II

(Atos não legislativos)

DECISÕES

DECISÃO (UE) 2017/1283 DA COMISSÃO

de 30 de agosto de 2016

relativa ao auxílio estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedido pela Irlanda à Apple

[notificada com o número C(2016) 5606]

(Apenas faz fé o texto em língua inglesa)

(Texto relevante para efeitos do EEE)

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 108.º, n.º 2, primeiro parágrafo,

Tendo em conta o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, nomeadamente o artigo 62.º, n.º 1, alínea a),

Após ter convidado as partes interessadas a apresentarem as suas observações em conformidade com as disposições acima citadas ([1]), e tendo em conta essas observações,

Considerando o seguinte:

1. **PROCEDIMENTO**

(1) Por carta de 12 de junho de 2013, a Comissão solicitou à Irlanda que apresentasse informações sobre a sua prática de decisão fiscal ([2]). Em especial, a Comissão solicitou informações sobre qualquer decisão concedida pela Irlanda a favor das sociedades Apple Operations International (a seguir designada «AOI»), Apple Sales International (a seguir designada «ASI») e Apple Operations Europe (a seguir designada «AOE») do grupo Apple. Além disso, a Comissão solicitou uma lista exemplificativa (com, pelo menos, cinco exemplos) de sociedades residentes na Irlanda ou de estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras na Irlanda que tenham beneficiado de decisões fiscais relativas a atividades semelhantes na Irlanda.

(2) Por carta de 9 de julho de 2013, a Irlanda comunicou à Comissão as informações solicitadas. Na sua carta, a Irlanda indicou que a administração fiscal irlandesa tinha emitido decisões relativas a sociedades não residentes em relação à afetação de lucros à sua sucursal irlandesa em nove processos. Esses processos incluíram as seguintes nove sociedades: sociedade [A] (*), sociedade [B], sociedade [C1], sociedade [D], sociedade [E], sociedade [F], sociedade [G1], sociedade [G2] e sociedade [G3].

(3) Por carta de 26 de agosto de 2013, a Comissão solicitou as decisões emitidas pela administração fiscal irlandesa em relação a essas nove sociedades. Além disso, solicitou todas as decisões emitidas em 2010, 2011 e 2012 pela administração fiscal irlandesa. Em 25 de setembro de 2013, a Irlanda apresentou as decisões emitidas em relação às nove sociedades, bem como as decisões emitidas em 2010, 2011 e 2012, as últimas das quais continham um número reduzido de acordos prévios sobre preços de transferência (a seguir designados «APP»), nomeadamente APP bilaterais.

([1]) JO C 369 de 17.10.2014, p. 22.

([2]) Nas suas observações, a Irlanda refere «pareceres prévios» em vez de «decisões fiscais». Para efeitos da presente decisão, bem como para assegurar a coerência com a decisão de início do procedimento, a Comissão utilizará a noção de «decisões fiscais». Essencialmente, as duas noções são idênticas.

(*) Partes do presente texto foram suprimidas a fim de não serem divulgadas informações confidenciais; essas partes estão entre parênteses retos.

(4) Por carta de 21 de outubro de 2013, a Comissão solicitou à Irlanda que apresentasse as decisões emitidas pela administração fiscal irlandesa em 1991 e 2007 a favor da ASI e da AOE, bem como todos os elementos essenciais comprovativos dos pedidos efetuados à administração fiscal irlandesa para obter as decisões, designadamente, relatórios subjacentes do consultor fiscal das sociedades. A Comissão solicitou ainda informações sobre todas as sociedades do grupo Apple com residência fiscal na Irlanda, nomeadamente todas as decisões em vigor e as declarações fiscais dessas sociedades do grupo Apple na Irlanda relativas a 2010, 2011 e 2012. Em 21 de novembro de 2013, as autoridades irlandesas apresentaram as informações solicitadas, designadamente as decisões de 1991 e 2007 emitidas a favor da ASI e da AOE, bem como as declarações fiscais das nove sociedades enumeradas no considerando 2.

(5) Por carta de 24 de janeiro de 2014, a Comissão solicitou uma explicação das decisões apresentadas pela Irlanda em 25 de setembro de 2013. A Comissão solicitou igualmente que a Irlanda apresentasse todas as decisões relativas à afetação de lucros emitidas a partir de 2004, bem como todas as decisões emitidas previamente a essa data e que ainda se encontrassem em vigor, a par de todos os elementos essenciais comprovativos das referidas decisões.

(6) Em 6 de março de 2014, a Irlanda apresentou decisões adicionais relativas à afetação dos lucros em relação a sociedades cujos pedidos foram tratados pela secção responsável pelos casos complexos («*Large Cases Division*») da administração fiscal irlandesa. A Irlanda apresentou as decisões, uma cópia da correspondência recebida pela Irlanda da sociedade ou do seu consultor fiscal que estabelecia a fundamentação para o pedido de decisão e uma cópia da resposta da administração fiscal irlandesa. Essas informações foram apresentadas em relação a dez sociedades: sociedade [H], sociedade [I], sociedade [C2], sociedade [J], sociedade [K], sociedade [D], sociedade [L], sociedade [M], sociedade [N] e sociedade [O] ([3]). Além disso, a Irlanda indicou que as informações relativas à sociedade [K] tinham sido incluídas numa resposta anterior.

(7) Por carta de 7 de março de 2014, a Comissão informou a Irlanda de que se encontrava a investigar se as decisões fiscais emitidas pela administração fiscal irlandesa em 1991 e 2007 a favor da ASI e da AOE constituem um novo auxílio e convidou as autoridades irlandesas a apresentarem observações sobre a compatibilidade de tal auxílio. Tomando em consideração que a Comissão já tinha solicitado, por carta de 21 de outubro de 2013, todos os elementos essenciais comprovativos dessas decisões, a Comissão convidou a Irlanda a apresentar todas as informações adicionais relativas aos regimes fiscais autorizados por essas decisões, bem como as declarações fiscais das sociedades do grupo Apple na Irlanda. Em 25 de março de 2014, a Irlanda apresentou as declarações fiscais da ASI e da AOE para os anos compreendidos entre 2004 e 2010.

(8) Por cartas de 1 e 28 de maio de 2014, as autoridades irlandesas manifestaram preocupação de os debates entre a Comissão e a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (a seguir designada «OCDE») poderem ter conduzido à divulgação de informações confidenciais sobre os contribuintes. Por carta de 6 de junho de 2014, a Comissão deu resposta a essas preocupações, explicando que os debates entre a Comissão e a OCDE foram de natureza geral e que nenhuma informação confidencial sobre os contribuintes tinha sido divulgada à OCDE.

(9) Em 11 de junho de 2014, a Comissão adotou, em conformidade com o artigo 108.º, n.º 2, do Tratado, a sua decisão de dar início ao procedimento formal de investigação sobre as decisões fiscais de 1991 e 2007 emitidas pela administração fiscal irlandesa a favor da ASI e da AOE por estas poderem constituir um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado (a seguir designada «decisão de início do procedimento»).

(10) Por carta de 5 de setembro de 2014, a Irlanda apresentou as suas observações sobre a decisão de início do procedimento.

(11) Em 17 de outubro de 2014, a decisão de início do procedimento foi publicada no Jornal Oficial ([4]) e as partes interessadas foram convidadas a apresentarem as suas observações sobre a investigação da Comissão. Por carta de 17 de novembro de 2014, a Comissão recebeu observações da Apple. Em anexo às referidas observações encontrava-se um relatório *ad hoc* sobre a afetação dos lucros elaborado pelo seu consultor fiscal [consultor fiscal da Apple] (a seguir designado «relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple]»). A Ibec ([5]) e a Oxfam também apresentaram observações e várias organizações profissionais apresentaram uma carta conjunta ([6]).

(12) Em 9 de janeiro de 2015, realizou-se uma reunião entre os serviços da Comissão e representantes da Apple, durante a qual a Apple explicou a sua nova estrutura empresarial na Irlanda à Comissão. Por mensagem de correio eletrónico de 19 de janeiro de 2015, a Apple apresentou à Comissão um resumo dos principais elementos da reestruturação […] da Apple na Irlanda, dando seguimento à reunião de 9 de janeiro de 2015.

([3]) Uma vez que algumas das decisões apresentadas se destinam a sociedades do mesmo grupo, as nove sociedades enumeradas no considerando 2 e as dez sociedades indicadas no considerando 6 pertencem a 14 grupos multinacionais diferentes.
([4]) JO C 369 de 17.10.2014, p. 22.
([5]) Associações empresariais e patronais de organizações sediadas na Irlanda.
([6]) Estas associações profissionais e signatárias da carta conjunta são as seguintes: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SoFTEC), Tech America, TechNet.

(13) Em 30 de janeiro de 2015 e 11 de março de 2015, a Irlanda apresentou as suas observações sobre as observações de terceiros recebidas pela Comissão em resposta à decisão de início do procedimento.

(14) Por carta de 4 de fevereiro de 2015, a Comissão solicitou a opinião da Irlanda sobre a nova estrutura empresarial da Apple na Irlanda, bem como todas as trocas de correspondência entre a administração fiscal irlandesa e a Apple no que se refere à nova estrutura empresarial. A Irlanda respondeu a esse pedido por carta de 25 de fevereiro de 2015 e apresentou as trocas de correspondência solicitadas, bem como notas de uma conferência telefónica realizada em 11 de dezembro de 2014 entre a administração fiscal irlandesa e a Apple. Além disso, a Irlanda solicitou à Comissão que apresentasse esclarecimentos adicionais no que diz respeito a alguns aspetos da sua investigação sobre as decisões fiscais de 1991 e 2007 que, segundo a Irlanda, pareciam basear-se na compreensão errada, por parte da Comissão, do direito nacional aplicável.

