Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. GIOVANNI PITRUZZELLA
presentadas el 9 de noviembre de 2023 [1]

Asunto C-465/20 P

Comisión Europea
contra
Irlanda,
Apple Sales International,
Apple Operations International, anteriormente Apple Operations Europe,
Gran Ducado de Luxemburgo,
República de Polonia,

Órgano de Vigilancia de la AELC

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Decisiones fiscales anticipadas (*tax rulings*) — Ventajas fiscales selectivas»

I. Introducción

1. El presente asunto forma parte de una categoría de asuntos, ya bastante abundante, que tienen por objeto la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, a las decisiones fiscales anticipadas. Como es sabido, el mecanismo de las decisiones fiscales anticipadas permite a las empresas solicitar a la Administración tributaria que adopte una «decisión anticipada» en relación con el impuesto al que estarán sujetas y obtener, así, de dicha Administración, una postura oficial sobre la aplicación de las normas fiscales nacionales y garantías en cuanto al tratamiento fiscal que se les aplicará. No cabe duda de que la normativa en materia de ayudas de Estado no puede utilizarse para llevar a cabo de forma subrepticia una armonización fiscal que se enfrenta a escollos políticos o para luchar contra la competencia fiscal perjudicial. Aprovechar las ventajas que ofrecen las disparidades entre sistemas fiscales no implica, en efecto, la concesión de una ayuda y la competencia fiscal entre Estados miembros no está, como tal, prohibida. Sin embargo, la Comisión debe poder comprobar si, mediante una medida fiscal, como una decisión fiscal anticipada, un Estado miembro concede una ventaja selectiva a una empresa determinada. En tal caso, empresas que, como Apple, ya disfrutan, de por sí, de un poder de mercado considerable, habida cuenta también de las dinámicas de los mercados digitales, que tienden a concentrar tal poder, podrían gozar de ventaja respecto de sus competidores, lo que podría resultar perjudicial para las condiciones de competencia equitativas entre empresas. Las normas relativas a las ayudas de Estado tienen como finalidad evitar estas consecuencias negativas para la competencia, que son perjudiciales para la innovación y los consumidores.

[1] Lengua original: italiano.

2. La Comisión solicita la anulación de la sentencia de 15 de julio de 2020, Irlanda y otros/Comisión (en lo sucesivo, «sentencia recurrida»),[2] en virtud de la cual el Tribunal General anuló la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de agosto de 2016[3] (en lo sucesivo, «Decisión controvertida»), relativa a dos decisiones fiscales anticipadas adoptadas por las autoridades fiscales irlandesas respecto de Apple Sales International (ASI) y de Apple Operations Europe (AOE), dos sociedades que forman parte del grupo Apple (en lo sucesivo, conjuntamente, «decisiones fiscales anticipadas»).

II. Hechos y antecedentes del litigo

3. 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. El negocio global del grupo está estructurado alrededor de unas áreas funcionales clave gestionadas y dirigidas de forma centralizada desde Estados Unidos (apartado 1 de la sentencia recurrida). Apple Operations International (AOI) es una filial participada al 100 % por Apple Inc. AOI posee el 100 % de la filial AOE, que, a su vez, posee el 100 % de la filial ASI. Tanto ASI como AOE están constituidas como sociedades de Derecho irlandés, pero no son residentes fiscales irlandesas (apartado 3 de la sentencia recurrida).[4] ASI y AOE constituyeron sucursales irlandesas (en lo sucesivo, conjuntamente, «sucursales irlandesas»). 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 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 (apartados 9 y 10 de la sentencia recurrida).

4. Durante el período considerado en la Decisión controvertida, esto es, entre 1991 y 2014 (en lo sucesivo, «período pertinente»), 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. 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, convinieron que Apple Inc. siguiera siendo

[2] T-778/16 y T-892/16, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2020:338.

[3] 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).

[4] En los considerandos 49 a 52 de la Decisión controvertida, la Comisión expone que, conforme al Derecho irlandés aplicable en el período pertinente, pese a estar constituidas en Irlanda y desarrollar una actividad comercial en dicho Estado, ASI y AOE no se consideraban residentes fiscales en Irlanda, al estar controladas, de forma directa o indirecta, por una sociedad residente en Estados Unidos (Apple Inc.). Además, como, al margen de las sucursales irlandesas, ASI y AOE no tenían presencia fiscal ni en Estados Unidos ni en ningún otro lugar, la Comisión llegó a la conclusión de que eran «apátridas a efectos de la residencia fiscal».

la titular de los bienes intangibles con costes compartidos, incluidos los derechos de propiedad intelectual (en lo sucesivo, «PI»). Asimismo, Apple Inc. concedió una licencia exenta del pago de canon a ASI y AOE que les permitía fabricar y vender los productos Apple de que se trata en el territorio que se les había asignado, a saber, todo el mundo salvo el continente americano (en lo sucesivo, «licencias de PI»).[5] Las partes del acuerdo debían asumir los riesgos derivados de este. El principal riesgo era la obligación de pagar los costes de desarrollo de los derechos de PI. En el período pertinente, 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 (apartados 5 y 6 de la sentencia recurrida).

5. En 2008, ASI celebró un contrato de servicios de comercialización con Apple Inc. (en lo sucesivo, «acuerdo de servicios de comercialización»), en cuyo marco esta última se comprometía a prestar a la primera servicios de comercialización, 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 dichos servicios, incrementado en un margen (apartado 7 de la sentencia recurrida).

A. Sobre las decisiones fiscales anticipadas

6. Mediante escrito de 12 de octubre de 1990, dirigido a las autoridades fiscales irlandesas, los asesores fiscales del grupo Apple describieron las actividades de Apple Computer Ltd (ACL), antecesora de AOE, en Irlanda, indicando las funciones que ejercía la sucursal irlandesa de dicha sociedad domiciliada en Cork (Irlanda). Precisaron que esa 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. Mediante escrito de 2 de enero de 1991, se informó a las autoridades fiscales irlandesas de la existencia de una nueva sociedad, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), predecesora de ASI, describiendo su sucursal en Irlanda como la responsable del abastecimiento de los productos destinados a la exportación, ante fabricantes irlandeses. Mediante escrito de 29 de enero de 1991 (en lo sucesivo, «decisión fiscal anticipada de 1991»), las autoridades fiscales irlandesas confirmaron los términos propuestos por el grupo Apple relativos al cálculo del beneficio imponible de ASI y de AOE en Irlanda. El beneficio imponible de ACL se calculaba sobre la base de un porcentaje de los costes de funcionamiento de la sucursal irlandesa, fijado en el 65 % de esos costes hasta un importe anual de [*confidencial*], y en un 20 % de tales costes superiores a [*confidencial*]. Si el beneficio global era inferior al importe resultante de esta fórmula, se empleaba este último para determinar los beneficios netos. 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. El beneficio imponible de ACAL se calculaba sobre la base de un margen del 12,5 % de los costes de funcionamiento de la sucursal irlandesa (excluyendo los materiales para la reventa) (apartados 11 a 16 de la sentencia recurrida).

[5] En la sentencia recurrida, el Tribunal General denomina a esas licencias «licencias de PI del grupo Apple». Esa denominación, que mantendré cuando cite pasajes de la sentencia recurrida, ha sido cuestionada por la Comisión, que la considera imprecisa pues no refleja que se trata de licencias circunscritas a un determinado territorio concedidas a ASI y AOE.

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. En ambos casos se proponía que el beneficio imponible correspondiera a un porcentaje de los costes de funcionamiento, excluidos determinados costes como las cargas de las empresas asociadas en el grupo Apple y los costes de material. En el caso de la sucursal irlandesa de AOE, se proponía sumar un importe correspondiente al rendimiento de la PI con respecto a la tecnología acumulada del proceso de fabricación de esta sucursal, igual a un porcentaje de su volumen de negocios. Se proponía asimismo que el acuerdo entrara en vigor para ambas sucursales a partir del 1 de octubre de 2007, que fuera aplicable durante cinco años, que se renovara posteriormente de forma anual y que pudiera aplicarse a nuevas entidades que pudieran constituirse o transformarse en el grupo Apple, siempre y cuando sus actividades coincidieran con las llevadas a cabo por AOE y por ASI. Mediante escrito de 23 de mayo de 2007 (en lo sucesivo, «decisión fiscal anticipada de 2007»), las autoridades fiscales irlandesas confirmaron su acuerdo con todas las propuestas. Este acuerdo se aplicó hasta el ejercicio fiscal 2014 (apartados 17 a 21 de la sentencia recurrida).

B. Sobre la decisión controvertida

7. En la Decisión controvertida, la Comisión llegó a la conclusión de que las decisiones fiscales anticipadas, al dar lugar a una reducción de las cargas fiscales que recaerían en ASI y en AOE en el curso de sus operaciones comerciales habituales, habían concedido a tales sociedades, durante el período pertinente, ayudas de funcionamiento de las que se había beneficiado el grupo Apple en su conjunto (considerandos 417 y 418). Dicha institución declaró la ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 3, letra c), (artículo 1 de la Decisión controvertida) y ordenó la recuperación de la ayuda (artículo 2 de la Decisión controvertida).

8. En la sección 8.2 de esa Decisión, con el fin de demostrar la existencia de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión aplicó el análisis en tres fases elaborado por la jurisprudencia. [6]

9. En lo que respecta a la primera fase, relativa a la determinación del sistema de referencia, la Comisión consideró que dicho sistema estaba constituido por las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las sociedades en Irlanda, cuyo objetivo es la imposición del beneficio de todas las empresas sujetas a tributación en ese país. A la luz de dicho objetivo, la Comisión entendió que todas las empresas sujetas a tributación en Irlanda, residentes o no residentes, integradas o no integradas, se encuentran en una situación jurídica y fáctica similar. En consecuencia, consideró que las disposiciones del artículo 25 de la Taxes Consolidation Act (Ley de Consolidación Fiscal) de 1997 (en lo sucesivo, «TCA 97»), relativas a la tributación de las sociedades no residentes, son parte integral del sistema de referencia, pero no un sistema de referencia separado (considerandos 227 a 243 de la Decisión controvertida). Con arreglo al citado artículo, una empresa no residente solo estará sujeta al impuesto sobre sociedades si realiza actividades comerciales en Irlanda a través de una sucursal o agencia. En tal caso, 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 […]» (véase el apartado 158 de la sentencia recurrida).

[6] Véanse, entre otras, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, en lo sucesivo, «sentencia Fiat Chrysler», EU:C:2022:859), apartado 68.

10. En lo que respecta a la segunda fase, encaminada a apreciar la existencia de una ventaja selectiva resultante de una excepción al sistema de referencia, la Comisión precisó, en primer término, que, teniendo en cuenta su tenor y su finalidad, el artículo 25 de la TCA 97 debía aplicarse conjuntamente con un método de asignación de beneficios que permitiera llegar a un beneficio imponible conforme a una «estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia» (considerando 253). En efecto, ese principio, cuya finalidad 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», se aplica, de hecho, «a las operaciones internas entre diferentes partes de la misma empresa integrada, por ejemplo, una sucursal que realiza transacciones con otras partes de la empresa a la cual pertenece» (considerandos 252 y 253). En este contexto, la Comisión precisó además que no había aplicado directamente los principios desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) derivados, en particular, de los artículos 7, apartado 2, y 9, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, y 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, que describe el criterio aprobado por la OCDE en lo que concierne a la aplicación del principio de plena competencia tal como se define en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias [7] en el contexto de la atribución de beneficios a un establecimiento permanente (en lo sucesivo, «criterio autorizado por la OCDE»),[8] pero que los había tenido en cuenta como 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 (considerando 255). Posteriormente, la Comisión desarrolló su análisis basándose en tres líneas de razonamiento diferentes, cada una de las cuales le permitía concluir que, en el presente asunto, existía una ventaja selectiva. A efectos del presente procedimiento, únicamente resultan pertinentes las dos primeras, a saber, la principal y la desarrollada a título subsidiario. Conforme a la *línea de razonamiento principal* (considerandos 265 a 321 de la Decisión controvertida), la Comisión consideró que el hecho de que las autoridades fiscales irlandesas hubieran aceptado, en las decisiones fiscales anticipadas, la premisa no demostrada de que las licencias de PI debían asignarse a efectos fiscales fuera de Irlanda y, por consiguiente, a las sedes centrales de ASI y de AOE (en lo sucesivo, «sedes centrales») y no a sus sucursales irlandesas, había dado como resultado unos beneficios imponibles anuales de tales sociedades que se alejaban de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia. Conforme a la *línea de razonamiento a título subsidiario* (considerandos 325 a 360 de la Decisión controvertida), la Comisión consideró que, incluso si las autoridades fiscales irlandesas hubieran obrado correctamente al aceptar esa premisa, el resultado habría sido el mismo, pues los métodos de atribución de beneficios respaldados por las decisiones fiscales anticipadas se basaban en opciones metodológicas inapropiadas, lo que había llevado a una

[7] Julio 2010. OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/9789264202191-es (en lo sucesivo, «Directrices de la OCDE sobre los precios de transferencia»).

[8] En los considerandos 87 a 89 de la Decisión controvertida, la Comisión explicó que el criterio autorizado por la OCDE consiste en un análisis en dos fases mediante el cual se atribuyen los ingresos a un establecimiento permanente. La primera fase consiste en establecer como hipótesis que el establecimiento permanente es una empresa distinta y separada «que realiza actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa» En este contexto se introduce el término de «funciones sustantivas del personal». En la primera fase, el criterio autorizado por la OCDE atribuye al establecimiento permanente la propiedad económica de los activos para los que las funciones sustantivas son realizadas por su personal. En el marco de la segunda fase, las Directrices de la OCDE sobre los precios de transferencia se aplican por analogía a las relaciones del establecimiento permanente con otras partes de la empresa para garantizar que el desempeño de todas sus funciones en relación con esas transacciones se recompense en condiciones de plena competencia.

reducción del importe de la deuda fiscal de ASI y AOE comparado con empresas no integradas, cuyo beneficio imponible se determina mediante precios negociados en el mercado en condiciones de plena competencia.

11. Por último, en la tercera fase de su análisis, la Comisión constató que ni Irlanda ni Apple habían formulado alegaciones para justificar la ventaja selectiva concedida por las decisiones fiscales anticipadas (considerandos 404 a 411 de la Decisión controvertida).

III. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

12. Irlanda (asunto T-778/16) y ASI y AOE (asunto T-892/16) recurrieron la Decisión controvertida. En el asunto T-778/16 se admitió la intervención del Gran Ducado de Luxemburgo en apoyo de las pretensiones de Irlanda y de la República de Polonia en apoyo de las pretensiones de la Comisión. En el asunto T-892/16 se admitió la intervención del Órgano de Vigilancia de la AELC en apoyo de las pretensiones de la Comisión y de Irlanda en apoyo de las pretensiones de ASI y AOE. Los asuntos fueron acumulados a efectos de la fase oral del procedimiento. En apoyo de su recurso, Irlanda, por un lado, y ASI y AOE, por otro, han formulado, respectivamente, nueve y catorce motivos, que se solapan en gran parte, y que el Tribunal General examinó conjuntamente.

13. En la sentencia recurrida, por cuanto interesa en el presente asunto, el Tribunal General desestimó, en primer lugar, los motivos invocados por Irlanda, ASI y AOE relativos a la extralimitación de la Comisión en el ejercicio de sus competencias y la vulneración del principio de autonomía fiscal de los Estados miembros (apartados 103 a 124). En segundo lugar, examinó los motivos relativos a los errores cometidos por la Comisión en su *línea de razonamiento principal*. En ese contexto, desestimó la imputación formulada por Irlanda basada en el examen conjunto de los criterios de la ventaja y de la selectividad. A continuación, analizó las imputaciones referentes a los errores en la identificación del sistema de referencia y sobre la tributación normal en virtud de la legislación fiscal irlandesa. Al término de ese análisis, el Tribunal General concluyó 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» (apartado 249 de la sentencia recurrida). Por último, el Tribunal examinó «en aras de la exhaustividad» las imputaciones dirigidas contra las apreciaciones fácticas de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple, llegando a la conclusión de que la Comisión no había logrado demostrar que, habida cuenta, por una parte, de las actividades y de las funciones efectivamente ejercidas por las sucursales irlandesas de ASI y de AOE y, por otra, de las decisiones estratégicas adoptadas y ejecutadas fuera de estas sucursales, se deberían haber asignado a dichas sucursales irlandesas las licencias de PI, a los efectos de la determinación de los beneficios anuales imponibles de ASI y de AOE en Irlanda (apartado 310 de la sentencia recurrida). En último lugar, el Tribunal General examinó los motivos relativos a las apreciaciones realizadas por la Comisión en el ámbito de su *línea de razonamiento a título subsidiario*. Al término de su análisis, pese a reconocer que «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 [anticipadas]» (apartado 479 de la sentencia recurrida), consideró que eran insuficientes para probar la existencia de una ventaja, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

14. Por consiguiente, el Tribunal General anuló en su totalidad la Decisión controvertida, sin examinar los demás motivos formulados por Irlanda, ASI y AOE, condenó a la Comisión a cargar con las costas de las demandantes en los asuntos T-778/16 y T-892/16 y declaró que Irlanda, en el asunto T-892/16, el Gran Ducado de Luxemburgo, la República de Polonia y el Órgano de Vigilancia de la AELC, debían cargar con sus propias costas.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes

15. Mediante escrito presentado en la secretaría del Tribunal de Justicia el 25 de septiembre de 2020, la Comisión solicitó la anulación de la sentencia recurrida. Irlanda, ASI y AOE, el Gran Ducado de Luxemburgo y el Órgano de Vigilancia de la AELC han presentado observaciones escritas. Mediante escrito de 4 de abril de 2023, los abogados de ASI y AOE informaron al Tribunal de Justicia de que, a raíz de una fusión efectuada con arreglo al Derecho irlandés, el 2 de abril de 2023, AOI había absorbido a AOE. En consecuencia, en el presente procedimiento se ha sustituido el nombre de AOE por el de AOI como parte. Las partes formularon observaciones orales en la vista celebrada el 23 de mayo de 2023. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que anule la sentencia recurrida, desestime los motivos primero a cuarto y octavo en el asunto T-778/16 y los motivos primero a quinto, octavo y decimocuarto en el asunto T-892/16, devuelva el asunto al Tribunal General para que reconsidere los motivos aún no evaluados, y reserve las costas del procedimiento ante el Tribunal General y el Tribunal de Justicia. ASI y AOI solicitan al Tribunal de Justicia que desestime el recurso de casación y que condene a la Comisión a cargar con las costas. Irlanda solicita al Tribunal de Justicia que desestime el recurso de casación y que condene a la Comisión a cargar con las costas. El Órgano de Vigilancia de la AELC solicita al Tribunal de Justicia que estime el recurso de casación en su integridad, devuelva el asunto al Tribunal General para que reconsidere los motivos aún no evaluados y reserve las costas del procedimiento ante el Tribunal General y el Tribunal de Justicia. El Gran Ducado en Luxemburgo solicita al Tribunal de Justicia que desestime el recurso de casación en su integridad y que condene a la Comisión a cargar con sus costas.

V. Recurso de casación

16. La Comisión formula dos motivos en apoyo de su recurso de casación, cada uno de ellos subdividido en varias partes. El primer motivo de casación se dirige contra los apartados de la sentencia recurrida en los que el Tribunal General criticó la línea de razonamiento principal. El segundo se dirige contra la parte de esa sentencia en la que el Tribunal General anuló la línea de razonamiento a título subsidiario.

