdos con fabricantes de equipos no vinculados.

270 A este respecto, es preciso constatar que el hecho de que una función como el control de calidad sea crucial para la reputación de la marca Apple, cuyos productos distribuía la sucursal irlandesa de ASI, no permite concluir, a falta de otros elementos de prueba, que haya sido necesariamente desempeñada por esa sucursal.

271 Por lo que respecta a la gestión de la exposición a riesgos en el marco de la actividad normal de las sucursales, la Comisión arguyó únicamente que era «evidente» que, dado que ASI carecía de empleados, no podía controlar ni supervisar los riesgos comerciales. A este respecto, basta con remitirse a las consideraciones expuestas en el apartado 266 de la presente sentencia, según las cuales correspondía a la Comisión probar con elementos concretos que las sucursales de ASI y de AOE habían desempeñado las funciones, y asumido los riesgos, que se les habían asignado. Por lo tanto, el razonamiento de la Comisión, lejos de conducir a un resultado evidente, no permite probar que la sucursal irlandesa de ASI desempeñara efectivamente este tipo de funciones.

272 En cuanto a la gestión de instalaciones de I+D, ASI y AOE alegaron, sin que la Comisión las contradijera, que ninguna persona empleada por las sucursales irlandesas estaba al cargo de tales instalaciones.

273 En lo referente a los [*confidencial*] empleados equivalentes a tiempo completo (ETC) que figuraban como empleados en la función de I+D, ASI y AOE facilitaron explicaciones detalladas sobre las tareas concretamente realizadas por dichos empleados, a saber, la garantía del respeto de las normas de seguridad y de protección medioambiental en la región [*confidencial*], la prueba de los productos para garantizar su conformidad con las normas técnicas aplicables en la región [*confidencial*], la asistencia al equipo con base en Cupertino en la entrega de los programas informáticos [*confidencial*], la traducción de los programas informáticos a las distintas lenguas de la región [*confidencial*] y el apoyo

administrativo [*confidencial*]. Pues bien, a su entender, estas actividades son de naturaleza claramente auxiliar y, por importantes que sean, no pueden considerarse funciones cruciales que determinen la asignación de las licencias de la PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas en cuestión.

274 En lo que atañe a los costes de comercialización local con proveedores de servicios de comercialización, el hecho de que la sucursal de ASI haya incurrido en estos costes no implica que dicha sucursal sea responsable de la concepción de la estrategia de comercialización en sí misma. En efecto, tal como alegan ASI y AOE, sin que la Comisión las contradiga, la sucursal irlandesa de ASI no disponía de personal afectado a la función de comercialización.

275 En cuanto a las actividades de recogida y análisis de datos regionales, Irlanda, así como ASI y AOE, no niegan que estas últimas participaron en tales actividades en el período pertinente. Sin embargo, tal como sostienen Irlanda, así como ASI y AOE, sin que las haya contradicho la Comisión, estas actividades parecen haber consistido en la mera recogida de datos que estaban destinados a su integración en una base de datos global. Ahora bien, estas actividades de tratamiento estadístico de datos parecen más actividades auxiliares que actividades esenciales para el conjunto de las actividades comerciales de ASI. En cualquier caso, la responsabilidad respecto a estas actividades relativas a la recogida de datos no puede justificar la asignación de las licencias de PI del grupo Apple a las sucursales irlandesas.

276 Por lo que se refiere a las actividades relativas al servicio AppleCare, en el considerando 299 de la Decisión impugnada la Comisión indicó, basándose en el informe *ad hoc* presentado por Irlanda, que se trataba de servicios postventa y relativos a la reparación de los productos de la marca Apple en toda la región EMEIA, de los que era responsable la sucursal irlandesa de ASI. La Comisión consideró que, en la medida en que el objetivo de esta función era garantizar la satisfacción de los clientes, tenía un vínculo directo con la marca Apple.

277 A este respecto, procede señalar que del informe *ad hoc* presentado por Irlanda, en el que se basó la propia Comisión, se desprende que la sucursal irlandesa de ASI llevó a cabo diversas funciones calificadas de «ejecución», siguiendo las instrucciones y la dirección estratégica definidas en Estados Unidos, incluido el servicio AppleCare. En el marco de este servicio, se describieron las responsabilidades de la sucursal de ASI en el sentido de que estaban relacionadas con los programas de garantía y de reparación de los productos de la marca Apple, con la gestión de la red de proveedores de servicios de reparación y con el soporte telefónico a los clientes. Las tareas específicamente realizadas por la sucursal de ASI se han descrito como consistentes en la recogida de datos sobre los defectos de los productos y en la vigilancia (monitoring) de dichos defectos y de los productos devueltos, que se trasladaban a los equipos de análisis situados en Estados Unidos. Asimismo, se indica que la sucursal de ASI era responsable de la gestión de los proveedores de servicios de reparación, autorizados de forma centralizada en el seno del grupo Apple, y de la distribución de piezas para la reparación en la red de proveedores. Esta descripción es equivalente a la expuesta en el informe *ad hoc* presentado por Apple Inc. La Comisión no ha cuestionado esta descripción de las tareas llevadas a cabo por la sucursal irlandesa de ASI en el marco del servicio AppleCare.

278 En la vista, ASI y AOE confirmaron que AppleCare consistía en un servicio prestado por la sucursal irlandesa, que asumió los costes relativos a la infraestructura y al personal de este servicio. Este personal estaba encargado, en concreto, de responder a las preguntas de los usuarios de los productos de la marca Apple, a través de un servicio de soporte telefónico (call centre).

279 A la luz de la descripción del servicio AppleCare, realizada por Irlanda, así como por ASI y por AOE, a la que la Comisión se remite en la Decisión impugnada, se ha de considerar que se trata de un servicio de asistencia postventa para los usuarios de los productos de la marca Apple, en particular mediante la reparación o el cambio de los productos defectuosos. Así, la naturaleza de este servicio de apoyo llevado a cabo por la sucursal irlandesa es más bien auxiliar respecto del funcionamiento de la propia

garantía, que es una responsabilidad que corresponde a ASI. Por otro lado, tal servicio postventa no está vinculado con el diseño, el desarrollo, la fabricación o la venta de los productos propiamente dichos.

280 Pues bien, aun cuando la calidad del servicio postventa tuviera un impacto significativo en la percepción de la marca o pudiera dar lugar a mejoras en los productos, el desarrollo de estas actividades por parte de la sucursal irlandesa de ASI no puede implicar necesariamente la asignación de las licencias de PI del grupo Apple. En efecto, es frecuente externalizar los servicios postventa, sin que por ello se deba asignar la PI de la empresa en cuestión al proveedor externo de que se trate.

281 En tercer término, el análisis de las actividades de la sucursal irlandesa de ASI, incluidas las funciones que la Comisión consideró que justificaban la asignación de las licencias de PI del grupo Apple a dicha sucursal, revela que son funciones rutinarias, en cumplimiento de instrucciones dadas por los directivos con base en Estados Unidos y que no aportan valor añadido de forma significativa a las actividades de ASI consideradas en su conjunto. A este respecto, debe señalarse que, en particular en los informes *ad hoc* presentados por Apple Inc. y por Irlanda, se realizó un análisis detallado de las actividades de la sucursal de ASI. Estos dos informes concluyeron que tales actividades eran de naturaleza rutinaria y las calificaron de actividades de adquisición, venta y distribución con riesgos limitados. Aunque la Comisión cuestiona esta última calificación, no refutó como tal la descripción de estas actividades y funciones realizada por Irlanda y Apple Inc.

282 En cuarto término, la Comisión afirmó que estas actividades y funciones ejercidas por la sucursal irlandesa de ASI requerían acceso a la marca Apple. Sin embargo, aun cuando las actividades de la sucursal irlandesa de ASI tuvieran un impacto en la imagen y el prestigio de la marca Apple y su ejercicio precisara incluso la utilización de la PI del grupo Apple, el acceso y la utilización de la marca por parte de la sucursal podían lograrse mediante licencias específicas para las necesidades de uso por dicha sucursal, sin necesidad de asignar el conjunto de licencias de la PI en cuestión. Por lo tanto, mediante sus aseveraciones, la Comisión no ha conseguido probar que las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostenta ASI debieran asignarse a la sucursal de esta empresa.

283 Tras el análisis de las funciones y actividades realizadas por la sucursal irlandesa de ASI, identificadas por la Comisión como las que justifican la asignación a dicha sucursal de las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostenta ASI, debe concluirse que se trata de actividades auxiliares y de ejecución de políticas y estrategias concebidas y adoptadas fuera de esa sucursal, en particular en lo referente a la investigación, el desarrollo y la comercialización de los productos de la marca Apple.

284 En estas circunstancias, procede concluir, al igual que Irlanda, así como ASI y AOE, que la Comisión erró al considerar que las funciones y las actividades llevadas a cabo por la sucursal irlandesa de ASI justificaban la asignación a esta sucursal de las licencias de PI del grupo Apple y de los ingresos derivados de estas.

b) Sobre las actividades de la sucursal irlandesa de AOE

285 Como se ha indicado en el apartado 10 de la presente sentencia, la sucursal irlandesa de AOE es responsable de la fabricación y montaje de los ordenadores de sobremesa iMac, de los ordenadores portátiles MacBook y de otros accesorios informáticos. Estas actividades se desarrollan en Irlanda. Dicha sucursal suministra sus productos a socios vinculados en el seno del grupo Apple.

286 Por lo que se refiere a la sucursal irlandesa de AOE, en el considerando 301 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que esta sucursal desarrollaba procesos y experiencia de fabricación específicos y aseguraba las funciones de garantía de calidad y de control de calidad, ambas necesarias para preservar el valor de la marca Apple.

287 Asimismo, en los considerandos 301 y 302 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que los costes cubiertos por el acuerdo de reparto de costes asociados a esta sucursal se tuvieron en cuenta en el marco de la resolución fiscal de 1991 y que, en la resolución fiscal de 2007, se previó un porcentaje del [*confidencial*] de su volumen de negocios como rendimiento de la PI. Sobre la base de estos elementos, la Comisión consideró que las autoridades irlandesas deberían haber concluido que la sucursal irlandesa de AOE estaba implicada en el desarrollo de la PI o en la gestión y el control de las licencias de PI del grupo Apple.

288 En primer término, las consideraciones expuestas en los anteriores apartados 259 a 272 también son aplicables en lo referente a la sucursal irlandesa de AOE, en la medida en que la Comisión formula indistintamente, respecto de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, sus alegaciones relativas a las funciones de control de calidad, gestión de instalaciones de I+D y gestión de los riesgos empresariales.

289 En segundo término, por lo que respecta, más concretamente, a los procedimientos y experiencia de fabricación específicos, las partes no niegan la realidad del ejercicio de estas funciones por la sucursal irlandesa de AOE. Sin embargo, Irlanda, así como ASI y AOE, cuestionan las consecuencias que extrae de ello la Comisión.

290 A este respecto, procede señalar que se trata de procedimientos y experiencia específicos que ha desarrollado la propia sucursal irlandesa de AOE en el marco de sus actividades de fabricación. Así, aun cuando estos elementos pudieran disfrutar de la protección de determinados derechos de propiedad intelectual, se trata de un ámbito restringido y propio de las actividades de esta sucursal irlandesa. Por lo tanto, esto no justifica la asignación del conjunto de licencias de PI del grupo Apple a esta sucursal.

291 En tercer término, tal como argumentan Irlanda, ASI y AOE y admite la Comisión, las resoluciones fiscales controvertidas tuvieron en cuenta las contribuciones de la sucursal irlandesa de AOE a la PI del grupo Apple.

292 Así, por una parte, en el caso de la resolución fiscal de 1991, tal como indicó la Comisión en el considerando 302 de la Decisión impugnada, la contribución de la sucursal irlandesa de AOE a los costes asociados al acuerdo de reparto de costes se incluyó entre los costes de funcionamiento, a partir de los cuales se calculó el beneficio imponible de AOE. Por consiguiente, se supone que una parte del beneficio imponible de AOE se calculó teniendo en cuenta una parte de la PI del grupo Apple. Pues bien, la Comisión no ha aportado ninguna prueba que respalde su afirmación, en el considerando 302 de la Decisión impugnada, de que, debido a que se tuvo en cuenta una parte de los costes relativos a la PI del grupo Apple para calcular el beneficio imponible de AOE, las autoridades irlandesas deberían haber asignado el conjunto de licencias de PI del grupo Apple a la sucursal irlandesa de AOE.

293 Por otra parte, en el caso de la resolución fiscal de 2007, la existencia de una PI específica de las actividades de fabricación de la sucursal irlandesa de AOE y el rendimiento correspondiente se reconocieron de manera expresa mediante la inclusión en la fórmula para el cálculo del beneficio imponible de AOE de un rendimiento de la PI desarrollada por esta sucursal. A este respecto, la Comisión no ha aportado ningún elemento que fundamente su afirmación, en el considerando 303 de la Decisión impugnada, de que, debido a este rendimiento relativo a la PI desarrollada por la sucursal irlandesa de AOE, esta sucursal estaba implicada en el desarrollo, la gestión o el control de las licencias relativas al conjunto de la PI del grupo Apple. Pues bien, el hecho de que se asignara a la sucursal irlandesa de AOE un rendimiento por la PI específicamente desarrollada en el marco de las actividades de fabricación de esta sucursal no implica que también deban asignársele las licencias correspondientes al conjunto de la PI del grupo Apple.

294 Por lo tanto, la Comisión no puede basarse únicamente en la intervención de la sucursal irlandesa de AOE en la creación de procedimientos y en el desarrollo de la experiencia de fabricación específicos de los productos de los que es responsable para concluir que se deberían haber atribuido los beneficios relativos al conjunto de la PI del grupo Apple a esta sucursal.

295 En estas circunstancias, procede concluir, al igual que hicieron Irlanda, así como ASI y AOE, que la Comisión erró al considerar que las funciones y las actividades llevadas a cabo por la sucursal irlandesa de AOE justificaban la asignación a esta sucursal de las licencias de PI del grupo Apple y de los ingresos derivados de estas.

c) Sobre las actividades fuera de las sucursales de ASI y de AOE

296 Tal como se ha mencionado en los apartados 37 a 40 de la presente sentencia, la línea de razonamiento principal de la Comisión en la Decisión impugnada se basa en la tesis de que las licencias de PI del grupo Apple cuya titularidad ostentan ASI y AOE se deberían haber asignado a sus sucursales irlandesas, debido a que, fuera de estas sucursales, ASI y AOE carecían de presencia física o de empleados que pudieran llevar a cabo las funciones clave y la gestión de las licencias en cuestión, dado que sus sucursales eran las únicas que tenían una presencia tangible y empleados en el seno de ASI y de AOE.

297 Es preciso examinar las alegaciones de Irlanda, así como de ASI y de AOE, dirigidas a refutar la tesis de la Comisión, según las cuales, en esencia, la toma de decisiones estratégicas en el seno del grupo Apple está centralizada en Cupertino y estas últimas, a través de sus órganos de dirección, ejecutaron esas decisiones, sin que sus sucursales irlandesas participaran activamente en dicha toma de decisiones.