(15) Por carta de 5 de março de 2015, a Comissão transmitiu um pedido de informações à Irlanda que dizia respeito a informações sobre as receitas de juros comunicadas nas contas financeiras da ASI e da AOE e a sua afetação no seio destas sociedades. Além disso, a Comissão solicitou informações sobre a gestão das licenças de propriedade intelectual detidas pela ASI e pela AOE para a aquisição, o fabrico, a venda e a distribuição de produtos da Apple fora das Américas (a seguir designadas «licenças de PI da Apple») e sobre se os funcionários do grupo Apple participaram nesta gestão. A Irlanda respondeu por carta de 15 de abril de 2015, transmitindo todas as informações solicitadas, designadamente um anexo apresentado pela Apple. Numa segunda carta enviada no mesmo dia, a Irlanda aceitou participar numa reunião com a Comissão.

(16) Em 17 de abril de 2015, a Comissão enviou uma carta de resposta ao pedido de esclarecimento da Irlanda de 25 de fevereiro de 2015 em relação a determinados aspetos da sua investigação sobre as decisões de 1991 e 2007 (a seguir designada «carta de 17 de abril de 2015»). A Comissão solicitou à Irlanda que transmitisse uma cópia dessa carta à Apple.

(17) Em 22 de abril de 2015, teve lugar uma reunião entre os serviços da Comissão e a Apple. A Irlanda participou nessa reunião, que incidiu sobre a afetação dos lucros no naa ASI e na AOE.

(18) Por mensagem de correio eletrónico de 23 de abril de 2015, a Comissão convidou a Apple a apresentar observações sobre a carta de 17 de abril de 2015. Além disso, a Comissão solicitou à Apple que apresentasse as atas das reuniões do conselho de administração da ASI relativas ao mesmo período para o qual tinham sido previamente apresentadas as atas das reuniões do conselho de administração da AOE.

(19) Por cartas de 4 de maio de 2015, a Irlanda e a Apple responderam à carta de 17 de abril de 2015. Em 7 de maio de 2015, a carta da Apple foi transmitida à Irlanda, para que esta se pudesse pronunciar.

(20) Em 7 de maio de 2015, realizou-se uma reunião entre os serviços da Comissão e a Irlanda.

(21) Em 20 de maio de 2015, a Irlanda apresentou observações sobre as observações da Apple relativas à carta de 17 de abril de 2015.

(22) Em 27 de maio de 2015, a Apple apresentou todas as atas e resoluções dos conselhos de administração da ASI e da AOE relativas ao período solicitado em resposta à mensagem de correio eletrónico da Comissão de 23 de abril de 2015.

(23) Por mensagem de correio eletrónico de 9 de julho de 2015, a Comissão transmitiu o projeto de ata da reunião de 7 de maio de 2015 à Irlanda e convidou-a a aceitar a ata ou a propor alterações à mesma.

(24) Em 17 de julho de 2015, a Irlanda respondeu à mensagem de correio eletrónico da Comissão de 9 de julho de 2015 afirmando, nomeadamente, que não considerava que o projeto de ata representasse um registo exato nem completo da reunião de 7 de maio de 2015. A Irlanda apresentou as suas observações sobre a reunião e reiterou os argumentos expressos na sua carta de 4 de maio de 2015. Além disso, a Irlanda anexou um parecer elaborado por John D. Cooke (a seguir designado «parecer Cooke»). Por carta de 28 de julho de 2015, a Comissão respondeu à carta da Irlanda de 17 de julho de 2015.

(25) Por carta de 14 de agosto de 2015, a Irlanda apresentou as suas observações sobre a ata da reunião de 7 de maio de 2015.

(26) Por carta de 7 de setembro de 2015, a Apple apresentou as suas observações sobre a ata da reunião de 7 de maio de 2015. A Apple também apresentou um parecer elaborado pelo Professor [consultor da Apple] (a seguir designado «parecer [do consultor da Apple]»).

(27) Por carta de 11 de novembro de 2015, a Comissão solicitou à Irlanda que apresentasse esclarecimentos adicionais sobre as atividades da ASI, da AOE e da Apple Distribution International (a seguir designada «ADI») para compreender melhor as funções exercidas e os riscos suportados pelas sedes sociais da ASI e da AOE e pelas respetivas sucursais irlandesas.

(28) Após várias trocas de cartas entre a Irlanda e a Comissão em 25 de novembro de 2015, 27 de novembro de 2015 e 2 de dezembro de 2015 sobre o âmbito do pedido de informações e o prazo de resposta, a Irlanda apresentou parte das informações solicitadas por carta de 8 de dezembro de 2015. Nessa carta, a Irlanda indicou também que as informações em falta seriam apresentadas posteriormente e que a Apple se encontrava a compilar as informações solicitadas. Além disso, manifestou as suas preocupações nessa carta sobre a realização da investigação.

(29) Em 21 de janeiro de 2016, realizou-se uma reunião entre o diretor-geral (CEO) da Apple Inc. (a seguir designado «diretor-geral da Apple»), Tim Cook, e a Comissária responsável pela Concorrência, Margrethe Vestager, na qual a Irlanda também participou. Por carta de 25 de janeiro de 2016, o diretor-geral da Apple apresentou esclarecimentos adicionais sobre as questões suscitadas pela Apple durante a reunião de 21 de janeiro de 2016. A Comissária responsável pela Concorrência respondeu a essa carta por carta de 29 de fevereiro de 2016.

(30) Por carta de 29 de janeiro de 2016, a Irlanda apresentou informações adicionais em resposta ao pedido da Comissão de 11 de novembro de 2015.

(31) Por carta de 17 de fevereiro de 2016, a Irlanda manifestou novamente as suas preocupações sobre o modo de realização da investigação, indicando que considerava que a Comissão tinha violado as regras em matéria de equidade processual, bem como os direitos de defesa.

(32) Por carta de 18 de fevereiro de 2016, a Apple apresentou esclarecimentos adicionais sobre as questões suscitadas durante a reunião de 21 de janeiro de 2016. Além disso, a Apple apresentou uma atualização do relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] apresentado em 17 de novembro de 2014 como parte das suas observações sobre a decisão de início do procedimento (a seguir designado «segundo relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple]»). A Apple indicou nessa carta que considerava que a decisão de início do procedimento contestava a afetação de lucros às sucursais irlandesas da ASI e da AOE.

(33) Por carta de 18 de fevereiro de 2016, a Irlanda apresentou um relatório *ad hoc* não solicitado sobre a afetação dos lucros elaborado pela Pricewaterhouse Cooper (a seguir designado «relatório *ad hoc* da PwC») que, segundo a Irlanda, apoiava a sua opinião de que a afetação de lucros às sucursais irlandesas da ASI e da AOE autorizada pela administração fiscal irlandesa nas decisões fiscais de 1991 e 2007 respeitava o princípio de plena concorrência.

(34) Por carta de 8 de março de 2016, a Comissão […] solicitou algumas informações […] adicionais […]. Além disso, a Comissão respondeu às preocupações manifestadas pela Irlanda em 17 de fevereiro de 2016 sobre o âmbito da investigação, explicando que o seu objeto consistia em examinar se a afetação de lucros às sucursais irlandesas da ASI e da AOE autorizada pelas decisões fiscais de 1991 e 2007 deu origem a auxílios estatais.

(35) Em 14 de março de 2016, a Apple […] enviou uma nova carta que manifestava […] preocupações quanto à equidade do processo. A Comissão respondeu a essa carta em 20 de abril de 2016 e transmitiu uma cópia da sua carta à Irlanda. Em resposta à carta da Comissão de 20 de abril de 2016, a Apple enviou uma carta à Comissão em 6 de maio de 2016. A Comissão respondeu à carta de 6 de maio de 2016 em 22 de julho de 2016 e transmitiu uma cópia da sua carta à Irlanda. Em resposta à carta da Comissão de 22 de julho de 2016, a Apple enviou uma carta à Comissão em 24 de agosto de 2016, que manifestava as suas preocupações quanto à equidade do processo.

(36) Em 23 de março de 2016, a Irlanda enviou duas cartas à Comissão. Através da sua primeira carta, a Irlanda prestou parte das informações solicitadas pela Comissão na sua carta de 8 de março de 2016 e afirmou que prestaria as restantes informações em 22 de abril de 2016. Na sua segunda carta, a Irlanda manifestou novamente as suas preocupações quanto à equidade do processo.

(37) Por carta de 22 de abril de 2016, a Irlanda apresentou uma carta da Apple de 22 de abril de 2016, através da qual a Irlanda apresentou à Comissão as informações em resposta ao pedido de informações da Comissão de 11 de novembro de 2015 e […] de 8 de março de 2016.

(38) Em 24 de maio de 2016, a Irlanda apresentou informações adicionais para completar as suas observações de 22 de abril de 2016. Essas informações consistiam em atas de reuniões dos conselhos de administração da ASI e da AOE que não tinham sido previamente fornecidas.

2. **QUADRO FACTUAL E JURÍDICO**

(39) A presente decisão diz respeito a duas decisões fiscais emitidas pela administração fiscal irlandesa em 29 de janeiro de 1991 e em 23 de maio de 2007 a favor da ASI e da AOE (a seguir designadas «decisões fiscais contestadas»). As decisões fiscais contestadas autorizam métodos de afetação dos lucros da ASI e da AOE às respetivas sucursais irlandesas. As decisões fiscais contestadas autorizam a ASI e a AOE a determinarem o seu montante devido anualmente a título de imposto sobre as sociedades na Irlanda através da aplicação dos métodos de afetação dos lucros autorizados pela administração fiscal irlandesa nessas decisões. A decisão de 1991 manteve-se em vigor até 2007, quando foi substituída pela decisão de 2007. A decisão de 2007 manteve-se em vigor até à instituição da nova estrutura empresarial da Apple na Irlanda. De acordo com as informações fornecidas pela Apple, o último exercício ao qual a decisão de 2007 é aplicável é 2014, que termina em 27 de setembro de 2014.