A. Observaciones preliminares

17. Como ya se ha señalado, en virtud del acuerdo de reparto de costes, durante el período pertinente, ASI y AOE eran titulares de las licencias de PI y abonaban a Apple Inc. un importe destinado a financiar la actividad de I+D del grupo. Los acuerdos de reparto de costes responden a la lógica de evitar que, ante la incertidumbre sobre los resultados de una inversión en I+D, no resulte posible recuperar la pérdida eventualmente sufrida por la sociedad que ha efectuado la inversión. Los costes de I+D se reparten entre las sociedades del grupo y los eventuales rendimientos se les asignan porcentualmente en función de los costes imputados a la correspondiente sociedad. Aunque esta es la justificación del acuerdo, es preciso tener en cuenta que, en la práctica de las multinacionales, un acuerdo de reparto de costes entre empresas del

grupo puede permitir imputar costes y los correspondientes beneficios en jurisdicciones donde la tributación es menor. En el presente asunto, se ha desvinculado la imputación de una parte de los costes y de los beneficios relativos a la PI de Apple del lugar en el que se desarrollaba fundamentalmente la actividad de I+D del grupo, a saber, California, domicilio social de Apple Inc., y esos costes y beneficios se han trasladado a ASI y AOE. Como ya se ha indicado, pese a haber sido constituidas en Irlanda, estas sociedades no eran, durante el período pertinente, residentes fiscales en Irlanda ni en ningún otro territorio fiscal. En Irlanda, su responsabilidad tributaria se limitaba, en virtud del artículo 25 de la TCA 97, a los beneficios imputables a sus sucursales irlandesas, lo que tenía como consecuencia que los beneficios que no se atribuían a dichas sucursales no tributaban, en esencia, en ningún lugar.[9] El meollo de la cuestión se refiere por tanto al método de determinación de los beneficios imponibles atribuibles a las sucursales irlandesas, puesto que el artículo 25 de la TCA 97 no indica nada al respecto. Dado que la mayor parte de los beneficios de ASI y AOE provenían de las licencias de PI, para proceder a esta determinación, era necesario antes de nada responder a la cuestión de cómo debían atribuirse esas licencias dentro de dichas sociedades, teniendo en cuenta sus diversos componentes, a saber, las sedes, por un lado, y las sucursales irlandesas, por otro. Irlanda y la Comisión discrepan esencialmente sobe estos extremos. En efecto, las decisiones fiscales anticipadas habían aprobado el método de determinación de la base imponible de ASI y de AOE propuesto por Apple, que preveía, de hecho, la atribución de las licencias de PI y de la mayor parte de los beneficios de tales sociedades fuera de las sucursales irlandesas. Según la Comisión, tal atribución de los beneficios, que reducía la obligación tributaria de ASI y AOE, confería a estas últimas una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y suponía una ayuda fiscal para todo el grupo Apple.

B. Primer motivo de casación

18. El primer motivo de casación consta de tres partes.

1. Primera parte del primer motivo de casación

19. Mediante la primera parte del primer motivo de casación, la Comisión aduce que el Tribunal General ha interpretado erróneamente la Decisión controvertida, ha incurrido en un vicio de procedimiento y se ha basado en una motivación contradictoria, al afirmar, en los apartados 125, 183 a 187, 228, 242 y 243 de la sentencia recurrida, que, al concluir que las licencias de PI deberían haberse asignado a efectos fiscales a las sucursales irlandesas, dado que las sedes centrales de ASI y de AOE no tenían personal ni presencia física para garantizar su control y gestión, dicha institución había atribuido los beneficios «por exclusión», en contra de lo dispuesto en el artículo 25 de la TCA 97, del principio de principio de plena competencia y del criterio autorizado por la OCDE. ASI, AOI, Irlanda y el Gran Ducado de Luxemburgo sostienen que las imputaciones formuladas por la Comisión son inadmisibles, inoperantes y, en todo caso, infundadas.

[9] Ante el Tribunal General y en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, la Comisión evaluó los impuestos efectivamente pagados sobre los beneficios generados por ASI y AOE en un 1 % en 2003 y en un 0,005 % en 2004. Las sociedades ASI y AOI alegan que, durante el período pertinente, sus beneficios estaban sometidos en Estados Unidos a un impuesto diferido que grava los ingresos extranjeros.

a) Análisis

1) Sobre la admisibilidad

20. Procede recordar que, conforme al artículo 256 TFUE, apartado 1, y al artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el recurso de casación se limita a las cuestiones de Derecho. El Tribunal General es exclusivamente competente para determinar los hechos, salvo en los casos en que la inexactitud material de sus comprobaciones se desprenda de los documentos que obran en los autos, y para apreciar las pruebas admitidas. [10] La determinación de los hechos y la apreciación de las pruebas no constituyen, pues, salvo en el caso de que se desnaturalicen, una cuestión de Derecho sujeta, como tal, al control del Tribunal de Justicia. [11]

21. ASI y AOI arguyen que alegar un error de interpretación del acto impugnado ante el Tribunal General no supone invocar un error de Derecho, a menos que dicho acto haya sido desnaturalizado como consecuencia de una lectura manifiestamente errónea de este por parte del Tribunal General. En apoyo de su excepción, dichas partes invocan las sentencias de 27 de junio de 2000, DIR International Film y otros/Comisión, [12] y de 30 de noviembre de 2016, Comisión/Francia y Orange. [13] En la primera de ellas, el Tribunal de Justicia precisó que, aunque en el marco de un recurso de anulación el Tribunal General puede verse en la necesidad de interpretar la motivación del acto impugnado de manera diferente a su autor, o incluso, en determinadas circunstancias, de tener que rechazar la motivación formal en que se basó este último, no puede hacerlo cuando ningún elemento material así lo justifique dado que, en tal caso, estaría sustituyendo la motivación del autor del acto por la suya propia, cometiendo así un error de Derecho impugnable ante el Tribunal de Justicia. [14] Pues bien, aunque es cierto que, en esa sentencia, el Tribunal de Justicia concluyó que se había desnaturalizado el contenido de la Decisión de que se trataba, [15] no puede inferirse de tal circunstancia, como pretenden hacer ASI y AOI, que en un recurso de casación *únicamente* puede invocarse una lectura manifiestamente inexacta del acto impugnado por parte del Tribunal General. Esa inferencia se enfrentaría, además, con la aplicación en sentido contrario que el Tribunal de Justicia ha realizado de esa jurisprudencia. [16] Por lo que respecta a la sentencia Comisión/Francia y Orange, baste señalar que, en su apartado 102, en el que se apoyan ASI y AOI, el Tribunal de Justicia se limitó a constatar que la Comisión no había aportado argumentos en apoyo de su alegación de desnaturalización de la decisión impugnada ante el Tribunal General. Por lo tanto, ese apartado no sirve de fundamento para la excepción de inadmisibilidad propuesta por ASI y AOE. A continuación debe señalarse que el Tribunal de Justicia ya ha desestimado de forma explícita una excepción similar en su sentencia de 10 de marzo de 2022, Comisión/Freistaat Bayern y otros, [17] en la que afirmó que constituye una cuestión de Derecho admisible en casación la corrección de la

[10] Véase la sentencia de 27 de abril de 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Comisión (C-492/21 P, EU:C:2023:354), apartado 106.

[11] Véase la sentencia de 22 de junio de 2023, Gmina Miasto Gdynia y Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Comisión (C-163/22 P, EU:C:2023:515), apartado 99.

[12] C-164/98 P, en lo sucesivo, «sentencia DIR International, EU:C:2000:48.

[13] C-486/15 P, en lo sucesivo, «sentencia Comisión/Francia y Orange», EU:C:2016:912.

[14] Véase la sentencia DIR International, apartado 42.

[15] Véase la sentencia DIR International, apartado 48.

[16] Véase la sentencia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión (C-487/06 P, EU:C:2008:757), apartados 142 a 144. Véase, asimismo, la sentencia de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión (C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793), apartados 70 a 79.

[17] C-167/19 P y C-171/19 P, EU:C:2022:176, apartado 47. Véase también la sentencia de 11 de marzo de 2020, Comisión/Gmina Miasto Gdynia y Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192), apartado 121.

interpretación realizada por el Tribunal General de la decisión cuya legalidad debía apreciar en el ámbito de un recurso de anulación.[18] Con carácter más general, la cuestión de la correcta interpretación de una decisión de la Comisión adoptada con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 2, párrafo primero, no puede quedar excluida del control del Tribunal de Justicia en un procedimiento de casación con el pretexto de que constituye una «cuestión fáctica». Aunque no puede excluirse que existan supuestos en los que, al invocar un error de interpretación de un acto de este tipo, se pretenda en realidad que el Tribunal de Justicia vuelva a examinar las apreciaciones fácticas realizadas por el Tribunal General, no creo que sea manifiestamente así en lo que concierne a la imputación examinada, que versa sobre la correcta comprensión de la lógica seguida por la Comisión y del criterio jurídico que aplicó. En este caso, al alegar que se ha efectuado una interpretación incorrecta de la Decisión controvertida, la Comisión pone de manifiesto, por lo tanto, un error de Derecho que puede invocarse en casación.

22. Irlanda sostiene que la primera parte del primer motivo de casación es inoperante porque, aun suponiendo que el Tribunal General haya interpretado de manera errónea la Decisión controvertida, la no atribución a las sucursales irlandesas de los beneficios generados por las licencias de PI quedaría confirmada sobre la base de las apreciaciones fácticas relativas a las actividades de esas sucursales recogidas en el resto de la sentencia recurrida. A este respecto, ha de recordarse que de reiterada jurisprudencia resulta que un motivo dirigido contra apartados de la motivación de la sentencia recurrida que no influyen en el fallo es inoperante y debe ser desestimado.[19] En la sentencia recurrida, el Tribunal General no se limitó a declarar que la línea de razonamiento principal estaba basada en apreciaciones erróneas sobre la tributación normal en virtud de la legislación fiscal irlandesa aplicable, sino que también examinó y estimó las imputaciones formuladas por Irlanda, ASI y AOE contra las apreciaciones fácticas realizadas por la Comisión sobre las actividades del grupo Apple. De lo anterior resulta que, para impugnar útilmente las aseveraciones del Tribunal General sobre los fallos de la línea de razonamiento principal, las cuales se basan en dos tipos de motivos distintos y autónomos, la Comisión debía impugnar ambos tipos de motivos. Pues bien, el primer motivo de casación está estructurado precisamente así. La primera parte de ese motivo está dirigida a criticar la conclusión del Tribunal General de que, en su línea de razonamiento principal, la Comisión aplicó un planteamiento «por exclusión», mientras que mediante las partes segunda y tercera se cuestionan los motivos por los cuales el Tribunal General anuló las citadas apreciaciones fácticas. La circunstancia de que las imputaciones formuladas en cada una de estas partes, consideradas por separado, no sean suficientes, en caso de ser estimadas, para obtener la anulación de la sentencia recurrida, no permite llegar a la conclusión de que son inoperantes, toda vez que deben ser consideradas en el contexto del primer motivo de casación en su conjunto. Por consiguiente, en mi opinión, procede rechazar la excepción propuesta por Irlanda.

[18] Véanse asimismo, de manera implícita, las sentencias de 20 de septiembre de 2017, Comisión/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706), apartados 35 a 37; de 14 de noviembre de 2019, Silec Cable y General Cable/Comisión (C-599/18 P, EU:C:2019:966), apartado 82, y de 31 de enero de 2019, Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, 102 a 109), así como el auto de 7 de septiembre de 2017, Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655), apartado 4.

[19] Véase la sentencia de 27 de abril de 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro y otros/Comisión (C-549/21 P, EU:C:2023:340), apartado 80 y jurisprudencia citada.

2) Sobre el fondo

i) Primera imputación: error de interpretación de la Decisión controvertida

23. Conviene destacar, con carácter preliminar, que la Comisión no niega que un razonamiento «por exclusión» sea incompatible con el artículo 25 de la TCA 97, con el principio de plena competencia o con el criterio autorizado por la OCDE. Sin embargo, afirma que no ha adoptado semejante razonamiento. Sentado lo anterior, considero preciso recordar brevemente los puntos más destacados de la línea de razonamiento principal de la Comisión. Siguiendo la estructura de la Decisión controvertida, ese razonamiento consta de cuatro partes.

24. En la primera parte, recogida en la sección 8.2.2.1 de dicha Decisión, la Comisión enunció las dos premisas de las que partió para su posterior análisis. Afirmó, por un lado, que para aplicar el artículo 25 de la TCA 97 era necesario determinar, con carácter previo, un método de atribución de beneficios, no definido por esa disposición y, por otro lado, que ese método debía llevar a un resultado conforme al principio de plena competencia. El carácter correcto de ambas premisas fue reconocido expresamente por el Tribunal General (la primera, en el apartado 113 de la sentencia recurrida, y la segunda en los apartados 211 y 212), y no ha sido impugnado, ni en el marco de un recurso autónomo interpuesto contra la sentencia recurrida, ni, con carácter incidental, en el ámbito del presente procedimiento. Ha de señalarse en cualquier caso que, aunque no se hayan puesto en cuestión, las conclusiones del Tribunal General sobre la aplicación del principio de plena competencia en el contexto del artículo 25 de la TCA 97 son plenamente conformes a la sentencia Fiat Chrysler, en la que el Tribunal de Justicia afirmó que la Comisión únicamente está autorizada a basarse en ese principio en la medida en que su aplicación esté prevista por la legislación fiscal del Estado miembro interesado.[20] En efecto, por un lado, en el apartado 221 de la sentencia recurrida, el Tribunal General rechazó expresamente la tesis de la Comisión según la cual del artículo 107 TFUE, apartado 1, se desprende una obligación autónoma a cargo de los Estados miembros de aplicar ese principio. Por otro lado, de los apartados 210, 211, 218 a 220 y 247 de esa sentencia resulta que la aplicación en el presente asunto del principio de plena competencia se basa en las normas fiscales de Derecho irlandés en materia de tributación de las sociedades y tiene su justificación dentro del sistema de referencia identificado por la Comisión y validado por el Tribunal General. Además, no consta que, en la práctica administrativa de las autoridades tributarias irlandesas, se hayan fijado métodos o criterios de aplicación del principio de plena competencia que la Comisión haya inaplicado, de hecho, privilegiando indicadores y reglas ajenas al sistema tributario nacional. Por el contrario, en el apartado 239 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró que 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.[21] Por último, como señala el Tribunal General, en particular en el apartado 433 de la citada sentencia, ni tan siquiera Irlanda ha podido explicar cuál era la justificación exacta de los indicadores que se consideraron para el cálculo de los beneficios imponibles de ASI y de AOE en las decisiones fiscales anticipadas.

25. En la segunda parte de su línea de razonamiento principal, recogida en la sección 8.2.2.2, letra a), de la Decisión controvertida, la Comisión precisó el método de atribución de beneficios basado en el principio de plena competencia que, en su opinión, deberían haber aplicado las

[20] Véanse en particular, los apartados 73 y 74 y de 96 a 105 de la sentencia Fiat Chrysler.

[21] En el marco del criterio autorizado por la OCDE, el análisis realizado en la primera fase pretende identificar los activos, las funciones y los riesgos que han de atribuirse al establecimiento permanente de una sociedad.

autoridades fiscales irlandesas con arreglo al artículo 25 de la TCA 97. En el considerando 272 de esa Decisión, dicha institución afirmó que, en virtud de ese artículo, debían considerarse beneficios atribuibles a la sucursal de una sociedad no residente los beneficios que dicha sucursal «hubiera ganado en condiciones de plena competencia, en particular en sus relaciones con las demás partes de la empresa, si fuera una empresa separada e independiente dedicada a actividades idénticas o similares bajo condiciones idénticas o similares, teniendo en cuenta los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por la empresa a través de su sucursal y a través de las demás partes de la empresa». Por consiguiente, según la Comisión, incumbía, en el caso de autos, a las autoridades irlandesas, antes de aprobar el método de reparto de beneficios propuesto por Apple, comprobar si, como afirmaba esa sociedad, las licencias de PI y los beneficios correspondientes debían atribuirse fuera de Irlanda y para ello, tendrían que haber comparado las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por ASI y AOE a través de sus sedes centrales y de sus sucursales irlandesas respectivamente (considerando 273).

26. En la tercera parte de su línea de razonamiento principal, la Comisión llevó ella misma a cabo esa comprobación, siguiendo el esquema enunciado en el considerando 275 de esa Decisión, que implicaba examinar los dos escenarios diferentes invocados por Irlanda y Apple para justificar la asignación de las licencias de PI fuera de Irlanda. Esos escenarios basados, el primero de ellos, en las funciones desempeñadas en las sedes centrales y, el segundo, en aquellas que realiza Apple Inc., fueron examinados en la sección 8.2.2.2, letra b), de la Decisión controvertida (considerandos 276 a 307) y en la sección 8.2.2.2, letra c), de esa misma Decisión (considerandos 308 a 318) respectivamente. Según el Tribunal General, el enfoque «por exclusión» que este recrimina a la Comisión se aplicó en el contexto del examen del primero de esos escenarios. Debo pues recordar brevemente las dos distintas etapas de ese examen. En la primera etapa, la Comisión examinó, en los considerandos 281 a 293, la situación de las sedes centrales. Dicha institución observó para empezar que, durante el período pertinente, esas sedes solo existían «sobre el papel», ya que no tenían ni empleados ni presencia física fuera de Irlanda y que las funciones que se les habían atribuido solo podían ser asumidas por miembros de sus respectivos consejos de administración (considerando 281). Sin embargo, las únicas pruebas aportadas sobre actividades realizadas por los consejos de administración no ofrecían ninguna indicación sobre actividades relativas a las licencias de PI ni sobre ningún debate o acuerdo relativo a la celebración o modificación del acuerdo de reparto de costes, al menos hasta finales de 2014 (considerandos 282 a 285). En tal contexto, la Comisión rechazó la alegación de Apple según la cual las actividades de los consejos de administración de ASI y AOE se habían asegurado de «múltiples maneras» por considerarla vaga y no acreditada, observando que, por lo demás, si esas actividades hubieran sido realmente significativas, se habría considerado que ASI y AOE tenían un establecimiento permanente en Estados Unidos, dado que la mayor parte de los miembros del consejo estaban establecidos en ese país (considerando 287). En los considerandos 288 y 289, en los que se basa, en particular, el Tribunal General, la Comisión precisó además, por un lado, que no solo no existían pruebas de que las sedes centrales realizaran actividades relacionadas con las licencias de PI, sino que tales sedes centrales no disponían ni tan siquiera de la capacidad de desarrollar funciones de gestión activa en ese ámbito y, por otro lado, que dada la ausencia de empleados en las sedes centrales, esas funciones, incluidas las asignadas a ASI y AOE en virtud del acuerdo de reparto de costes, solo podían haber sido ejercidas por las sucursales irlandesas.[22] Por lo tanto, en el considerando 293 de la Decisión controvertida, la Comisión llegó a la conclusión de que las sedes centrales «no controlaban ni gestionaban, ni estaban en posición de controlar o gestionar, las

[22] Hallamos una argumentación similar en los considerandos 290 y 323 de la Decisión controvertida, mientras que numerosos considerandos y el título de la sección 8.2.2.2, letra b), de esa Decisión se refieren, de manera más general, a la falta de presencia física y de personal de las sedes centrales.

[licencias de PI] para generar el tipo de ingresos registrados por dichas empresas». En la segunda etapa de su examen la Comisión tomó en consideración la situación de las sucursales irlandesas para demostrar que un análisis que tuviera únicamente en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por tales sucursales irlandesas arrojaría el mismo resultado. En los considerandos 296 a 303 de la Decisión controvertida, dicha institución enumeró las funciones desempeñadas por esas sucursales que, en su opinión, deberían haber llevado a las autoridades fiscales irlandesas a no aceptar la afirmación infundada de Apple de que las licencias de PI y los correspondientes activos debían asignarse fuera de Irlanda sin realizar ninguna otra comprobación. En el considerando 305 de la Decisión controvertida, la Comisión llegó a la conclusión, por un lado, de que esa asignación de activos no reflejaba un reparto que habría sido aceptado por las sucursales irlandesas si estas hubieran sido empresas independientes y autónomas que operaran en condiciones normales de mercado y, por otro lado, de que, debido a la falta de funciones realizadas por las sedes centrales o a las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas, las licencias de PI deberían haberse asignado a las sucursales irlandesas a efectos fiscales.