1) Sobre la toma de decisiones estratégicas en el seno del grupo Apple

298 Irlanda, así como ASI y AOE, alegan que el «centro de gravedad» de las actividades del grupo Apple estaba en Cupertino y no en Irlanda. Aseguran que todas las decisiones estratégicas, especialmente en lo tocante al diseño y el desarrollo de los productos del grupo Apple, se adoptaron en Cupertino, siguiendo una estrategia comercial global diseñada para todo el grupo. Según afirman, esta estrategia decidida de forma centralizada fue ejecutada por las empresas del grupo, en particular ASI y AOE, que actuaron a través de sus órganos de dirección, como cualquier otra empresa, de conformidad con las normas del Derecho de sociedades aplicable.

299 A este respecto, procede señalar en particular que, en el marco del procedimiento administrativo y en apoyo de sus escritos en los presentes recursos, ASI y AOE han aportado pruebas del carácter centralizado de las decisiones estratégicas en el seno del grupo Apple, adoptadas por los directores en Cupertino y a continuación ejecutadas en cascada por las distintas entidades del grupo, como ASI y AOE. Estos procedimientos centralizados se refieren, en concreto, a la fijación de los precios, a las decisiones relativas a la contabilidad, así como a la financiación o la tesorería de todas las actividades internacionales del grupo Apple, que se adoptaron de forma centralizada bajo la dirección de la sociedad matriz, Apple Inc.

300 Más concretamente, en lo que atañe a las decisiones en el ámbito de la I+D, que originó en particular la PI del grupo Apple, ASI y AOE han aportado elementos que demuestran que las decisiones relativas a los productos a desarrollar, que estas comercializarían posteriormente, y a la estrategia de I+D, que debían seguir en particular, las habían adoptado y ejecutado directivos del grupo con base en Cupertino. También se desprende de estos elementos de prueba que las estrategias de lanzamiento de los nuevos productos, y en particular la organización de la distribución en los mercados europeos

varios meses antes de la fecha de lanzamiento prevista, se establecieron a nivel del grupo Apple, en concreto por los ejecutivos del grupo (Executive Team) bajo la dirección del director general del grupo, en Cupertino.

301 Además, de los autos se desprende que los contratos con los productores no vinculados (Original Equipment Manufacturers u OEM), responsables de la fabricación de una gran parte de los productos vendidos por ASI, fueron negociados y firmados por la sociedad matriz, Apple Inc., y por ASI, a través de sus respectivos directores, ya sea directamente o por poderes. ASI y AOE también presentaron elementos de prueba sobre las negociaciones y la firma de los contratos con clientes, como los operadores de telecomunicaciones que realizan una parte importante de las ventas minoristas de los productos de la marca Apple, y en particular de teléfonos móviles. De tales elementos se desprende que las negociaciones en cuestión fueron llevadas a cabo por directivos del grupo Apple y que los contratos fueron firmados, en nombre del grupo Apple, por Apple Inc. y por ASI, a través de sus respectivos directores, ya sea directamente o por poderes.

302 Por consiguiente, en la medida en que se ha acreditado que, especialmente en lo tocante al desarrollo de los productos del grupo Apple que originó la PI de este, las decisiones estratégicas se adoptaron para el conjunto del grupo Apple en Cupertino, la Comisión erró al concluir que la gestión de la PI del grupo Apple, cuyas licencias ostentan ASI y AOE, fue necesariamente asumida por sus sucursales irlandesas.

2) Sobre la toma de decisiones por ASI y por AOE

303 Por lo que respecta a la capacidad de ASI y de AOE para tomar decisiones que afecten a sus funciones esenciales mediante sus órganos de dirección, debe señalarse que la propia Comisión tomó nota de la existencia de los consejos de administración y de sus reuniones regulares durante el período pertinente y presentó, en los cuadros n.os 4 y 5 de la Decisión impugnada, extractos de las actas de dichas reuniones que confirman estos hechos.

304 Pues bien, el hecho de que las actas de las reuniones de los consejos de administración 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.

305 A la vista de los extractos de las actas reproducidos por la Comisión en los cuadros n.os 4 y 5 de la Decisión impugnada, su carácter sumario es suficiente para comprender cómo se adoptaron y se hicieron constar en las actas de las reuniones de los consejos de administración pertinentes las decisiones clave para la empresa en cada ejercicio fiscal, como la aprobación de las cuentas anuales.

306 Así, las resoluciones de los consejos de administración, reflejadas en dichas actas, se referían, en particular, de manera regular (y en diversas ocasiones a lo largo del año), al pago de dividendos, a la aprobación de los informes de gestión y al nombramiento y dimisión de directores. Asimismo, de forma más ocasional, estas resoluciones se referían a la constitución de filiales y a los poderes que autorizaban a determinados directores a realizar diversas actividades, como la gestión de las cuentas bancarias, las relaciones con los gobiernos y organismos públicos, las auditorías, la contratación de seguros, los arrendamientos, la compra y la venta de activos, la recepción de mercancías y los contratos comerciales. Además, de esas actas se desprende que se delegaron facultades de gestión muy amplias en administradores individuales.

307 Así mismo, en lo tocante al acuerdo de reparto de costes, de la información aportada por ASI y por AOE se desprende que las distintas versiones de este acuerdo a lo largo del período pertinente fueron firmadas por miembros de sus consejos de administración y que lo hicieron en Cupertino.

308 Por otro lado, según los datos detallados facilitados por ASI y por AOE, tanto en el caso de ASI como en el de AOE, únicamente un director estaba establecido en Irlanda de un total de catorce y ocho directores, respectivamente, que formaban parte de los consejos de administración de ASI y de AOE en cada ejercicio fiscal durante el período en el que estuvieron en vigor las resoluciones fiscales controvertidas.

309 En consecuencia, la Comisión consideró erróneamente que ASI y AOE, a través de sus órganos de dirección, en particular de sus consejos de administración, no tenían capacidad para desempeñar las funciones esenciales de las empresas en cuestión, delegando eventualmente sus facultades en directivos individuales, al margen del personal de las sucursales irlandesas.

d) Conclusiones sobre las actividades en el seno del grupo Apple

310 De las consideraciones precedentes se desprende que, en el presente asunto, la Comisión no ha 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 irlandesas las licencias de PI del grupo Apple, a los efectos de la determinación de los beneficios anuales imponibles de ASI y de AOE en Irlanda.

311 En estas circunstancias, procede estimar las imputaciones formuladas por Irlanda en el marco del primer motivo en el asunto T-778/16 y por ASI y por AOE en el marco de los motivos tercero y cuarto en el asunto T-892/16, respecto de las apreciaciones fácticas de la Comisión sobre las actividades de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE y las actividades fuera de dichas sucursales.

4. Conclusión sobre la apreciación de la Comisión relativa a la existencia de una ventaja selectiva basada en su línea de razonamiento principal

312 A tenor de las constataciones expuestas en el anterior apartado 249 sobre las apreciaciones erróneas de la Comisión acerca de la tributación normal con arreglo a la legislación fiscal irlandesa aplicable en el presente asunto, así como de las constataciones reseñadas en el apartado 310 precedente sobre las apreciaciones erróneas de la Comisión en lo tocante a las actividades en el seno del grupo Apple, procede estimar los motivos basados en el hecho de que, en el marco de su línea de razonamiento principal, la Comisión no logró demostrar que, al adoptar las resoluciones fiscales controvertidas, las autoridades fiscales irlandesas concedieron una ventaja a ASI y a AOE, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

313 Por lo tanto, no es necesario examinar los motivos que tienen por objeto impugnar, en el marco de la línea de razonamiento principal, las apreciaciones de la Comisión sobre la selectividad de las medidas de que se trata y la falta de justificación de estas.

314 Así, procede examinar a continuación los motivos invocados por Irlanda, así como por ASI y por AOE, mediante los que refutan las apreciaciones efectuadas por la Comisión en el marco de las líneas de razonamiento a título subsidiario y alternativo en la Decisión impugnada.

E. Sobre los motivos mediante los que se refutan las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de la línea de razonamiento a título subsidiario (cuarto motivo en el asunto T-778/16 y octavo motivo en el asunto T-892/16)

315 En el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario en la Decisión impugnada (considerandos 325 a 360), la Comisión afirmó que, aun suponiendo que las autoridades fiscales irlandesas hubieran aceptado legítimamente que las licencias de PI del grupo Apple que ostentan ASI y AOE no deberían

haberse asignado a sus sucursales irlandesas, los métodos de atribución de beneficios aprobados en las resoluciones fiscales controvertidas daban lugar, de todos modos, a un resultado que se alejaba de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia, debido a que dichos métodos infravaloraban el beneficio imponible anual de ASI y de AOE en Irlanda.

316 Más concretamente, en particular en los considerandos 328 a 330 de la Decisión impugnada, la Comisión sostuvo que los métodos de atribución de beneficios aprobados en las resoluciones fiscales controvertidas constituían métodos unilaterales de atribución de beneficios que se asemejaban al método del margen neto operacional (en lo sucesivo, «MMNO»), según lo establecido en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

317 Pues bien, según la Comisión, los métodos de atribución de beneficios aprobados mediante las resoluciones fiscales controvertidas adolecían de errores, relativos, en primer término, a la elección de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como centro de atención o «parte objeto de análisis» de los métodos unilaterales de atribución de beneficios (considerandos 328 a 333 de la Decisión impugnada), en segundo término, a la elección de los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios (considerandos 334 a 345 de la Decisión impugnada) y, en tercer término, a los niveles de beneficios aceptados (considerandos 346 a 359 de la Decisión impugnada). Cada uno de estos errores implicó, según la Comisión, una reducción de la deuda tributaria de estas empresas en Irlanda en comparación con las empresas no integradas cuyo beneficio imponible reflejaba los precios negociados en el mercado en condiciones de plena competencia (considerando 360 de la Decisión impugnada).

318 Así, es preciso constatar que todas las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario tienen por objeto acreditar la existencia de una ventaja que considera que se concedió a ASI y a AOE debido a que los métodos de atribución de beneficios, validados por las resoluciones fiscales controvertidas, no habían dado como resultado unos beneficios en condiciones de plena competencia.

319 A este respecto, debe señalarse que el mero incumplimiento de preceptos metodológicos, en particular en el marco de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, no es suficiente para concluir que el beneficio calculado no es una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado y, menos aún, que el beneficio calculado es inferior al beneficio que se debería haber obtenido si el método de determinación de los precios de transferencia se hubiera aplicado correctamente. Así, la mera constatación de un error metodológico no basta, por sí sola, para demostrar que las medidas fiscales controvertidas otorgaron una ventaja a los beneficiarios de dichas medidas. En efecto, la Comisión también debe demostrar que los errores metodológicos identificados han dado como resultado una reducción del beneficio imponible y, en consecuencia, de la carga fiscal soportada por esos beneficiarios, en relación con la que habrían soportado con arreglo a las normas fiscales ordinarias del Derecho nacional en ausencia de las medidas fiscales en cuestión.

320 Procede analizar a la luz de las consideraciones precedentes las alegaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, contra las apreciaciones de la Comisión resumidas en los apartados 315 a 317 de la presente sentencia.

321 Irlanda, así como ASI y AOE, formulan antes de nada imputaciones contra las apreciaciones de la Comisión sobre la aplicación del MMNO y sobre el hecho de que se basó en instrumentos desarrollados en el seno de la OCDE. A continuación, Irlanda, así como ASI y AOE, niegan los tres errores metodológicos específicamente invocados por la Comisión, a saber, los relativos a la elección de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como «parte objeto de análisis» de los métodos de atribución de beneficios, a la elección de los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios y a los niveles de beneficios aceptados en las resoluciones fiscales controvertidas.

1. Sobre la apreciación relativa a los métodos de atribución de beneficios avalados por las resoluciones fiscales controvertidas a la luz del MMNO

322 Las partes discrepan, en esencia, sobre la cuestión de en qué medida la Comisión podía invocar, a los efectos de su línea de razonamiento a título subsidiario, el principio de plena competencia, según se define en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, a las que remite el criterio autorizado por la OCDE. Más concretamente, discrepan sobre si la Comisión podía utilizar el MMNO, tal como se prevé en particular en las mencionadas Directrices, para verificar si el método de atribución de beneficios avalado por las resoluciones fiscales controvertidas dio como resultado unos beneficios imponibles de ASI y de AOE inferiores a los de una empresa que se encontrara en una situación comparable.

323 En primer lugar, en lo referente a la aplicación del criterio autorizado por la OCDE, cabe recordar las consideraciones reseñadas en los apartados 233 a 245 de la presente sentencia. Así, en esencia, aunque el criterio autorizado por la OCDE no se haya incorporado a la legislación fiscal irlandesa, la manera en que las autoridades fiscales irlandesas aplican el artículo 25 de la TCA 97 coincide en lo fundamental con el análisis propuesto por el criterio autorizado por la OCDE. En efecto, por una parte, la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, según la describe Irlanda en su demanda y tal como se confirmó en la vista, exige primero un análisis de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las sucursales, lo que, en lo sustancial, se corresponde con la primera fase del análisis propuesto por el criterio autorizado por la OCDE. Por otra parte, en cuanto a la segunda fase de este análisis, se debe recordar que el criterio autorizado por la OCDE se remite a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. A este respecto, ni Irlanda, ni ASI ni AOE, han refutado la afirmación de la Comisión, que figura en el considerando 265 de la Decisión impugnada, según la cual los métodos de atribución de beneficios validados por las resoluciones fiscales controvertidas se parecían a los métodos unilaterales de fijación de precios de transferencia, indicados en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, como el MMNO.

324 En segundo lugar, procede señalar que, en el marco del procedimiento administrativo, Irlanda y Apple Inc. presentaron informes *ad hoc*, elaborados por sus respectivos asesores fiscales, que se basaban precisamente en el MMNO para demostrar que los beneficios imponibles de ASI y de AOE en Irlanda, que se declararon efectivamente en Irlanda sobre la base de las resoluciones fiscales controvertidas, estaban comprendidos en un rango de plena competencia. Pues bien, Irlanda, así como ASI y AOE, no pueden reprochar a la Comisión haberse basado en el criterio autorizado por la OCDE y que utilizara el MMNO en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario, cuando ellas mismas los invocaron en el marco del procedimiento administrativo.

325 En vista de las consideraciones anteriores, procede desestimar las imputaciones referidas a la utilización por la Comisión del MMNO, tal como se establece en particular en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, con el fin de verificar si el método de atribución de beneficios avalado por las resoluciones fiscales controvertidas había dado como resultado una reducción de la carga fiscal de ASI y de AOE.

326 En estas circunstancias, procede examinar, a continuación, las alegaciones de Irlanda, así como de ASI y de AOE, basadas en la aplicación del MMNO por la Comisión en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario, con el fin de apreciar si esta última logró demostrar que las resoluciones fiscales controvertidas habían conferido una ventaja a ASI y a AOE.