2.1. *BENEFICIÁRIOS DAS DECISÕES FISCAIS CONTESTADAS*

2.1.1. O GRUPO APPLE

(40) O grupo Apple é constituído pela Apple Inc. e por todas as sociedades controladas pela Apple Inc. (a seguir conjuntamente designadas «Apple»). A Apple tem a sua sede nos Estados Unidos da América (a seguir designados «EUA»).

(41) A Apple concebe, fabrica e comercializa equipamentos para comunicações móveis e multimédia, computadores pessoais e leitores de música portáteis e digitais. Vende uma variedade de *software*, serviços, periféricos, bem como soluções de rede e conteúdos e aplicações digitais de terceiros. A Apple comercializa os seus produtos a nível mundial através dos seus estabelecimentos de comércio a retalho, lojas em linha e força de vendas diretas, bem como através de operadoras de redes móveis terceiras, grossistas, retalhistas e revendedores com valor acrescentado. Além disso, a Apple vende uma variedade de produtos de terceiros que são compatíveis com produtos da Apple, nomeadamente *software* de aplicações e vários acessórios e periféricos, através dos seus estabelecimentos de comércio a retalho e das lojas em linha.

(42) A Apple vende a consumidores, empresas e governos a nível mundial. A Apple gere a sua atividade sobretudo numa base geográfica. Os segmentos geográficos de relato são as Américas, a Europa ([7]), o Japão, a Grande China e a restante região Ásia-Pacífico.

(43) Em 2015, a Apple apresentou vendas líquidas de 233,7 mil milhões de USD a nível mundial e um rendimento líquido de 53,4 mil milhões de USD ([8]). Em 26 de setembro de 2015, a Apple detinha 186,9 mil milhões de USD em caixa, equivalentes de caixa e títulos negociáveis através de filiais estrangeiras ([9]). Este montante corresponde essencialmente a lucros estrangeiros que não foram objeto de tributação ([10]).

(44) A atividade global da Apple encontra-se estruturada em torno das principais áreas funcionais geridas e administradas a nível central a partir dos EUA por executivos sediados em Cupertino, nos EUA. As principais áreas funcionais do grupo Apple são as seguintes: Investigação e Desenvolvimento (a seguir designada «I&D»), *Marketing*, Operações, Vendas e Geral e Administração.

2.1.2. ESTRUTURA DA APPLE NA IRLANDA

(45) O grupo Apple inclui sociedades constituídas na Irlanda. Entre as sociedades do grupo Apple constituídas na Irlanda, é possível estabelecer uma distinção entre as sociedades constituídas na Irlanda que também são residentes fiscais na Irlanda, como a ADI, a Apple Operations e a Apple Sales Ireland, e as sociedades constituídas na Irlanda, mas que não são residentes fiscais na Irlanda, como a AOI, a ASI e a AOE.

([7]) O segmento relativo à Europa inclui os países europeus, bem como o Médio Oriente, a Índia e a África, a seguir coletivamente designados «região EMOIA».

([8]) Contabilidade e final do exercício em 26 de setembro de 2015. O exercício da Apple é o período de 52 ou 53 semanas que termina no último sábado de setembro.

([9]) As contas financeiras públicas da Apple Inc. não especificam as filiais que detêm os referidos títulos negociáveis, caixa e equivalentes de caixa.

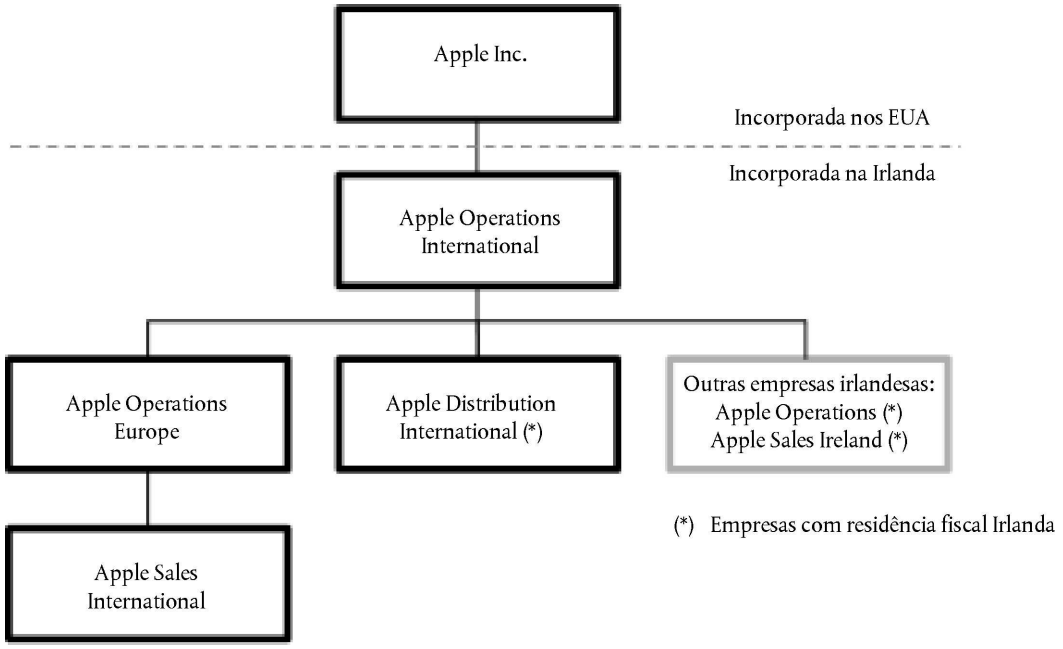
([10]) Ver a nota 5 do relatório anual da Apple relativo a 2015 (registo público do formulário 10-K junto da Securities and Exchange Commission), de acordo com o qual «Essencialmente todos os resultados internacionais não distribuídos da [Apple] destinados a serem indefinidamente reinvestidos em operações fora dos EUA foram gerados por filiais organizadas na Irlanda.» A Apple constituiu uma provisão nas suas contas relativa à possível tributação futura de uma parte destes lucros.

(46) Das sociedades do grupo Apple constituídas e residentes fiscais na Irlanda com funcionários na Irlanda, a ADI foi contratada pela ASI para assegurar a distribuição de produtos da Apple fora das Américas, a Apple Operations adquire instrumentos ou equipamentos para utilização pelos fabricantes e adquire componentes a fornecedores para venda aos fabricantes e a Apple Sales Ireland apoia os programas de vendas da Apple a nível local na Irlanda.

(47) Das sociedades do grupo Apple constituídas na Irlanda, mas que não são residentes fiscais na Irlanda, a ASI é uma filial a 100 % da AOE, que por sua vez é uma filial a 100 % da AOI, que por sua vez é uma filial a 100 % da Apple Inc., que está constituída nos EUA ([11]). A AOE e a ASI exercem atividades na Irlanda através de sucursais. A figura 1 representa esta estrutura empresarial:

Figura 1

Estrutura empresarial da Apple na Irlanda



2.1.3. AUSÊNCIA DE RESIDÊNCIA FISCAL DA ASI E DA AOE

(48) Em regra, considera-se que as sociedades constituídas nos termos do direito irlandês ou geridas e controladas de forma centralizada na Irlanda, ou ambas, são residentes fiscais na Irlanda e, como tal, que os seus lucros a nível mundial estão sujeitos ao imposto sobre as sociedades. Isto significa que as sociedades constituídas na Irlanda estão, em princípio, sujeitas a tributação na Irlanda, ainda que sejam geridas e controladas fora da Irlanda.

(49) Porém, antes da sua alteração pelo Finance Act 2013 (Lei das Finanças de 2013) e pelo Finance Act 2014 (Lei das Finanças de 2014), a Section 23A do Taxes Consolidation Act 1997 (Lei dos Impostos consolidada de 1997) (a seguir designado «TCA 97») previa duas exceções a essa regra, que autorizavam as sociedades constituídas na Irlanda a serem consideradas sociedades não residentes. Nos termos da Section 23A do TCA 97, uma sociedade

([11]) Em 2006, a Apple criou a Baldwin Holdings Unlimited (a seguir designada «Baldwin»), uma sociedade residente nas Ilhas Virgens Britânicas. A Baldwin Holdings Unlimited detém uma ação como acionista nominativo na AOI, na ASI, na AOE e na ADI. Segundo a Apple, a Baldwin foi criada para deter uma única ação nas filiais irlandesas em virtude de a legislação irlandesa exigir que as sociedades de responsabilidade ilimitada tenham, pelo menos, dois acionistas. De acordo com a Apple, a Baldwin foi constituída nas Ilhas Virgens Britânicas porque as sociedades de responsabilidade ilimitada com um acionista que é uma sociedade de responsabilidade ilimitada regida pela legislação de um Estado não-membro da UE não são obrigadas a divulgar publicamente as suas demonstrações financeiras.

não era considerada residente fiscal se i) fosse considerada residente fiscal noutro país ao abrigo da aplicação de uma convenção para evitar a dupla tributação (a denominada exceção relativa à convenção) ou ii) estivesse cotada numa bolsa de valores reconhecida ou controlada em última instância por uma pessoa residente num Estado-Membro ou num país signatário de uma convenção fiscal (a denominada exceção relativa às sociedades pertinentes), e essas sociedades pertinentes ou as suas filiais exercessem uma atividade comercial na Irlanda (a denominada exceção comercial) ([12]). A segunda destas exceções implicava que as sociedades pertinentes constituídas na Irlanda com atividade comercial na Irlanda geridas e controladas de forma centralizada fora da Irlanda não eram consideradas residentes fiscais na Irlanda. Todavia, não existia a obrigação de as sociedades terem residência fiscal noutra jurisdição fiscal.