27. Por último, en la cuarta parte de su línea de razonamiento principal, recogida en la sección 8.2.2.2, letra c), la Comisión extrajo las consecuencias de su análisis anterior y declaró que, habida cuenta del método de asignación de las licencias de PI y de los correspondientes beneficios que aplicaron las autoridades fiscales irlandesas, las decisiones fiscales anticipadas habían dado lugar a una reducción significativa de los beneficios de ASI y AOE imponibles en Irlanda y habían concedido en consecuencia a dichas sociedades una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

28. De las anteriores consideraciones cabe extraer las siguientes conclusiones en lo que respecta al planteamiento adoptado por la Comisión en su línea de razonamiento principal. En primer término, dicha institución consideró que, en virtud del artículo 25 de la TCA 97 y para garantizar, de conformidad con ese artículo, una determinación de los beneficios imponibles de ASI y AOE en línea con el principio de plena competencia, podía aplicar un criterio jurídico consistente en *comparar* las funciones desempeñadas respectivamente por esas sedes centrales y por las sucursales irlandesas en relación con las licencias de PI. En segundo término, en virtud de ese criterio, la Comisión *examinó de forma independiente* el papel ejercido por cada una de esas entidades con respecto a esas licencias. En tercer término, al cabo de ese examen constató, por un lado, que las sedes centrales no desempeñaban *ninguna función* con respecto a las licencias de PI y, por otro lado, que las sucursales irlandesas desempeñaban un *papel activo* debido a la asunción por su parte de ciertas funciones, algunas de ellas consideradas «cruciales», y de riesgos vinculados a la gestión y utilización de esas licencias. En cuarto término, la consideración de que las sedes centrales no desempeñaban ninguna función relevante se basó en que Apple no había aportado pruebas en sentido contrario y en que se había apreciado que esas sedes centrales carecían de capacidad efectiva para asumir tales funciones. En quinto término, el razonamiento de la Comisión no está basado de forma exclusiva o principal en la constatación de la *ausencia de personal y de presencia física de las sedes centrales*, aunque esa apreciación se reitere en varios considerandos de la Decisión controvertida, sino más bien en que estas no desempeñan ninguna *función* en relación con las licencias de PI.

29. De ello resulta, en contra de lo que afirma el Tribunal General en los apartados impugnados de la sentencia recurrida, que la Comisión no llegó a la conclusión de que las licencias de PI y los correspondientes beneficios debían asignarse a las sucursales irlandesas porque las sedes centrales no tenían empleados ni presencia física, sino por la puesta en relación de dos constataciones independientes, a saber, por un lado, el hecho de que las sedes centrales no habían asumido

ninguna función ni riesgo y, por otro lado, que las sucursales habían asumido muchas e importantes funciones, resultado de aplicar el criterio jurídico enunciado en el considerando 272 de la Decisión controvertida, que exigía, en concreto, que se compararan las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las distintas partes que integraban ASI y AOE.

30. A la luz de todas las consideraciones anteriores, creo que el Tribunal General cometió un error de Derecho al concluir, interpretando erróneamente la Decisión controvertida, que, en su línea de razonamiento principal, la Comisión había adoptado un enfoque «por exclusión». Ese error vicia las conclusiones alcanzadas por el Tribunal General en los apartados 187 y 188 de la sentencia recurrida en relación con el artículo 25 de la TCA 97, así como los fundamentos de esa sentencia en los que el Tribunal General censuró otras apreciaciones de la Comisión referentes a la tributación normal de los beneficios con arreglo a la legislación fiscal irlandesa, con respecto al principio de plena competencia (apartados 228 y 229) y sobre el criterio autorizado por la OCDE (apartados 243 y 244), respectivamente. De hecho, el Tribunal General se basó en ese mismo error de interpretación para concluir que el método adoptado por la Comisión en la Decisión controvertida no era conforme ni con ese principio ni con ese criterio.

ii) Segunda imputación: infracción del procedimiento

31. Mediante la segunda imputación de la primera parte de su primer motivo de casación, la Comisión aduce, remitiéndose a la sentencia de 24 de octubre de 2013, Land Burgenland y otros/Comisión,[23] que el Tribunal General cometió una infracción del procedimiento al ignorar el análisis de las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas recogido en los considerandos 296 a 303 de la Decisión controvertida, así como las observaciones que dicha institución presentó en el procedimiento en primera instancia en las que esas funciones se explicaban con mayor grado de detalle.

32. En mi opinión, esa imputación no puede estimarse. Sin que resulte necesario detenerse en la escasa pertinencia del precedente invocado por la Comisión, en el que el Tribunal de Justicia señaló que el Tribunal General no había examinado argumentos recogidos en grandes líneas en el escrito de demanda que la parte demandante no desarrolló hasta un momento posterior durante el procedimiento, baste señalar que, en esencia, la Comisión pretende que se considere infracción del procedimiento que el Tribunal General haya adoptado una interpretación de la Decisión controvertida distinta de la suya. Pues bien, como se ha recordado en el punto 18 de las presentes conclusiones, no solo incumbía al Tribunal General interpretar esa Decisión, sino que además podía apartarse de la realizada durante el procedimiento por la Comisión, siempre que ello estuviera justificado. En el presente asunto, de una lectura de conjunto de la sentencia recurrida se desprende que, cuando concluyó que la Comisión se había basado en un enfoque «por exclusión», el Tribunal General no dejó de tener en cuenta ninguno de los elementos de la Decisión controvertida, incluido el análisis de las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas, sino que se limitó a interpretar el peso de esos distintos elementos y su articulación en la estructura de esa Decisión de forma distinta a la Comisión. De tales circunstancias resulta que la imputación de la Comisión no es autónoma y se confunde con la imputación relativa a la comisión de un error de interpretación.

[23] C-214/12 P, C-215/12 P y C-223/12 P, EU:C:2013:682, apartado 112.

iii) Tercera imputación: motivación contradictoria e insuficiente

33. Mediante la tercera imputación de la primera parte de su primer motivo de casación, la Comisión recrimina al Tribunal General dos vicios de motivación.

34. En primer término, basándose en los mismos argumentos que invocó en apoyo de la imputación de infracción del procedimiento que acabamos de examinar, la Comisión arguye que la sentencia recurrida no está suficientemente motivada en la parte en la que concluye que la línea de razonamiento principal se basa en un enfoque «por exclusión», al no indicar el Tribunal General las razones por las que no tuvo en cuenta el análisis de las funciones de las sucursales irlandesas realizado por la Comisión. A este respecto considero que procede rechazar, por infundada, la imputación formulada por la Comisión, básicamente por los motivos expuestos en el punto 28 de las presentes conclusiones.

35. En segundo término, la Comisión aduce que la motivación de la sentencia recurrida es contradictoria. A este respecto es forzoso señalar que existe una clara discordancia entre, por un lado, las conclusiones alcanzadas por el Tribunal General en los apartados 186, 228 y 243 de la sentencia recurrida, según los cuales la Comisión no había tratado de demostrar que la asignación de las licencias de PI a las sucursales irlandesas se derivaba de las actividades realmente efectuadas por estas y, por otro lado, en los apartados 283, 284 y 295 de dicha sentencia, en los que el Tribunal General consideró, en cambio, que la Comisión había identificado las funciones desempeñadas por tales sucursales que, en su opinión, justificaban esa asignación. Esa discordancia no se explica, como sugieren ASI y AOI, interpretando la sentencia recurrida en el sentido de que, en realidad, el Tribunal General no recriminó a la Comisión haber adoptado un enfoque «por exclusión» sino un enfoque «mixto». En efecto, además del claro tenor de la sentencia, se opone a dicha interpretación la articulación entre las distintas partes de la misma en las que se encuentran los elementos que dan lugar a la contradicción en la motivación que invoca la Comisión. En efecto, los apartados 255 a 295 de la sentencia recurrida están incluidos en la tercera parte de la motivación relativa a la línea de razonamiento principal. Ahora bien, del apartado 250 de esa sentencia resulta que las apreciaciones recogidas en esa parte se efectúan «en aras de la exhaustividad» (*for the sake of completeness*), pues el Tribunal General ya había concluido, al término de la segunda parte de su análisis, que la línea de razonamiento principal «se basó en apreciaciones erróneas sobre la tributación normal en virtud de la legislación fiscal irlandesa aplicable en este caso». Dicho de otro modo, en la estructura del razonamiento del Tribunal General, los apartados 255 a 295 de la sentencia recurrida se efectúan a mayor abundamiento. En efecto, la conclusión recogida en el apartado 249 no parece tener carácter intermedio ni requerir el análisis adicional que se recoge en los apartados 255 a 295 de dicha sentencia, que el Tribunal General únicamente efectúa para ser exhaustivo. Por lo tanto, procede estimar, desde mi punto de vista, la tercera imputación de la primera parte del primer motivo de casación en la parte en la que se invoca la existencia de una motivación contradictoria.

b) Conclusiones relativas a la primera parte del primer motivo de casación

36. A la luz de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que estime la primera parte del primer motivo de casación.

2. Segunda parte del primer motivo de casación

37. La segunda parte del primer motivo de casación se dirige contra los apartados 251 a 311 de la sentencia recurrida, en los que el Tribunal General examinó las apreciaciones de la Comisión relativas a las actividades en el seno del grupo Apple, analizando de manera sucesiva las actividades de la sucursal irlandesa de ASI (apartados 255 a 284), las actividades de la sucursal irlandesa de AOE (apartados 285 a 295) y las actividades que se desarrollan fuera de esas sucursales (apartados 296 a 309). La Comisión critica que el Tribunal General aceptara de forma implícita la pertinencia de las funciones desempeñadas por Apple Inc. para determinar los beneficios de ASI y AOE imponibles en Irlanda. Dicha parte sostiene que, dado que Apple Inc. es una entidad distinta de ASI y AOE, las funciones que desempeña en relación con la PI del grupo Apple en su condición de matriz o en cumplimiento de acuerdos entre empresas del grupo, ya sea «para» el grupo en su conjunto o específicamente para esas sociedades, o incluso «en nombre» de estas, no incide en modo alguno en la cuestión de si debían asignarse a efectos fiscales a las sucursales irlandesas o a sus sedes centrales las licencias circunscritas a un determinado territorio de que disponían esas sociedades. La Comisión formula dos imputaciones. La primera se refiere a una infracción del procedimiento y a una motivación contradictoria e insuficiente, y la segunda a una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, una desnaturalización del Derecho irlandés y una infracción del procedimiento. Mediante argumentos que se solapan en gran parte, ASI, AOE, Irlanda y el Gran Ducado de Luxemburgo arguyen que las imputaciones formuladas por la Comisión son en parte inadmisibles e inoperantes y, en cualquier caso, infundadas. Invirtiendo el orden en el que la Comisión las ha formulado, comenzaré analizando la segunda imputación.

a) Segunda imputación

38. La Comisión aduce, con carácter principal, que al basarse en las funciones de Apple Inc., el Tribunal General infringió el enfoque de entidad distinta y el principio de plena competencia en que se fundamenta el artículo 25 de la TCA 97. A su parecer, dado que, de conformidad con la sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión (en lo sucesivo, «sentencia Andres»),[24] un error de interpretación y de aplicación del Derecho nacional constituye un error de interpretación y de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, el Tribunal General infringió también esa disposición. Más concretamente, considera que el Tribual General interpretó correctamente el Derecho irlandés al afirmar, en el apartado 248 de la sentencia recurrida, que «a los efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, la atribución de beneficios a la sucursal irlandesa de una empresa no residente debía tener en cuenta el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha empresa». Sin embargo, estima que, en los apartados 255 a 302 de dicha sentencia, el Tribunal General aplicó un «criterio jurídico» distinto y erróneo al comparar las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas con las ejercidas por Apple Inc. en lugar de hacerlo con las de las sedes centrales. Con carácter subsidiario, la Comisión arguye que la vulneración del principio de plena competencia y del enfoque de entidad distinta constituye una desnaturalización manifiesta del Derecho nacional. Por último, la Comisión recrimina al Tribunal General haber infringido el procedimiento por haberse basado en elementos de prueba inadmisibles.

[24] C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartados 77 a 81.

1) Sobre la admisibilidad

39. ASI, AOI, Irlanda y el Gran Ducado de Luxemburgo sostienen que esta imputación es inadmisible en la medida en que está dirigida a rebatir la apreciación de los hechos y de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal General.

40. Ya he recordado que, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre los hechos ni, en principio, para examinar las pruebas que el Tribunal General ha admitido en apoyo de estos, sin perjuicio de la inexactitud material de las comprobaciones de hecho que realice y de la desnaturalización de los elementos de prueba presentados ante él.[25] Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha precisado que, cuando el Tribunal General haya comprobado o apreciado los hechos, el Tribunal de Justicia será competente para ejercer, en virtud del artículo 256 TFUE, el control de la calificación jurídica de estos y de las consecuencias jurídicas que de ellos se hayan deducido. La facultad de control del Tribunal de Justicia se extiende, en particular, a las cuestiones de si se han cumplido las reglas en materia de carga y práctica de la prueba y de si el Tribunal General ha aplicado criterios jurídicos correctos al apreciar los hechos y los medios de prueba.[26] Como ya se ha señalado, en el presente asunto la Comisión aduce que, al tomar en consideración las funciones de Apple Inc., el Tribunal General incurrió en un error que vicia el análisis fáctico que realizó en los apartados 251 a 311 de la sentencia recurrida y los resultados derivados de él, dando lugar a una aplicación errónea del Derecho nacional y a una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1. Por lo tanto, las alegaciones de la Comisión se refieren a la conformidad con el Derecho irlandés del indicador con arreglo al cual el Tribunal General calificó los hechos (el «criterio jurídico» aplicado por el Tribunal General) y a las consecuencias jurídicas que se derivan de él. En tales circunstancias, considero que está claro que la imputación objeto de examen no está dirigida, en su conjunto, a rebatir la apreciación de los hechos o la valoración de las pruebas del Tribunal General. Ello no excluye que algunas de las críticas vertidas por la Comisión sobre elementos concretos del análisis fáctico llevado a cabo por el Tribunal General, tomadas de forma aislada, puedan resultar inadmisibles por esta razón. Comprobaré ese extremo a lo largo de mi análisis.

41. ASI, AOI, Irlanda y el Gran Ducado de Luxemburgo sostienen además que la imputación objeto de examen es inadmisible porque está dirigida a rebatir las apreciaciones del Tribunal General sobre el Derecho irlandés, sin invocar una desnaturalización de ese Derecho. En particular, Irlanda sostiene que la Comisión se basa en una interpretación incorrecta de la sentencia Andres cuando afirma, en esencia, que cualquier error de interpretación y aplicación del Derecho nacional constituye un error de interpretación y de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1.

42. Procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, «en lo referente al examen en casación de las apreciaciones sobre Derecho nacional efectuadas por el Tribunal General, que en el ámbito de las ayudas de Estado constituyen apreciaciones de hechos, el Tribunal de Justicia solo es competente para verificar si se ha producido una desnaturalización de ese Derecho». En cambio, «el examen en casación de la calificación jurídica que haya dado a dicho Derecho nacional el Tribunal General a la luz de una disposición de Derecho de la Unión constituye una cuestión de Derecho y es competencia del Tribunal de Justicia».[27] En los apartados 79 a 81 de la sentencia Andres, citados por la Comisión, el Tribunal de Justicia precisó que, aunque el

[25] Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de junio de 2023, Severstal y NLMK/Comisión (C-747/21 P y C-748/21 P, EU:C:2023:459), apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada.

[26] Véase la sentencia de 2 de marzo de 2021, Comisión/Italia y otros (C-425/19 P, EU:C:2021:154), apartado 53.

[27] Véase la sentencia Andres, apartado 78.

«contenido y alcance del Derecho nacional» apreciados por el Tribunal General no pueden impugnarse en casación, en principio y salvo desnaturalización, sí puede impugnarse en cambio la calificación de «sistema de referencia» de las normas de dicho Derecho y, por lo tanto, la correcta delimitación por parte del Tribunal General del sistema de referencia pertinente. En la sentencia Fiat Chrysler, el Tribunal de Justicia aclaró además que la cuestión de si, al efectuar esa delimitación, el Tribunal General aplicó correctamente un criterio jurídico como el principio de plena competencia, es una cuestión de Derecho «por extensión» que puede ser objeto del control del Tribunal de Justicia en la fase de casación. [28]

43. A la luz de los principios apenas expuestos, y en el estado actual de la jurisprudencia, la interpretación de la sentencia Andres que propone la Comisión parece criticable. El automatismo en el que se basa acaba por eliminar, de hecho, la diferencia, confirmada en la sentencia Fiat Chrysler, entre, por un lado, las apreciaciones del Tribunal General dirigidas a precisar el *contenido y alcance* del Derecho nacional y su *aplicación* al asunto en cuestión y, por otro, las apreciaciones referentes a ese Derecho de que depende la correcta delimitación del sistema de referencia a efectos de la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, [29] y, por consiguiente, la identificación de las normas del Derecho nacional que forman parte de ese sistema.

44. En realidad, el debate entre las partes suscita la delicada cuestión de la frontera entre apreciación de los hechos y su calificación jurídica en lo que respecta a las apreciaciones que el Tribunal General realiza del Derecho nacional en materia de ayudas de Estado. Como es sabido, esa calificación jurídica consiste en subsumir los hechos pertinentes, previamente apreciados, en una determinada categoría jurídica o un determinado concepto jurídico, de lo que se desprende la identificación de las normas de Derecho aplicables al caso concreto. Al tratarse de un proceso esencialmente cognitivo, se diferencia de la simple apreciación de los hechos y, a la luz de la importancia primordial que tiene en el ámbito del razonamiento jurídico puede ser impugnada en casación, como ya se ha señalado anteriormente. Ahora bien, si se considera que el error en lo que concierne a la definición del significado y alcance de una disposición de Derecho nacional o a su aplicación, invocado en casación, al influir en la delimitación o aplicación del sistema de referencia, puede incidir en que se aprecie la existencia de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ese error debe, a mi juicio, poder someterse al control del Tribunal de Justicia, como error relativo a la calificación jurídica del Derecho nacional sobre la base de una disposición del Derecho de la Unión. [30]

45. Sin embargo, dicho Tribunal aún debe aclarar el alcance efectivo de los principios enunciados en el apartado 37 de las presentes conclusiones y la línea entre impugnaciones admisibles en casación y las impugnaciones inadmisibles sigue siendo borrosa en lo que respecta a las apreciaciones del Tribunal General en relación con el Derecho nacional.

46. No obstante, desde mi punto de vista, cuánto se ha dicho hasta aquí no incide en la admisibilidad de las alegaciones formuladas por la Comisión en la imputación examinada. En efecto, por un lado, la Comisión aprueba sin reservas el criterio jurídico que, a su entender, el Tribunal General consideró aplicable en el caso de autos en virtud del Derecho irlandés a efectos

[28] Sentencia Fiat Chrysler, apartado 85.

[29] Según reiterada jurisprudencia, la determinación del marco de referencia debe ser el resultado de un examen objetivo «del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional» del Estado miembro interesado (véase la sentencia Fiat Chrysler, apartado 72 y jurisprudencia citada).

[30] Véanse, en este sentido, las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Comisión/Luxemburgo y otros (C-457/21 P, EU:C:2023:466), punto 88.

del análisis de la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Por otro lado, aunque la Comisión arguye que el Derecho nacional se ha aplicado de forma incorrecta a las circunstancias del caso de autos, solo lo hace, según dicha institución, en la medida en que el Tribunal General aplicó de hecho un criterio jurídico distinto del que había identificado correctamente. Por lo tanto, creo que la crítica de la Comisión constituye una de aquellas que, en el apartado 85 de la sentencia Fiat Chrysler, el Tribunal de Justicia consideró admisibles «por extensión», al estar dirigidas, a fin de cuentas, a refutar la elección del sistema de referencia en la primera fase de análisis de la existencia de una ventaja selectiva.

47. En cualquier caso, en contra de lo que sostienen ASI, AOI e Irlanda, la Comisión también invoca expresamente una desnaturalización del Derecho irlandés, que debe dar necesariamente lugar a que el Tribunal de Justicia aprecie el carácter fundado de los argumentos de la Comisión, al menos para comprobar si esa desnaturalización ha quedado suficientemente acreditada.