327 A este respecto, las partes discrepan sobre las constataciones de la Comisión relativas a tres errores en el método de atribución de beneficios avalado por las resoluciones fiscales controvertidas, referidos, en primer término, a la elección de las sucursales como partes objeto de análisis, en segundo término, a la elección de los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios y, en tercer término, a los niveles de beneficios aceptados.

2. Sobre la elección de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como la «parte objeto de análisis» en la aplicación de los métodos de atribución de beneficios

328 Ha de recordarse que, en los considerandos 328 a 333 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que, aun suponiendo que las licencias de la PI del grupo Apple se hubieran asignado correctamente a las sedes centrales de ASI y de AOE, estas no habían podido desempeñar funciones complejas sin personal ni presencia física. En cambio, según la Comisión, las sucursales irlandesas habían desempeñado funciones relativas a la PI que eran cruciales para fomentar la notoriedad de la marca y el reconocimiento de la marca en la región EMEIA. La Comisión dedujo de ello que las sucursales irlandesas de ASI y de AOE se habían elegido erróneamente como partes objeto de análisis.

329 A este respecto, es preciso señalar que el MMNO constituye un método unilateral de determinación de los precios de transferencia. Consiste en determinar, a partir de una base adecuada, el beneficio neto que obtiene un contribuyente, a saber, la «parte objeto de análisis», de una operación vinculada o de operaciones vinculadas que se encuentren estrechamente ligadas entre sí o sean continuas. Para determinar dicha base adecuada, debe escogerse un indicador del nivel de beneficios, como los costes, las ventas o los activos. El indicador del beneficio neto obtenido por el contribuyente en virtud de una operación vinculada debe determinarse tomando como referencia el indicador del beneficio neto que obtengan el propio contribuyente o una empresa independiente de operaciones no vinculadas comparables. Así pues, el MMNO implica identificar una parte en la transacción respecto de la que se examina un indicador. Se trata de la «parte objeto de análisis».

330 Asimismo, según las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 2010, a las que se remite la Comisión en particular en los considerandos 94 y 255 de la Decisión impugnada, como directrices útiles, y en las que se basan también los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc., la selección de la parte objeto de análisis debe ser coherente con el análisis funcional de la operación. Por otro lado, se indica que, como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse un método de determinación de los precios de transferencia con más fiabilidad y para la que existen datos comparables más sólidos. Normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo.

331 En primer término, debe señalarse que, en la Decisión impugnada, especialmente en su considerando 333, la Comisión se limitó a afirmar que el error sobre la determinación de la entidad objeto de análisis había dado lugar a una disminución del beneficio imponible de ASI y de AOE.

332 Pues bien, tal como se ha indicado en el apartado 319 de la presente sentencia, el mero incumplimiento de preceptos metodológicos en la aplicación de un método de atribución de beneficios no basta para concluir que el beneficio calculado no es una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado y, menos aún, que el beneficio calculado es inferior al beneficio que se debería haber obtenido si el método de determinación de los precios de transferencia se hubiera aplicado correctamente.

333 Por consiguiente, la mera constatación por parte de la Comisión de un error metodológico relativo a la elección de la parte objeto de análisis en el marco de los métodos de atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE validados por las resoluciones fiscales controvertidas, aun suponiendo que estuviera acreditado, no basta, por sí sola, para demostrar que dichas resoluciones fiscales otorgaron una ventaja a ASI y a AOE. En efecto, también habría sido preciso que la Comisión demostrara que tal error había dado como resultado una reducción del beneficio imponible de estas dos empresas, que no habrían obtenido en ausencia de dichas resoluciones. Pues bien, en este caso, la Comisión no ha presentado elementos que demuestren que la elección de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como partes objeto de análisis dio lugar a una reducción del beneficio imponible de estas empresas.

334 En segundo término y en todo caso, procede señalar que, en el marco del MMNO, es preciso escoger previamente una parte para ser examinada, en particular en atención a las funciones desempeñadas por dicha parte, con el fin de poder calcular a continuación el rendimiento en el marco de una operación relacionada con esas funciones. El hecho de que normalmente se escoja la parte que desempeña las funciones menos complejas no prejuzga las funciones que ejerce realmente la parte elegida ni la determinación del rendimiento de tales funciones.

335 En efecto, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia no establecen qué parte en la operación debe escogerse, sino que recomiendan elegir a la empresa respecto de la cual se hayan identificado datos fiables relativos a las operaciones comparables más similares. A continuación, se precisa que a menudo esto implicará elegir a la empresa asociada menos compleja entre las empresas involucradas en la operación vinculada, que además no posea activos intangibles valiosos o activos únicos. De lo anterior se deduce que las referidas Directrices no imponen necesariamente la elección de la entidad menos compleja, sino que aconsejan únicamente elegir a la entidad respecto de la cual se disponga de más datos fiables.

336 De este modo, en la medida en que las funciones de la parte objeto de análisis se hayan identificado correctamente y la remuneración de esas funciones se haya calculado correctamente, el hecho de que se haya escogido una parte u otra como parte objeto de análisis es irrelevante.

337 En tercer término, ha de recordarse que la Comisión basó su línea de razonamiento a título subsidiario en la premisa de que las licencias de PI del grupo Apple se asignaron correctamente a las sedes centrales de ASI y de AOE.

338 A este respecto, tal como destacan fundadamente Irlanda, así como ASI y AOE, procede señalar que la PI constituye el activo clave para una empresa, como el grupo Apple, cuyo modelo económico se basa esencialmente en las innovaciones tecnológicas. En consecuencia, esta PI puede considerarse, en el presente asunto, un activo único, a la luz de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

339 Pues bien, tal como se desprende del criterio autorizado por la OCDE, en principio, en el caso de una empresa como el grupo Apple, el mero hecho de que una de las partes sea titular de la PI implica el ejercicio de funciones sustantivas del personal en relación con este activo intangible, como la toma activa de decisiones sobre el establecimiento del programa de desarrollo que originó esa PI y la gestión activa de esta. Por lo tanto, la asignación de la PI a una parte de la empresa puede considerarse un indicio del ejercicio por dicha parte de funciones complejas.

340 De ello se deduce que la Comisión no puede afirmar, en su línea de razonamiento a título subsidiario, que la PI del grupo Apple se había asignado correctamente a las sedes centrales de ASI y de AOE y, al mismo tiempo, que las sucursales irlandesas de estas dos empresas eran las que desempeñaban las funciones más complejas respecto de dicha PI, sin aportar ningún elemento de prueba sobre el ejercicio efectivo de tales funciones complejas por las referidas sucursales.

341 En cambio, tal como se ha constatado en los anteriores apartados 281 y 290, en el presente asunto la Comisión no ha logrado demostrar que esas sucursales efectivamente desempeñaran funciones y tomaran decisiones determinantes para la PI del grupo Apple, en particular en cuanto a su concepción, creación y desarrollo.

342 En cuarto término, procede señalar que las resoluciones fiscales controvertidas se basan en las descripciones de las funciones de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE efectuadas en las solicitudes dirigidas por el grupo Apple a las autoridades fiscales irlandesas. Tal como se desprende de los considerandos 54 a 57 de la Decisión impugnada, estas funciones consisten en la adquisición, venta

y distribución de productos de la marca Apple a partes vinculadas y clientes no vinculados en la región EMEIA, en el caso de la sucursal de ASI, y en la fabricación y el montaje de una gama especializada de productos informáticos en Irlanda, en el caso de la sucursal de AOE.

343 Pues bien, resulta obligado constatar que estas funciones pueden considerarse, en principio, fácilmente identificables y no particularmente complejas. No constituyen, en todo caso, funciones de carácter único y específico respecto de las cuales resulte difícil identificar datos comparables. Al contrario, se trata de funciones ordinarias y relativamente estandarizadas en las relaciones comerciales entre empresas.

344 No cabe duda de que la información presentada por el grupo Apple a las autoridades fiscales irlandesas antes de la adopción de las resoluciones fiscales controvertidas era muy sucinta en cuanto a las funciones, los activos y los riesgos de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE. En efecto, las resoluciones fiscales controvertidas se adoptaron tras el envío por los asesores fiscales del grupo Apple a las autoridades fiscales irlandesas de algunos escritos sucintos en los que dichos asesores describieron brevemente las actividades de las sucursales de ASI y de AOE y propusieron una metodología para calcular los beneficios imponibles de estas dos empresas en Irlanda. El contenido de estas comunicaciones es bastante vago y revela que los debates entre las autoridades fiscales irlandesas y los asesores fiscales del grupo Apple, con ocasión de dos reuniones, fueron decisivos para la determinación del beneficio imponible de estas empresas, sin que se haya documentado un análisis objetivo y detallado sobre las funciones de las sucursales y sobre la evaluación de tales funciones.

345 Así, a diferencia de los informes *ad hoc* que presentaron Irlanda y Apple Inc. *ex post facto* en el marco del procedimiento administrativo, no se facilitó a las autoridades fiscales irlandesas ningún informe sobre la atribución de los beneficios ni ninguna información adicional antes de la adopción de las resoluciones fiscales controvertidas.

346 Por otro lado, tal como se confirmó en la vista, los datos relativos a las actividades de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE proporcionados con anticipación a la resolución fiscal de 1991 no se completaron de forma significativa antes de la adopción de la resolución fiscal de 2007 y no se actualizaron posteriormente.

347 Esta falta de elementos de prueba presentados ante las autoridades fiscales irlandesas en relación con las funciones efectivamente desempeñadas por las sucursales irlandesas y la evaluación de las mismas a efectos de la determinación del beneficio atribuible a dichas sucursales puede considerarse un fallo metodológico en la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, que exige, de entrada, la realización de un análisis de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las sucursales.

348 Sin embargo, por deplorable que pueda ser este fallo metodológico, la Comisión, en el marco de su control de las ayudas estatales con arreglo al artículo 107 TFUE, no puede, por su parte, limitarse a afirmar que la elección de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como partes objeto de análisis en la aplicación del método de atribución de beneficios fue errónea, sin probar que las funciones efectivamente desempeñadas por estas sucursales constituían funciones particularmente complejas, únicas o difícilmente individualizables, de forma que no pudieran identificarse o no fueran fiables los datos comparables para aplicar tal método unilateral de atribución de beneficios y que, por tanto, la atribución resultante de este era necesariamente errónea.

349 Por otro lado y en todo caso, aun suponiendo que tal error en el método de atribución de beneficios esté acreditado, como se ha expuesto en los apartados 319 y 332 de la presente sentencia, la Comisión debe probar que la atribución de los beneficios en cuestión ha dado lugar a una reducción de la carga fiscal de las empresas en cuestión en comparación con la que habrían soportado en ausencia de las resoluciones fiscales controvertidas, de forma que se haya concedido efectivamente una ventaja.

350 Pues bien, la Comisión no presentó ningún elemento de prueba en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario que demuestre que tal fallo metodológico, basado en la falta de información facilitada a las autoridades fiscales irlandesas, dio lugar a una reducción de la base imponible de ASI y de AOE debido a la aplicación de las resoluciones fiscales controvertidas.

351 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede estimar las imputaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, contra las constataciones 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 resoluciones fiscales controvertidas.

3. Sobre la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios

352 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en el marco de las resoluciones fiscales controvertidas (véanse los apartados 12 a 21 de la presente sentencia), los beneficios imponibles de las sucursales irlandesas se calcularon como un margen sobre los costes de funcionamiento.

353 En los considerandos 334 a 345 de la Decisión impugnada, la Comisión afirmó que, aun suponiendo que hubiera podido considerarse a las sucursales irlandesas como las partes objeto de análisis, a los efectos del método unilateral de atribución de beneficios, la elección de los costes de funcionamiento de dichas sucursales como indicador del nivel de beneficios era errónea. Según la Comisión, el indicador del nivel de beneficios en el marco de un método unilateral de atribución de beneficios debe reflejar las funciones desempeñadas por la parte objeto de análisis, lo que no sucedía en el presente asunto. En efecto, la Comisión sostuvo que las ventas de ASI, y no los costes de funcionamiento de su sucursal irlandesa, eran más adecuadas para reflejar las actividades y los riesgos asumidos por la sucursal irlandesa y, por tanto, la contribución de esta al volumen de negocios de ASI.

354 En consecuencia, la Comisión (considerando 345 de la Decisión impugnada) concluyó que, debido a la utilización de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios en el marco del método de atribución de beneficios validado por las resoluciones fiscales controvertidas, los beneficios imponibles de ASI y de AOE en Irlanda no reflejaban una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado, acorde al principio de plena competencia. Por ello, según la Comisión, las autoridades fiscales irlandesas habían proporcionado una ventaja selectiva a ASI y a AOE en comparación a las empresas no integradas, cuyo beneficio imponible reflejaba precios determinados en el mercado en condiciones de plena competencia.

a) Sobre la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios de la sucursal irlandesa de ASI

355 Con respecto a la sucursal irlandesa de ASI (considerando 336 de la Decisión impugnada), la Comisión consideró que era inapropiado basarse en los costes de funcionamiento, que a su juicio estaban «generalmente» indicados para analizar los beneficios de distribuidores de riesgo bajo. Afirmó que la sucursal irlandesa de ASI no era un distribuidor de este tipo, en la medida en que esa sucursal había asumido riesgos relacionados con el volumen de negocios, las garantías y los contratistas externos.

356 De entrada, procede señalar que la Comisión no indicó específicamente la fuente en la que se basaba para realizar tal afirmación. Asimismo, el empleo del término «generalmente» indica que no excluía que se utilizaran los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios en determinadas situaciones.

357 Además de la falta de precisión de la tesis defendida por la Comisión, cabe señalar que dicha tesis no es conforme con las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, en las que se basó la Comisión en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario, tal como sostienen acertadamente Irlanda, así como ASI y AOE. En efecto, del apartado 2.87 de esas Directrices se

desprende que el indicador del nivel de beneficios debe centrarse en el valor de las funciones desarrolladas por la parte objeto de análisis, teniendo en cuenta sus activos y sus riesgos. Por consiguiente, según esas Directrices, la elección del indicador del nivel de beneficios no está fijada para un tipo determinado de función, siempre y cuando el indicador refleje el valor de las funciones de que se trate.

358 En todo caso, se debe examinar si la Comisión ha logrado demostrar que la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios no era adecuada en el presente asunto y, en la medida en que deban tenerse en cuenta los riesgos asumidos por las sucursales, si concluyó correctamente que la sucursal irlandesa de ASI había asumido riesgos relacionados con el volumen de negocios, las garantías y los contratistas externos.

1) Sobre el indicador adecuado del nivel de beneficios

359 En los considerandos 340 y 341 de la Decisión impugnada, la Comisión sostuvo que la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios no era apropiada, en la medida en que dicha elección reflejaba de forma inadecuada los riesgos asumidos y las actividades llevadas a cabo por la sucursal irlandesa de ASI, y que las ventas hubieran sido un indicador más apropiado. Afirmó que, por los mismos motivos, la razón de Berry utilizada en los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc. no era adecuada para determinar una remuneración en condiciones de plena competencia para las funciones llevadas a cabo por la citada sucursal.