(50) A ASI e a AOE estão constituídas na Irlanda. Durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor, a ASI e a AOE eram consideradas «sociedades pertinentes» para efeitos da Section 23A do TCA 97, uma vez que ambas eram controladas em última instância por uma sociedade residente num país signatário de uma convenção fiscal, nomeadamente a Apple Inc., que é residente fiscal nos EUA ([13]), e, uma vez que a ASI e a AOE exerciam uma atividade comercial na Irlanda através das respetivas sucursais e eram geridas e controladas fora da Irlanda, as sociedades eram consideradas sociedades não residentes na Irlanda ao abrigo da exceção comercial constante da Section 23A do TCA 97.

(51) A ASI e a AOE não tiveram presença tributável em qualquer outra jurisdição fiscal para além da Irlanda durante o período em que as decisões contestadas se encontravam em vigor ([14]). Com efeito, cada sociedade exerceu atividades através de uma única sucursal na Irlanda e, mais importante, as sociedades não tiveram qualquer presença tributável nos EUA ([15]), o país no qual a administração fiscal irlandesa, em aplicação da Section 23A do TCA 97, considerava que eram geridas e controladas ([16]). No que se refere às sedes sociais da ASI e da AOE, estas não têm presença física nem funcionários sediados em qualquer jurisdição.

(52) Em suma, a ASI e a AOE estão constituídas na Irlanda, mas não eram residentes fiscais na Irlanda durante o período em que as decisões fiscais contestadas estavam em vigor. Essas sociedades também não eram residentes fiscais em qualquer outra jurisdição fiscal durante esse período, uma vez que as suas atividades noutras jurisdições e, designadamente, as atividades das suas sedes sociais, que careciam de presença física e funcionários, não davam origem a uma presença tributável nos EUA nem em qualquer outra jurisdição nos termos das regras de tributação aplicáveis. Durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor, a ASI e a AOE seriam, portanto, mais convenientemente descritas como «apátridas» para efeitos de residência fiscal.

2.1.4. FUNÇÕES DAS SUCURSAIS IRLANDESAS DA ASI E DA AOE CONFORME APRESENTADAS PELA IRLANDA E PELA APPLE

(53) A Irlanda e a Apple forneceram descrições das funções exercidas pelas sucursais irlandesas da ASI e da AOE ([17]), que foram utilizadas como base para apresentar e fundamentar as estimativas da Apple no que se refere ao lucro tributável dessas sociedades para efeitos do imposto irlandês sobre as sociedades. As descrições são apresentadas nos considerandos 54 a 57.

([12]) Anteriormente, a Section 23A do TCA 97 previa o seguinte na sua subsection 2: «Sob reserva das subsections 3 e 4, deve considerar-se que uma sociedade constituída no Estado é residente no mesmo para efeitos dos Tax Acts (Leis relativas aos impostos) e dos Capital Gains Tax Acts (Leis relativas ao imposto sobre as mais-valias).» A subsection 3 tinha a seguinte redação: «A subsection 2 não é aplicável a uma sociedade constituída no Estado se a sociedade for uma sociedade pertinente e a) exercer uma atividade no Estado ou b) estiver associada a uma sociedade que exerça uma atividade no Estado.» A Section 23A foi revista pelo Finance Act 2013. Nos termos da sua nova iteração, deixa de ser possível a uma sociedade constituída na Irlanda não ter residência fiscal, já que uma sociedade constituída na Irlanda será considerada residente fiscal se a sociedade não for considerada residente fiscal em nenhuma outra jurisdição fiscal. A Section 23A na sua nova iteração é aplicável desde 1 de janeiro de 2015. O Finance Act 2014 introduziu uma alteração adicional à Section 23A, segundo a qual todas as sociedades constituídas na Irlanda seriam consideradas residentes fiscais na Irlanda, exceto nos casos em que a sociedade seja residente fiscal noutra jurisdição ao abrigo de uma convenção para evitar a dupla tributação. Esta regra é igualmente aplicável a partir de 1 de janeiro de 2015. Contudo, no que se refere às sociedades constituídas antes de 1 de janeiro de 2015, é aplicável um período transitório até 31 de dezembro de 2020.

([13]) De acordo com a Apple, e como aceite pela administração fiscal irlandesa, ambas as sociedades são geridas e controladas de forma centralizada fora da Irlanda.

([14]) Com exceção da sucursal de Singapura da AOE, ver considerando 111.

([15]) No âmbito das audições do Senado dos EUA, a Apple indicou que a ASI não tem residência fiscal na Irlanda nem nos EUA, ver anexos da audição «Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)» do Permanent Subcommittee on Investigations do Senado dos EUA, 21 de maio de 2013, p. 24.

([16]) A Irlanda indicou, no ponto 12 das suas observações sobre a decisão de início do procedimento, que «todas as principais decisões empresariais estratégicas em relação à AOE e à ASI eram tomadas fora da Irlanda e […] as duas sociedades eram funcionalmente geridas e controladas nos EUA». Ver também o parecer Cooke que afirma o seguinte: «Na minha opinião, é incontestável, com base na descrição factual que me foi facultada das suas atividades na Irlanda, que nos casos da ASI e da AOE, a gestão e o controlo centrais são efetuados nos Estados Unidos com os gestores do grupo de origem que têm competência exclusiva para tomar todas as decisões estratégicas relativas à realização das atividades irlandesas: por exemplo, que contratos serão celebrados, com quem e em que condições.»

([17]) Segundo a Apple, «os lucros de origem irlandesa de uma sucursal são determinados com referência às atividades exercidas por essa sucursal». Carta da Apple de 4 de maio de 2015, p. 5.

(54) No que se refere à ASI, a sua sucursal irlandesa é sobretudo responsável pela execução de atividades de aquisição, venda e distribuição associadas à venda de produtos da Apple a partes relacionadas ([18]) e clientes terceiros nas regiões EMOIA e APAC ([19]). As principais funções no seio da sucursal irlandesa da ASI incluem o seguinte: aquisição de produtos acabados da Apple a fabricantes terceiros e relacionados ([20]); atividades de distribuição associadas à venda de produtos a partes relacionadas nas regiões EMOIA e APAC ([21]); atividades de apoio à venda e distribuição associadas à venda de produtos a clientes terceiros na região EMOIA ([22]); atividades das equipas de vendas e distribuição ([23]), vendas em linha ([24]); operações de logística ([25]); e gestão da AppleCare, a assistência pós-venda ao cliente, que inclui a responsabilidade pela garantia, a gestão dos programas de reparação e da rede de serviços de reparação, incluindo apoio telefónico.

(55) A sucursal irlandesa da ASI também processa as encomendas efetuadas pelas entidades de distribuição local em cada país da região APAC. Muitas atividades associadas à distribuição nesta região são realizadas por partes relacionadas (por exemplo, apoio logístico) ao abrigo de contratos de prestação de serviços celebrados com a sucursal irlandesa da ASI. Além disso, a sucursal irlandesa da ASI é responsável por acompanhar a gestão corrente dos riscos de distribuição, nomeadamente os riscos relacionados com inventário, garantia e limite de crédito. Desde 1 de janeiro de 2012, a sucursal irlandesa da ASI também é responsável por funções de localização de produtos, que eram previamente realizadas pela sucursal irlandesa da AOE.

(56) No que se refere à AOE, a sua sucursal irlandesa é responsável pelo fabrico e montagem de uma gama especializada de produtos informáticos nas suas instalações na Irlanda, designadamente, computadores de secretária iMac, computadores portáteis MacBook e outros acessórios informáticos, sendo todos fabricados para a região EMOIA ([26]). A sucursal irlandesa da AOE fornece todos os seus produtos acabados a partes relacionadas. As principais atividades da sucursal irlandesa da AOE implicam a execução contínua dos processos necessários ao fabrico de produtos, à conceção de processos e a novas configurações de produtos. As principais funções no seio da sucursal irlandesa da AOE incluem o seguinte: planeamento e programação da produção ([27]); engenharia de processos ([28]); produção e operações ([29]); garantia e controlo da qualidade ([30]); e operações de renovação ([31]).

([18]) Em termos contabilísticos, as partes relacionadas são definidas como entidades que são controladas em última instância pela mesma pessoa ou entidade, ou nas quais a mesma entidade ou pessoa exerce influência significativa, ver IAS 24.

([19]) A região EMOIA designa a Europa, o Médio Oriente, a Índia e África. A região APAC designa a região Ásia-Pacífico.

([20]) A sucursal irlandesa da ASI adquire produtos da Apple a fabricantes pré-determinados […]. A sucursal irlandesa da ASI calcula a previsão da procura através da recolha e da análise de dados regionais e da introdução destes dados no processo de previsão da procura global de vendas gerido pelos EUA.

([21]) Estas partes relacionadas podem ser entidades de distribuição local no país ou entidades de estabelecimentos de comércio a retalho local no país. A sucursal irlandesa da ASI processa as encomendas efetuadas por estas partes relacionadas e organiza as atividades de distribuição para exportar ou entregar o produto a essas entidades.

([22]) As quatro principais vias de terceiros para o mercado são as seguintes: comerciais, retalhistas, de ensino e operadoras telefónicas (coletivamente denominadas clientes dos canais de distribuição). A sucursal irlandesa da ASI contrata outras entidades de partes relacionadas para apoio à venda, *marketing* e outros serviços de assistência a respeito dos clientes dos canais de distribuição nos mercados locais da região EMOIA. Com os serviços de assistência e a montante prestados pelas entidades da Apple no mercado local, a ASI contrata os parceiros de distribuição e aceita e processa encomendas após avaliar fatores que incluem a disponibilidade das reservas, a procura de vendas em todos os países e o risco de crédito com base em orientações da Apple a nível mundial.

([23]) As atividades em relação às vendas a partes relacionadas e a terceiros incluem a gestão do procedimento de processamento da encomenda dos clientes a fim de maximizar as eficiências das atividades de distribuição da sucursal irlandesa da ASI, a afetação de produtos e a gestão de encomendas, a execução de vendas e a gestão dos principais clientes terceiros em conta para debater requisitos de encomenda.