48. Con arreglo a lo anterior, procede asimismo rechazar, en mi opinión, las causas de inadmisibilidad invocadas por Irlanda, ASI y AOI, relativas a la supuesta refutación por parte de la Comisión de apreciaciones inherentes al Derecho irlandés.

2) Sobre el fondo

i) Sobre la consideración de pruebas inadmisibles

49. Considero necesario examinar de forma prioritaria la imputación relativa a la infracción del procedimiento derivada de la consideración de pruebas inadmisibles, dado que afecta a la validez de la base probatoria en la que se ha basado el Tribunal General. La Comisión propone una excepción de inadmisibilidad de los elementos mencionados en el apartado 301 de la sentencia recurrida, de los que resultaba, según el Tribunal General, que los contratos con los productores no vinculados [*Original Equipment Manufacturers* (OEM)], responsables de la fabricación de una gran parte de los productos vendidos por ASI, y los contratos con clientes, como los operadores de telecomunicaciones, fueron negociados por directores del grupo Apple y firmados por Apple Inc. y por ASI a través de sus respectivos directores, bien directamente o por poderes. Según la Comisión, esos elementos, que consisten, por un lado, en varios intercambios de correos electrónicos entre los directores de Apple Inc. acerca de los contactos con los OEM y los operadores de telecomunicaciones, y, por otro, en cuatro poderes otorgados por ASI a favor de directores de Apple Inc. (en lo sucesivo, «poderes para la firma de contratos con OEM y operadores de telecomunicaciones» [31]), no podían ser tenidos en cuenta por el Tribunal General, toda vez que no se aportaron durante el procedimiento administrativo y, en lo que respecta a tres de los poderes mencionados, se aportaron de forma extemporánea ante el Tribunal General en la fase de réplica. ASI y AOI no niegan que esos elementos de prueba se aportaran por primera vez ante el Tribunal General. Sin embargo, afirman que la Comisión estaba al tanto de las actividades de los ejecutivos de ASI y AOE radicados en Estados Unidos y de la existencia e importancia de los citados poderes y que, si la Comisión hubiera llevado a cabo una investigación adecuada, habría podido obtener todas las pruebas pertinentes.

50. A este respecto debo señalar que, según una reiterada jurisprudencia, el juez de la Unión debe examinar la legalidad de una decisión en materia de ayudas de Estado en función de la información de que podía disponer la Comisión en el momento que la adoptó. [32] En la sentencia de

[31] De los autos resulta que se trata, en particular, de poderes otorgados a favor del director general y del vicepresidente de Apple Inc.

[32] Véase la sentencia de 2 de septiembre de 2010, Comisión/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480), apartado 91 y jurisprudencia citada.

20 de septiembre de 2017, Comisión/Frucona Košice,[33] el Tribunal de Justicia precisó que la información de que la Comisión «podía disponer» incluye aquella que parecía pertinente para la apreciación que había de llevarse a cabo y que habría podido obtener, si lo hubiera solicitado, durante el procedimiento administrativo.[34] En el presente asunto, en lo que respecta, en primer lugar, a los intercambios de correos electrónicos entre directores de Apple Inc. relativos a los contactos con OEM y operadores de telecomunicaciones, debe observarse que de los autos del procedimiento sustanciado ante el Tribunal General se desprende que esos intercambios se limitan, en su práctica totalidad, a dar cuentas de las actividades desarrolladas por los trabajadores de Apple Inc. en el contexto del acuerdo de reparto de costes y que no contiene ninguna referencia implícita o explícita a ASI. Se trata, por lo tanto, de documentos que la Comisión consideraba ajenos al objeto del procedimiento administrativo en la medida en que se referían a actividades de una entidad distinta de ASI y a relaciones dentro del grupo desvinculadas del objeto de las decisiones fiscales anticipadas. Por consiguiente, no creo que pueda afirmarse que dicha institución, aun suponiendo que pudiera tener conocimiento de su existencia, estuviera obligada a exigir la aportación de esas pruebas durante el procedimiento administrativo. En cambio, a la luz de la postura adoptada por la Comisión, incumbía a Apple aportar todos los elementos a su disposición para demostrar que, en realidad, las citadas negociaciones se habían llevado a cabo en nombre de la sede central de ASI y no del grupo Apple en su conjunto. En lo que respecta, en segundo lugar, a los poderes para la firma de contratos con OEM y operadores de telecomunicaciones, es preciso destacar, ante todo, que no se discute que se trata de pruebas primordiales o incluso de las únicas pruebas en las que el Tribunal General se basó en el apartado 301 de la sentencia recurrida. También es pacífico que la lista completa de los poderes conferidos por los directores de ASI y de AOE se aportó como un anexo al recurso que dichas partes interpusieron en primera instancia y que el tenor de tres de ellos no se aportó hasta la fase de réplica, mientras que, según afirma la Comisión sin que ASI y AOI lo hayan rebatido, el cuarto no se ha aportado nunca.[35] Tampoco se discute que las actas de las reuniones de los consejos de administración de ASI y AOE aportadas durante el procedimiento administrativo (en lo sucesivo, «actas examinadas por la Comisión») no hacían referencia a los poderes para la firma de contratos con OEM sino únicamente al poder para la firma de contratos con operadores de telecomunicaciones que, no obstante, como ya se ha señalado, nunca se aportó a los autos. En cuanto a los elementos puestos en conocimiento de la Comisión durante el procedimiento administrativo, conviene destacar que las observaciones de Apple del 7 de septiembre de 2015, aportadas como anexo a la demanda de ASI y AOE presentada ante el Tribunal General, mencionan la existencia de poderes conferidos por los consejos de administración de ASI y de AOE, en particular, a efectos de la negociación y firma de contratos con OEM y operadores de telecomunicaciones. Sin embargo, esas observaciones no son más que una referencia vaga y no fundamentada.[36] En tales circunstancias, creo que no se puede culpar a la Comisión de no haber obtenido los citados poderes durante el procedimiento administrativo, teniendo en cuenta, en particular, que en cualquier caso había solicitado y examinado todas las actas de las reuniones de

[33] C-300/16 P, en lo sucesivo, «sentencia Comisión/Frucona Košice», EU:C:2017:706, apartado 71.

[34] Véase también la sentencia de 29 de junio de 2023, TUIfly/Comisión (C-763/21 P, EU:C:2023:528), apartado 47.

[35] ASI y AOI se limitan a afirmar que entregaron a la Comisión el acta del consejo de administración de ASI del 27 de julio de 2011 en la que se menciona el poder en cuestión, pero no se pronuncian sobre la afirmación de la Comisión según la cual el tenor de ese poder (que, según consta en el acta, se incorporó a la misma en anexo) nunca llegó a aportarse.

[36] Las observaciones del 14 de abril de 2015, a las que remiten, por lo demás, ASI y AOI, se limitan a indicar que los directivos de Cupertino definían de forma centralizada los términos de los contratos con OEM y operadores de telecomunicaciones y que, antes de 2013, ejecutivos de Estados Unidos firmaban esos contratos en nombre de ASI por poderes. Precisan además que, una vez formalizados, esos contratos eran ejecutados por la sucursal irlandesa de ASI mediante la emisión de pedidos de compra. De la misma manera, Irlanda se limita a afirmar, en sus observaciones de 29 de enero de 2016, que los contratos con OEM eran firmados y cumplidos por directivos de ASI. ASI y AOE aportaron ante el Tribunal General un documento en el que explicaban las modalidades de negociación y firma conjunta (Apple Inc. y ASI) de los contratos con OEM. También aportaron uno de esos contratos en el que figuraba, en nombre de ASI, la firma de un empleado de Apple Inc., designado por el administrador de ASI en el ejercicio económico de referencia.

los consejos de administración de ASI y AOE durante el período pertinente sin hallar prácticamente ningún rastro de esos poderes en ellas. Incumbía por el contrario a Apple aportar esos poderes lo antes posible para fundamentar su reconstrucción de los hechos sin esperar a hacerlo en la última oportunidad de que disponía en el procedimiento ante el Tribunal General.

51. A mi juicio, procede pues estimar las alegaciones de la Comisión relativas a una irregularidad procesal derivada de la consideración de pruebas inadmisibles.

ii) Sobre el criterio jurídico aplicable sobre la base del Derecho irlandés

52. La Comisión considera que el Tribunal General identificó correctamente, en el apartado 248 de la sentencia recurrida, el criterio jurídico aplicable conforme al Derecho irlandés para determinar los ingresos imponibles en Irlanda de una sociedad no residente y que ese criterio debe tener en cuenta el «reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha empresa». En cambio, Irlanda sostiene que el análisis pertinente a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 debe referirse a las «actividades reales de [las sucursales irlandesas de una sociedad no residente] y al valor de mercado» de esas actividades, tal y como afirmó el Tribunal General, en particular, en el apartado 227 de la sentencia recurrida, y como ha quedado confirmado en otros apartados de esa sentencia. Por su parte, ASI y AOI aducen que, en los apartados 182 a 186 de la sentencia recurrida, el Tribunal General aclaró que, sobre la base del Derecho irlandés, los beneficios resultantes de la PI solo pueden atribuirse a la sucursal irlandesa de una sociedad no residente en caso de que la PI que los genera esté sujeta al control de esa sucursal. Al igual que Irlanda, ASI y AOI entienden que las actividades desarrolladas por las sedes centrales carecen de pertinencia a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97. Por último, tanto Irlanda como ASI y AOI aducen, en esencia, que el apartado 248 de la sentencia recurrida en el que se apoya la Comisión hace referencia a la aplicación del criterio autorizado por la OCDE, no a la del artículo 25 de la TCA 97 y que, en cualquier caso, del apartado 242 de dicha sentencia resulta, en particular, que ese criterio no avala el análisis comparativo en el que se fundamenta la Comisión y que es contrario al Derecho irlandés.

53. La breve exposición de las alegaciones de las partes efectuada en el punto anterior permite realizar dos consideraciones preliminares. La primera es que todas las tesis expuestas excluyen la pertinencia, a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, de las funciones desempeñadas por una entidad distinta de la sociedad no residente cuyos beneficios imponibles en Irlanda deben determinarse, incluso cuando se trate de una asociada, como ocurre en el presente asunto con Apple Inc. En efecto, un criterio de atribución de los beneficios como el que propugnan Irlanda, ASI y AOI, que únicamente tiene en cuenta las actividades efectivamente desempeñadas por las sucursales irlandesas tiene necesaria y lógicamente como resultado expulsar del análisis pertinente que debe realizarse en relación con dicho artículo, las funciones desempeñadas por Apple Inc. La segunda consideración es que la sentencia recurrida no es clara a la hora de definir el método de atribución de beneficios que preside la aplicación del artículo 25 de la TCA 97. Y sin embargo se trata de un tema de importancia crucial a efectos del análisis que debe realizarse con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, puesto que incide en la definición de la tributación «normal» en el sentido del Derecho irlandés sobre la base del cual debe apreciarse la existencia de una ventaja conforme a esa disposición. Basándose en varios apartados de la sentencia recurrida, las partes han identificado tres criterios de atribución de beneficios a la sucursal irlandesa de una sociedad no residente: el primero de ellos exige que se demuestre que la sucursal controla el bien que genera los beneficios que han de atribuirse («criterio del control», apartados 182 a 185 de la sentencia recurrida); el segundo se basa en las actividades efectivamente desempeñadas por la sucursal y la apreciación de su valor de mercado («criterio de

las actividades reales», básicamente apartados 179, 218, 219 y 227 de la sentencia recurrida), y el tercero, implica el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de la empresa («criterio del reparto de funciones en la sociedad», apartados 240, 242 y 248 de la sentencia recurrida).

54. En tales circunstancias procede realizar, en la medida de lo posible, una lectura coherente de la sentencia recurrida sobre esta cuestión, partiendo de la premisa indiscutida en la que se apoya esa sentencia según la cual, a efectos de determinar los beneficios imponibles en Irlanda de una sociedad no residente, resulta necesario efectuar un «análisis funcional» dirigido a determinar las actividades desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por su sucursal en Irlanda. Ese análisis viene exigido tanto por el artículo 25 de la TCA 97, como por el principio de plena competencia y el criterio autorizado por la OCDE.[37] Las posturas contrapuestas de las partes difieren entre sí en lo que respecta al *objeto* de ese análisis en el presente asunto.

55. Pues bien, creo que una lectura coherente de la sentencia recurrida no permite concluir que el Tribunal General consideró aplicable, sobre la base del Derecho irlandés, un criterio *exclusivamente* centrado en las actividades de las sucursales irlandesas de sociedades no residentes. Es cierto que, como se afirma en el apartado 177 de la sentencia recurrida, 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». Sin embargo, la Comisión no se equivoca cuando sostiene que esa afirmación se limita, en esencia, a recordar el principio de territorialidad fiscal y no constituye, en sí, la determinación de un método de atribución de beneficios en el sentido del artículo 25 de la TCA 97 y aún menos de un método de atribución de un bien que genera beneficios, que excluya la consideración de las funciones desempeñadas por otras partes de la sociedad no residente. A este respecto estoy de acuerdo con la Comisión cuando considera que semejante exclusión no resulta de ningún apartado de la sentencia recurrida. En particular dicha exclusión no puede inferirse, como sostienen Irlanda, ASI y AOI, de los apartados 179 a 184 de dicha sentencia, en los que el Tribunal General cita la sentencia de la High Court (Tribunal Superior, Irlanda) en el asunto S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd.[38] En efecto, en esa sentencia, la High Court (Tribunal Superior) realizó un análisis exhaustivo de las funciones desempeñadas respectivamente por la sucursal irlandesa de la sociedad Dataproducts, residente en los Países Bajos, y de sus ejecutivos fuera de Irlanda, y comparó esas funciones y los riesgos asumidos por esa sociedad a través de sus distintas partes, antes de llegar a la conclusión de que el activo en cuestión, a saber, una cuenta en Suiza cuyos rendimientos habían sido puestos parcialmente a disposición de la sucursal irlandesa, no estaba sujeto al control de esa sucursal, sino de la sede neerlandesa de Dataproducts y que, por consiguiente, los importes en cuestión no podían constituir ingresos imponibles en Irlanda. Por consiguiente, esa sentencia es, más bien, una ilustración de un método de atribución de beneficios como el que invoca la Comisión.

56. A la luz de lo expuesto, procede declarar que, por un lado, el Tribunal General admitió expresamente, en el apartado 240 de la sentencia recurrida, que, para determinar las funciones efectivamente desempeñadas por la sucursal irlandesa de una sociedad no residente a efectos de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 era necesario tener en cuenta «el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha empresa». Por otro lado, en el

[37] En el punto 1.42 de las Directrices de la OCDE sobre los precios de transferencia se precisa que el análisis funcional tiene como finalidad «identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación».

[38] [1988] I. R. 10 nota 4507 (en lo sucesivo, «sentencia Dataproducts»).

apartado 242 de dicha sentencia, afirmó que el análisis que tiene por objeto identificar los activos, las funciones y los riesgos que deben atribuirse al establecimiento permanente de una empresa, según las actividades realmente realizadas por esta, no puede «realizarse de forma abstracta, ignorando las actividades realizadas y las funciones desempeñadas en la empresa en su conjunto».

57. Por otra parte, el propio tenor del artículo 25 de la TCA 97 milita en ese sentido, en la medida en que exige que se identifique todo «ingreso comercial que se origine directa o indirectamente» desde la sucursal o «derechos utilizados por la sucursal […] o que estén en su posesión». En efecto no parece posible realizar esa operación que implica, en particular, determinar la propiedad económica de los bienes en posesión de la sociedad de que se trata, sin tener en cuenta, comparándolas, las actividades desempeñadas en relación con esos bienes por las distintas partes de esa empresa. Esa comparación permite comprobar si la distribución de los ingresos dentro de la sociedad no residente, que las autoridades tributarias han aceptado como base para determinar los beneficios imponibles en Irlanda, es coherente con el reparto efectivo de las funciones, activos y riesgos entre las distintas partes de esa sociedad.

58. Sobre la base de todo lo anterior, considero que la Comisión interpreta correctamente la sentencia recurrida cuando afirma que el criterio de determinación de los beneficios de una sociedad no residente que el Tribunal General consideró aplicable con arreglo al artículo 25 de la TCA 97 exige que se tenga en consideración el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha empresa y, en aplicación del principio de plena competencia, excluye que se tenga en cuenta el papel que desempeñan entidades distintas.

59. Procede añadir que, en el caso de autos, la necesidad de circunscribir el análisis a las relaciones entre las sedes centrales y las sucursales irlandesas resulta además de la elección, realizada por Apple Inc. en el ejercicio de su autonomía empresarial, de trasladar, con el acuerdo de reparto de costes, una parte de sus beneficios a ASI y AOE. Se trata, por tanto, de repartir esos beneficios entre las distintas partes de esas sociedades, de las que Apple Inc. queda al margen. Como subraya fundadamente la Comisión, aplicar otro criterio lleva a no tener en cuenta la realidad de dicho acuerdo y de la estructura fiscal del grupo Apple, elementos que las autoridades fiscales irlandesas no podían ignorar en el marco de una apreciación global del método de determinación del beneficio imponible de ASI y de AOE propuesto por el grupo. De otro modo se llegaría además al resultado paradójico de que los activos legítimamente trasladados por Apple Inc. fuera de los Estados Unidos y los ingresos correspondientes, cuando se trata de determinar el impuesto adeudado en Irlanda, volverían, pero solo virtualmente, a los Estados Unidos, reduciendo ulteriormente la responsabilidad tributaria del grupo.

iii) Sobre la consideración por parte del Tribunal General de las funciones de Apple Inc.

60. Llegados a este punto procede comprobar si, como sostiene la Comisión, el Tribunal General se basó efectivamente en las funciones desempeñadas por Apple Inc. en relación con la PI del grupo Apple o si, come arguyen Irlanda, ASI y AOI, las alegaciones de la Comisión desnaturalizan la motivación de la sentencia recurrida.

61. En primer término, la Comisión sostiene que el Tribunal General se refirió a las funciones desempeñadas por Apple Inc. en los apartados 259 a 267 y 288 de la sentencia recurrida, en los que examinó los considerandos 289 a 295 de la Decisión controvertida, que atribuían a las sucursales irlandesas el ejercicio de funciones de control de calidad, de gestión de las instalaciones de I+D y de gestión los riesgos empresariales. A este respecto conviene observar que, en los apartados 260 a 267 de la sentencia recurrida, el Tribunal General se refirió en general

al conjunto de funciones y riesgos enumerados en el anexo B del acuerdo de reparto de costes y relativos a los bienes intangibles objeto de ese acuerdo,[39] «a saber, en esencia, toda la PI del grupo Apple» (apartado 261) que, en virtud de dicho acuerdo, ASI y AOE estaban autorizadas a realizar o podían tener que asumir. En los apartados 263 e 264 de la sentencia recurrida, el Tribunal General aseveró que la Comisión no había aportado ninguna prueba para demostrar que dichas funciones habían sido efectivamente desempeñadas por ASI y AOE, y menos aún por sus sucursales irlandesas o que el personal de esas sucursales hubiese gestionado efectivamente esos riesgos. En el apartado 266 de dicha sentencia, insistió en que la Comisión no había intentado demostrar que «los órganos de gestión de las sucursales irlandesas […] 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». Pues bien, como ha alegado acertadamente la Comisión, las funciones y riesgos enumerados en los apartados 261 y 262 de la sentencia recurrida están reservados, por lo general, en las multinacionales, a la sociedad matriz del grupo. Además, en el presente asunto, como ha subrayado el Tribunal General en el apartado 267 de dicha sentencia, se trata, en esencia de «la totalidad de las funciones que constituyen el núcleo del modelo económico […] del grupo Apple, centrado en el desarrollo de productos tecnológicos» y de «riesgos clave, inherentes a dicho modelo económico». Por otro lado, de los autos del procedimiento ante el Tribunal General y de la Decisión controvertida se desprende que la Comisión, Irlanda, ASI y AOE coinciden en que esas funciones y riesgos, *referentes a la totalidad de la PI del grupo Apple, su desarrollo y su gestión*, eran asumidos en su mayor parte por Apple Inc., en su condición de matriz del grupo o en el marco del acuerdo de reparto de costes, que los centralizaba en Cupertino. Por consiguiente, la Comisión no se equivoca cuando afirma que, en los apartados de la sentencia recurrida que acabamos de examinar, el Tribunal General incluyó en su apreciación hechos, funciones, y riesgos asumidos por Apple Inc.