360 En primer lugar, es preciso señalar que la Comisión basa sus apreciaciones, en esencia, en la tesis de que debe considerarse que la sucursal irlandesa de ASI asumió los riesgos y desempeñó las funciones relativas a las actividades de ASI, en la medida en que esta no habría podido hacerlo ella misma al carecer de personal y presencia física.

361 A este respecto, procede recordar las consideraciones expuestas, en el marco del examen de la línea de razonamiento principal, en el apartado 259 de la presente sentencia, según las cuales la atribución «por exclusión» de funciones, y por tanto de los beneficios, a una sucursal no es acorde con el Derecho irlandés, ni con el criterio autorizado por la OCDE, en la medida en que tal análisis no permite demostrar que estas funciones fueran efectivamente desempeñadas por las sucursales irlandesas.

362 Por lo tanto, para demostrar que la elección de los costes de funcionamiento de la sucursal irlandesa de ASI como indicador de su nivel de beneficios era errónea, la Comisión no podía atribuir funciones y riesgos asumidos por ASI a su sucursal irlandesa sin demostrar que esta última efectivamente había desempeñado dichas funciones y asumido tales riesgos.

363 En segundo lugar, cabe señalar que, en el considerando 342 de la Decisión impugnada, la propia Comisión se remite al apartado 2.87 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Pues bien, tal como se ha señalado en el apartado 357 de la presente sentencia, estas Directrices establecen que tanto las ventas como los costes de funcionamiento pueden constituir un indicador apropiado del nivel de beneficios.

364 Más concretamente, en el apartado 2.87 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia se señala que la elección del indicador del nivel de beneficios debería ser pertinente a los efectos de demostrar el valor de las funciones desarrolladas por la parte objeto de análisis en la operación que se está revisando, teniendo en cuenta sus activos y sus riesgos.

365 Pues bien, al afirmar la Comisión, en los considerandos 337 y 338 de la Decisión impugnada, que el uso de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios no refleja los riesgos relacionados con la cifra de negocios, las garantías y los productos manipulados por contratistas externos y que la cifra de ventas sería más adecuada como indicador del nivel de beneficios, dicha

institución no responde a la cuestión de si los costes de funcionamiento reflejan de manera apropiada el valor aportado por la sucursal irlandesa de ASI habida cuenta de las funciones, los activos y los riesgos asumidos por esta sucursal. En efecto, la Comisión se limita únicamente a aseverar que las ventas de ASI habrían sido un indicador del nivel de beneficios apropiado, sin demostrar por qué, en el caso de autos, los costes de funcionamiento de su sucursal no podían reflejar el valor que esta sucursal había aportado a las actividades de la empresa mediante las funciones, los riesgos y los activos de los que había sido efectivamente responsable en el seno de dicha empresa.

366 En tercer lugar, en lo que atañe a la razón de Berry, ha de recordarse que se utilizó en el marco de los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc., como indicador del nivel de beneficios para probar *ex post facto* que los beneficios atribuidos a ASI y a AOE en virtud de las resoluciones fiscales controvertidas estaban comprendidos en rangos de plena competencia.

367 Pues bien, en el considerando 340 de la Decisión impugnada, la Comisión rechazó la utilización de la mencionada razón como ratio financiero para estimar una remuneración en condiciones de plena competencia en el presente asunto. La Comisión sostuvo que las situaciones en las que podía utilizarse la razón de Berry, según las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, no se correspondían con la situación de la sucursal irlandesa de ASI.

368 A este respecto, procede señalar que, en el apartado 2.101 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, a las que se remite la Comisión en el considerando 342 de la Decisión impugnada, se indica que, para que la razón de Berry resulte apropiada para calcular la contraprestación obtenida en una operación vinculada, es necesario, primero, que el valor de las funciones desarrolladas en la operación vinculada sea proporcional a los costes de funcionamiento, segundo, que el valor de las funciones desarrolladas en la operación vinculada no esté sensiblemente afectado por el valor de los productos distribuidos, es decir, que no sea proporcional a las ventas, y, tercero, que el contribuyente no lleve a cabo, en el marco de las operaciones vinculadas, ninguna otra actividad importante (por ejemplo, la de fabricación) que deba remunerarse mediante otro método o indicador financiero.

369 Es preciso señalar antes de nada que, en la Decisión impugnada, la Comisión no sostuvo que el valor de los costes de funcionamiento tenido en cuenta en las resoluciones fiscales controvertidas no fuera proporcional al valor de las funciones desempeñadas por la sucursal irlandesa de ASI, según se describen en los considerandos 54 y 55 de la Decisión impugnada. Resulta obligado constatar que la Comisión no argumentó ni presentó elementos de prueba para demostrar que no se tomó en consideración la totalidad de los costes que se deberían haber considerado como costes de funcionamiento y que esta falta de toma en consideración diera lugar a una ventaja selectiva para ASI y AOE. Tampoco trató dicha institución de demostrar que el valor asignado a los costes que se habían tenido en cuenta fuera demasiado bajo y que de ello se hubiera derivado una ventaja selectiva. En efecto, se limitó a cuestionar el principio mismo de la toma en consideración de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios.

370 A continuación, debe señalarse la falta de vínculo entre los costes de funcionamiento de la sucursal irlandesa de ASI y el volumen de negocios de esta empresa. La propia Comisión reconoció esta falta de correlación en el considerando 337 de la Decisión impugnada.

371 Por último, cabe recordar las consideraciones expuestas en los apartados 342 y 343 de la presente sentencia en lo referente al carácter no complejo y fácilmente identificable de las funciones desempeñadas por la sucursal irlandesa de ASI. En efecto, esta sucursal ejerció esencialmente funciones de distribución. No era responsable de funciones de fabricación ni de otras funciones complejas, en particular relativas al desarrollo tecnológico o a la PI.

372 Por lo tanto, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, en el caso de la sucursal irlandesa de ASI concurren los requisitos para la aplicación de la razón de Berry, indicados en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

373 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede concluir que la Comisión no ha logrado demostrar que la elección de los costes de funcionamiento no era apropiada como indicador del nivel de beneficios para la sucursal irlandesa de ASI.

374 En todo caso, suponiendo que pueda sostenerse, como afirma la Comisión en el considerando 336 de la Decisión impugnada, que los costes de funcionamiento solo pueden servir de indicador del nivel de beneficios para distribuidores «de riesgo bajo», procede examinar si las autoridades fiscales irlandesas podían considerar que la sucursal irlandesa de ASI no había asumido los riesgos que, según la Comisión, deberían haberse atribuido a esta última.

2) Sobre el riesgo relacionado con el volumen de negocios

375 En el considerando 337 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que ASI había asumido el riesgo de cifra de negocios y que, habida cuenta de que su sede central carecía de personal para gestionar estos riesgos, «deb[ía] asumirse» que la sucursal irlandesa había asumido dichos riesgos. Añadió que la elección de los costes de funcionamiento no reflejaba ese riesgo, lo que a su entender estaba respaldado por el hecho de que los costes de funcionamiento permanecieran relativamente estables a lo largo del período pertinente, mientras que el volumen de negocios aumentó exponencialmente.

376 En primer lugar, es preciso constatar que la tesis de la Comisión se basa en una suposición, según los propios términos de la Decisión impugnada.

377 En segundo lugar, procede señalar que la Comisión no fue capaz de explicar en la Decisión impugnada en qué consistía exactamente el riesgo relacionado con el volumen de negocios.

378 Cuando se le preguntó a este respecto en la vista, la Comisión indicó que se trataba más bien de un riesgo de inventario, a saber, el riesgo de que los productos que figuraban en el inventario de ASI, cuya sucursal irlandesa se encargaba de distribuir, se quedaran sin vender.

379 Para fundamentar su tesis según la cual la sucursal irlandesa de ASI había asumido el riesgo relacionado con la posible bajada de las ventas de ASI, la Comisión se limitó a realizar una atribución de este riesgo por exclusión, lo que, como se ha indicado en los apartados 361 y 362 de la presente sentencia, no constituye una base válida para la atribución.

380 Asimismo, en la vista la Comisión se refirió al esquema n.º 9 de la Decisión impugnada (expuesto en el considerando 122 de dicha Decisión), que reproduce un cuadro que aparece en el acuerdo de reparto de costes sobre los riesgos asumidos por Apple Inc., de una parte, y por ASI y por AOE, de otra. Pues bien, tal como se ha constatado en los apartados 263 a 268 y 271 de la presente sentencia, este cuadro establece la lista de los riesgos que ASI podía tener que asumir, pero no prueba que esos riesgos fueran efectivamente asumidos por ASI. Además, este cuadro se refiere a ASI, y no a su sucursal irlandesa.

381 En cambio, Apple Inc., ASI y AOE presentaron, en el marco del procedimiento administrativo y del presente recurso, elementos de prueba que demuestran que Apple Inc. y ASI habían celebrado acuerdos marco con los fabricantes de los productos de la marca Apple (u OEM) de manera centralizada para todo el grupo Apple, en Estados Unidos.

382 Asimismo, Apple Inc., ASI y AOE presentaron pruebas relativas a otros acuerdos marco celebrados, también de manera centralizada para el conjunto del grupo Apple, con los principales compradores de los productos de la marca Apple, a saber, los operadores de telecomunicaciones, en concreto en la región EMEIA.

383 Por otro lado, Apple Inc., ASI y AOE presentaron elementos de prueba relativos a la política internacional de precios de los productos de la marca Apple, cuyo establecimiento está centralizado para todo el grupo Apple.

384 Resulta obligado constatar que los elementos de prueba aportados demuestran que la sucursal irlandesa de ASI no participó en las negociaciones y la firma de los acuerdos marco, ya sean los celebrados con los proveedores de los productos que distribuye, a saber, los OEM, o con los clientes a los que distribuye los productos de la marca Apple, como los operadores de telecomunicaciones. En efecto, ni siquiera se menciona a esta sucursal en dichos acuerdos.

385 Asimismo, los elementos de prueba presentados acreditan que la sucursal irlandesa de ASI no tenía poder de decisión en lo tocante a la oferta (a saber, la determinación de los productos a fabricar), la demanda (a saber, la determinación de los clientes a los que se iban a vender los productos) o los precios a los que se vendían estos productos de la marca Apple, en concreto en la región EMEIA, en la medida en que estos elementos se determinaban en virtud de los acuerdos marco.

386 Por lo tanto, tal como sostienen fundadamente ASI y AOE, no se pueden atribuir a la sucursal irlandesa de ASI los riesgos inherentes a los productos que queden sin vender o a una caída en la demanda, habida cuenta de que tanto la oferta como la demanda se determinaban de forma centralizada, al margen de dicha sucursal.

387 Los elementos de prueba aportados confirman el papel de la sucursal irlandesa de ASI, tal como se desprende de los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc., según los cuales esta sucursal, como distribuidor, tenía la responsabilidad de garantizar el flujo de productos entre los productores y los clientes y de recoger y transmitir a nivel del grupo datos sobre las previsiones de la oferta y la demanda en la región EMEIA, así como sobre los niveles de los inventarios. En efecto, no se supone que la sucursal irlandesa de ASI asumiera el riesgo económico que podría haberse derivado de una disminución del volumen de negocios de ASI en dicha región por el hecho de desempeñar funciones de «monitoring» para la región EMEIA.

388 Por último, en lo tocante a la afirmación que figura en el considerando 337 de la Decisión impugnada, según la cual las ventas de ASI se incrementaron de forma exponencial durante el período pertinente, mientras que los costes de funcionamiento de su sucursal irlandesa permanecieron estables, es preciso señalar que este hecho constituye más bien un indicio del impacto limitado de las actividades realizadas por dicha sucursal en el conjunto de las actividades comerciales de ASI.

389 Además, tal circunstancia no basta, por sí sola, para poner en entredicho la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios. En efecto, la Comisión fundamentó su línea de razonamiento sin indicar la razón por la cual un alza en las ventas de la empresa ASI debería haber implicado necesariamente un incremento de los beneficios atribuibles a su sucursal irlandesa.

390 En consecuencia, procede constatar que la Comisión no ha logrado demostrar que la sucursal irlandesa de ASI fuera responsable del riesgo relacionado con el volumen de negocios.

3) Sobre el riesgo relacionado con las garantías de los productos

391 En el considerando 338 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que, habida cuenta de que ASI había proporcionado garantías para todos los productos vendidos en la región EMEIA y de que estas garantías constituían la parte más significativa de su pasivo, los riesgos relativos a estas no habían podido ser asumidos por ASI, que carecía de personal, sino, necesariamente, por su sucursal irlandesa.

392 Más concretamente, la Comisión sostuvo, en el considerando 338 de la Decisión impugnada, que estos riesgos constituían el pasivo más significativo de ASI, que se transfirió a Apple Distribution International (ADI), una sociedad vinculada del grupo Apple. La Comisión se remitió, a este respecto, al considerando 135 de la Decisión impugnada, en el que se explica que ADI se hizo cargo de las actividades de distribución en la región EMEIA por cuenta de ASI y que, a tal fin, en virtud de un memorándum fechado el 23 de abril de 2012, ADI asumió el pasivo de ASI, cuyo elemento más significativo estaba constituido por la garantía devengada respecto de los productos.

393 En primer término, estos elementos fácticos puestos de relieve por la Comisión demuestran que las garantías de los productos de la marca Apple en la región EMEIA eran asumidas por ASI y que la garantía devengada formaba parte del pasivo de dicha empresa, hasta 2012. Pues bien, esta información no permite, por sí sola, establecer un vínculo entre los riesgos que representa esta garantía otorgada por ASI, materializada en las provisiones que figuran en el pasivo del balance de esta última, y su sucursal irlandesa. Asimismo, la teoría de la Comisión no es válida para los años posteriores a 2012, cuando estos riesgos se transmitieron a ADI. Sin embargo, la Comisión no limitó su razonamiento al período que concluyó en 2012.

394 En segundo término, el riesgo relacionado con las garantías de los productos no puede atribuirse a la sucursal irlandesa de ASI si esta última no es responsable, desde un punto de vista económico, de las reclamaciones que se realicen invocando tal garantía. Pues bien, la Comisión no ha aportado elementos de prueba que demuestren que la sucursal irlandesa de ASI asumiera esa responsabilidad.

395 En tercer término, si bien es cierto que está acreditado que la sucursal irlandesa de ASI gestionó el servicio postventa AppleCare, tal como se ha señalado en los anteriores apartados 276 a 278, las funciones desempeñadas por esta sucursal en el marco de dicho servicio, no obstante, son de naturaleza auxiliar en relación con las propias garantías.

396 En efecto, Irlanda, así como ASI y AOE, se basan, para rebatir lo que arguye la Comisión, en particular, en los informes *ad hoc* que presentaron y en los que se sustentó la propia Comisión, que describen las actividades de las sucursales irlandesas relacionadas con las garantías de los productos de la marca Apple. Según estos informes, la sucursal irlandesa de ASI fue responsable, en el marco del servicio AppleCare, esencialmente de:

– la recogida de datos sobre los productos defectuosos;

– la gestión de la red de reparadores no vinculados autorizados;

– la distribución de piezas para la reparación en esta red;

– la gestión del centro de atención telefónica.