([24]) As equipas de venda e distribuição também se debruçam sobre as vendas diretas através das lojas em linha. As atividades das equipas de venda e distribuição em relação às lojas em linha incluem facilitar o processo de encomenda e venda para os consumidores, pequenas e médias empresas e clientes educacionais.

([25]) Isto inclui o transporte de produtos sobretudo de fabricantes terceiros na China para os mercados de destino na região EMOIA. As atividades da função logística incluem a gestão do transporte de saída de produtos da Apple para os clientes dos canais de distribuição, os clientes da loja em linha e partes relacionadas. Algumas atividades das operações de logística são realizadas pelas partes relacionadas ao abrigo de contratos de prestação de serviços celebrados com a sucursal irlandesa da ASI.

([26]) Segundo o relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple], os produtos fabricados pela sucursal irlandesa da AOE representam apenas uma pequena percentagem do volume de vendas total da Apple na região EMOIA.

([27]) Esta função assegura as atividades dos efetivos da indústria transformadora e os fluxos do processo para manter uma utilização regular e eficiente dos recursos, bem como o nível de produção previsto.

([28]) A engenharia de processos diz respeito à utilização, ao controlo e à otimização de processos nas atividades de fabrico. A equipa define e melhora processos eficientes para produtos atuais e novos.

([29]) As atividades incluem todos os processos necessários para transformar os vários componentes nos produtos acabados em conformidade com as normas estabelecidas pela Apple Inc. nos EUA.

([30]) A função de garantia e controlo da qualidade engloba todas as atividades através das quais a sucursal irlandesa da AOE examina a qualidade de todos os fatores envolvidos na produção.

([31]) O que precede diz respeito aos produtos devolvidos à Apple por vários motivos. A sucursal irlandesa da AOE assegura que antes da revenda de um produto renovado da Apple, este é submetido a um processo de renovação com vista a garantir que cumpre as normas de qualidade da Apple.

(57) Para além das suas atividades principais de fabrico, a sucursal irlandesa da AOE também presta serviços partilhados a outras sociedades do grupo Apple na região EMOIA, no que diz respeito a finanças (serviços de contabilidade, tratamento de salários e rubricas a pagar), serviços informáticos, bem como tecnologia e recursos humanos. A sucursal irlandesa da AOE desenvolve competências especializadas de fabrico e processos específicas da Apple ([32]), que utiliza para apoiar pontualmente os fabricantes e centros de distribuição terceiros da Apple. A sucursal irlandesa da AOE também é responsável pelo acompanhamento da gestão corrente dos riscos de fabrico e inventário. Até 1 de janeiro de 2012, a equipa de engenharia na sucursal irlandesa da AOE também era responsável pela localização dos produtos da Apple para os mercados locais e pela execução de programas de teste de engenharia relacionados com *software* e produtos da Apple (por exemplo, publicação de *software*) ([33]). Esta função tem vindo a ser executada pela sucursal irlandesa da ASI desde janeiro de 2012.

2.1.5. OPERAÇÕES DA ASI NA REGIÃO EMOIA

(58) A ASI vende bens na região EMOIA. A ASI não declarou um estabelecimento estável ([34]) nas jurisdições fiscais da região EMOIA onde esses bens são vendidos. As vendas são realizadas entre os clientes em jurisdições fiscais de diferentes Estados-Membros e a ASI (e ADI) através de revendedores terceiros e de estabelecimentos de comércio a retalho e lojas em linha da Apple. A ASI celebra contratos de compra e venda através da obtenção de assinaturas autorizadas e os funcionários da sucursal irlandesa da ASI efetuam vendas e resolvem problemas relativos ao abastecimento ou a outras questões com os clientes ([35]). As vendas da ASI são realizadas após a assinatura de um representante autorizado ([36]). A título de exemplo, [80 a 85] % do rédito total de vendas de terceiros da ASI e da ADI em 2014, conforme determinado para a comunicação interna da Apple ([37]), foram obtidos a partir de vendas na União, ao passo que as vendas na região global da Europa representaram [90 a 95] % do rédito total de vendas de terceiros e as vendas no Médio Oriente representaram [5 a 10] % do rédito total de vendas de terceiros.

2.2. *AS DECISÕES FISCAIS CONTESTADAS*

2.2.1. AS DECISÕES FISCAIS CONTESTADAS NA MEDIDA EM QUE DIZEM RESPEITO À ASI

(59) Em 1991, a Apple propôs um método de determinação do lucro líquido da sucursal irlandesa da Apple Computer Accessories Ltd. (que posteriormente passou a designar-se ASI) que foi autorizado pela administração fiscal irlandesa numa decisão fiscal. De acordo com essa decisão, o lucro líquido a afetar à sucursal irlandesa da ASI seria calculado como 12,5 % de todos os custos de exploração da sucursal ([38]), excluindo o material destinado a revenda.

(60) Em 2007, a administração fiscal irlandesa autorizou, numa nova decisão, um método alterado para determinar o lucro líquido da sucursal irlandesa da ASI. De acordo com essa decisão, o lucro líquido a afetar à sucursal irlandesa da ASI seria calculado como sendo igual a [10-15] % sobre os custos de exploração da sucursal, excluindo custos como encargos de filiais da Apple e custos de material.

2.2.2. AS DECISÕES FISCAIS CONTESTADAS NA MEDIDA EM QUE DIZEM RESPEITO À AOE

(61) Em 1991, a Apple propôs um método de determinação do lucro líquido da sucursal irlandesa da Apple Computer Ltd. (que posteriormente passou a designar-se AOE) que foi aceite pela administração fiscal irlandesa numa decisão fiscal. De acordo com essa decisão, o lucro líquido imputável à sucursal irlandesa da AOE seria

([32]) […].
([33]) Uma das principais funções da equipa de localização consistia em adaptar produtos e serviços a diferentes línguas, diferenças regionais e requisitos técnicos dos mercados locais.
([34]) Entende-se por estabelecimento estável uma presença tributável numa jurisdição.
([35]) Carta da Irlanda de 15 de abril de 2015, apêndice, p. 19.
([36]) Relatório *ad hoc* da PwC, apêndice 1, sucursal da Apple Sales International (ASI), p. 11.
([37]) Carta da Apple de 22 de abril de 2016, p. 12 e quadro 10.
([38]) A decisão de 1991 refere-se a «custos de exploração» a respeito da ASI e a «despesas de exploração» a respeito da AOE, embora os dois termos sejam respeitantes à mesma categoria de encargos.

calculado como 65 % das despesas de exploração dessa sucursal até um montante anual máximo de [60-70] milhões de USD e 20 % das suas despesas de exploração superiores a [60-70] milhões de USD. A aplicação desse método foi objeto da ressalva de que se o lucro global da sucursal irlandesa da AOE fosse inferior ao valor resultante da fórmula, utilizar-se-ia o valor mais reduzido para determinar os lucros líquidos da sucursal. As despesas de exploração utilizadas no método foram todas as despesas de exploração incorridas pela sucursal irlandesa da AOE, incluindo amortizações, mas excluindo materiais para revenda e a repartição dos custos de ativos incorpóreos cobrados de filiais da Apple. É possível solicitar uma dedução, que não deve ultrapassar em [1-10] milhões de USD as amortizações contabilizadas ([39]).

(62) Em 2007, a administração fiscal irlandesa autorizou, numa nova decisão, um método revisto para determinar o lucro líquido da sucursal irlandesa da AOE. De acordo com o método autorizado por essa decisão, a matéria coletável da sucursal irlandesa era igual a i) [10-15] % dos custos de exploração da sucursal, excluindo custos como encargos das filiais da Apple e custos de material, ii) um rendimento de PI de [1-5] % do volume de negócios da sucursal a respeito da tecnologia acumulada do processo de fabrico da sucursal irlandesa e iii) as deduções relativas a instalações e edifícios «calculadas e autorizadas em condições normais».

2.2.3. DOCUMENTOS À DISPOSIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL IRLANDESA AQUANDO DA EMISSÃO DAS DECISÕES FISCAIS CONTESTADAS

(63) Os documentos que a Irlanda forneceu como a totalidade dos elementos essenciais comprovativos da decisão de 1991 incluem três cartas (de 12 de outubro de 1990, de 5 de dezembro de 1990 e de 16 de janeiro de 1991) e dois faxes (de 2 de janeiro de 1991 e de 24 de janeiro de 1991) [do consultor fiscal da Apple], na qualidade de consultor fiscal da Apple (a seguir designado «consultor fiscal da Apple»); uma nota de uma entrevista de 30 de novembro de 1990 e uma nota de uma reunião de 3 de janeiro de 1991 elaboradas pela administração fiscal irlandesa; e uma carta da administração fiscal irlandesa de 29 de janeiro de 1991 que confirma que as cartas do consultor fiscal da Apple refletem adequadamente o método de determinação dos lucros a afetar às sucursais irlandesas da ASI e da AOE, tal como acordado na reunião de 3 de janeiro de 1991. Esse método é descrito nos considerandos 59 e 61.