62. En segundo lugar, la Comisión sostiene que el Tribunal General se refirió indebidamente a las funciones de Apple Inc. en los apartados 268 a 295 de la sentencia recurrida. En esos apartados, el Tribunal General examinó las actividades y funciones enumeradas en los considerandos 296 a 300 de la Decisión controvertida como actividades y funciones efectivamente desempeñabas por la sucursal irlandesa de ASI y llegó a la conclusión de que esas actividades o funciones, consideradas de forma conjunta o independiente, no justificaban que se asignaran las licencias de PI a esa sucursal. Las actividades y funciones examinadas por el Tribunal General incluían el control de calidad, diversas actividades de I+D y la gestión de los costes de comercialización a nivel local.

63. A este respecto, en lo referente al control de calidad, procede observar que esa función formaba parte de aquellas enumeradas en el acuerdo de reparto de costes y vinculadas tanto a Apple Inc. como a ASI y AOE. En tales circunstancias, es forzoso declarar que, cuando en el apartado 269 de la sentencia recurrida, el Tribunal General se hace eco de la afirmación de ASI y AOE según la cual «había miles de personas contratadas, en el mundo entero, para llevar a cabo la función de control de calidad, mientras que solo había una persona empleada para esta función en Irlanda», se refiere a actividades desempeñadas por entidades distintas de esa sociedad y, en

[39] El anexo B del acuerdo de reparto de costes, en su versión modificada en 2009, incluía dos tablas relativas a las funciones pertinentes relativas a los bienes intangibles objeto del acuerdo y a los riesgos correspondientes. Cada uno de esas funciones y de esos riesgos se vinculaba mediante una «x», respectivamente, a Apple Inc. (identificada como «Apple») y a ASI y AOE (identificadas conjuntamente como «International Participants»), a excepción del registro y de la protección de la PI, que estaba únicamente vinculada a Apple Inc. (véase el apartado 260 de la sentencia recurrida).

particular, a actividades desarrolladas por Apple Inc.[40] Lo mismo sucede, desde mi punto de vista, con el apartado 274 de la sentencia recurrida, en el que el Tribunal General afirmó que el hecho de que la sucursal de ASI hubiera incurrido en los costes de comercialización a nivel local «no implica[ba] que dicha sucursal [fuera] responsable de la concepción de la estrategia de comercialización en sí misma». Sobre la base del acuerdo de servicios de comercialización, la elaboración de esa estrategia era efectivamente tarea de Apple Inc.

64. En cuanto a los apartados 273 y 275 de la sentencia recurrida, en los que sostiene que las funciones de I+D y las actividades de recogida y análisis de datos regionales desempeñadas por trabajadores de la sucursal de ASI son de naturaleza «auxiliar», el Tribunal General compara de nuevo esas actividades con las que desempeñan a nivel global entidades ajenas a ASI. Por último, en el apartado 277 de la sentencia recurrida, figura una referencia expresa a políticas y estrategias del grupo definidas por Apple Inc. en lo que respecta a las actividades de la sucursal de ASI relativas al servicio AppleCare, que se califica como actividad de «ejecución» «siguiendo las instrucciones y la dirección estratégica definidas en Estados Unidos», así como en los apartados 281 y 283 de dicha sentencia, que contienen una apreciación general del Tribunal General con respecto al carácter «auxiliar» y «de ejecución» de esas actividades de la sucursal.

65. En tercer lugar, la Comisión considera que el Tribunal General se refirió a las actividades de Apple Inc. cuando examinó las funciones desempeñadas por la sucursal irlandesa de AOE identificadas en el considerando 301 de la Decisión controvertida. En el apartado 290 de la sentencia recurrida, el Tribunal General afirma, en lo que respecta a los procedimientos y experiencia específicos que ha desarrollado esa sucursal en el marco de sus actividades de fabricación, que, 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», que no justifica la asignación a esta última del conjunto de licencias de PI. Pues bien, desde mi punto de vista es evidente que solo es posible realizar tal apreciación «cuantitativa» en la medida en que, como afirma acertadamente la Comisión, las competencias desarrolladas por la sucursal irlandesa de AOE se comparen con el conjunto de funciones de I+D relativas a la PI del grupo Apple. Deben rechazarse, en cambio, al tener como finalidad impugnar una apreciación fáctica del Tribunal General, las alegaciones de la Comisión dirigidas contra los apartados 291 a 294 de la sentencia recurrida, según las cuales la PI desarrollada por la sucursal irlandesa de AOE era una contribución única y valiosa, no conciliable con un rendimiento limitado como el contemplado en las decisiones fiscales anticipadas.

66. Por último, la Comisión aduce que el Tribunal General tuvo en cuenta, en los apartados 298 a 302 de la sentencia recurrida, las funciones desempeñadas por Apple Inc. al examinar las actividades desarrolladas fuera de las sucursales de ASI y AOE. A este respecto, no cabe duda de que, en particular en los apartados 299 y 300 de dicha sentencia, el Tribunal General se refirió a las funciones de Apple Inc. y a su papel como matriz del grupo cuando, por un lado, constató, de manera general, el «carácter centralizado de las decisiones estratégicas en el seno del grupo Apple, adoptadas por los directores en Cupertino» y, por otro lado, se refirió, de manera concreta, en lo que atañe a las decisiones en el ámbito de la I+D que originaron la PI del grupo Apple, al hecho de que «las decisiones relativas a los productos a desarrollar […] y a la estrategia de I+D […] las habían adoptado y ejecutado directivos del grupo con base en Cupertino». Asimismo, el Tribunal General declaró que «las estrategias de lanzamiento de los nuevos productos, y en particular la

[40] Aunque es cierto que en el apartado 269 de la sentencia recurrida se indica que el control de calidad podía incluso externalizarse en el marco de acuerdos con fabricantes de equipos no vinculados, en la sentencia recurrida no hay ninguna otra indicación de que ASI y AOE hayan celebrado acuerdos de este tipo.

organización de la distribución en los mercados europeos […] se establecí[an] a nivel del grupo Apple, en concreto por los ejecutivos del grupo (Executive Team) bajo la dirección del director general del grupo, en Cupertino». [41]

67. Del anterior análisis resulta que en todos los apartados de la sentencia recurrida que la Comisión impugna, el Tribunal General se basó de manera más o menos implícita, pero en todo caso clara, en las funciones desempeñadas por Apple Inc. en relación con la PI del grupo Apple en el contexto del acuerdo de reparto de costes o del acuerdo de servicios de comercialización o en su condición de sociedad matriz, comparando con esas funciones las desempeñadas por las sucursales irlandesas con respecto a las licencias de PI. Por consiguiente, en contra de lo que sostienen Irlanda, ASI y AOI, la imputación de que se trata no parte de una lectura incorrecta de la sentencia recurrida y aún menos de su desnaturalización.

iv) Incidencia de la consideración de las actividades de Apple Inc. en la calificación jurídica de los hechos

68. Irlanda, ASI y AOI sostienen, en esencia, que la imputación examinada es, en cualquier caso, inoperante dado que, aun suponiendo que el Tribunal General haya tenido en cuenta las funciones de Apple Inc., las conclusiones a las que llegó al término de su examen de los hechos se fundamentan en un análisis de las actividades de las sucursales irlandesas y de las sedes centrales y en la consideración del carácter «rutinario» de las funciones desempeñadas por esas sucursales que, a juicio del Tribunal General, son insuficientes para justificar que se asignen a dichas entidades las licencias de PI y los ingresos correspondientes.

69. A este respecto procede observar que, de todas las apreciaciones de hecho realizadas por el Tribunal General, recopiladas en el apartado 310 de la sentencia recurrida, se desprende que la conclusión recogida en ese apartado según la cual la Comisión no había logrado demostrar que las licencias de PI del grupo Apple se deberían haber asignado a las sucursales irlandesas a efectos de la determinación de los beneficios anuales imponibles de ASI y de AOE en Irlanda, se basa, por un lado, en la evaluación de las actividades realmente desempeñadas por esas sucursales y, por otro, en las «decisiones estratégicas adoptadas y ejecutadas fuera de estas sucursales».

70. Suponiendo que ese último elemento incluya una referencia a las funciones desempeñadas por las sedes centrales, es preciso analizar con más detenimiento las apreciaciones recogidas en los apartados 298 a 309 de la sentencia recurrida, en los que el Tribunal General examinó las alegaciones de Irlanda, ASI y AOE de que estas últimas, a través de sus órganos de dirección, habían *ejecutado* decisiones estratégicas de planificación y desarrollo de productos del grupo Apple adoptadas de manera centralizada para todo el grupo en Cupertino.

71. En esos apartados, el Tribunal General declaró, en un primer momento, que ASI y AOE habían aportado pruebas del carácter centralizado de esas decisiones y, en lo que atañe, en particular, a las decisiones en el ámbito de la I+D, pruebas que demostraban, por un lado, que las decisiones relativas a los productos a desarrollar y a la estrategia de I+D las habían adoptado y ejecutado directivos del grupo establecidos en Cupertino y, por otro lado, que las estrategias de lanzamiento de los nuevos productos y la organización de la distribución en los mercados europeos se habían establecido a nivel del grupo Apple, en concreto por los ejecutivos del grupo bajo la dirección del director general del grupo, en Cupertino (apartados 298 a 301). Ha de

[41] La Comisión ha precisado, sin que ASI y AOI lo hayan rebatido, que el «Executive Team» y el director general del grupo a que se refiere el Tribunal General son, respectivamente, los directivos y el CEO de Apple Inc.

observarse que, en esta parte de su apreciación, exceptuando el apartado 301 al que se ha hecho referencia en los puntos 42 a 43 de las presentes conclusiones, el Tribunal General no ha hecho referencia en modo alguno a la participación, directa o indirecta, de las sedes centrales en la adopción de las decisiones en materia de I+D y en la elaboración de las estrategias de comercialización y distribución a nivel del grupo Apple antes citadas.

72. En un segundo momento, el Tribunal General tomó en consideración el papel de las sedes centrales en la toma de decisiones. Señaló, ante todo, 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, que la propia Comisión había tomado nota de la existencia de los consejos de administración y de sus reuniones regulares durante el período pertinente, presentando, en cuadros incluidos en la Decisión controvertida, extractos de las actas de dichas reuniones. A continuación, el Tribunal General precisó que «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» y, de forma más ocasional, se referían 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, el Tribunal General señaló que de dichas acta resultaba que «se delegaron facultades de gestión muy amplias en administradores individuales» (apartados 306) y concluyó que la Comisión había considerado 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 (apartado 309). A este respecto, ha de observarse que ni esa conclusión ni los elementos extraídos de las actas examinadas por la Comisión y mencionados en los apartados 305 y 306 de la sentencia recurrida proporcionan indicaciones sobre una implicación efectiva de los consejos de administración de las sedes centrales en la adopción de las decisiones relativas a la gestión de las licencias de PI. A este propósito, en el apartado 304 de la sentencia recurrida, el Tribunal General se limita a afirmar que el hecho de que esas actas «no muestren detalles sobre las decisiones relativas a la gestión de las licencias de PI […], sobre el acuerdo de reparto de costes y sobre las decisiones comerciales importantes no permite excluir la propia existencia de dichas decisiones». Volveré más tarde sobre esta cuestión, que la Comisión rebate en la tercera parte de su primer motivo de casación.

73. De todo lo anterior resulta que, en los apartados 298 a 309 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró, por un lado, que dentro del grupo Apple, con Apple Inc. a la cabeza, existía un sistema de toma de decisiones centralizado incluso en lo que respecta a la gestión y desarrollo de la PI del grupo y, por otro lado, que las sedes centrales tenían la capacidad para adoptar, a través de sus respectivos consejos de administración, «las decisiones clave para la empresa […] como la aprobación de las cuentas anuales», también mediante un sistema de delegación de facultades a miembros particulares del consejo. Sin embargo, no constató ni la participación de las sedes centrales en la toma de decisiones estratégicas adoptadas por Apple Inc. ni su intervención efectiva en la ejecución de esas decisiones o en la gestión activa de las licencias de PI. La única declaración sobre el particular, recogida en el apartado 307 de la sentencia recurrida, según el cual ASI y AOE habían aportado información de la que se desprendía que las distintas versiones del acuerdo de reparto de costes habían sido firmadas por miembros de sus

consejos de administración en Cupertino, ha sido impugnada por la Comisión en la tercera parte de su primer motivo de casación, a cuyo análisis me remito. De ello resulta que procede rechazar la excepción propuesta por ASI, AOI e Irlanda, según la cual la imputación analizada es inoperante.

3) Conclusiones sobre la segunda imputación

74. Sobre la base de las consideraciones anteriores, estimo que la Comisión está en lo cierto cuando sostiene que el Tribunal General llegó a la conclusión de que no había suficientes pruebas para asignar las licencias de PI a las sucursales comparando, por error, las funciones desempeñadas por dichas entidades en relación con tales licencias y las llevadas a cabo por Apple Inc. en relación con la PI del grupo Apple, en lugar de aquellas realizadas por las sedes centrales con respecto a tales licencias. Ello se desprende de forma particularmente evidente de las conclusiones provisionales a las que llegó el Tribunal General en las distintas fases de su análisis de los hechos y, en particular, en los apartados 266 y 302 de la sentencia recurrida, en los que afirmó, por un lado, que la Comisión no había intentado demostrar que las sucursales irlandesas hubieran llevado efectivamente a cabo la gestión cotidiana activa «del conjunto de las funciones y de los riesgos relativos a la PI del grupo Apple que se enumeran en el anexo B del acuerdo de reparto de costes» y, por otro lado, que, puesto que las decisiones estratégicas en lo tocante al desarrollo de los productos que originó la PI del grupo Apple habían sido adoptadas para el conjunto del grupo en Cupertino, la Comisión había errado al concluir que la gestión de la PI había sido necesariamente asumida por sus sucursales irlandesas. Por consiguiente, considero que la segunda imputación de la segunda parte del primer motivo de casación es fundada.

b) Primera imputación

75. Mediante la primera imputación de la segunda parte de su primer motivo de casación, la Comisión aduce que, pese a invocar, en los apartados 255 a 302 de la sentencia recurrida, varias funciones importantes desempeñadas por los directores o empleados de Apple Inc. con respecto a la PI de Apple, el Tribunal General no se pronunció sobre los considerandos 308 a 318 de la Decisión controvertida, en los que dicha institución expuso los motivos por los que entendía que esas funciones eran irrelevantes para apreciar las decisiones fiscales anticipadas sobre la base del artículo 107 TFUE, apartado 1. Sostiene asimismo que el Tribunal General no tuvo en cuenta las alegaciones formuladas por la Comisión en primera instancia relativas a la irrelevancia de las funciones desempeñadas por Apple Inc. «para» ASI y AOE o «en nombre» de las sedes centrales. Por lo tanto, en su opinión, la sentencia adolece de falta de motivación.

76. A este respecto procede observar, en primer lugar, que la Comisión ha sostenido de forma explícita y reiterada, tanto durante el procedimiento administrativo como ante el Tribunal General y el Tribunal de Justicia, que las funciones desempeñadas por Apple Inc. con respecto a la PI del grupo Apple eran irrelevantes a efectos de determinar los beneficios imponibles de ASI y AOE en Irlanda. [42] En segundo lugar, conviene destacar que, tanto de la Decisión controvertida como de los autos del procedimiento ante el Tribunal General y de la sentencia recurrida, se desprende claramente que la postura de ASI y AOE (actualmente de ASI y AOI) y de Irlanda se ha basado, desde el inicio del procedimiento administrativo, en la afirmación de que la gestión de la PI de Apple, incluidas las licencias en poder de dichas sociedades, se realizaba de manera centralizada desde las oficinas centrales de Apple en Cupertino. En tercer lugar, procede recordar que, en los puntos 50 a 55 de las presentes conclusiones, he señalado que, en el análisis fáctico

[42] En su recurso de casación, la Comisión comienza afirmando que el meollo de su recurso es precisamente la legitimidad de la consideración, por parte del Tribunal General, de las funciones desempeñadas por Apple Inc.

desarrollado en los apartados 255 a 302 de la sentencia recurrida, el Tribunal General comparó en varias ocasiones, de forma implícita o explícita, directa o indirecta, las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas relativas a las licencias de PI con las asumidas por Apple Inc. con respecto a la PI del grupo Apple en el contexto de acuerdos entre empresas del grupo y en su condición de sociedad matriz. Por último, ha de observarse que, a pesar de las alegaciones en sentido contrario invocadas por ASI, AOI e Irlanda, de una lectura de los apartados pertinentes de la sentencia recurrida resulta claramente, en mi opinión, que el Tribunal General no se ha pronunciado en modo alguno sobre los argumentos invocados por la Comisión en los considerandos 308 a 318 de la Decisión controvertida, ni sobre las alegaciones de esa institución formuladas durante el procedimiento en primera instancia acerca de la posibilidad de tener en cuenta las funciones de Apple Inc. para determinar los beneficios imponibles de ASI y AOE en Irlanda en la medida en que se desempeñaban «para» o «en nombre» de las sedes centrales. En particular, en contra de lo que sostiene Irlanda, los apartados 298 a 309 de la sentencia recurrida no constituyen una toma de postura a este respecto. En efecto, suponiendo incluso que, en esos apartados, el Tribunal General haya admitido implícitamente la pertinencia, a efectos del análisis funcional y fáctico que debe realizarse en el sentido del artículo 25 de la TCA 97, de las funciones desempeñadas por empleados de entidades distintas de la sociedad no residente «para» o «en nombre de» esta o partes de ella, es forzoso destacar que no ha justificado en modo alguno esa pertinencia ni ha respondido a los argumentos invocados por la Comisión en sentido contrario.

77. Ahora bien, es sin duda cierto, como arguyen ASI, AOI e Irlanda, que, según reiterada jurisprudencia, la obligación de motivar la sentencia, que incumbe al Tribunal General en virtud de los artículos 36 y 53, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no le obliga a exponer exhaustivamente y uno por uno todos los razonamientos articulados por las partes del litigio y que la motivación puede por tanto ser implícita.[43] Sin embargo, en el presente asunto, dada la importancia de la cuestión de la pertinencia de las funciones desempeñadas por Apple Inc. en la línea de razonamiento principal de la Comisión y en la estructura de la motivación que ha llevado al Tribunal General a estimar los recursos de ASI, AOE e Irlanda sobre este tema, creo que el hecho de que dicho Tribunal no haya adoptado una postura explícita sobre esa cuestión da lugar a una falta de motivación que impide al Tribunal de Justicia conocer los motivos del rechazo de uno de los principales argumentos del análisis de la Comisión en su línea de razonamiento principal y durante el procedimiento sustanciado ante el Tribunal General e interfiere con el ejercicio del control que el Tribunal de Justicia debe realizar en el presente procedimiento de casación.

78. Además, como también ha alegado la Comisión, la motivación de la sentencia recurrida es contradictoria, dado que el Tribunal General, por un lado consideró, en los apartados 240, 242 y 248 de la sentencia recurrida, que para determinar si una decisión fiscal de atribución de beneficios a la sucursal irlandesa de una sociedad no residente era conforme al régimen de tributación «normal» en Irlanda, era necesario tener en cuenta el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de la empresa y, por otro lado, en los apartados 255 a 302 de esa sentencia, se basó ampliamente en las funciones desempeñadas por una entidad distinta de ASI y AOE.

79. Por consiguiente, considero que debe estimarse la primera imputación de la segunda parte del primer motivo de casación.

[43] Véase la sentencia de 22 de junio de 2023, Gmina Miasto Gdynia y Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Comisión (C-163/22 P, EU:C:2023:515), apartado 85.

c) Conclusiones sobre la segunda parte del primer motivo de casación

80. A la luz de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que estime la segunda parte del primer motivo de casación.