397 Habida cuenta de la naturaleza auxiliar de estas funciones, no cabe concluir, en ausencia de otros elementos de prueba, que la sucursal irlandesa de ASI asumiera las consecuencias económicas derivadas de las garantías de los productos, tal como ASI y AOE confirmaron en la vista.

398 Además, la circunstancia relativa al número significativo de empleados dedicados al servicio AppleCare no es, por sí sola, decisiva, habida cuenta de que este servicio engloba, en particular, el centro de atención telefónica para los servicios postventa, que es, naturalmente, una función que precisa de mucho personal.

399 Por otro lado, la Comisión no ha aportado otras pruebas que demuestren que el personal de la sucursal irlandesa de ASI interviniera activamente en la adopción de las decisiones que afectaban de forma significativa a los riesgos relacionados con la garantía de los productos de la marca Apple vendidos por ASI y que dicha sucursal tuviera la responsabilidad económica última de tales riesgos en virtud de esa garantía.

400 En estas circunstancias, no se puede inferir de la gestión del servicio AppleCare por parte de la sucursal irlandesa de ASI que esta sucursal asumiera los riesgos relacionados con las garantías para los productos de la marca Apple.

4) Sobre los riesgos relacionados con las actividades de los contratistas externos

401 En el considerando 339 de la Decisión impugnada, la Comisión afirmó que, en la medida en que ASI subcontrataba sistemáticamente su función de distribución a contratistas externos fuera de Irlanda, la cifra de ventas totales habría sido un indicador del nivel de beneficios más apropiado, habida cuenta del riesgo asumido por la sucursal irlandesa con respecto a productos no manejados en Irlanda.

402 De entrada, procede señalar que la respuesta a la cuestión de determinar en qué consistía el riesgo que habría generado una circunstancia como la mencionada en el apartado 401 precedente y cómo soportó dicho riesgo la sucursal irlandesa de ASI no se desprende claramente de la lectura del considerando 339 de la Decisión impugnada. Pues bien, no puede considerarse que tal apreciación, que se presta a interpretaciones diversas, respalde válidamente la línea de razonamiento a título subsidiario de la Comisión.

403 En todo caso, al ser interrogada sobre este punto en la vista, la Comisión indicó que se trataba del mismo tipo de riesgo que el contemplado en el considerando 337 de la Decisión impugnada, a saber, un riesgo relacionado con la posibilidad de un descenso en la demanda y de que hubiera productos no vendidos, cuando ASI subcontrataba sus funciones de distribución a contratistas externos sin dejar de ser propietaria de dichos productos.

404 Por lo tanto, suponiendo que pueda entenderse que el riesgo contemplado por la Comisión en el considerando 339 de la Decisión impugnada es del mismo tipo que el riesgo relacionado con el volumen de negocios, identificado en el considerando 337 de la Decisión impugnada, también se aplican las mismas consideraciones expuestas en los anteriores apartados 376 a 390 a este tipo de riesgo, cuya asunción por parte de la sucursal irlandesa de ASI sigue sin estar acreditada.

405 De otro lado, suponiendo que exista tal riesgo, el mero hecho de la externalización de determinadas actividades de distribución a contratistas externos, fuera de Irlanda, no permite corroborar, sin otra indicación, la postura según la cual ese riesgo debe atribuirse a la sucursal irlandesa de ASI.

406 En efecto, el hecho de que, a resultas de operaciones con proveedores y clientes, negociadas y organizadas en Estados Unidos, la distribución de los productos en cuestión se gestione fuera de Irlanda mediante contratistas externos más bien refuerza la tesis de que la sucursal irlandesa de ASI no soporta los riesgos que pudieran derivarse de la misma.

407 De las consideraciones anteriores se desprende que la Comisión no ha logrado demostrar que la sucursal irlandesa de ASI haya soportado efectivamente los riesgos identificados en los considerandos 336, 337 y 339 de la Decisión impugnada.

b) Sobre la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios de la sucursal irlandesa de AOE

408 En lo tocante a AOE, en los considerandos 343 y 344 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que, habida cuenta de la falta de presencia física de AOE o de empleados capaces de gestionar los riesgos fuera de su sucursal irlandesa, debía considerarse que esta última era la que asumía la totalidad de los riesgos, en particular los relativos a los inventarios. En estas circunstancias, dicha institución consideró que un indicador del nivel de beneficios que incluyera los costes totales habría sido más apropiado que los costes de funcionamiento.

409 La Comisión basa sus aseveraciones en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Sin embargo, es preciso señalar que, tal como se ha indicado en el apartado 357 de la presente sentencia, estas no proponen la utilización de un nivel de beneficios concreto, como los costes totales, y no se oponen al uso de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios.

410 Además, según el apartado 2.93 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, al que se remite la Comisión en el considerando 343 de la Decisión impugnada, «al aplicar el [MMNO] sobre la base de los costes suele recurrirse a costes completos». De ello se deduce que, en principio, no se excluye que los costes de funcionamiento puedan constituir un indicador apropiado del nivel de beneficios.

411 Por otro lado, la afirmación de la Comisión según la cual, para una empresa de fabricación como AOE, es más adecuado un indicador del nivel de beneficios que incluya costes totales no puede prosperar en el presente asunto. En efecto, tal como se ha indicado en el anterior apartado 12, es AOE y no su sucursal irlandesa la propietaria de los materiales utilizados, de los productos en curso de fabricación y de los productos terminados. En la medida en que los costes totales tienen en cuenta los costes de todos estos elementos, el uso de los costes totales como indicador del nivel de beneficios no parece, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, el más adecuado para reflejar el valor de las funciones realmente desempeñadas por la sucursal irlandesa de AOE, habida cuenta, en particular, de los activos de esta última.

412 En estas circunstancias, la Comisión no ha conseguido demostrar que el indicador del nivel de beneficios basado en los costes totales, que propone, sería más apropiado en el presente asunto, a los efectos de determinar los beneficios en condiciones de plena competencia para la sucursal irlandesa de AOE.

c) Conclusiones sobre la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios

413 A tenor de las consideraciones precedentes, procede concluir que, en la Decisión impugnada, la Comisión no logró demostrar que la elección de los costes de funcionamiento de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como indicador del nivel de beneficios en la aplicación de un método unilateral de atribución de beneficios fuera inapropiada.

414 Además y en todo caso, la Comisión tampoco presentó elementos de prueba que pudieran demostrar que la mencionada elección, como tal, debía llevar necesariamente a la conclusión de que las resoluciones fiscales controvertidas habían reducido la carga fiscal de ASI y de AOE en Irlanda.

415 A este respecto, el Tribunal constata que ni los contactos que precedieron a la adopción de las resoluciones fiscales controvertidas, ni Irlanda, así como tampoco ASI y AOE, al ser interrogadas sobre este extremo en el marco del presente procedimiento, han podido explicar de manera suficiente cuál era la justificación de las incoherencias detectadas en las referidas resoluciones en lo tocante a los

costes de funcionamiento, adoptados como base para el cálculo del beneficio imponible de las sucursales en la resolución fiscal de 1991 y que dejaron de incluirse como base para el cálculo del beneficio imponible de las sucursales en la resolución fiscal de 2007.

416 No obstante, aun cuando existen incoherencias que ponen de manifiesto fallos en la metodología del cálculo de los beneficios imponibles, efectuado en el marco de las resoluciones fiscales controvertidas, procede recordar las consideraciones expuestas en el apartado 348 de la presente sentencia, según las cuales la Comisión no puede limitarse a invocar un error metodológico, sino que debe probar que se ha concedido efectivamente una ventaja, en la medida en que dicho error haya dado lugar efectivamente a una reducción de la carga fiscal de las empresas de que se trate en comparación con la que habrían soportado con arreglo a las normas fiscales ordinarias. Pues bien, se ha de precisar asimismo que la Comisión no sostuvo en la Decisión impugnada que la exclusión de determinadas categorías de costes de funcionamiento adoptados como base para el cálculo del beneficio atribuido a las sucursales de ASI y de AOE diera lugar a una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

417 Por consiguiente, deben estimarse las imputaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, respecto de las constataciones de la Comisión sobre el error metodológico relativo a la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE en el marco de la línea de razonamiento a título subsidiario.

4. Sobre los niveles de beneficios aceptados en las resoluciones fiscales controvertidas

418 En los considerandos 346 a 359 de la Decisión impugnada, la Comisión cuestionó los niveles de beneficios de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE aceptados por las resoluciones fiscales controvertidas, al mismo tiempo que señalaba que el grupo Apple no había presentado a las autoridades fiscales irlandesas ningún informe sobre la atribución de beneficios ni facilitado ninguna otra explicación para sustentar sus propuestas que dieron lugar a las resoluciones fiscales controvertidas.

419 Por un lado, por lo que se refiere a ASI, en el considerando 346 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que la resolución fiscal de 1991 había aceptado como beneficio imponible un margen del 12,5 % sobre los costes de funcionamiento de su sucursal irlandesa, mientras que la resolución fiscal de 2007 había aceptado un margen del [*confidencial*].

420 Por otro lado, en lo referente a AOE, en el considerando 347 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que el beneficio imponible avalado por las autoridades fiscales irlandesas era del [*confidencial*] de los costes de funcionamiento, un porcentaje que se reducía al [*confidencial*] cuando el beneficio imponible fuera superior a [*confidencial*]. En la resolución fiscal de 2007, el beneficio imponible correspondía al [*confidencial*] de los costes de funcionamiento de la sucursal, incrementado en un rendimiento del [*confidencial*] del volumen de negocios, por la PI desarrollada por AOE. Dicha institución señaló asimismo que el beneficio imponible de AOE parecía haberse definido por negociación y haber dependido de consideraciones relacionadas con el empleo, como evidenciaba, a su entender, el hecho de tomar en consideración la necesidad de «no prohibir la expansión de las operaciones irlandesas» en el marco de los debates previos a la adopción de la resolución fiscal de 1991.

421 De los considerandos 348 y 349 de la Decisión impugnada se desprende que las explicaciones proporcionadas por Irlanda y por Apple Inc. en el procedimiento administrativo respecto al cálculo del beneficio imponible de ASI y de AOE no convencieron a la Comisión. Esta consideró que los beneficios aceptados por las autoridades fiscales irlandesas respecto a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE se habían basado en márgenes de beneficio muy reducidos, cuando, a su juicio, no existía ninguna lógica económica en que una empresa aceptara unos beneficios tan bajos.

422 Específicamente, en lo que atañe a la resolución fiscal de 2007, en los considerandos 350 a 359 de la Decisión impugnada, la Comisión se centró en el razonamiento *a posteriori* que figuraba en los informes *ad hoc* preparados por los respectivos asesores fiscales de Irlanda y del grupo Apple, relativo a los niveles de beneficios acordados para las sucursales irlandesas de ASI y de AOE. Según la Comisión, estos informes se habían basado en un estudio de comparabilidad cuya pertinencia se cuestionaba debido a que los productos ofrecidos por las empresas seleccionadas a los efectos de la comparabilidad no eran comparables con los productos de marca de alta calidad ofrecidos por el grupo Apple. Más concretamente, la Comisión afirmó que los riesgos relacionados con las garantías de los productos de alta gama asumidos por ASI no eran comparables con los soportados por las empresas seleccionadas en el estudio por sus productos. Además, puso de relieve el hecho de que al menos tres empresas, entre las cincuenta y dos seleccionadas, estaban en situación de liquidación judicial.

423 Por otro lado, en los considerandos 354 y 355 de la Decisión impugnada, la Comisión, en aras de la exhaustividad, realizó de todos modos su propio análisis del nivel de beneficios que se debería haber atribuido a ASI y a AOE, usando las mismas empresas comparables utilizadas en el informe *ad hoc* presentado por Irlanda, pero tomando como indicador del nivel de beneficios, en cuanto a ASI, la cifra de negocios (procedente de las ventas) y, por lo que respecta a AOE, los costes totales. Como resultado de este análisis corregido, la Comisión llegó a la conclusión de que los niveles de beneficios aceptados en las resoluciones fiscales controvertidas eran excesivamente bajos.

424 En efecto, en lo referente a ASI, en el considerando 355 de la Decisión impugnada, la Comisión constató que, al tomar las ventas de las empresas elegidas en el estudio de comparabilidad como indicador del nivel de beneficios, en 2012, el rendimiento mediano era del 3 %, con un rango intercuartil del 1,3 al 4,5 %. Pues bien, la Comisión señaló que los ingresos empresariales atribuidos a la sucursal irlandesa de ASI, como beneficios imponibles en virtud de la resolución fiscal de 2007, para el año 2012, fueron de aproximadamente [*confidencial*], lo que suponía aproximadamente el [*confidencial*] de la cifra de negocios de ASI en 2012. Este rendimiento era casi 20 veces inferior al obtenido por la Comisión en su análisis corregido.

425 Por lo que respecta a AOE, en el considerando 357 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que su beneficio imponible en 2012 había ascendido a aproximadamente un [*confidencial*] de los costes totales de la sucursal irlandesa. Este porcentaje caía dentro del rango intercuartil presentado en los informes *ad hoc* de los respectivos asesores fiscales de Irlanda y del grupo Apple y era cercano al percentil 25, considerado por los asesores fiscales constitutivo del extremo inferior de un rango en condiciones de plena competencia. Así, la Comisión señaló que, de acuerdo con el informe *ad hoc* presentado por Apple Inc., para el período 2009-2011, el margen del cuartil inferior sobre los costes totales era del [*confidencial*] con una mediana del [*confidencial*] y, según el informe *ad hoc*, presentado por Irlanda, para el período 2007-2011, el margen del cuartil inferior sobre los costes totales fue del [*confidencial*] (con una mediana del [*confidencial*]).

426 No obstante, en los considerandos 358 y 359 de la Decisión impugnada, la Comisión precisó que los citados informes no podían fundamentar la conclusión *a posteriori* según la cual la remuneración de las funciones desempeñadas por la sucursal irlandesa de AOE era conforme con el principio de plena competencia. En primer lugar, esa institución puso en entredicho la comparabilidad de los datos, habida cuenta de que no se había facilitado ningún análisis detallado de la comparabilidad de cada uno de los negocios de las empresas seleccionadas y de la estructura de costes. En segundo lugar, expuso que se había aceptado el percentil 25 como extremo inferior del rango, lo que considera que correspondía a un enfoque demasiado amplio, en particular en vista de los problemas de comparabilidad identificados en los informes *ad hoc* en cuestión. Por último, la Comisión señaló que, en los informes *ad hoc*, se había realizado la comparación únicamente en relación con empresas de fabricación, cuando la sucursal irlandesa de AOE también había prestado servicios compartidos a otras empresas del grupo Apple en la región EMEIA, como servicios financieros, servicios relativos a los sistemas y tecnologías de la información y servicios en materia de recursos humanos.