(64) O seguinte excerto é retirado da nota da entrevista de 30 de novembro de 1990:

> «[O consultor fiscal da Apple] referiu sob a forma de informações de base que a Apple era atualmente a maior empregadora na zona de Cork com 1 000 funcionários diretos e 500 pessoas envolvidas através de subcontratação. Afirmou que a sociedade encontra-se atualmente a rever as suas operações a nível mundial e tenciona estabelecer uma margem de lucro sobre as suas operações irlandesas. [O consultor fiscal da Apple] apresentou as contas elaboradas para a sucursal irlandesa relativas ao período contabilístico encerrado em 29 de setembro de 1989 que revelaram um lucro líquido de 270 milhões de USD sobre um volume de negócios de 751 milhões de USD. Observou-se que nenhuma sociedade irlandesa cotada produziu um rácio semelhante no que se refere ao lucro líquido. [O consultor fiscal da Apple] considera que o lucro advém de três fontes: a tecnologia, o marketing e o fabrico. Apenas o elemento relativo ao fabrico é respeitante à sucursal irlandesa.
>
> [A administração fiscal irlandesa] salientou que, no regime proposto, as taxas cobradas seriam críticas. [O consultor fiscal da Apple] alegou que a sociedade estaria disposta a aceitar um lucro de 30-40 milhões de USD partindo do princípio de que a Apple Computer Ltd. terá tal lucro. (A indústria informática é objeto de variações cíclicas). Partindo do princípio de que a Apple tem um lucro de 100 milhões de GBP, é aceitável que 30-40 milhões de USD (ou o valor negociado) sejam imputáveis à atividade de fabrico. Todavia, se a sociedade sofresse uma recessão e apresentasse lucros inferiores a 30-40 milhões de USD, todos os lucros seriam imputáveis à atividade de fabrico. Em essência, a proposta consiste em que todos os lucros sujeitos a um limite de 30-40 milhões de USD sejam imputáveis à atividade de fabrico.
>
> [A administração fiscal irlandesa] solicitou [ao consultor fiscal da Apple] que indicasse se existia fundamentação para o valor de 30-40 milhões de USD e este confessou que não existia qualquer base científica para o valor. Porém, o valor era de tal magnitude que esperava que fosse considerado uma proposta de boa-fé. Uma vez que não era possível mensurar o valor de forma isolada, [o consultor fiscal da Apple] procedeu à extração de dados relativos aos custos reais imputáveis à sucursal irlandesa.»

([39]) Ver fax de 24 de janeiro de 1991 [do consultor fiscal da Apple] sobre a dedução.

(65) O seguinte excerto é retirado da nota da reunião de 3 de janeiro de 1991:

> «[O consultor fiscal da Apple] considera ser evidente que a sociedade procedia à fixação de preços de transferência. As contas da sucursal relativas ao período contabilístico encerrado em 30 de setembro de 1989 revelaram um lucro líquido de 269 000 000 USD sobre um volume de negócios de 751 000 000 USD. Nenhuma sociedade cotada na bolsa de valores irlandesa conseguiu aproximar-se de um resultado semelhante.
>
> A administração fiscal irlandesa não estava disposta a ser conclusiva quanto a se a sociedade procedeu à fixação de preços de transferência, mas estava disposta a debater um valor para o lucro da sucursal irlandesa com base numa percentagem dos custos reais imputáveis à sucursal irlandesa.
>
> Antes da reunião, propôs-se que o lucro imputável à sucursal irlandesa fosse constituído pelo preço de custo acrescido de uma margem de [30-40] milhões de USD e as deduções fiscais por investimento não ultrapassassem [10-20] milhões de USD, o que implicaria que [20-30] milhões de USD fossem tributados pelo imposto irlandês. Com base nas contas relativas ao período contabilístico encerrado em 30 de setembro de 1990, um lucro de [30-40] milhões de USD representava 46 % dos custos imputáveis à sucursal irlandesa. Sublinhou-se que este valor ultrapassava amplamente um valor de [10-15] % que é normalmente imputável a um centro de custos, embora tenha sido prontamente reconhecido que um valor de [10-15] % era insignificante em relação à indústria informática. Salientou-se que algumas indústrias conseguem obter uma margem de lucro de 100 %, nomeadamente a indústria farmacêutica. Contudo, reconheceu-se que as indústrias farmacêutica e informática não são diretamente comparáveis. Na sequência de debates adicionais, foi acordado que, sob reserva da obtenção de um resultado satisfatório no que se refere à dedução, seria aceitável uma margem de lucro de 65 % dos custos imputáveis à sucursal irlandesa. Além disso, foi acordado que se aceitaria uma margem de lucro de 20 % sobre os custos superiores a [60-70] milhões de USD a fim de não impedir a expansão das operações irlandesas.
>
> […] Com base em debates adicionais, chegou-se a acordo quanto ao facto de que os cálculos das deduções fiscais por investimento seriam reformulados em libras irlandesas ([40]) e de que a taxa normal de desgaste ([41]) seria registada para todos os anos. Além disso, foi acordado que o pedido da sociedade se limitaria a [1-10] milhões de USD para além do montante registado para efeitos de contabilização das amortizações. Com base no plano de custos apresentado para o período encerrado em 30 de setembro de 1990, tal asseguraria que os lucros sujeitos ao imposto irlandês seriam de [30-40] milhões de USD.
>
> […] O formato das contas a apresentar foi subsequentemente debatido. Não foi aceite uma proposta de apresentação de um plano de custos. Foi acordado que seria preparada uma conta de ganhos e perdas completa e que seria retirada uma taxa de royalties/sede social relativa aos serviços tecnológicos e de marketing prestados pelo grupo. Além disso, serão apresentadas todas as contas auditadas da sociedade.
>
> […] Quanto a uma questão distinta, [o consultor fiscal da Apple] desejou chegar a acordo sobre uma margem de lucro para uma nova sociedade cujas atividades se limitariam à obtenção de matérias-primas no Estado. Propôs-se uma margem de lucro de 10 % que foi aceite na sequência de debates com vista a aceitar uma margem de lucro de 12,5 %.»

(66) A carta do consultor fiscal da Apple de 16 de janeiro de 1991 contém um formato exemplificativo de declaração das contas para a sucursal irlandesa da Apple Computer Ltd. e um plano de deduções fiscais por investimento para a Apple Computer Ltd. entre 1985 e 1990. O fax de 24 de janeiro de 1991 do consultor fiscal da Apple confirma o acordo da Apple quanto à seguinte redação no que se refere à dedução que substitui a redação relativa à dedução anteriormente fornecida pelo consultor fiscal da Apple na carta de 16 de janeiro de 1991: «A dedução solicitada não ultrapassará em [1-10] milhões de USD as amortizações contabilizadas.»

(67) Os documentos apresentados pela Irlanda como a totalidade dos elementos essenciais comprovativos da decisão de 2007 são constituídos por uma carta de 16 de maio de 2007 do consultor fiscal da Apple e uma carta de 23 de maio de 2007 da administração fiscal irlandesa que confirma a sua autorização do método de determinação dos lucros a afetar às sucursais irlandesas da ASI e da AOE, tal como explicado na carta do consultor fiscal da Apple. Esse método é descrito nos considerandos 60 e 62. Nenhum dos dois documentos apresentados indica uma explicação para os valores «[10-15] % [dos custos de exploração na Irlanda]/[1-5] % [do volume de negócios anual da AOE que é obtido dos produtos fabricados na Irlanda]/[10-15] % [dos custos de exploração da ASI]», autorizados por essa decisão, nem existe qualquer indício que revele de que forma estes valores foram calculados. A carta do consultor fiscal da Apple contém várias especificações relativas ao modo de

([40]) Nota de rodapé: A libra irlandesa refere-se à moeda irlandesa à data da decisão.
([41]) Nota de rodapé: o desgaste refere-se às amortizações de bens materiais.

aplicação do método acordado. Nomeadamente, especifica, para evitar quaisquer dúvidas, que os custos de exploração da ASI e os «custos de exploração situados na Irlanda» da AOE excluem todos os encargos de filiais da Apple a nível mundial, custos «correntes», tais como custos de material, custos aduaneiros, custos de transportes, custos de reestruturação pontuais e custos de capital.

(68) Nenhum dos documentos fornecidos para fundamentar as decisões fiscais contestadas contém um estudo de afetação dos lucros ou um relatório sobre a fixação de preços de transferência contemporâneo.

2.3. *DESCRIÇÃO DO QUADRO JURÍDICO NACIONAL PERTINENTE*

(69) Em conformidade com a Section 21(1) do TCA 97, o imposto sobre as sociedades na Irlanda é tributado sobre o lucro das sociedades. De acordo com a Section 76(3) do TCA 97, para efeitos do imposto sobre as sociedades, o rendimento é calculado e a apreciação é efetuada ao abrigo dos mesmos Schedules e Cases aplicáveis para efeitos do imposto sobre o rendimento, e em conformidade com as disposições que lhes são aplicáveis. Na Irlanda, o imposto sobre o rendimento ao abrigo dos códigos de tributação direta é tributado com referência a uma série de Schedules (C, D, E e F) e, no Schedule D, de acordo com vários Cases (Ia V). A Section 12 do TCA 97 prevê que «[o] imposto sobre o rendimento deve, sob reserva dos Income Tax Acts (Leis do imposto sobre o rendimento), ser tributado a respeito de todo o património, lucros ou mais-valias respetivamente descritos nos Schedules [C-F] […] e em conformidade com as disposições dos Income Tax Acts aplicáveis a esses Schedules» ([42]). A Section 18 do TCA 97 estabelece o âmbito de aplicação da tributação ao abrigo do Schedule D e a sua subsection 2(2) enumera os Cases e o respetivo âmbito de aplicação. Decorre dessas disposições que o imposto sobre as sociedades na Irlanda é tributado sobre os lucros (rendimento e mais-valias tributáveis) de uma sociedade independentemente da sua origem, sob reserva de exceções específicas ([43]).

(70) A determinação da matéria coletável para efeitos do cálculo do imposto sobre as sociedades em dívida tem como ponto de partida o lucro contabilístico empresarial do contribuinte ([44]). O lucro contabilístico da sociedade é subsequentemente ajustado para efeitos fiscais através de acréscimos e deduções de aplicação geral previstos por lei ([45]), por exemplo, através de deduções fiscais por investimento ([46]). Em regra, um período contabilístico é um período de 12 meses em relação ao qual a sociedade elabora as suas contas ([47]).