3. Tercera parte del primer motivo de casación

81. Mediante la tercera parte de su primer motivo de casación, dirigida contra los apartados 301 y 303 a 309 de la sentencia recurrida, la Comisión impugna de manera más particular las apreciaciones del Tribunal General sobre las actividades desempeñadas por las sedes centrales. Formula dos imputaciones diferentes que conviene examinar conjuntamente. Mediante la primera imputación, la Comisión recrimina al Tribunal General haber cometido una infracción del procedimiento al no haber tenido en cuenta las alegaciones que formuló en primera instancia, haber adoptado una motivación defectuosa y contradictoria y haberse basado en elementos de prueba inadmisibles. Mediante la segunda imputación, invoca una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, o una desnaturalización del Derecho nacional. Irlanda, ASI, AOI y el Gran Ducado de Luxemburgo consideran que esas imputaciones son inadmisibles o inoperantes y, en cualquier caso, infundadas.

82. La Comisión aduce, en primer lugar, que el Tribunal General no ha respondido a la alegación que formuló en el escrito de contestación de que las actas examinadas por la Comisión eran las únicas pruebas aportadas por Apple e Irlanda durante el procedimiento administrativo para acreditar la existencia de funciones desempeñadas por las sedes centrales.

83. A este respecto procede recordar que, conforme a una jurisprudencia reiterada ya mencionada en las presentes conclusiones, por un lado, el Tribunal de Justicia no es competente, en casación, para pronunciarse sobre los hechos ni, en principio, para examinar las pruebas que el Tribunal General ha admitido en apoyo de estos y, por otro lado, la obligación de motivar la sentencia, que incumbe al Tribunal General, no le obliga a exponer exhaustivamente y uno por uno todos los razonamientos articulados por las partes del litigio. En el presente asunto, en el apartado 305 de la sentencia recurrida, el Tribunal General consideró, en el ejercicio de su competencia exclusiva para valorar las pruebas, que, pese a su carácter sumario, los extractos de las actas examinadas por la Comisión eran suficientes para «comprender cómo se adoptaron y se hicieron constar en las actas […] decisiones clave para la empresa». Ahora bien, esa apreciación, que permite a la Comisión comprender las razones de la importancia que el Tribunal General reconoció a esas actas, incluso aunque estas hubieran sido la única prueba aportada durante el procedimiento administrativo relativa a las funciones de las sedes centrales, no puede impugnarse ante el Tribunal de Justicia, salvo en caso de desnaturalización, que la Comisión no ha invocado.

84. En segundo lugar, la Comisión sostiene que, en el apartado 304, de la sentencia recurrida, el Tribunal General le ha impuesto una carga probatoria imposible de cumplir. Como ya se ha expuesto, en ese apartado el Tribunal General afirmó que «el hecho de que las actas [examinadas por la Comisión] no muestren detalles sobre las decisiones relativas a la gestión de las licencias de PI del grupo Apple, sobre el acuerdo de reparto de costes y sobre las decisiones comerciales importantes no permite excluir la propia existencia de dichas decisiones».

85. Estoy de acuerdo con la afirmación de la Comisión en este sentido. En efecto, no creo que sea posible, como parece hacer el Tribunal General en los apartados 305 y 306 de la sentencia recurrida, inferir de las actas del consejo de administración de una sociedad elementos que

acrediten que se han adoptado decisiones con un objeto concreto si no existen indicaciones explícitas o implícitas en tal sentido. En cambio, en mi opinión, es posible, como hizo la Comisión en la Decisión impugnada, extraer de esa ausencia indicaciones y, a *falta de pruebas en sentido contrario*, elementos que militen a favor de la inexistencia de tales decisiones, en particular cuando conste que esa sociedad, por sus propias prácticas o por obligación legal, suele hacer constar en las actas de las reuniones de su consejo de administración las decisiones importantes adoptadas por dicho órgano. A mi parecer, en la medida en que no permite a la Comisión basarse en esos elementos, siendo así que se trata de acreditar la existencia de hechos negativos que, por su naturaleza, no pueden demostrarse sino deducirse mediante presunciones basadas en hechos positivos comprobados o mediante la prueba de un hecho positivo contrario, el apartado 304 de la sentencia recurrida impone a la Comisión una carga probatoria excesiva no justificada.

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

87. A este respecto, en la medida en que mediante ese argumento la intención de la Comisión es poner en entredicho la apreciación del valor probatorio de la mención, en la citada acta, del citado poder, ha de recordarse, por un lado, que, en principio, esa apreciación incumbe en exclusiva al Tribunal General y, por otro lado, que, por lo general, ninguna norma ni principio del Derecho de la Unión prohíbe al Tribunal General basarse en un único elemento de prueba para apreciar los hechos pertinentes.[44] Por lo tanto, procede rechazar esa imputación. Sin embargo, conviene recordar que la Comisión también cuestiona la admisibilidad como elemento de prueba del poder en cuestión, al no haber sido aportado en el procedimiento administrativo. A este respecto, me remito al análisis expuesto en los puntos 42 y 43 de las presentes conclusiones. Como he señalado en ellos, pese a haber sido mencionado en el acta de la reunión del consejo de administración de ASI del 27 de julio de 2011, según afirma la Comisión y sin que ASI y AOI hayan rebatido tal extremo, el citado poder aún no ha sido aportado. De ello resulta que el Tribunal General solo pudo basarse en la mención en el acta de la existencia de esos poderes, pero no en su tenor.

88. En cuarto lugar, la Comisión rebate la conclusión del Tribunal General recogida, en particular, en los apartados 301, 306 y 307 de la sentencia recurrida, según la cual «actos formales», como el otorgamiento de poderes para negociar un acuerdo o su firma (en este caso, varias enmiendas al acuerdo de reparto de costes efectuadas durante el período pertinente), constituyen funciones efectivamente desempeñadas por las sedes centrales en relación con las licencias de PI. La Comisión admite que, en particular, las negociaciones para la celebración de contratos comerciales, como los firmados con OEM y operadores de telecomunicaciones, pueden constituir «funciones sustantivas del personal» a efectos del análisis funcional y fáctico que ha de realizarse con arreglo al artículo 25 de la TCA 97. Sin embargo, en el presente asunto, esas funciones fueron desempeñadas por empleados de Apple Inc. en nombre de todo el grupo Apple o para ASI y AOE, y no por las sedes centrales. En opinión de la Comisión, tales apartados adolecen además de un defecto e incurren en motivación contradictoria.

[44] Véase el auto de 11 de septiembre de 2019, Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711), apartado 10 y jurisprudencia citada.

89. A este respecto ha de señalarse que, en la estructura del razonamiento desarrollado por el Tribunal General en los apartados 251 a 311 de la sentencia recurrida, las apreciaciones recogidas en los apartados 303 a 309 de dicha sentencia están dirigidas a demostrar que las sedes centrales de ASI y AOE —mediante resoluciones adoptadas por sus respectivos consejos de administración y, en particular, a través de un sistema de poderes otorgados a administradores y ejecutivos individuales no pertenecientes al personal de las sucursales— tenían la capacidad para desarrollar las «funciones esenciales» de esas sociedades. Así se desprende, en particular, del apartado 303 de la sentencia recurrida, que enmarca el objeto del análisis desarrollado por el Tribunal General, así como de los apartados 305 y 309 de dicha sentencia, que recogen la conclusión de ese análisis según la cual la Comisión había considerado erróneamente en la Decisión controvertida que, a falta de personal y de presencia física, las sedes centrales no tenían capacidad para desempeñar las funciones esenciales en nombre de esas sociedades. En cambio, los apartados 303 a 309 de la sentencia recurrida no contienen ninguna afirmación explicita en cuanto a la intervención de las sedes centrales en la adopción de decisiones relativas a la gestión de las licencias de PI, excepción hecha del apartado 304, en el que, como se ha señalado, el Tribunal General se limita a afirmar, con una argumentación que, a mi juicio, es criticable, que la inexistencia de cualquier rastro de esas decisiones en las actas examinadas por la Comisión no excluye que tales decisiones se adoptaran efectivamente, y del apartado 307 relativo a la firma del acuerdo de reparto de costes, que se refiere, no obstante, a un acuerdo entre empresas del grupo que, en principio, está excluido del ámbito de las decisiones fiscales anticipadas. Por último, en lo tocante al apartado 301 de dicha sentencia, este está integrado en el análisis referente a la adopción de decisiones estratégicas de forma centralizada dentro del grupo Apple.

90. Por lo tanto, no estoy convencido que los apartados 301, 306 y 307 de la sentencia recurrida deban interpretarse en el sentido que propugna la Comisión. En efecto, creo que, cuando declaró que directores de ASI y AOE habían participado, directamente o por poderes, en negociaciones con OEM y operadores de telecomunicaciones e incluso en la firma de contratos comerciales o de acuerdos entre empresas del grupo, el Tribunal General no pretendió afirmar que las sedes centrales habían desempeñado «funciones sustantivas del personal» en relación con las licencias de PI, sino que la Decisión controvertida había llegado erróneamente a la conclusión de que la gestión de la PI del grupo Apple había sido asumida necesariamente por las sucursales irlandesas, puesto que las sedes centrales no tenían la capacidad de adoptar decisiones relativas a la gestión de las licencias de PI (véanse, en particular, los apartados 302 y 309 de la sentencia recurrida).

91. En tales condiciones, parece que procede desestimar las alegaciones de la Comisión por estar basadas en una lectura errónea de la sentencia recurrida. Por la misma razón deben desestimarse las alegaciones formuladas por Irlanda, ASI y AOI según las cuales la firma de las enmiendas al acuerdo de reparto de costes y los poderes otorgados para negociar y celebrar contratos con OEM y operadores de telecomunicaciones demuestran que las sedes centrales adoptaron decisiones relativas a la gestión de las licencias de PI. En efecto, tal afirmación no figura en la sentencia recurrida.

92. Dicho esto, es preciso señalar que la dificultad para atribuir un sentido único a las aseveraciones recogidas en los apartados 301 y 307 de la sentencia recurrida y determinar su alcance de manera clara debe imputarse, una vez más, al hecho de que el Tribunal General no haya adoptado ninguna postura sobre si, en la operación de atribución a efectos fiscales de la propiedad económica de un activo que genera rendimientos en poder de una sociedad no residente cuyos beneficios imponibles en Irlanda deban determinarse en el sentido del artículo 25

de la TCA 97, pueden tenerse en cuenta «funciones sustantivas del personal» desempeñadas por la matriz por cuenta o a favor de esa sociedad fuera de Irlanda y, en tal caso, en qué condiciones. A este respecto, me remito a lo manifestado en el punto 61 de las presentes conclusiones.

93. En realidad, el análisis de las actividades ejercidas fuera de las sucursales irlandesas contenido en los apartados 296 a 309 de la sentencia recurrida, parece estar influenciado por la premisa de la que partió el Tribunal General al examinar las imputaciones contra la línea de razonamiento principal de la Comisión, es decir, que dicha institución había aplicado un enfoque «por exclusión», premisa que, como se ha visto, es errónea. En efecto, partiendo de esa premisa, no era necesario demostrar, para invalidar la línea de razonamiento principal en su conjunto, que las sedes centrales habían *desempeñado efectivamente* funciones significativas con respecto a las licencias de PI, sino que bastaba probar que tenían la *capacidad* de adoptar «decisiones clave para la empresa» (apartado 305 de ña sentencia recurrida) o «decisiones que afecten a [las] funciones esenciales» de ASI y AOE (apartado 303 de la sentencia recurrida).

94. En todo caso, si el Tribunal de Justicia considera que el Tribunal General ha entendido implícitamente en los apartados 301 y 307 de la sentencia recurrida, que mediante el otorgamiento de poderes a favor de directivos de Apple Inc., miembros o no de los consejos de administración de ASI y AOE, para firmar contratos o acuerdos entre empresas del grupo, las sedes centrales habían desempeñado efectivamente, en relación con las licencias de PI, funciones pertinentes para el análisis que debe desarrollarse en el sentido del artículo 25 de la TCA 97, estoy de acuerdo con la Comisión en que el carácter meramente formal de esos actos y la amalgama de las funciones desempeñadas por la matriz del grupo y las funciones imputables a las sedes centrales a que da lugar ese sistema de delegación de facultades, no avala esa conclusión.

95. Sobre la base de lo anterior considero que la tercera parte del primer motivo de casación es admisible y fundada en parte como se ha hecho constar al término del examen de cada una de las imputaciones formuladas.

4. Conclusiones sobre el primer motivo de casación

96. A la luz de todas las consideraciones anteriores, estimo que el primer motivo de casación está fundado. Al otorgar importancia a las funciones y riesgos asumidos por Apple Inc. en relación con la PI del grupo Apple, en lugar de centrarse únicamente en las actividades ejercidas respectivamente por las sucursales y las sedes centrales en relación con la gestión y explotación de las licencias de PI, el Tribunal General llevó a cabo un análisis fáctico y una calificación de los hechos examinados a la luz de un criterio jurídico distinto del que ese mismo Tribunal consideró aplicable en virtud del artículo 25 de la TCA 97, que exige que se tome en consideración el reparto de activos, funciones y riesgos entre la sucursal y las otras partes de dicha empresa y que, en aplicación del principio de plena competencia, excluye que se tenga en cuenta el papel desempeñado por otras entidades.

C. Segundo motivo de casación

97. El segundo motivo de casación está dirigido contra la motivación de la sentencia recurrida mediante la cual el Tribunal General estimó las imputaciones formuladas por Irlanda, ASI y AOE contra la línea de razonamiento de la Comisión a título subsidiario. Procede recordar que en esa línea de razonamiento, expuesta en los considerandos 325 a 360 de la Decisión controvertida, la Comisión sostenía que, aun admitiendo que las licencias de PI debieran asignarse fuera de

Irlanda, los métodos de atribución de los beneficios aprobados en las decisiones fiscales anticipadas habían llevado, no obstante, a infravalorar el beneficio imponible anual de ASI y de AOE en Irlanda, pues se basaban en elecciones inapropiadas, que habían arrojado un resultado que se apartaba de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia. Más concretamente, tras haber declarado que las decisiones fiscales anticipadas habían adoptado métodos unilaterales de atribución de beneficios que se asemejaban al método del margen neto operacional (en lo sucesivo, «MMNO») previsto en las Directrices de la OCDE sobre los precios de transferencia,[45] la Comisión concluyó que las autoridades fiscales irlandesas habían avalado tres opciones metodológicas erróneas relativas a la identificación de las sucursales irlandesas como «parte objeto de análisis», es decir, como partes en cuyas actividades se centraba el análisis desarrollado en el ámbito del método unilateral de atribución de beneficios elegido (considerandos 328 a 333 de la Decisión controvertida), a la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios (considerandos 334 a 345 de la Decisión controvertida) y a los niveles de beneficios aceptados (considerandos 346 a 359 de la Decisión controvertida).

98. El segundo motivo de casación se subdivide en tres partes. La primera se refiere a un error en la determinación del nivel de la prueba que debe aportarse para demostrar la existencia de una ventaja en el caso de decisiones fiscales anticipadas que tengan por objeto la atribución de beneficios; la segunda, a una irregularidad procesal, y la tercera, a una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, o una desnaturalización del Derecho nacional.

1. Primera parte del segundo motivo de casación

99. Mediante la primera parte de su segundo motivo de casación, dirigida contra los apartados 349, 416, 434 y 435 de la sentencia recurrida (que remiten a sus apartados 319 y 332), la Comisión aduce que el Tribunal General adoptó un nivel de prueba incorrecto al considerar que le incumbía probar que la atribución de beneficios recogida en las decisiones fiscales anticipadas había dado lugar a una reducción de la carga fiscal de ASI y AOE en comparación con la que habrían soportado con arreglo a las normas fiscales ordinarias y que no bastaba con constatar la existencia de errores metodológicos.[46] Sostiene que, cuando aprecia a la luz del principio de plena competencia si una decisión fiscal anticipada, como las controvertidas, da lugar a una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, el nivel de prueba aplicable es el mismo que cuando se recurre al criterio del operador privado en una economía de mercado y que, por lo tanto, solo le incumbe acreditar la «plausibilidad» de tal ventaja, mientras que incumbe al Estado miembro interesado demostrar que esa ventaja está justificada. La Comisión se remite además a la sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión,[47] en la que, fuera de los supuestos de aplicación del criterio del inversor privado, el Tribunal de Justicia afirma que, para demostrar la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, basta con probar que la medida nacional de que se trata es «inherentemente idónea» para reducir la carga fiscal de las empresas beneficiarias.

[45] El MMNO, descrito en los apartados 2.58 y siguientes de las Directrices de la OCDE sobre los precios de transferencia, estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada. Ello se aplica únicamente a una de las empresas que participan en la operación, la denominada «parte objeto de análisis».

[46] Es preciso destacar que Tribunal General se ha referido al mismo nivel de prueba en la sentencia de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos/Comisión (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] C-81/10 P, en lo sucesivo, «sentencia France Telecom», EU:C:2011:811, apartados 24 a 27.

100. ASI, AOI e Irlanda arguyen que la primera parte del segundo motivo de casación es inoperante porque, aun suponiendo que, como afirma la Comisión, incumbiese a Irlanda y a Apple demostrar la inexistencia de una ventaja, dichas partes habían cumplido esa carga probatoria presentando los informes *ad hoc* sobre la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas, elaborados por sus respectivos asesores fiscales, de los que se desprendía que la base imponible de esas sociedades se había determinado de conformidad con el artículo 25 de la TCA 97 y el principio de plena competencia (en lo sucesivo, «informes *ad hoc*»).

101. A este respecto, es desde luego cierto que, en su análisis relativo a los niveles de beneficios aceptados en las decisiones fiscales anticipadas (apartados 418 a 478 de la sentencia recurrida), el Tribunal General, por un lado confirmó la fiabilidad del estudio de comparabilidad recogido en los informes *ad hoc* que convalidaban *ex post* esos beneficios (apartados 450 a 464 de la sentencia recurrida) y, por otro, declaró que el análisis de comparabilidad corregido realizado por la Comisión en los considerandos 353 a 356 de la Decisión controvertida (en lo sucesivo, «análisis de comparabilidad corregido») no podía desvirtuar las conclusiones contenidas en esos informes (apartados 469 y 477 de la sentencia recurrida). No obstante, en la tercera parte de su segundo motivo de casación, la Comisión critica los apartados de la sentencia recurrida en los que el Tribunal General aprobó sustancialmente la metodología de cálculo empleada en los informes *ad hoc* y negó la falta de idoneidad del análisis de comparabilidad corregido para poner en tela de juicio las conclusiones de tales informes. La cuestión de si la imputación de que se trata es inoperante depende, por consiguiente, del resultado del análisis de esas críticas.

102. En cuanto al fondo, ASI, AOI, Irlanda y Luxemburgo alegan que la Comisión pretende, en esencia, que se invierta la carga de la prueba. ASI y AOI aducen además que la imputación de la Comisión carece de fundamento fáctico, toda vez que el Tribunal General concluyó que no se había probado ninguno de los tres errores metodológicos señalados por la Comisión en la Decisión controvertida.

103. Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, incumbe a la Comisión aportar la prueba de la existencia de una «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y, por lo tanto, también la prueba de que se cumple el requisito del otorgamiento de una ventaja.[48] En particular, la Comisión está obligada, en interés de una correcta aplicación de las normas fundamentales del Tratado FUE relativas a las ayudas de Estado, a proceder a un examen diligente e imparcial de las medidas controvertidas, con el fin de disponer, al adoptar la decisión final, de los elementos más completos y fiables posibles para ello.[49] Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la Comisión no puede suponer que una empresa ha disfrutado de una ventaja que constituye una ayuda de Estado basándose en una mera presunción negativa, fundada en la inexistencia de información que permita llegar a la conclusión contraria, a falta de otros datos que puedan acreditar positivamente la existencia de una ventaja semejante.[50] Esos principios también son válidos cuando la Comisión aplica el criterio del operador privado. Recae sobre dicha institución la carga de probar que no concurren los requisitos de aplicación de ese criterio[51] y de apreciar, a la luz de todos los elementos pertinentes, si es manifiesto que la empresa beneficiaria no habría obtenido facilidades comparables de un operador privado.[52] Por lo

48 Véase la sentencia de 4 de marzo de 2021, Comisión/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169), apartado 62.