427 Sobre la base de estas apreciaciones, en el considerando 360 de la Decisión impugnada, la Comisión concluyó que las resoluciones fiscales controvertidas habían validado una remuneración que las sucursales irlandesas no habrían aceptado, desde la perspectiva de su propia rentabilidad, si hubieran sido empresas separadas e independientes implicadas en las mismas actividades o en actividades similares en las mismas condiciones, o en condiciones similares.

428 Las partes discrepan acerca tanto de la existencia como del impacto de los errores identificados por la Comisión respecto de los niveles de beneficios aceptados por las resoluciones fiscales controvertidas y sobre la validación *a posteriori* de dichos beneficios, propuesta en los informes *ad hoc* preparados por los respectivos asesores fiscales de Irlanda y del grupo Apple.

a) Sobre la remuneración de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, validada por la resolución fiscal de 1991

429 En primer lugar, la Comisión reprocha a las autoridades fiscales irlandesas haber aceptado, en las resoluciones fiscales controvertidas, unos niveles de beneficios para las sucursales irlandesas de ASI y de AOE sin que ningún informe respaldara tales niveles de beneficios.

430 Por una parte, debe señalarse que Irlanda, así como ASI y AOE, alegan que, en la época en que se adoptaron las resoluciones fiscales controvertidas, con arreglo a la legislación fiscal irlandesa aplicable no se exigía la presentación de un informe sobre la atribución de beneficios, extremo que la Comisión no ha negado.

431 Por otra parte, procede señalar que la imputación de la Comisión se refiere a un error metodológico (o a la ausencia de metodología), en la medida en que tiene por objeto los fallos en el método de cálculo de los beneficios imponibles avalado por las resoluciones fiscales controvertidas, debido a la falta de informes de atribución de beneficios.

432 Es cierto que las explicaciones ofrecidas por el grupo Apple a las autoridades fiscales irlandesas sobre la justificación de los niveles de beneficios propuestos, según se reproducen en el considerando 64 de la Decisión impugnada, eran sucintas. En efecto, el grupo Apple alegó que los niveles propuestos estaban por encima de un margen del 15 %, que normalmente obtendría un «cost center», pero por debajo de un margen del 100 %, que podría ser habitual en la industria farmacéutica, que no era comparable con el sector informático. Igualmente, debe recordarse que el grupo Apple reconoció ante las autoridades fiscales irlandesas que su propuesta no se basaba en ningún fundamento científico, pero consideraba que tal propuesta daba lugar a un importe de beneficios imponibles suficientemente significativo.

433 A este respecto, el Tribunal señala que ni los contactos que precedieron a la adopción de las resoluciones fiscales controvertidas, ni Irlanda, así como tampoco ASI y AOE, al ser interrogadas sobre este punto en el marco del presente procedimiento, han podido explicar de manera suficiente cuál era la justificación exacta de los indicadores y de las cifras que se consideraron para el cálculo de los beneficios imponibles de ASI y de AOE. Así, ningún elemento de prueba concreto y contemporáneo explica las razones que justifican el nivel de los porcentajes de los costes de funcionamiento adoptados en las resoluciones fiscales controvertidas y menos aún su evolución a lo largo del tiempo.

434 No obstante, es obligado constatar que, aparte de mencionar la falta de informes sobre la atribución de beneficios, la Comisión no realizó su análisis para demostrar que, en virtud de dicho cálculo, los impuestos efectivamente pagados por ASI y por AOE sobre la base de las resoluciones fiscales controvertidas eran inferiores a los que se deberían haber pagado en ausencia de las resoluciones fiscales controvertidas, con arreglo a las normas fiscales ordinarias.

435 Así, por las mismas razones ya expuestas en el apartado 332 de la presente sentencia, la mera constatación de un error relativo a la metodología empleada para el cálculo de los beneficios que se han de atribuir a las sucursales no basta para demostrar que las resoluciones fiscales controvertidas confirieron una ventaja a ASI y a AOE.

436 En segundo lugar, la Comisión reprochó a las autoridades fiscales irlandesas el hecho de haber aceptado, sin justificación, un umbral para los beneficios imponibles de AOE, a saber, [*confidencial*], más allá del cual los beneficios imponibles ya no correspondían al 65 % de los costes de funcionamiento de la sucursal irlandesa, sino al [*confidencial*] de tales costes. Según la Comisión, un operador económico racional no habría aceptado una remuneración más baja, renunciando a una parte de sus beneficios, cuando sus costes de funcionamiento aumentaran, lo que indicaba un crecimiento del volumen de sus actividades, aun cuando dicha remuneración fuera suficiente para cubrir sus costes y obtener un cierto beneficio.

437 La Comisión afirmó que este umbral constituía una reducción fiscal concedida sobre la base de criterios no relacionados con el sistema fiscal, como las consideraciones relativas al empleo, y que, por tanto, se estimaba que proporcionaba una ventaja selectiva.

438 A este respecto, Apple Inc. argumentó, en el marco de sus observaciones a raíz de la decisión de incoación, que esta diferencia se justificaba por el hecho de que las inversiones fijas marginales necesarias para el desarrollo eran más significativas al principio de la actividad que cuando esta estaba en marcha. Por otro lado, en el marco de las respuestas a las preguntas escritas del Tribunal, ASI y AOE confirmaron que el umbral de [*confidencial*] nunca se había alcanzado y que, en consecuencia, el segundo porcentaje, reducido, no se había llegado a utilizar a los efectos del cálculo de los beneficios imponibles de AOE. La Comisión no ha cuestionado esta información.

439 En primer lugar, procede señalar que, si bien es cierto que se ha declarado que cuando las autoridades competentes disponen de una facultad discrecional amplia para determinar, en particular, los requisitos de la medida concedida sobre la base de criterios ajenos al sistema fiscal, como el mantenimiento del empleo, debe considerarse que el ejercicio de dicha facultad da lugar a una medida selectiva (sentencia de 18 de julio de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, apartado 27), no es menos cierto que, para determinar si unas medidas estatales pueden constituir ayudas de Estado, deben tenerse en cuenta principalmente los efectos de estas medidas en las empresas beneficiarias (véase la sentencia de 13 de septiembre de 2010, Grecia y otros/Comisión, T-415/05, T-416/05 y T-423/05, EU:T:2010:386, apartado 212 y jurisprudencia citada).

440 En todo caso, la mera alusión, en los contactos previos a la resolución fiscal de 1991 entre las autoridades fiscales irlandesas y el grupo Apple, al hecho de que este era uno de los mayores empleadores de la región en la que estaban establecidas las sucursales irlandesas de ASI y de AOE no prueba que los beneficios imponibles de ASI y de AOE se determinaran sobre la base de las cuestiones relacionadas con el empleo. En efecto, del informe del contacto en cuestión, reproducido en el considerando 64 de la Decisión impugnada, se desprende que la alusión a los empleados del grupo Apple en esa región se hizo como información sobre el contexto y la evolución de las actividades del grupo en la región y no como contrapartida de la propuesta sobre la atribución de los beneficios a las sucursales irlandesas de que se trata.

441 Así, en ausencia de otros elementos de prueba, la Comisión no puede alegar que la resolución fiscal en cuestión se adoptó como contrapartida de la eventual creación de empleos en la región.

442 En segundo lugar, se ha de señalar que nunca se alcanzó el umbral de que se trata y que, por tanto, los beneficios de la sucursal irlandesa de AOE nunca se atribuyeron sobre la base del porcentaje más reducido previsto en la resolución fiscal de 1991.

443 En efecto, el volumen de negocios de AOE disminuyó de manera significativa entre el período previo a la resolución fiscal de 1991, a saber, 751 millones de dólares estadounidenses (USD) en 1989, tal como se indica en el considerando 64 de la Decisión impugnada, y 2006, último año en el que se aplicó la resolución fiscal de 1991, a saber, 359 millones de USD, según se indica en el considerando 97 de la Decisión impugnada.

444 Por lo tanto, aun suponiendo que las alegaciones de la Comisión sobre la falta de justificación económica del umbral previsto en dicha resolución estuvieran acreditadas, esa institución no puede aducir que se otorgó una ventaja por la inclusión de un umbral en la resolución fiscal de 1991, cuando en realidad tal mecanismo no se ha aplicado.

445 En tercer lugar, aun cuando se debiera entender la alegación de la Comisión en el sentido de que los niveles de beneficios aceptados por las autoridades fiscales irlandesas eran demasiado bajos para las funciones desempeñadas por las sucursales, habida cuenta de los activos y riesgos correspondientes a dichas funciones, esta alegación no puede prosperar en ausencia de otros elementos de prueba.

446 En efecto, la línea de razonamiento a título subsidiario de la Comisión se basa en la premisa de que las autoridades fiscales irlandesas pudieron atribuir correctamente las licencias de la PI del grupo Apple a las sedes centrales, lo que, según las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, indica el ejercicio de funciones complejas o únicas. Pues bien, según se desprende de las conclusiones expuestas en el apartado 348 de la presente sentencia, la Comisión no ha conseguido demostrar que las sucursales irlandesas de ASI y de AOE desempeñaran las funciones más complejas.

447 Asimismo, particularmente en lo referente a ASI, la Comisión basa su razonamiento en la consideración de que la sucursal irlandesa asumió riesgos muy significativos en relación con las actividades del grupo Apple. Pues bien, tal como se desprende de las conclusiones expresadas en el apartado 407 de la presente sentencia, la Comisión no ha conseguido demostrar que la sucursal irlandesa de ASI soportara efectivamente estos riesgos.

448 Por consiguiente, en ausencia de otros elementos de prueba, la Comisión no ha logrado demostrar que los niveles de beneficios fijados con arreglo a la resolución fiscal de 1991 fueran demasiado bajos para remunerar las funciones efectivamente desempeñadas por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, habida cuenta de sus activos y sus riesgos.

b) Sobre la remuneración de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE avalada por la resolución fiscal de 2007

449 Además de la imputación relativa a la falta de un informe sobre la atribución de los beneficios en apoyo de la resolución fiscal de 2007, que se ha rechazado por los motivos expuestos en los apartados 430 a 435 de la presente sentencia, la Comisión cuestionó la remuneración de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, en forma de beneficios atribuidos a estas sucursales, de conformidad con la resolución fiscal de 2007, impugnando los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc. para justificar *ex post* el hecho de que esos beneficios se habían situado en rangos de plena competencia. En particular, la Comisión puso en entredicho la fiabilidad de los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc. debido a que las empresas escogidas para el estudio de comparabilidad que constituía la base de dichos informes no eran comparables con ASI y con AOE.

1) Sobre la elección de las empresas utilizadas en los análisis de comparabilidad

450 En la Decisión impugnada, la Comisión señaló, en particular, dos errores relativos a la comparabilidad de las empresas escogidas en el estudio de comparabilidad con la sucursal irlandesa de ASI. Por una parte, en el considerando 350 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que no era posible identificar a las empresas escogidas en el marco del informe *ad hoc* presentado por Apple Inc. Por otra

parte, en el considerando 351 de la Decisión impugnada, la Comisión destacó que la selección de las empresas comparables en los estudios de comparabilidad no incluía la consideración del hecho de que, contrariamente a dichas empresas, el grupo Apple vendía productos de marca de alta calidad y posicionaba sus productos en el mercado como tales. A este respecto, la Comisión señaló que, mientras que ASI era responsable de las garantías de los productos vendidos que, en el caso de productos de marca de alta calidad, generaban un riesgo muy elevado, las empresas comparables seleccionadas no estaban expuestas a tal riesgo.

451 En lo tocante a la comparabilidad con la sucursal irlandesa de AOE, la Comisión observó (en el considerando 359 de la Decisión impugnada) que el informe *ad hoc* presentado por Irlanda únicamente había tenido en cuenta a empresas de fabricación, cuando AOE también proporcionaba servicios compartidos a otras empresas del grupo Apple en la región EMEIA, como servicios financieros, servicios relativos a los sistemas y tecnologías de la información y servicios en materia de recursos humanos.

452 De entrada, procede señalar que, aun suponiendo que los errores identificados por la Comisión en relación con los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc. *ex post facto* estén acreditados y que desvirtúen las conclusiones de dichos informes, la Comisión no podía deducir de ello que las resoluciones fiscales controvertidas habían dado lugar a una reducción de la carga fiscal de ASI y de AOE en Irlanda.

453 En efecto, esos informes fueron presentados por Irlanda y Apple Inc. para demostrar *ex post facto* que los beneficios atribuidos a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE en virtud de las resoluciones fiscales controvertidas se habían situado en rangos de plena competencia. Ahora bien, la presentación de tales informes *ad hoc* por Irlanda y Apple Inc. no puede modificar la carga de la prueba relativa a la existencia de una ventaja en este caso, que recae en la Comisión, como se ha recordado en el apartado 100 de la presente sentencia.

454 En todo caso, procede examinar si los fallos identificados por la Comisión en los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc. están acreditados y permiten invalidar las conclusiones de dichos informes.

455 En primer término, es preciso señalar, tal como sostienen acertadamente Irlanda, así como ASI y AOE, que los análisis en materia de precios de transferencia no constituyen una ciencia exacta y que no se pueden buscar resultados exactos en cuanto al nivel considerado de plena competencia. A este respecto, se ha de recordar el apartado 1.13 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, el cual indica que el objetivo del ejercicio de determinación de los precios de transferencia es «llegar a una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable» y que «los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor tanto por parte de la administración tributaria como de los contribuyentes».

456 En segundo término, en cuanto a las empresas escogidas para el estudio de comparabilidad que constituye la base del informe *ad hoc* presentado por Apple Inc., sostienen ASI y AOE que, durante el procedimiento administrativo, Apple Inc. solicitó en varias ocasiones a la Comisión sus observaciones sobre este informe *ad hoc*, sin que se formulara ninguna petición concreta sobre los datos del estudio de comparabilidad. La Comisión no discute estas alegaciones. Asimismo, ASI y AOE aportaron, en el marco del presente recurso, los datos utilizados para dicho informe *ad hoc* indicando que se extrajeron de la misma base de datos que la utilizada en el marco del informe *ad hoc* presentado por Irlanda. La Comisión no ha planteado más objeciones específicas respecto del informe *ad hoc* presentado por Apple Inc.

457 En tercer término, en la medida en que la Comisión cuestionó, respecto de los dos informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc., la utilización de un estudio de comparabilidad basado en una búsqueda de comparables en una base de datos, procede observar lo que se expone a continuación.

458 En primer lugar, en la medida en que las objeciones de la Comisión deban entenderse en el sentido de que se oponen a la utilización de una base de datos comparables, como tal, no pueden prosperar. En efecto, sin el apoyo de una base de datos, no sería posible efectuar, en el marco de la segunda fase del método unilateral de atribución de beneficios, un estudio de comparabilidad que permita realizar una estimación de los beneficios considerados de plena competencia, que presupone que se pueda efectuar esta estimación con empresas comparables.