(71) A Irlanda aplica uma taxa de tributação diferente ao rendimento comercial, ao rendimento não comercial e às mais-valias. A Section 21 do TCA 97 fixa a taxa geral do imposto sobre as sociedades em 12,5 % ([48]). Essa taxa é aplicável ao rendimento comercial ([49]) das sociedades tributadas em aplicação do Case I do Schedule D. O rendimento não comercial é tributado a 25 % ([50]). A administração fiscal irlandesa facultou orientações sobre a classificação de atividades como trocas comerciais no seu documento «Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading» ([51]). De acordo com esse documento de orientação, as trocas comerciais pressupõem que a sociedade em causa exerça atividades empresariais a partir das quais obtém o seu rendimento.

([42]) O rendimento do Schedule C é relativo aos lucros decorrentes de dividendos de receitas públicas a pagar na Irlanda (Section 17 do TCA 97), o rendimento do Schedule D é subdividido em cinco Cases; i) lucros comerciais; ii) lucros decorrentes do exercício de profissões; iii) rendimento estrangeiro e juros não tributados; iv) qualquer outro rendimento ou lucro não tributável; v) rendimentos de rendas de património na Irlanda (Section 18 do TCA 97), o Schedule E diz respeito ao rendimento decorrente de pensões, anuidades, emprego e serviços públicos (Section 19 do TCA 97) e o Schedule F é respeitante aos dividendos das sociedades irlandesas (Section 20 do TCA 97).

([43]) Section 21(1). Os lucros de uma sociedade não residente que não podem ser afetados a uma sucursal, ver Section 25 do TCA 97, ou a maioria das distribuições recebidas de outras sociedades residentes na Irlanda, ver Section 129 do TCA 97, constituem exemplos tais isenções específicas.

([44]) Section 76A do TCA 97.

([45]) Por exemplo, de acordo com a Section 81(2) do TCA 97, em geral, as despesas são passíveis de dedução fiscal se não forem de capital e forem total e exclusivamente incorridas para efeitos de trocas comerciais.

([46]) Section 307 e 308 do TCA 97

([47]) Section 27(1), (2) do TCA 97.

([48]) Section 18, n.os 1 e 2, alínea a), do TCA 97 em conjugação com a Section 21(1) do TCA 97.

([49]) A Section 3(1) descreve «trocas comerciais» como «*qualquer comércio, transformação, experiência ou interesse na natureza das trocas comerciais*».

([50]) Segundo a Section 21A do TCA 97, é aplicável uma taxa de imposto de 25 % ao rendimento tributável ao abrigo do Schedule D, Case III, IV e V. Estes incluem, entre outros, o rendimento passivo, tal como juros, *royalties* e rendimento de rendas.

([51]) Irish Revenue, *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, disponível em: http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html

As atividades variam em função da natureza das trocas comerciais e necessitam de pessoas com a competência e autoridade necessárias para as exercer ([52]). As mais-valias são tributadas a 33 % com uma isenção de participação no que se refere às mais-valias decorrentes da alienação de determinadas participações iguais ou superiores a 5 % em sociedades residentes na União ou em países signatários de uma convenção fiscal.

(72) De acordo com a Section 26 do TCA 97, as mais-valias e os lucros a nível mundial das sociedades residentes na Irlanda estão sujeitos ao imposto sobre as sociedades, excluindo a maioria das distribuições recebidas de outras sociedades residentes na Irlanda ([53]).

(73) A Section 25 do TCA 97 estabelece o âmbito de aplicação da tributação do imposto sobre as sociedades no caso das sociedades não residentes. A Section 25 do TCA 97 prevê, na medida em que seja relevante, o seguinte:

«1) Uma sociedade não residente no Estado não é abrangida pela tributação do imposto sobre as sociedades, a menos que efetue trocas comerciais no Estado através de uma sucursal ou agência; contudo, caso tal se verifique, sob reserva de quaisquer exceções previstas pelos Corporation Tax Acts, está sujeita ao imposto sobre as sociedades com base em todos os seus lucros tributáveis, independentemente da sua origem.

2) Para efeitos do imposto sobre as sociedades, os lucros tributáveis de uma sociedade não residente no Estado, mas que efetua trocas comerciais no Estado através de uma sucursal ou agência são os seguintes:

a) qualquer rendimento comercial direta ou indiretamente obtido por intermédio ou a partir da sucursal ou agência, e qualquer rendimento patrimonial ou direitos utilizados por, ou detidos por ou para, a sucursal ou agência, mas o presente número não inclui distribuições recebidas de sociedades residentes no Estado, […].»

(74) Decorre dessa disposição que uma sociedade não residente não é abrangida pela tributação do imposto sobre as sociedades, a menos que efetue trocas comerciais na Irlanda através de uma sucursal ou agência. Sempre que uma sociedade não residente efetue trocas comerciais desse tipo, essa sociedade está sujeita ao imposto sobre as sociedades no que se refere ao seguinte ([54]):

— quaisquer rendimentos comerciais direta ou indiretamente obtidos por intermédio ou a partir da sucursal ou agência;

— qualquer rendimento patrimonial ou direitos utilizados por, ou detidos por ou para, a sucursal ou agência; e

— mais-valias tributáveis imputáveis à sucursal ou agência.

(75) A Section 25 do TCA 97 foi precedida das Sections 8(1) e 8(2) do Corporation Tax Act 1967 (Lei relativa ao imposto sobre as sociedades de 1967), com a seguinte redação:

«8. 1) Uma sociedade não residente no Estado não é abrangida pela tributação do imposto sobre as sociedades, a menos que efetue trocas comerciais no Estado por intermédio de uma sucursal ou agência; contudo, caso tal se verifique, sob reserva de quaisquer exceções previstas pela presente lei, está sujeita ao imposto sobre as sociedades com base em todos os seus lucros tributáveis, independentemente da sua origem.

2) Para efeitos das sociedades, os lucros tributáveis de uma sociedade não residente no Estado, mas que aí efetua trocas comerciais por intermédio de uma sucursal ou agência são os seguintes:

a) qualquer rendimento comercial direta ou indiretamente obtido por intermédio ou a partir da sucursal ou agência (mas de modo que o presente número não inclua distribuições recebidas de sociedades residentes no Estado; […]»

([52]) *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, p. 3.
([53]) Ver Section 129 do TCA 97.
([54]) Notes for Guidance — Taxes Consolidation Act 1997 — Finance Act 2014 Edition — parte 2, página 24.

(76) As sociedades que não são residentes na Irlanda e que não efetuam trocas comerciais por intermédio de uma sucursal ou agência na Irlanda estão apenas sujeitas ao imposto sobre o rendimento aplicável a qualquer rendimento de origem irlandesa e ao imposto sobre as mais-valias decorrentes da alienação de determinados ativos irlandeses (sobretudo património irlandês) ([55]), sob reserva do benefício de qualquer acordo disponível.

(77) A fim de impedir a dupla tributação de uma sociedade no que se refere ao mesmo rendimento (uma vez no caso do imposto sobre o rendimento, uma vez no caso do imposto sobre as sociedades) a Section 21(2) do TCA 97 prevê que o imposto sobre o rendimento não é tributável no que se refere ao rendimento de uma sociedade se esta for residente na Irlanda, ou, no caso de uma sociedade que não é residente na Irlanda, se o rendimento estiver sujeito ao imposto sobre as sociedades.

(78) A Part 35A foi aditada ao TCA 97 através da Section 42 do Finance Act 2010 (Lei das Finanças de 2010). De acordo com a Irlanda, tal adição foi a primeira vez que o direito fiscal irlandês reconheceu formalmente a aplicação do «princípio de plena concorrência» estabelecido no artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património (a seguir designado «Modelo de Convenção Fiscal da OCDE») e explicado em pormenor nos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais (a seguir designados «Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência»). A Part 35A é aplicável aos acordos celebrados entre pessoas associadas (sociedades). Todavia, com base na definição de «pessoa» constante da legislação fiscal nacional da Irlanda, qualquer acordo celebrado entre uma sede social e a sua sucursal não é abrangido pelo âmbito de aplicação da Part 35A.

2.4. *ORIENTAÇÕES SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E AFETAÇÃO DE LUCROS A ESTABELECIMENTOS ESTÁVEIS*

2.4.1. O QUADRO DA OCDE E O PRINCÍPIO DE PLENA CONCORRÊNCIA DA OCDE

(79) A OCDE elaborou vários documentos de orientação não vinculativos sobre tributação internacional. Dada a sua natureza não vinculativa, as administrações fiscais dos países membros da OCDE, sendo que a Irlanda é um deles ([56]), são simplesmente incentivadas a seguir o quadro da OCDE. Porém, o quadro da OCDE serve de ponto focal e exerce uma influência clara sobre as práticas fiscais dos países membros (e até dos países terceiros) da OCDE. Além disso, em vários países membros da OCDE, foi atribuída força de lei a esses documentos de orientação que fazem parte do quadro ou estes servem de referência na interpretação do direito fiscal nacional. Portanto, na medida em que a Comissão faz referência ao quadro da OCDE na presente decisão, fá-lo porque esse quadro é o resultado de debates entre peritos no contexto da OCDE e explica pormenorizadamente técnicas destinadas a enfrentar desafios comuns na tributação internacional.

(80) Tal como explicado no considerando 15 da decisão de início do procedimento, as multinacionais podem afetar lucros no seio de um grupo empresarial através da utilização de preços de transferência entre sociedades separadas do mesmo grupo empresarial. Os preços de transferência dizem respeito aos preços praticados nas transações comerciais entre diferentes sociedades do mesmo grupo empresarial. Contudo, também é possível utilizar preços de transferência no seio de uma sociedade, se a sociedade tiver um estabelecimento estável numa jurisdição diferente. O que precede exige uma repartição do lucro dessa sociedade entre o seu estabelecimento estável e as restantes partes da sociedade.