49 Véase la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Autostrada Wielkopolska/Comisión y Polonia (C-933/19 P, EU:C:2021:905), apartado 114 y jurisprudencia citada.

50 Sentencia de 17 de septiembre de 2009, Comisión/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557), apartados 55 y 58.

51 Véase la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Autostrada Wielkopolska/Comisión y Polonia (C-933/19 P, EU:C:2021:905), apartado 108 y jurisprudencia citada.

52 Véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de junio de 2023, TUIfly/Comisión (C-763/21 P, EU:C:2023:528), apartado 79 y jurisprudencia citada.

tanto, la Comisión no puede basarse, incluso cuando aplique el principio del operador privado, en meras alegaciones «plausibles» cuya veracidad no tenga que demostrar.[53] En cuanto a la sentencia France Telecom, es preciso destacar que de su apartado 19 se desprende en particular que, aunque las características del régimen tributario de que se trataba no permitiesen determinar, por adelantado y para cada ejercicio fiscal, el nivel específico de tributación correspondiente a este, no se discute que ese régimen podía dar lugar, y de hecho había dado lugar, a una tributación menor para la beneficiaria que la resultante de la aplicación del régimen tributario general.

104. Dicho esto, ha de observarse en el presente asunto que la constatación de la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, efectuada por la Comisión al término de su razonamiento a título subsidiario no se basa en «una mera hipótesis, no confirmada ni descartada por la información de la que disponía»,[54] ni en simples «alegaciones plausibles», sino sobre la constatación de errores concretos que, a juicio de Comisión, invalidan el método de atribución de beneficios aceptado en las decisiones fiscales anticipadas y que inciden en los distintos elementos del cálculo que ha llevado a la determinación de los beneficios imponibles de ASI y AOE. Ahora bien, desde mi punto de vista no puede excluirse, como sostiene la Comisión, que la existencia de errores fundamentales en la determinación de la metodología aplicable a la operación de atribución de beneficios a efectos del cálculo de la base imponible de una sociedad no residente que opera mediante una sucursal pueda llevar necesariamente a infravalorar esos beneficios en comparación con los que habrían existido en una situación de plena competencia y que tales errores sean, por consiguiente, *intrínseca o manifiestamente susceptibles* de reducir la carga fiscal de esa sociedad en relación con una imposición considerada normal. En esos casos, opino que, para probar la existencia de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión debe poder basarse en la prueba de la existencia de tal error y en el hecho de que el Estado miembro interesado no haya demostrado que ese error no ha influido en la conformidad del nivel de beneficios calculado con un valor de plena competencia.[55] Por lo tanto, creo que el Tribunal General apreció erróneamente el nivel de prueba exigible con respecto a decisiones como la impugnada.

105. Sin embargo, en el presente asunto debe observarse que, al término de un análisis detallado, que la Comisión rebate tanto en cuanto al fondo como en lo que respecta a los límites del control jurisdiccional, el Tribunal General consideró que los errores metodológicos identificados en la Decisión controvertida no habían quedado acreditados y se limitó, en esencia, a declarar que no existían datos contemporáneos que permitieran justificar las elecciones relativas al método de cálculo aceptado en las decisiones fiscales anticipadas. Por lo tanto, el error en lo que respecta al nivel de prueba no tendría una incidencia real en la exactitud de las conclusiones alcanzadas por el Tribunal General si las imputaciones formuladas por la Comisión en la segunda y la tercera parte de ese motivo resultasen ser infundadas. Es pues necesario examinar esas imputaciones.

[53] Véase, en ese sentido, la sentencia de 7 de mayo de 2020, BTB Holding Investments y Duferco Participations Holding/Comisión (C-148/19 P, EU:C:2020:354), apartado 53.

[54] Véase la sentencia de 17 de septiembre de 2009, Comisión/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557), apartado 52.

[55] En este sentido, interpretando el apartado 211 de la sentencia de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos/Comisión (T-760/15, EU:T:2019:669), véase la sentencia de 12 de mayo de 2021, Luxemburgo y Amazon/Comisión (T-816/17 y T-318/18, EU:T:2021:252), apartados 309 a 311. Esta última sentencia ha sido impugnada por la Comisión en el asunto C-457/21 P, actualmente en fase de deliberación.

2. Partes segunda y tercera del segundo motivo de casación

106. Mediante la segunda parte de su segundo motivo de casación, la Comisión aduce que, en varios puntos de su análisis, el Tribunal General se basó en alegaciones que no figuraban en las demandas presentadas por ASI, AOE e Irlanda, sino que estaban recogidas en documentos adjuntos a las demandas y, en particular, en los informes *ad hoc*, a los cuales las demandantes solo se habían referido de forma genérica. Por lo tanto, afirma que no se le dio la posibilidad de adoptar una postura sobre algunos de los motivos que han dado lugar a la anulación de la Decisión controvertida. Por otra parte, el Tribunal General planteó de oficio algunas de las imputaciones examinadas.

107. Esas críticas se examinarán con ocasión del análisis relativo a las imputaciones formuladas en la tercera parte del segundo motivo de casación. En este momento me limitaré a recordar que, según reiterada jurisprudencia, con el fin de garantizar la seguridad jurídica y una buena administración de justicia, la exposición sumaria de los motivos que han de figurar en la demanda, en el sentido del artículo 21 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aplicable al Tribunal General en virtud del artículo 53, párrafo primero, de dicho Estatuto, y del artículo 76, letra d), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, debe ser suficientemente clara y precisa para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al órgano jurisdiccional competente resolver el recurso.[56] Aunque es cierto que ciertos extremos específicos del texto de la demanda pueden apoyarse y completarse mediante remisiones a pasajes determinados de documentos adjuntos, una remisión global a otros escritos, aunque figuren como anexo de la demanda, no puede paliar la falta de los elementos esenciales de la argumentación jurídica que deben figurar en la demanda. En efecto, no le incumbe al Tribunal General buscar e identificar, en los anexos, los motivos y argumentos que podrían constituir el fundamento del recurso.[57] Los mismos requisitos se imponen cuando se formula un argumento en apoyo de un motivo planteado ante el Tribunal General.[58] De ello se desprende que la parte demandante está obligada a exponer de manera suficientemente sistemática el desarrollo referente a cada motivo, sin que el Tribunal General esté obligado a reconstruir la articulación jurídica que supuestamente avala ese motivo.[59]

108. Mediante la tercera parte de su segundo motivo de casación, la Comisión sostiene que el Tribunal General ha infringido el artículo 107 TFUE, apartado 1, o que ha desnaturalizado el Derecho nacional, al concluir, al término de su análisis fáctico, que la línea de razonamiento a título subsidiario no permitía demostrar la existencia de una ventaja en el sentido de dicha disposición. En particular, la Comisión pone en entredicho la calificación jurídica de los hechos realizada por el Tribunal General, que, en su opinión, vulnera el enfoque de entidad distinta y el principio de plena competencia. Formula tres imputaciones, la primera de ellas relativa a los errores cometidos por el Tribunal General en el análisis relativo a la elección de las sucursales irlandesas como «parte objeto de análisis» a efectos de la aplicación del método de atribución de beneficios escogido (apartados 328 a 351 de la sentencia recurrida); la segunda, a la elección de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios (apartados 352 a 417 de la sentencia recurrida), y la tercera, a los niveles de beneficios aceptados (apartados 418 a 478 de la

[56] Véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, MasterCard y otros/Comisión (C-382/12 P, EU:C:2014:2201), apartado 41.

[57] Véase, en ese sentido, la sentencia de 16 de marzo de 2023, GABO:mi/Comisión (C-696/21 P, EU:C:2023:217), apartados 47 y 48 y jurisprudencia citada.

[58] Véase la sentencia de 11 de septiembre de 2014, MasterCard y otros/Comisión (C-382/12 P, EU:C:2014:2201), apartado 41.

[59] Véase, en tal sentido, la sentencia de 16 de marzo de 2023, GABO:mi/Comisión (C-696/21 P, EU:C:2023:217), apartado 49 y jurisprudencia citada.

sentencia recurrida). Irlanda, ASI y AOI sostienen que las imputaciones formuladas en esta parte del segundo motivo de casación son inadmisibles en su conjunto al estar dirigidas a rebatir apreciaciones de hecho, inoperantes e infundadas.

a) Primera imputación

109. Mediante la primera imputación de la tercera parte del segundo motivo de casación, dirigida contra los apartados 337 a 343 de la sentencia recurrida, la Comisión cuestiona, en primer lugar, la calificación de las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas como «menos complejas» a efectos de identificar a la parte objeto de análisis. A su parecer, esta calificación es consecuencia de una apreciación incorrecta de esas funciones en lo que respecta a la PI del grupo Apple y no a las licencias de PI de ASI y AOE. A mi juicio, esta imputación es admisible, pues pretende poner en tela de juicio la calificación jurídica errónea de las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas. A este respecto, me remito a lo manifestado en el punto 39 de las presentes conclusiones.

110. En cuanto al fondo, conviene recordar que, en el análisis del primer motivo de casación he llegado a la conclusión de que la afirmación del Tribunal General de que las sucursales irlandesas desempeñaban funciones «rutinarias» en relación con la PI se basó en una comparación entre esas funciones y las desarrolladas por Apple Inc. con respecto a la PI del grupo Apple y que, al efectuar esa comparación, el Tribunal General vulneró el principio de plena competencia que, según lo observado en la sentencia recurrida, preside la aplicación del artículo 25 de la TCA 97. Pues bien, ese error también incide en la apreciación que llevó al Tribunal General a aprobar la elección de las sucursales irlandesas come parte objeto de análisis, como se desprende, en particular, del apartado 341 de la sentencia recurrida, que remite a las conclusiones del análisis fáctico desarrollado en el marco del examen de los motivos de recurso invocados contra la línea de razonamiento principal.

111. Es cierto que, como aduce en particular Irlanda, en el apartado 340 de la sentencia recurrida, el Tribunal General afirmó que, dado que la línea de razonamiento a título subsidiario se basaba en la premisa de que «la PI del grupo Apple se había asignado correctamente a las sedes centrales», la Comisión no podía afirmar al mismo tiempo que las sucursales irlandesas «eran las que desempeñaban las funciones más complejas respecto de dicha PI». Esa afirmación se basa, no obstante, en un error lógico. Aunque de hecho es cierto que en su línea de razonamiento a título subsidiario la Comisión aceptó la premisa de que las licencias de PI debían asignarse a las sedes centrales, ello no implica, como parece opinar por el contrario el Tribunal General, que dicha institución considerase también acreditados los elementos que permitían justificar esa asignación, que rebatía, y en particular, el desempeño por parte de las sedes centrales de funciones sustantivas del personal con respecto a esas licencias.

112. Con carácter más general, a diferencia de lo que sostienen en particular ASI y AOI, el Tribunal General no llegó en ningún pasaje de la motivación de la sentencia recurrida relativa a la elección de las sucursales irlandesas como «parte objeto de análisis» a la conclusión de que, *en la relación entre las sucursales irlandesas* y las sedes centrales, las primeras fueran las entidades menos complejas.[60] Pues bien, en los apartados 3.18 y 3.19 de la versión de 2010 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia se establece que la identificación de la parte objeto de análisis ha de ser coherente con el análisis funcional de la operación y exige tener

[60] Los apartados 342, 343 y 371, a los que se remiten ASI y AOI, se limitan a subrayar el «carácter no complejo y fácilmente identificable» de las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas, pero no las comparan con las desempeñadas por las sedes centrales.

en cuenta el papel que las partes que han intervenido han desempeñado *respectivamente* (véase, asimismo, el apartado 2.59 *in fine*). De ello resulta que los motivos invocados por el Tribunal General en los apartados 333 a 336 de la sentencia recurrida, así como en sus apartados 342 y 343, que únicamente toman en consideración la situación de las sucursales irlandesas, no permiten por sí solos invalidar la premisa en la que se basó la Comisión en su línea de razonamiento a título subsidiario, es decir que las sedes centrales, como parte de la operación que desempeñaban funciones menos complejas, debían haber sido objeto de análisis.

113. En segundo lugar, la Comisión impugna el apartado 335 de la sentencia recurrida, en el que el Tribunal General afirmó que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia no imponen necesariamente que se elija como parte objeto de análisis en el contexto del MMNO aquella que desempeña las funciones menos complejas, sino que se limitan a aconsejar escoger a la entidad respecto de la cual se disponga de más datos fiables. La Comisión afirma que, en ese mismo apartado, el Tribunal General declaró de oficio la existencia de un error de interpretación de la citadas Directrices de la OCDE que las demandantes no habían invocado en primera instancia. Desde mi punto de vista, esa alegación se basa en una interpretación errónea de la sentencia recurrida y debe pues ser rechazada. En efecto, el apartado 335 de la sentencia recurrida, leído en el contexto del razonamiento desarrollado por el Tribunal General en los apartados 334 a 336 de dicha sentencia, no recoge ninguna crítica específica contra la Decisión controvertida, sino que se limita a motivar la conclusión, anticipada en el apartado 334 y confirmada en el apartado 336, de que «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».

114. En tercer lugar, la Comisión pone en tela de juicio la validez de esa conclusión. Arguye que, en contra de lo que afirma el Tribunal General en el apartado 336 de la sentencia recurrida, la identificación de la parte objeto de análisis constituye una etapa fundamental de la aplicación del MMNO. Esta alegación es admisible, en mi opinión, aunque esté dirigida contra la interpretación de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia adoptada por el Tribunal General. A este respecto, me remito a lo manifestado en punto 39 de las presentes conclusiones.

115. En cuanto al fondo, estoy de acuerdo con la Comisión sobre la importancia que en esas Directrices se atribuye a la identificación de la parte objeto de análisis cuando se aplica el MMNO. En efecto, de los apartados 3.18 y 3.19 de la versión de 2010 de esas Directrices, en las que, con toda probabilidad, se basó el Tribunal General en el apartado 335 de la sentencia recurrida, se despende que de esa elección depende que se pueda realizar un análisis comparativo basado en datos fiables, que permita identificar correctamente el precio de transferencia que debe atribuirse a la operación en cuestión de conformidad con el principio de plena competencia. Por lo tanto, la Comisión está en lo cierto cuando afirma que esa elección no es neutra y condiciona de manera decisiva la fiabilidad del resultado del análisis llevado a cabo en aplicación del MMNO.

116. Habida cuenta de lo anterior y dentro de los límites expuestos en los apartados anteriores, considero que la primera imputación de la tercera parte del segundo motivo de casación es fundada.

b) Segunda imputación

117. Mediante la segunda imputación de la tercera parte de su segundo de casación la Comisión impugna los apartados 352 a 417 de la sentencia recurrida en los que el Tribunal General invalidó las conclusiones recogidas en la Decisión controvertida, según las cuales, aun considerando correcta la elección de las sucursales irlandesas como parte objeto de análisis, la decisión de tomar los costes de funcionamiento de ASI y de AOE como indicador del nivel de beneficios arrojó unos beneficios imponibles de esas sociedades en Irlanda que no reflejaban una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado, acorde al principio de plena competencia.

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

118. En los considerandos 336 a 342 de la Decisión controvertida, la Comisión entendió que la elección de los costes de funcionamiento de la sucursal irlandesa de ASI como indicador del nivel de beneficios no reflejaba adecuadamente los riesgos asumidos y las actividades desempeñadas por esa sucursal y, por lo tanto, su contribución a la cifra de negocio de ASI. Por los mismos motivos consideró que la razón de Berry, un indicador del nivel de beneficios basado en la relación entre los ingresos netos y los gastos de funcionamiento utilizado en los informes *ad hoc*, no permitía determinar una remuneración en condiciones de plena competencia para las funciones llevadas a cabo por la citada sucursal. Según la Comisión, las ventas de ASI habrían constituido un indicador más apropiado. El Tribunal General rechazó esa conclusión en los apartados 359 a 407 de la sentencia recurrida.

119. En primer lugar, la Comisión aduce que el Tribunal General no tuvo en cuenta el análisis funcional recogido en la Decisión controvertida cuando afirmó, en el apartado 360 de la sentencia recurrida, que, esta había basado sus propias apreciaciones acerca del carácter inadecuado de los costes de funcionamiento para reflejar las funciones desempeñadas por la sucursal irlandesa de ASI en un enfoque por exclusión. A este respecto, remito a lo arriba indicado en el examen de la primera parte del primer motivo de casación. Según dicha parte, ese mismo error vicia el apartado 365 de la sentencia recurrida, en el que el Tribunal General concluyó que la Comisión se había limitado únicamente a aseverar que las ventas de ASI habrían sido un indicador del nivel de beneficios apropiado. En efecto, estoy de acuerdo con la Comisión cuando sostiene que, en ese apartado, el Tribunal General realizó una interpretación de la Decisión controvertida por compartimentos estancos, no teniendo en cuenta el análisis recogido en otras de sus partes y, en particular, en los considerandos 294 a 305, en los que se enumeran las funciones y riesgos que la Comisión consideró asumidos, en particular, por la sucursal irlandesa de ASI.

120. En segundo lugar, la Comisión impugna los apartados 366 a 372 de la sentencia recurrida, en los que el Tribunal General criticó que, en el considerando 340 de la Decisión controvertida, se rechazara la razón de Berry como ratio financiera para estimar, en el presente asunto, la remuneración en condiciones de plena competencia. La Comisión alega, en particular, que, en sus respectivas demandas, ASI, AOE e Irlanda se limitaron simplemente a remitirse a los informes *ad hoc* en relación con esta cuestión. El examen de los autos del procedimiento sustanciado ante el Tribunal General, incluidas las respuestas a las preguntas escritas formuladas por dicho Tribunal, confirma esa alegación en lo que respecta a Irlanda. ASI y AOE han abordado esa cuestión de forma más extensa, limitando sin embargo su análisis a uno solo de los requisitos exigidos para aplicar ese indicador. Por lo tanto, la Comisión no se equivoca al afirmar que el

examen llevado a cabo por el Tribunal General en relación con la razón de Berry está, en amplia medida, desvinculado de las alegaciones formuladas por las demandantes y debatidas en primera instancia.

121. La Comisión formula a continuación una serie de alegaciones encaminadas a demostrar que el Tribunal General cometió errores de Derecho en la apreciación que realizó en los citados apartados 366 a 372 de la sentencia recurrida. Sostiene, en esencia, que la conclusión del Tribunal General se basa en la calificación errónea de la sucursal irlandesa de ASI como «distribuidor que suministra meros servicios logísticos», sin asumir riesgos. ASI, AOI e Irlanda replican que esa calificación no puede impugnarse en casación. En mi opinión, procede desestimar dicha excepción. En efecto, en la medida en que de esa calificación depende la correcta aplicación de los principios establecidos en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en los que se basaron Apple e Irlanda para justificar *ex post* las decisiones fiscales anticipadas y el carácter apropiado de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios de la sucursal de ASI, las alegaciones formuladas por la Comisión no rebasan el límite impuesto al nuevo examen de los hechos por parte del Tribunal de Justicia en casación. A este respecto, me remito a lo manifestado en el punto 39 de las presentes conclusiones.

122. En cuanto al fondo, las alegaciones formuladas por la Comisión contra las apreciaciones del Tribunal General sobre la aplicación de la razón de Berry deben examinarse conjuntamente con las imputaciones dirigidas contra los apartados 375 a 407 de la sentencia recurrida. En esos apartados, el Tribunal General, tras haber examinado los riesgos que, según la Comisión, debían atribuirse a la sucursal irlandesa de ASI y que justificaban un indicador del nivel de beneficios de esa sucursal basado en las ventas y no en los costes de funcionamiento, llegó a la conclusión de que ninguno de esos riesgos había sido asumido realmente por esa sucursal. En efecto, en caso de que esas imputaciones fueran fundadas, probarían que el Tribunal General se basó en una calificación errónea de la sucursal de ASI como «distribuidor de riesgo bajo» a efectos de la aplicación de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Es cierto que del apartado 374 de la sentencia recurrida parece resultar que el análisis recogido en los apartados 375 a 407 posteriores se realizó a mayor abundamiento, dada la interpretación del apartado 2.87 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia adoptada por el Tribunal General en el apartado 357 de dicha sentencia.[61] Sin embargo, las imputaciones formuladas por la Comisión no son inoperantes exclusivamente por esa razón. En efecto, en ese mismo apartado 357 y en el apartado 364 de la sentencia recurrida, el Tribunal General reconoce que, sobre la base del citado apartado 2.87, la aptitud del indicador del nivel de beneficios escogido para reflejar correctamente el valor de las funciones desarrolladas por la parte objeto de análisis depende, entre otras cosas, de los riesgos que haya asumido.