459 Pues bien, la Comisión no ha aportado elementos que justifiquen excluir, como tal, la utilización de bases de datos elaboradas por empresas especializadas independientes, como la que se empleó en los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc. En efecto, tal como sostienen fundadamente Irlanda, así como ASI y AOE, estas bases de datos se crean a partir de los códigos de la nomenclatura estadística de actividades económicas en la Comunidad Europea (NACE) y, a falta de pruebas que demuestren fallos que las invaliden, constituyen un fundamento empírico a partir del cual se pueden efectuar estudios de comparabilidad.

460 En segundo lugar, en lo atinente a los argumentos de la Comisión que tienen por objeto impugnar la comparabilidad de las empresas elegidas para el análisis de comparabilidad, por lo que respecta a la sucursal irlandesa de ASI, procede señalar que la Comisión se limitó a invocar los mismos argumentos que había formulado respecto de la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios, a saber, el hecho de que ASI era responsable de las garantías de los productos vendidos y que asumía un riesgo considerable por los productos de alta gama manipulados por subcontratistas externos, mientras que las empresas escogidas no asumían este tipo de riesgos tan significativos y, por tanto, no eran comparables. Pues bien, procede rechazar esta argumentación por las mismas razones ya expuestas en los apartados 391 a 402 de la presente sentencia.

461 Asimismo, al igual que Irlanda, así como ASI y AOE, debe observarse que, en la medida en que, tal como se ha concluido en el anterior apartado 413, no se podían excluir los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios en el presente asunto, el carácter de alta calidad de la marca no tiene una influencia significativa en la comparabilidad en el caso de autos. En efecto, tal como sostienen acertadamente ASI y AOE, el hecho de que una empresa distribuya productos de una marca de alta calidad no influye necesariamente en sus costes de funcionamiento en comparación con los costes de funcionamiento que debería soportar si distribuyera productos de menor calidad. Esta consideración se ha visto demostrada en este caso por el hecho, reconocido por la propia Comisión en el considerando 337 de la Decisión impugnada, de que los costes de funcionamiento de la sucursal irlandesa de ASI permanecieron relativamente estables en comparación con el incremento exponencial de las ventas de ASI.

462 En cuanto a las reservas sobre la comparabilidad de las empresas de fabricación escogidas en el marco del análisis de comparabilidad respecto de la sucursal irlandesa de AOE, debido a las funciones auxiliares que se considera que desempeñó esta sucursal, además de las actividades de fabricación, procede señalar que estas funciones auxiliares no son representativas del conjunto de funciones desempeñadas por dicha sucursal, tal como afirman justificadamente Irlanda, así como ASI y AOE. A este respecto, estas últimas se basan en particular en el análisis de las actividades de la sucursal irlandesa de AOE, efectuado en los informes *ad hoc* que presentaron, análisis que la Comisión no ha cuestionado en lo tocante a este punto concreto.

463 Por último, en lo referente a la circunstancia, mencionada por la Comisión, de que tres de las cincuenta y dos empresas elegidas para el análisis de comparabilidad se convirtieron en sociedades en liquidación, tales reservas no pueden afectar a la fiabilidad de este análisis en su conjunto. Además, estas empresas entraron en un proceso de liquidación judicial con posterioridad a los ejercicios para

los que se efectuó el análisis. Por otro lado, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, no parece, habida cuenta de las consideraciones indicadas en el apartado 455 de la presente sentencia, que el número de tres empresas, entre las cincuenta y dos contempladas en el análisis en cuestión, represente una proporción significativa que pueda falsear el resultado del estudio de comparabilidad.

464 En estas circunstancias, se debe concluir que la Comisión no ha logrado poner en entredicho la fiabilidad de los estudios de comparabilidad en los que se basan los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc. ni, por lo tanto, demostrar la falta de fiabilidad de dichos informes.

2) Sobre el análisis de comparabilidad corregido efectuado por la Comisión

465 Debe señalarse que, en los considerandos 353 a 356 de la Decisión impugnada, la Comisión realizó su propio análisis de comparabilidad, que puede denominarse el «análisis de comparabilidad corregido».

466 En el marco de su análisis de comparabilidad corregido, la Comisión trató de determinar si la remuneración de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, tal como la avalaron las resoluciones fiscales controvertidas, estaba comprendida en rangos de plena competencia.

467 En primer lugar, en lo tocante a la sucursal irlandesa de ASI, la Comisión utilizó los datos de las empresas seleccionadas en el informe *ad hoc* presentado por Irlanda, tomando a la sucursal irlandesa de ASI como parte objeto de análisis, y las ventas como indicador del nivel de beneficios. Estos datos se reprodujeron en el esquema n.º 13, que figura en el considerando 354 de la Decisión impugnada. De este modo, la Comisión comparó los beneficios atribuidos a la sucursal irlandesa de ASI en relación con las ventas de ASI con el rendimiento sobre las ventas mediano de las empresas seleccionadas en el marco del informe *ad hoc* presentado por Irlanda, respecto a los años 2007 a 2011.

468 De entrada, se ha de señalar que, ciertamente, el enfoque de la Comisión consistente en comparar, por un lado, los resultados de su propio análisis y, por otro, los beneficios imponibles de ASI en virtud de las resoluciones fiscales controvertidas, en principio, habría podido permitirle demostrar la existencia de una ventaja selectiva.

469 Sin embargo, las conclusiones del análisis de comparabilidad corregido efectuado por la Comisión no pueden desvirtuar las conclusiones de los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc., según las cuales los beneficios de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, determinados con arreglo a las resoluciones fiscales controvertidas, se situaban en rangos de plena competencia.

470 En primer término, es preciso constatar que el análisis de comparabilidad corregido de la Comisión se basa en las ventas como indicador del nivel de beneficios a los efectos de la aplicación del MMNO. Pues bien, tal como se desprende de las consideraciones expresadas en los apartados 402 y 412 anteriores, no se ha demostrado que el uso de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios fuera inapropiado en el presente asunto. Además, no se ha demostrado que la utilización de las ventas hubiera sido más apropiada.

471 En segundo término, debe recordarse que el análisis realizado por la Comisión, en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario, se basa en la premisa de que, en esencia, las funciones desempeñadas por la sucursal irlandesa de ASI fueron de naturaleza compleja y determinantes para el éxito de la marca Apple y, por consiguiente, actividades comerciales de ASI. Además, según la Comisión, dicha sucursal había asumido riesgos significativos en relación con las actividades de ASI. Pues bien, tal como se ha concluido en los apartados 348 y 407 de la presente sentencia, la Comisión no ha logrado demostrar que la sucursal de ASI desempeñara funciones complejas y asumiera esos riesgos significativos.

472 Por último, en los considerandos 353 a 355 de la Decisión impugnada, la Comisión pretendió valorar el rendimiento sobre las ventas mediano de las empresas comparables frente al rendimiento sobre las ventas mediano de ASI, en función del beneficio atribuido a su sucursal irlandesa, en virtud de la resolución fiscal de 2007. Ahora bien, este enfoque no es conforme con el criterio autorizado por la OCDE, ni con el artículo 25 de la TCA 97, en la medida en que el rendimiento sobre las ventas de ASI no puede reflejar, en el caso de su sucursal irlandesa, el valor de las funciones que desempeñó efectivamente esta sucursal, por las razones que se detallan a continuación.

473 Por una parte, tal como se ha indicado en los apartados 384 y 385 de la presente sentencia, las funciones de distribución realizadas por la sucursal irlandesa de ASI consistieron en la compra, la venta y la distribución de productos de la marca Apple, en virtud de los acuerdos marco negociados al margen de dicha sucursal. Por lo tanto, el valor añadido aportado por la sucursal irlandesa de ASI no puede inferirse del rendimiento sobre las ventas de ASI.

474 Por otra parte, las funciones efectivamente desempeñadas por la sucursal irlandesa de ASI no tuvieron un impacto determinante en la PI del grupo Apple, ni en la marca Apple, tal como se ha constatado en el apartado 341 de la presente sentencia. Pues bien, estos dos factores están intrínsecamente relacionados y pueden englobarse bajo la marca Apple, que designa productos de alta calidad, y que en el considerando 351 de la Decisión impugnada la propia Comisión consideró que afectaba de manera determinante al valor de las ventas de ASI. Por este motivo, el rendimiento sobre las ventas de ASI no ofrece una imagen realista de la contribución efectiva de su sucursal irlandesa a dichas ventas.

475 En estas circunstancias, las conclusiones del análisis de comparabilidad corregido efectuado por la Comisión en cuanto a la remuneración de la sucursal irlandesa de ASI, análisis que empleó las ventas como indicador del nivel de beneficios, no pueden desvirtuar las conclusiones de los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y Apple Inc., que utilizaron los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios.

476 En segundo lugar, por lo que respecta a la remuneración de AOE, según indicó la propia Comisión en el considerando 357 de la Decisión impugnada, los resultados del análisis de comparabilidad adoptado por la Comisión, tal como se han resumido en el apartado 425 de la presente sentencia, muestran que los beneficios atribuidos a la sucursal irlandesa de AOE en Irlanda, con arreglo a las resoluciones fiscales controvertidas, se situaban en rangos que podían considerarse de plena competencia.

477 Por lo tanto, los resultados del análisis realizado por la Comisión, en esencia, confirman las conclusiones que resultan de los informes *ad hoc* presentados por Irlanda y por Apple Inc., según las cuales los beneficios atribuidos a la sucursal irlandesa de AOE estaban comprendidos en rangos de plena competencia. A este respecto, procede señalar, a la luz de las consideraciones expuestas en el apartado 455 de la presente sentencia respecto de los análisis en materia de precios de transferencia, que el hecho de que estos resultados se sitúen más bien en el extremo inferior de un rango de plena competencia no puede invalidar dichos resultados.

478 A tenor de las consideraciones precedentes, procede estimar las imputaciones formuladas por Irlanda, así como por ASI y por AOE, respecto de las apreciaciones de la Comisión sobre el error metodológico relativo a los niveles de beneficios aceptados en las resoluciones fiscales controvertidas.

5. Conclusiones sobre las apreciaciones de la Comisión en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario

479 Las apreciaciones realizadas anteriormente en lo tocante a los fallos en los métodos de cálculo de los beneficios imponibles de ASI y de AOE demuestran el carácter incompleto y en ocasiones incoherente de las resoluciones fiscales controvertidas. No obstante, por sí solas, estas circunstancias no son suficientes para probar la existencia de una ventaja, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

480 En efecto, la Comisión no ha logrado demostrar que los errores metodológicos que había esgrimido contra los métodos de atribución de beneficios avalados por las resoluciones fiscales controvertidas, relativos a la elección de las sucursales irlandesas como partes objeto de análisis (apartado 351 de la presente sentencia), a la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios (apartado 417 de la presente sentencia) y a los niveles de beneficios aceptados por las resoluciones fiscales controvertidas (apartado 478 de la presente sentencia), hayan dado como resultado una disminución de los beneficios imponibles de ASI y de AOE en Irlanda. Por consiguiente, aquella institución no ha logrado demostrar que estas resoluciones otorgaran una ventaja a dichas empresas.

481 En estas circunstancias, deben estimarse los motivos invocados por Irlanda, así como por ASI y por AOE, basados en el hecho de que, en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario, la Comisión no ha logrado demostrar la existencia de una ventaja en el presente asunto, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

F. Sobre los motivos que cuestionan las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de la línea de razonamiento a título alternativo (quinto motivo en el asunto T-778/16 y noveno motivo en el asunto T-892/16)

482 La Comisión expuso su línea de razonamiento a título alternativo en los considerandos 369 a 403 de la Decisión impugnada, que comporta una alternativa entre dos partes.

483 En primer lugar, en los considerandos 369 a 378 de la Decisión impugnada, la Comisión afirmó que el principio de plena competencia era inherente a la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 y que, en la medida en que las resoluciones fiscales controvertidas establecían una excepción a dicho principio, proporcionaban una ventaja selectiva en forma de una reducción de la base imponible de ASI y de AOE.

484 En segundo lugar, en los considerandos 379 a 403 de la Decisión impugnada, la Comisión argumentó que, incluso si la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 no se rigiera por el principio de plena competencia, aun así debía considerarse que las resoluciones fiscales controvertidas otorgaban una ventaja selectiva a ASI y a AOE debido a que esas resoluciones eran resultado de la facultad discrecional ejercida por las autoridades fiscales irlandesas.

485 Irlanda, así como ASI y AOE, rebaten, en lo esencial, las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de las dos partes de la línea de razonamiento a título alternativo.

1. Sobre la primera parte de la línea de razonamiento a título alternativo de la Comisión

486 Mediante la primera parte de su línea de razonamiento a título alternativo, la Comisión consideró que las resoluciones fiscales controvertidas establecían una excepción al artículo 25 de la TCA 97, por estimar que el principio de plena competencia era inherente a dicho artículo (considerando 377 de la Decisión impugnada). A continuación, la Comisión se remitió a su línea de razonamiento a título subsidiario, en el marco de la cual consideró que las resoluciones fiscales controvertidas no permitían

llegar a una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia y, en consecuencia, concluyó que estas resoluciones habían otorgado una ventaja selectiva a ASI y a AOE (considerando 378 de la Decisión impugnada).

487 A este respecto, basta con señalar que, en la medida en que la primera parte de la línea de razonamiento a título alternativo de la Comisión se basa en las apreciaciones que esta realizó en virtud de la línea de razonamiento a título subsidiario y que, tal como se ha concluido en el anterior apartado 481, la Comisión no puede basarse en tal línea de razonamiento para declarar la existencia de una ventaja en el caso de autos, procede concluir que la Comisión tampoco puede basarse en la primera parte de su línea de razonamiento principal para declarar la existencia de una ventaja selectiva en el presente asunto.

488 En estas circunstancias, debe concluirse que, mediante la primera parte de la línea de razonamiento a título alternativo, la Comisión no ha logrado demostrar que las resoluciones fiscales controvertidas concedieran una ventaja selectiva a ASI y a AOE.

2. Sobre la segunda parte de la línea de razonamiento a título alternativo de la Comisión

489 En el marco de la segunda parte de la línea de razonamiento a título alternativo, la Comisión mantiene que, aun suponiendo que la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 no se rigiera por el principio de plena competencia, las resoluciones fiscales controvertidas confirieron de todos modos una ventaja selectiva a AOE y a ASI, habida cuenta de que fueron adoptadas de manera discrecional por las autoridades fiscales irlandesas.

490 Por una parte, la Comisión sostuvo que había demostrado, mediante sus líneas de razonamiento a título principal y subsidiario, que las resoluciones fiscales controvertidas habían aprobado unos métodos de atribución de beneficios que implicaban una reducción del beneficio imponible de ASI y de AOE en Irlanda y que proporcionaban una ventaja económica en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

491 Por otra parte, la Comisión afirmó que, en la medida en que el artículo 25 de la TCA 97 no define ningún criterio objetivo relativo al reparto de los beneficios entre las distintas partes de una misma empresa no residente, la facultad discrecional de que disponen las autoridades fiscales irlandesas para aplicar esta disposición no se basa en criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal, lo que conlleva una presunción de selectividad para las resoluciones fiscales controvertidas. Asimismo, la Comisión examinó once resoluciones fiscales que Irlanda le había comunicado y apreció un cierto número de incoherencias, sobre cuya base consideró que la práctica de las autoridades fiscales irlandesas en materia de resoluciones fiscales era discrecional, ya que no se utilizaba ningún criterio consistente para determinar los beneficios que se debían atribuir a las sucursales irlandesas de empresas no residentes con el fin de aplicar el artículo 25 de la TCA 97.