123. La Comisión impugna a continuación los apartados 375 a 390 de la sentencia recurrida relativos a los riesgos relacionados con la cifra de negocios (considerando 337 de la Decisión controvertida, en el que ese riesgo se define como «riesgo de inventario»), los apartados 391 a 400 de dicha sentencia, relativos a los riesgos relacionados con la garantía de los productos de Apple (considerando 338 de la Decisión controvertida) y los apartados 401 a 407 de esa misma sentencia, relativos al riesgo vinculado a las relaciones con terceros (considerando 339 de la Decisión controvertida). Como en el primer motivo de recurso, la Comisión aduce, en esencia,

[61] En el apartado 357 de la sentencia recurrida, el Tribunal General concluye que del apartado 2.87 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia resulta que «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» y que «tanto las ventas como los costes de funcionamiento pueden constituir un indicador apropiado del nivel de beneficios» (véase el apartado 363 de la sentencia recurrida, que remite al apartado 357 de esa misma sentencia).

que el Tribunal General ha aplicado un criterio jurídico erróneo y contrario al principio de plena competencia al calificar como distribuidor de riesgo bajo a la sucursal irlandesa de ASI, comparando los riesgos asumidos por esa sucursal con las políticas de riesgo de Apple Inc.

124. Pues bien, el análisis de la motivación de la sentencia recurrida confirma el planteamiento que impugna Comisión. En primer lugar, en lo que respecta al riesgo relacionado con la cifra de negocios, por un lado, las pruebas mencionadas por el Tribunal General en los apartados 381, 382 y 383 de la sentencia recurrida se refieren a la celebración por Apple Inc., de forma centralizada, de acuerdos marco con los OEM y los principales adquirentes de productos Apple y a la definición, también de forma centralizada, de la política internacional de precios de los productos Apple. Por otro lado, en los apartados 385 y 386 de la sentencia recurrida, el Tribunal General concluyó, sobre la base de todos los elementos de prueba aportados, incluidos los informes *ad hoc*, que los riesgos inherentes a los productos que quedasen sin vender o a una caída en la demanda, no se podían atribuir a la sucursal irlandesa de ASI, habida cuenta de que tanto la oferta como la demanda «se determinaban de forma centralizada, al margen de dicha sucursal» (apartado 386). En lo que respecta, a continuación, a los riesgos relacionados con la garantía de los productos, la conclusión alcanzada por el Tribunal General en el apartado 400 de la sentencia recurrida según la cual no se podía 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, se basa en la apreciación del carácter auxiliar de las funciones desempeñadas por esa sucursal, aseveración que, como ya he señalado en el punto 52 de las presentes conclusiones, resulta de la puesta en relación de las funciones desempeñadas por esta última con las desempeñadas por Apple Inc. y no con las realizadas por las sedes centrales. Por último, en cuanto a los riesgos vinculados a las actividades de subcontratistas, ha de señalarse que el Tribunal General se limita sustancialmente a remitirse a las consideraciones expuestas en los apartados 376 a 390 de la sentencia recurrida relativas al riesgo vinculado a la posibilidad de una caída de la demanda y de que algunos productos no se vendan, al que se asimila el riesgo de los productos no gestionados en Irlanda por encargarse de ellos subcontratistas fuera de Irlanda. En el análisis referido al primer motivo de casación, al que me remito, llegué a la conclusión de que, a efectos de la atribución de beneficios a una sociedad no residente en virtud del artículo 25 de la TCA 97 y del principio de plena competencia incluido en él, es preciso limitarse a tener en cuenta la situación de las distintas partes que componen esa empresa en sus relaciones recíprocas. Pues bien, en la Decisión controvertida, la Comisión, pese a no negar las políticas relativas a la gestión centralizada de los riesgos implantadas por Apple Inc., demostró, sin que el Tribunal General lo haya desacreditado y sin limitarse, como ya se ha indicado, a realizar un enfoque por exclusión, que, con respecto a las sedes centrales, la sucursal irlandesa de ASI había asumido un cierto nivel de riesgos. En cambio, como ya se ha indicado, para excluir que la sucursal irlandesa de ASI había asumido los riesgos señalados en los considerandos 337, 338, 339 de la Decisión controvertida y para calificar a esa sucursal de «distribuidor de riesgo bajo» cuyos ingresos podían quedar correctamente reflejados mediante un indicador basado en los costes de funcionamiento, el Tribunal General se basó en las funciones desempeñadas por Apple Inc. y en la gestión centralizada por su parte de todos los riesgos considerados y, una vez más, sobre un criterio jurídico erróneo.

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

125. La Comisión impugna los apartados 408 a 412 de la sentencia recurrida en los que el Tribunal General concluyó que no había logrado demostrar que, como se señalaba en los considerandos 343 a 345 de la Decisión controvertida, el indicador del nivel de beneficios basado en los costes totales fuera más apropiado para determinar los beneficios de plena competencia de la sucursal irlandesa de AOE.

126. Dicha institución sostiene, en particular, que ni ASI, ni AOE, ni Irlanda formularon imputaciones contra esos considerandos de la Decisión controvertida. Además de no haber sido rebatida por las demás partes, esa circunstancia queda confirmada por los autos del procedimiento sustanciado ante el Tribunal General y es acorde también con el hecho de que, como resulta, en particular, de los considerandos 167 y 343 de la Decisión controvertida, los propios informes *ad hoc* propusieran un indicador basado en los costes totales para la sucursal de AOE. A mi juicio, en tales circunstancias, el Tribunal General se extralimitó en el ejercicio de sus facultades de control, formulando de oficio y estimando imputaciones que no habían sido invocadas por las demandantes y que se referían a apartados de la Decisión controvertida que las citadas demandantes habían aceptado, al menos implícitamente. Debe recordarse además que, conforme a una jurisprudencia consolidada, en el marco del control que ejerce sobre las apreciaciones económicas complejas realizadas por la Comisión en materia de ayudas de Estado —como las relativas a la definición del indicador de beneficios más apropiado para aplicar el MMNO— no corresponde al juez de la Unión sustituir la apreciación económica de la Comisión por la suya propia.[62] En efecto, dicho juez ejerce en este ámbito un control limitado que se circunscribe a comprobar el cumplimiento de las normas de procedimiento y de motivación, así como la exactitud material de los hechos y la falta de error manifiesto de apreciación y de desviación de poder.[63] En el presente asunto procede observar que, en los apartados 409 y 410 de la sentencia recurrida, el Tribunal General subrayó que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en las que se había basado la Comisión en los citados considerandos 343 y 344 de la Decisión controvertida «no proponen la utilización de un [indicador particular del] nivel de beneficios […], como los costes totales, y no se oponen al uso de los costes de funcionamiento […]». Sin que resulte necesario pronunciarse sobre la lectura que el Tribunal General ha realizado de las mencionadas Directrices, que la Comisión no pone explícitamente en entredicho, me limitaré a señalar que, aun suponiendo que esa lectura fuera correcta, el mero hecho de que «no se excluy[a] que los costes de funcionamiento puedan constituir un indicador apropiado del nivel de beneficios» (apartado 410 de la sentencia recurrida) no constituye, en sí, un elemento en el que el Tribunal General pueda basarse, sin sustituir la apreciación de la Comisión o los argumentos de las partes por los suyos propios.

127. Es cierto que, según la jurisprudencia antes citada, en el control que ejerce sobre las apreciaciones económicas complejas realizadas por la Comisión, el juez de la Unión no solo debe verificar la exactitud material de los elementos probatorios invocados, su fiabilidad y su coherencia, sino también comprobar si tales elementos constituyen el conjunto de datos pertinentes que deben tomarse en consideración para apreciar una situación compleja y si son adecuados para sostener las conclusiones que se deducen de los mismos. Pues bien, en el presente asunto, al término de su examen, el Tribunal General no declaró que se hubiera cometido un error

[62] Véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de junio de 2023, TUIfly/Comisión (C-763/21 P, EU:C:2023:528), apartado 76 y jurisprudencia citada.

[63] Véase la sentencia de 7 de mayo de 2020, BTB Holding Investments y Duferco Participations Holding/Comisión (C-148/19 P, EU:C:2020:354), apartado 56 y jurisprudencia citada.

de apreciación, sino que no existían elementos suficientes que permitieran respaldar la tesis de la Comisión. Sin embargo, en mi opinión, esta calificación no permite por si sola superar la esencia del razonamiento del Tribunal General, que afirma, básicamente, que uno de los indicadores que, a su juicio, admiten las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia resulta más apropiado que el identificado por la Comisión.

128. También es cierto que, en el apartado 95 de la sentencia Fiat Chrysler, el Tribunal de Justicia afirmó que, a falta de armonización sobre ese particular, la posible fijación de los métodos y criterios que permitan determinar un resultado de «libre competencia» depende de la facultad de apreciación de los Estados miembros. No obstante, como ya he indicado en el punto 21 de las presentes conclusiones, este asunto difiere de aquel en el que se dictó esa sentencia. En cualquier caso, es forzoso señalar que, como aduce la Comisión, el Tribunal General no tuvo en cuenta el argumento que dicha institución invocó en la Decisión controvertida y en primera instancia según el cual, teniendo en cuenta las funciones y riesgos efectivamente asumidos por la sucursal irlandesa de AOE, en particular, comparados con los asumidos por la sede central de esa sociedad, la circunstancia, en la que se basa el Tribunal General en el apartado 411 de la sentencia recurrida, de que esa sucursal no es la propietaria de los materiales utilizados, de los productos en curso de fabricación y de los productos terminados, no permitía por si sola considerar inaplicables los costes totales como indicador de beneficios y, en todo caso, no permitía considerar manifiestamente errónea la aplicación de ese indicador, adoptado, por lo demás, por los propios consultores de Apple e Irlanda.

3) Conclusiones sobre la segunda imputación

129. Sobre la base de las consideraciones anteriores, estimo que la segunda imputación de la tercera parte del parte del segundo motivo de casación también es fundada.

c) Tercera imputación

130. Mediante la última imputación de la tercera parte del segundo motivo de casación, la Comisión impugna los apartados 418 a 478 de la sentencia recurrida, en los que el Tribunal General desvirtuó el razonamiento que llevó a dicha institución a rechazar, en los considerandos 346 a 359 de la Decisión controvertida, los niveles de beneficios de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE aceptados por las decisiones fiscales anticipadas.

131. En lo concerniente a la decisión fiscal anticipada de 1991, la Comisión alegó, por un lado, que los niveles de beneficio aceptados no estaban justificados y, por otro lado, que el umbral acordado para AOE, por encima del cual sus beneficios imponibles ya no se calculaban sobre la base del 65 % de los gastos de funcionamiento de la sucursal irlandesa de dicha sociedad, constituía una reducción fiscal concedida sobre la base de criterios no relacionados con el sistema fiscal, como las consideraciones relativas al empleo (considerando 347 de la Decisión controvertida). El Tribunal General invalidó esas apreciaciones básicamente por dos motivos. En primer lugar, en los apartados 440 y 441 de la sentencia recurrida, sobre la base de su propia apreciación de las pruebas, que no puede ponerse en tela de juicio en casación y que, por otro lado, la Comisión no cuestiona, el Tribunal General consideró no acreditada la circunstancia de que el umbral del 65 % antes indicado había sido aceptado por las autoridades irlandesas sobre la base de consideraciones relativas al empleo. En el apartado 444 de la sentencia recurrida, aseveró además que el hecho de

que ese umbral no se hubiera alcanzado nunca, y que, por lo tanto, el mecanismo de límite máximo previsto en la decisión fiscal anticipada de 1991 no se hubiera aplicado jamás, excluía la existencia de una ventaja, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

132. La Comisión aduce que, al realizar esa afirmación, el Tribunal General cometió un error de Derecho al confundir el requisito relativo a la existencia de una ventaja en el sentido de esa disposición y la cuantificación de las cantidades que debían devolverse, que puede ser igual a cero. En apoyo de su argumentación, se remite a la sentencia de 13 de febrero de 2014, Mediaset.[64] En este sentido, ha de señalarse que los hechos del procedimiento que dio lugar a esa sentencia, en la que se trataba de identificar a los beneficiarios de un régimen de ayudas fiscales y de cuantificar para cada uno de ellos el importe que debían devolver, difieren de los que caracterizan al presente procedimiento, en el que se debe establecer en cambio si la previsión, en una decisión fiscal anticipada, de un método de cálculo individualizado que nunca ha sido aplicado en el caso concreto puede dar lugar a una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Pues bien, al menos en la medida en que la ventaja identificada por la Comisión en la Decisión controvertida corresponde al importe de la reducción fiscal que habría resultado de la aplicación del umbral antes citado, parece que las circunstancias del presente asunto pueden asimilarse en mayor medida a una situación en la que la ayuda se ha acordado, pero no se ha abonado. Por consiguiente, creo que procede rechazar la alegación de la Comisión.

133. En segundo lugar, en los apartados 445 a 447 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró, en esencia, que en la medida en que la Comisión cuestionaba los niveles de beneficio aceptados por las autoridades fiscales irlandesas por resultar demasiado bajos para las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas, habida cuenta de los activos y riesgos correspondientes a esas funciones, dicha institución no había demostrado que las sucursales hubieran desempeñado funciones que debieran retribuirse con niveles de beneficio más altos. A este respecto, el Tribunal General remite a las conclusiones expuestas en los apartados 348 y 407 de la sentencia recurrida. Sobre esta cuestión me remito, por lo tanto, a las consideraciones ya efectuadas en el análisis de las imputaciones primera y segunda de la tercera parte del segundo motivo de casación.

134. En lo que respecta a los niveles de beneficio aceptados en la decisión fiscal anticipada de 2007, la Comisión puso fundamentalmente en entredicho la fiabilidad de los estudios de comparabilidad en que se habían basado los informes *ad hoc*, pues consideraba que las empresas seleccionadas en esos estudios no eran comparables a ASI y AOE. En los apartados 450 a 464 de la sentencia recurrida, que no han sido impugnados, el Tribunal General concluyó que la Comisión no había logrado demostrar los errores recriminados. A continuación, la Comisión efectuó el análisis de comparabilidad corregido a que se alude en el apartado 72 de las presentes conclusiones, utilizando las empresas seleccionadas en los citados informes *ad hoc*, y adoptando como indicador del nivel de beneficios, para ASI, las ventas y, para AOE, los costes totales. Pese a reconocer que ese análisis habría podido permitir a la Comisión demostrar la existencia de una ventaja selectiva (apartado 468 de la sentencia recurrida), el Tribunal General negó su validez por tres motivos, todos ellos rebatidos por la Comisión. En primer término, remitiéndose a los apartados 402 a 412 de la sentencia recurrida, el Tribunal General observó que la Comisión no había demostrado que el uso de los costes de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios fuera inapropiado en el presente asunto (apartado 470 de la sentencia recurrida). Sobre esta cuestión me remito a las consideraciones ya efectuadas en el examen segunda imputación de la tercera parte del segundo motivo de casación. En segundo término,

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, apartados 36 y 37. Véase, en el mismo sentido y en circunstancias análogas, la sentencia de 15 de septiembre de 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680), apartado 41.

remitiéndose a los apartados 348 a 407 de la sentencia recurrida, el Tribunal General recordó que el análisis realizado por la Comisión en su línea de razonamiento a título subsidiario se basaba en la premisa de que la sucursal irlandesa de ASI había desempeñado funciones complejas y había asumido riesgos significativos, pero que esa premisa no se había logrado demostrar.

135. La Comisión aduce que el Tribunal General interpretó incorrectamente la Decisión controvertida y que el análisis de comparabilidad corregido sí que partía del postulado de que ASI no podía considerarse un proveedor de meros servicios logísticos, lo cual justificaba tomar las ventas como indicador del nivel de beneficios, pero no de la hipótesis de que dicha entidad hubiera desempeñado funciones «de naturaleza compleja y determinantes para el éxito de la marca Apple» (apartado 471 de la sentencia recurrida). A este respecto, no se discute que el análisis de comparabilidad corregido se llevó a cabo asumiendo la comparabilidad de la situación de ASI con la de las empresas seleccionadas en los informes *ad hoc*, habida cuenta de que se basa en datos referentes a tales empresas (considerando 354 de la Decisión controvertida). Pues bien, aunque es cierto que las críticas vertidas por la Comisión en cuanto a dicha comparabilidad en el considerando 351 de la Decisión controvertida se apoyan, en particular, en el carácter «no despreciable» o incluso «considerable» de los riesgos que la ASI asume en comparación con esas sociedades, es forzoso reconocer que, en la medida en que utiliza datos de tales empresas, el análisis de comparabilidad corregido prescinde necesariamente de esas críticas. Por otro lado, la Comisión afirma de manera explícita en el considerando 353 de la Decisión controvertida, que el análisis de comparabilidad corregido se ha realizado «independientemente de estas dudas generales y específicas respecto a los estudios de comparabilidad llevados a cabo en los informes *ad hoc*». Por lo tanto, al margen de cualquier otra consideración, desde mi punto de vista, el Tribunal General non interpreta correctamente la Decisión controvertida al dar a entender, en el apartado 471 de la sentencia recurrida, que ese análisis de comparabilidad se basa en la premisa no demostrada de que ASI desempeñaba funciones «de naturaleza compleja y determinantes para el éxito de la marca Apple». Por último, en los apartados 473 y 474 de la sentencia recurrida, el Tribunal General se refiere a la motivación ya expuesta mediante la cual invalidó el razonamiento de la Comisión sobre el carácter inapropiado de la elección de las ventas como indicador del nivel de beneficios de ASI. Sobre esta cuestión, me limito a remitir a las consideraciones ya efectuadas en el análisis de la segunda imputación de la tercera parte del segundo motivo de casación.

136. A la luz de todas las consideraciones anteriores, creo que la imputación examinada también debe estimarse, dentro de los límites antes indicados.

3. Conclusiones sobre el segundo motivo de casación

137. Del análisis conjunto de las partes segunda y tercera del segundo motivo de casación resulta que el Tribunal General cometió un error al definir el nivel de prueba que incumbe a la Comisión. También consta que ha cometido una serie de errores de Derecho en su análisis que le han llevado a concluir que la Comisión no había demostrado los errores metodológicos identificados en su línea de razonamiento a título subsidiario. En estas circunstancias, considero que procede declarar fundado el segundo motivo de casación en su totalidad.

D. Sobre la devolución del asunto al Tribunal General

138. De conformidad con el artículo 61 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando se estime el recurso de casación, el Tribunal de Justicia anulará la resolución del Tribunal General. En tal caso, el Tribunal de Justicia podrá o bien resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita, o bien devolver el asunto al Tribunal General para que este último resuelva. De todo lo anterior se desprende que la casación es fundada y que la sentencia debe anularse en su totalidad. Las imputaciones formuladas por Irlanda, ASI y AOE en primera instancia en relación con el presunto enfoque «por exclusión» deben desestimarse de manera definitiva. Por lo demás, considero que, a la luz de los errores de Derecho cometidos por el Tribunal General, que invalidan las apreciaciones fácticas realizadas por este en lo que concierne tanto a la línea de razonamiento principal como a la línea de razonamiento a título subsidiario, el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos que le permitan resolver definitivamente sobre las demandas presentadas en primera instancia y que procede devolver los asuntos al Tribunal General, reservando la decisión sobre las costas, para que este realice un nuevo análisis y se pronuncie sobre los motivos no examinados.

VI. Conclusión

139. A la vista de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que anule la sentencia recurrida, devuelva los litigios al Tribunal General y reserve la decisión sobre las costas.