492 La Comisión concluyó de ello que las resoluciones fiscales controvertidas se habían adoptado en virtud de la facultad discrecional de las autoridades fiscales irlandesas en ausencia de criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal y que, por tanto, debía considerarse que esas resoluciones otorgaban una ventaja selectiva a ASI y a AOE en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

493 Por lo que respecta a las consideraciones de la Comisión, en primer término, debe señalarse que, habida cuenta de que esta no ha conseguido demostrar la existencia de una ventaja mediante sus líneas de razonamiento a título principal y subsidiario, no está en disposición de demostrar la existencia de una ventaja selectiva en el presente asunto únicamente mediante su línea de razonamiento a título alternativo tal como se ha descrito anteriormente. En efecto, aun suponiendo que se considere acreditada la existencia de una facultad discrecional de las autoridades fiscales, tal

existencia de una facultad discrecional no implica necesariamente que esta se ejerciera con el fin de disminuir la carga fiscal del beneficiario de la resolución fiscal, en comparación con la que debería haber soportado en condiciones normales.

494 Así, la línea de razonamiento a título alternativo de la Comisión no basta para demostrar la existencia de una ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

495 En segundo término y en todo caso, la Comisión no ha logrado demostrar que las autoridades irlandesas ejercieran una amplia facultad discrecional en el presente asunto.

496 En efecto, es preciso recordar la jurisprudencia según la cual, para acreditar el carácter selectivo de una ventaja fiscal, no es necesario que las autoridades nacionales competentes dispongan de una facultad discrecional para concederla. No obstante, la existencia de tal facultad puede permitir a los poderes públicos favorecer a determinadas empresas o producciones en detrimento de otras, en particular en el caso de que las autoridades competentes dispongan de una facultad discrecional para determinar los beneficiarios y los requisitos de la medida concedida sobre la base de criterios ajenos al sistema fiscal (sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros, C-128/16 P, EU:C:2018:591, apartado 55).

497 Es preciso constatar que, en el considerando 381 de la Decisión impugnada, la Comisión se limitó a afirmar que Irlanda no había identificado ninguna norma objetiva relativa al reparto de beneficios de una empresa no residente a los efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97. Esa institución concluyó directamente, en ese mismo considerando 381, que «esto [significaba] que el margen de discreción de [las autoridades fiscales irlandesas] en la aplicación de dicha disposición no se basa[ba] en criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal, lo que da[ba] lugar a una presunción de ventaja selectiva».

498 Pues bien, tal como se ha indicado en los apartados 238 y 239 de la presente sentencia, la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 exige efectuar un análisis objetivo de los hechos, que incluya, en primer término, la identificación de las actividades realizadas por la sucursal, los activos que esta utiliza para sus funciones y los correspondientes riesgos que asume, y, en segundo término, la determinación del valor de este tipo de actividades en el mercado. Dicho análisis se corresponde en esencia con el propuesto por el criterio autorizado por la OCDE.

499 Por lo tanto, la Comisión no puede sostener que la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 por parte de las autoridades fiscales irlandesas no implica la utilización de ningún criterio coherente para determinar la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de empresas no residentes.

500 Es verdad que, en el presente asunto, la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 por parte de las autoridades fiscales irlandesas en el marco de las resoluciones fiscales controvertidas no se ha documentado suficientemente. En efecto, tal como se ha constatado en los apartados 347 y 433 anteriores, la información y los elementos de prueba en apoyo de tal aplicación fueron muy sucintos. Esta falta de un análisis documentado ciertamente constituye un fallo metodológico deplorable en el marco del cálculo de los beneficios imponibles de ASI y de AOE, avalado por las resoluciones fiscales controvertidas. No obstante, tal fallo, por sí solo, no permite demostrar que las resoluciones fiscales controvertidas fueran el resultado del ejercicio de una amplia facultad discrecional por parte de las autoridades fiscales irlandesas.

501 En tercer término, las once resoluciones fiscales relativas a la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de empresas no residentes, examinadas por la Comisión en los considerandos 385 a 395 de la Decisión impugnada, no permiten demostrar la existencia de una amplia facultad discrecional de las autoridades fiscales irlandesas que dé como resultado favorecer a las empresas beneficiarias en relación con otras empresas en una situación comparable.

502 En efecto, como se desprende de los considerandos 385 a 395 de la Decisión impugnada, cada una de las citadas once resoluciones fiscales se refiere a empresas con actividades totalmente diferentes. Pues bien, tal como señala la propia Comisión en el considerando 88 de la Decisión impugnada, la atribución de beneficios entre varias empresas asociadas depende de las funciones desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos utilizados por cada empresa. Por consiguiente, procede constatar que el mero hecho de que las once resoluciones fiscales validen métodos de reparto de beneficios diferentes se fundamenta precisamente en que las situaciones de los contribuyentes son diferentes. Así, el hecho de que estas situaciones diferentes se hayan tenido en cuenta para la adopción de las resoluciones en cuestión no demuestra en modo alguno la existencia de una facultad discrecional de las autoridades fiscales irlandesas.

503 De las consideraciones anteriores se desprende que la Comisión no puede basarse en la segunda parte de su línea de razonamiento a título alternativo para concluir que existe una ventaja selectiva en el presente asunto.

504 En consecuencia, procede estimar los motivos invocados por Irlanda, así como por ASI y por AOE, basados en el hecho de que, en el marco de su línea de razonamiento a título alternativo, la Comisión no ha logrado demostrar la existencia de una ventaja en el caso de autos, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, sin que sea preciso examinar las imputaciones 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 a título alternativo.

G. Conclusiones sobre la apreciación de la Comisión relativa a la existencia de una ventaja selectiva

505 Habida cuenta de las conclusiones contenidas en los anteriores apartados 312, 481 y 504, según las cuales procede estimar los motivos invocados por Irlanda, así como por ASI y por AOE, respecto de las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de sus líneas de razonamiento a título principal, subsidiario y alternativo, debe concluirse que la Comisión no ha demostrado, en el presente asunto, que, al adoptar las resoluciones fiscales controvertidas, las autoridades fiscales irlandesas otorgaran una ventaja selectiva a ASI y a AOE en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

506 A este respecto, se ha de recordar que, si bien, según reiterada jurisprudencia, citada en el apartado 100 de la presente sentencia, la Comisión puede calificar una medida fiscal de ayuda estatal, solo puede hacerlo en la medida en que concurran los requisitos para tal calificación.

507 En el presente asunto, dado que la Comisión no ha logrado demostrar de forma suficiente en Derecho la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, procede anular la Decisión impugnada en su totalidad, sin que sea preciso examinar los demás motivos formulados por Irlanda, así como por ASI y por AOE.

IV. Costas

508 A tenor del artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber sido desestimadas las pretensiones de la Comisión, procede condenarla a cargar con sus propias costas, así como con las de Irlanda, en el marco del asunto T-778/16, y de ASI y de AOE, conforme a las pretensiones formuladas por estas últimas.

509 Con arreglo al artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, 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 cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Séptima ampliada)

decide:

1) Acumular los asuntos T-778/16 y T-892/16 a efectos de la presente sentencia.

2) Anular 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.

3) La Comisión Europea cargará con sus propias costas y con las de Irlanda, en el marco del asunto T-778/16, así como con las de Apple Sales International y de Apple Operations Europe.

4) 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 cargarán con sus propias costas.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de julio de 2020.

Firmas

Índice

I. Antecedentes del litigio 2

A. Sobre el historial del grupo Apple 2

1. Sobre el grupo Apple 2

2. Sobre ASI y AOE 3

a) Acerca de la estructura societaria 3

b) Sobre el acuerdo de reparto de costes 3

c) Sobre el acuerdo relativo a los servicios de comercialización 4

3. Sobre las sucursales irlandesas 4

B. Sobre las resoluciones fiscales controvertidas 4

1. Sobre la resolución fiscal de 1991 4

a) Sobre la base imponible de ACL, predecesora de AOE 4

b) Sobre la base imponible de ACAL, predecesora de ASI 5

2. Sobre la resolución fiscal de 2007 5

C. Sobre el procedimiento administrativo ante la Comisión 6

D. Sobre la Decisión impugnada 6

1. Sobre la existencia de una ventaja selectiva 7

a) Sobre el marco de referencia 7

b) Sobre el principio de plena competencia 8

c) Sobre la ventaja selectiva a consecuencia de la no atribución a las sucursales irlandesas de los beneficios derivados de las licencias de PI cuya titularidad ostentan ASI y AOE (línea de razonamiento principal) 8

d) Sobre la ventaja selectiva como resultado de la elección inadecuada de los métodos de atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE (línea de razonamiento a título subsidiario) 9

e) Sobre la ventaja selectiva como resultado de la excepción al marco de referencia, aun suponiendo que este estuviera constituido únicamente por el artículo 25 de la TCA 97, establecida por las resoluciones fiscales controvertidas, que no son acordes con el principio de plena competencia (razonamiento alternativo) 9

f) Conclusión sobre la ventaja selectiva 10

2. Sobre la incompatibilidad, la ilegalidad y la recuperación de la ayuda 10

3. Sobre la parte dispositiva 10

II. Procedimiento y pretensiones de las partes 11

A. Sobre el asunto T-778/16 11

1. Composición de la Sala y tramitación prioritaria 11

2. Intervenciones 12

3. Solicitudes de tratamiento confidencial 12

4. Pretensiones de las partes 12

B. Sobre el asunto T-892/16 13

1. Composición de la Sala, tramitación prioritaria y acumulación de asuntos 13

2. Intervenciones 13

3. Solicitudes de tratamiento confidencial 14

4. Pretensiones de las partes 14

C. Sobre la acumulación de los asuntos y la fase oral del procedimiento 14

III. Fundamentos de Derecho 15

A. Sobre la acumulación de los asuntos T-778/16 y T-892/16 a efectos de la resolución que ponga fin al proceso 15

B. Sobre los motivos invocados y la estructura del examen de los presentes recursos 15

C. 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 (octavo motivo en el asunto T-778/16 y motivo decimocuarto en el asunto T-892/16) 17

D. Sobre los motivos basados en errores cometidos en el marco de la línea de razonamiento principal de la Comisión 20

1. Sobre el examen conjunto de los criterios de la ventaja y de la selectividad (parcialmente, segundo motivo en el asunto T-778/16) 21

2. Sobre la identificación del marco de referencia y las apreciaciones relativas a la tributación normal con arreglo al Derecho irlandés (parcialmente, motivos primero y segundo en el asunto T-778/16 y motivos primero, segundo y quinto en el asunto T-892/16) 22

a) Sobre el marco de referencia 22

b) Sobre las apreciaciones de la Comisión relativas a la tributación normal de los beneficios con arreglo a la legislación fiscal irlandesa 25

1) Sobre la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 (parcialmente, segundo motivo en el asunto T-778/16 y, parcialmente, primer motivo en el asunto T-892/16) 26

2) Sobre el principio de plena competencia (parcialmente, primer motivo y tercer motivo en el asunto T-778/16 y, parcialmente, primer motivo y segundo motivo en el asunto T-892/16) 28

i) Sobre la posibilidad de que la Comisión se base en el principio de plena competencia para comprobar la existencia de una ventaja selectiva 29

ii) Sobre la cuestión de si la Comisión aplicó correctamente el principio de plena competencia en el marco de su línea de razonamiento principal 34

3) Sobre el criterio autorizado por la OCDE (parcialmente, motivos segundo y cuarto en el asunto T-778/16 y quinto motivo en el asunto T-892/16) 34

i) Sobre la posibilidad de que la Comisión se base en el criterio autorizado por la OCDE 35

ii) Sobre la cuestión de si la Comisión aplicó correctamente el criterio autorizado por la OCDE en el marco de su línea de razonamiento principal 36

4) Conclusiones sobre la identificación del marco de referencia y las apreciaciones relativas a la tributación normal con arreglo al Derecho irlandés 37

3. Sobre las apreciaciones de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple (primer motivo en el asunto T-778/16 y motivos tercero y cuarto en el asunto T-892/16) ... 37

a) Sobre las actividades de la sucursal irlandesa de ASI 38

b) Sobre las actividades de la sucursal irlandesa de AOE 42

c) Sobre las actividades fuera de las sucursales de ASI y de AOE 44

1) Sobre la toma de decisiones estratégicas en el seno del grupo Apple 44

2) Sobre la toma de decisiones por ASI y por AOE 45

d) Conclusiones sobre las actividades en el seno del grupo Apple 46

4. Conclusión sobre la apreciación de la Comisión relativa a la existencia de una ventaja selectiva basada en su línea de razonamiento principal 46

E. Sobre los motivos mediante los que se refutan las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de la línea de razonamiento a título subsidiario (cuarto motivo en el asunto T-778/16 y octavo motivo en el asunto T-892/16) 46

1. Sobre la apreciación relativa a los métodos de atribución de beneficios avalados por las resoluciones fiscales controvertidas a la luz del MMNO 48

2. Sobre la elección de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como la «parte objeto de análisis» en la aplicación de los métodos de atribución de beneficios 49

3. Sobre la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios ... 52

a) Sobre la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios de la sucursal irlandesa de ASI 52

1) Sobre el indicador adecuado del nivel de beneficios 53

2) Sobre el riesgo relacionado con el volumen de negocios 55

3) Sobre el riesgo relacionado con las garantías de los productos 56

4) Sobre los riesgos relacionados con las actividades de los contratistas externos 58

b) Sobre la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios de la sucursal irlandesa de AOE 59

c) Conclusiones sobre la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios 59

4. Sobre los niveles de beneficios aceptados en las resoluciones fiscales controvertidas 60

a) Sobre la remuneración de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, validada por la resolución fiscal de 1991 62

b) Sobre la remuneración de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE avalada por la resolución fiscal de 2007 64

1) Sobre la elección de las empresas utilizadas en los análisis de comparabilidad 64

2) Sobre el análisis de comparabilidad corregido efectuado por la Comisión 67

5. Conclusiones sobre las apreciaciones de la Comisión en el marco de su línea de razonamiento a título subsidiario 69

F. Sobre los motivos que cuestionan las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de la línea de razonamiento a título alternativo (quinto motivo en el asunto T-778/16 y noveno motivo en el asunto T-892/16) 69

1. Sobre la primera parte de la línea de razonamiento a título alternativo de la Comisión 69

2. Sobre la segunda parte de la línea de razonamiento a título alternativo de la Comisión 70

G. Conclusiones sobre la apreciación de la Comisión relativa a la existencia de una ventaja selectiva 72

IV. Costas 72