(81) O Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que constitui a base de muitos tratados fiscais bilaterais de países membros da OCDE e um número crescente de países terceiros, contém disposições sobre a fixação de preços de transferência entre sociedades associadas do mesmo grupo e a afetação de lucros no seio de uma sociedade.

(82) O artigo 9.º, n.º 1, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre «empresas associadas» prevê o seguinte: «[Quando] as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por

([55]) Uma sociedade não residente que não efetue trocas comerciais no Estado por intermédio de uma sucursal ou agência está sujeita ao imposto sobre o rendimento a respeito do rendimento decorrente de fontes no território do Estado. Se uma sociedade não residente tiver uma sucursal ou agência no território do Estado, deve estar sujeita ao imposto sobre o rendimento e não ao imposto sobre o rendimento das sociedades não imputável à sucursal ou agência. De igual modo, o imposto sobre as mais-valias incide sobre as mais--valias tributáveis de uma sociedade não residente se esta não tiver uma sucursal ou agência no Estado ou se, no caso de ter uma sucursal ou agência no Estado, estas não forem imputáveis à sucursal ou agência.

([56]) A Irlanda é um país membro da OCDE desde 17 de agosto de 1961.

condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados». Considera-se que essa disposição estabelece uma declaração credível para efeitos de tributação internacional do «princípio de plena concorrência» da OCDE na fixação de preços de transferência entre sociedades associadas do mesmo grupo.

(83) De acordo com esse princípio, as administrações fiscais só devem aceitar os preços de transferência entre sociedades de um mesmo grupo que sejam remunerados como se fossem acordados entre sociedades independentes que negoceiam em condições comparáveis de plena concorrência. Desta forma, as multinacionais são impedidas de manipular os seus preços de transferência de forma a afetar o mínimo lucro possível às jurisdições onde esses lucros estão sujeitos a tributação mais elevada e o máximo lucro possível às jurisdições onde esses lucros são objeto de tributação mais reduzida ([57]). A OCDE faculta orientações sobre a aplicação do princípio de plena concorrência nos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência, cuja versão mais recente foi publicada em 2010 (a seguir designados «Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010») ([58]).

(84) O artigo 7.º, n.º 2, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre «lucros das empresas» aborda a afetação de lucros no seio de uma única sociedade. Dispõe o seguinte: «[…] os lucros imputáveis em cada Estado contratante ao estabelecimento estável […] são os lucros que este obteria, nomeadamente nas suas relações comerciais com outras partes da empresa, se fosse uma empresa separada e independente que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, tomando em consideração as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela empresa através do estabelecimento estável e através das restantes partes da empresa.» São facultadas orientações sobre a aplicação do artigo 7.º no Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros a estabelecimentos estáveis, cuja versão mais recente foi publicada em 2010 (a seguir designado «Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010») ([59]).

(85) O Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010 descreve as dificuldades da afetação de lucros no seio de uma única sociedade em comparação com a afetação de lucros entre duas sociedades juridicamente distintas. Entre duas sociedades juridicamente distintas, a determinação da sociedade que detém os ativos e da sociedade que suporta o risco na relação entre essas duas sociedades é efetuada através de contratos juridicamente vinculativos ou outros regimes jurídicos determináveis. É o que sucede igualmente quando duas sociedades distintas fazem parte do mesmo grupo empresarial, desde que os contratos e regimes jurídicos representem a realidade subjacente. Em contrapartida, o facto de um estabelecimento estável não constituir uma entidade jurídica distinta da sociedade à qual pertence significa que entre várias partes da mesma sociedade não se pode considerar que uma única parte da sociedade «detenha» legalmente os ativos, assuma os riscos e possua o capital ou contratos com sociedades distintas ([60]). Para dar resposta a essa diferença, o Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010 determina uma abordagem comum para a afetação de lucros a estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes. Esta é a denominada «abordagem autorizada da OCDE». Esta abordagem afeta ao estabelecimento estável os lucros que este teria obtido em condições de plena concorrência, caso fosse uma empresa «distinta e separada» que exercesse funções iguais ou similares em condições iguais ou similares, tomando em consideração as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela sociedade não residente através do estabelecimento estável e através das restantes partes dessa sociedade, tal como estabelecido no artigo 7.º, n.º 2, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE.

2.4.2. AFETAÇÃO DOS LUCROS ÀS SUCURSAIS COM BASE NAS FUNÇÕES DOS DIRIGENTES NA ABORDAGEM AUTORIZADA DA OCDE CONSTITUÍDA POR DUAS FASES

(86) O Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010 descreve a abordagem autorizada da OCDE no que se refere à aplicação do princípio de plena concorrência estabelecido nos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência no contexto da afetação de lucros a um estabelecimento estável. Nos termos dos

([57]) As administrações fiscais e os legisladores estão cientes deste problema e a legislação fiscal permite geralmente que a administração fiscal retifique as declarações fiscais das sociedades integradas que apliquem incorretamente preços de transferência, substituindo preços que correspondem a uma aproximação fiável aos acordados por sociedades independentes a negociar em circunstâncias comparáveis em condições normais de mercado.

([58]) Ver *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e administrações fiscais*, OCDE, 22 de julho de 2010. O Conselho da OCDE aprovou uma versão anterior destes princípios em 13 de julho de 1995 (a seguir designadas «Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 1995»).

([59]) Ver *Relatório de 2010 sobre a afetação de lucros a estabelecimentos estáveis*, aprovado pelo Conselho da OCDE em 22 de julho de 2010.

([60]) Secção B-3, alínea i), ponto 14, p. 14 do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010.

Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010, a afetação de lucros entre sociedades associadas depende das funções exercidas, dos riscos incorridos e dos ativos utilizados por cada sociedade ([61]). Para a afetação de rendimento entre uma sociedade e o seu estabelecimento estável, a abordagem autorizada da OCDE complementa a análise funcional do artigo 9.º, n.º 1, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE através de uma primeira fase para dar resposta ao facto de que, legalmente, os ativos, os riscos, o capital e os direitos e obrigações decorrentes de transações entre diferentes partes da mesma sociedade pertencem à sociedade como um todo, e não a uma única parte da sociedade, e de que não existem transações entre sociedades juridicamente distintas pertencentes ao mesmo grupo empresarial ([62]).

(87) Como tal, a abordagem autorizada da OCDE consiste numa análise em duas fases em função do rendimento que é afetado a um estabelecimento estável.

(88) A primeira fase desta abordagem consiste em formular uma hipótese na qual o estabelecimento estável é uma empresa distinta e separada que exerce «as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, tomando em consideração as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela empresa através do estabelecimento estável e através das restantes partes da empresa» ([63]). É neste contexto que a noção de «funções dos dirigentes» é introduzida. Na primeira fase, a abordagem autorizada da OCDE afeta ao estabelecimento estável a propriedade económica dos ativos para os quais as funções significativas pertinentes para a propriedade económica dos ativos são exercidas pelas pessoas no estabelecimento estável e também afeta ao estabelecimento estável os riscos para os quais as funções significativas pertinentes para a assunção e/ou gestão (subsequente à transferência) de riscos são exercidas por pessoas no estabelecimento estável ([64]).

(89) Na segunda fase da abordagem autorizada da OCDE, os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência são aplicados por analogia às relações comerciais do estabelecimento estável com outras partes da sociedade a fim de assegurar que o exercício de todas as suas funções no que se refere a essas relações comerciais é recompensado em condições de plena concorrência ([65]).

2.4.3. CONSIDERAÇÕES SOBRE A APLICAÇÃO DA ABORDAGEM AUTORIZADA DA OCDE A ATIVOS INCORPÓREOS

(90) A secção D-2, alínea iii), subalínea c), do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010 diz respeito à afetação de ativos incorpóreos a estabelecimentos estáveis. No que se refere a ativos incorpóreos comerciais desenvolvidos internamente, o ponto 86 do relatório estabelece que, em função do modelo de organização empresarial das empresas, «a gestão e o processo decisório ativos podem, muitas vezes, ser desenvolvidos em toda a empresa. Surge uma questão quanto a se é provável que se verifique a mesma situação no que se refere ao desenvolvimento de bens incorpóreos ou se é mais provável que as funções dos dirigentes pertinentes para a determinação da propriedade económica de ativos incorpóreos sejam exercidas a um nível estratégico elevado pelos quadros superiores ou por uma combinação de funções decisórias centralizadas e descentralizadas». O ponto 87 explica que «não existem provas concretas de que o processo decisório para o desenvolvimento de bens incorpóreos seja geralmente tão centralizado, nomeadamente uma vez que a determinação das funções dos dirigentes pertinentes para a determinação da propriedade económica incide sobre a gestão e o processo decisório ativos e não simplesmente sobre aceitar ou recusar uma proposta. Tal sugere que, tal como no caso dos ativos financeiros, a propriedade económica pode, muitas vezes, ser determinada por funções exercidas abaixo do nível estratégico dos quadros superiores. É neste nível que a gestão ativa de um programa destinado ao desenvolvimento de um ativo incorpóreo ocorreria, onde reside a capacidade de gerir ativamente os riscos inerentes a tal programa.»

([61]) O ponto 1.42 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010 estabelece o seguinte: «Nas transações entre duas empresas independentes, em geral, a compensação refletirá as funções que cada empresa exerce (tomando em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos). Portanto, ao determinar se as transações controladas e não controladas ou as entidades são comparáveis, é necessário realizar uma análise funcional. Esta análise funcional visa identificar e comparar as responsabilidades e atividades economicamente significativas assumidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pelas partes nas transações.» Ver o ponto 1.20 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 1995 «Nas relações comerciais entre duas empresas independentes, normalmente, a compensação reflete as funções que cada empresa exerce (tomando em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos). Portanto, ao determinar se as transações controladas e não controladas ou as entidades são comparáveis, é necessário comparar as funções exercidas pelas partes. Esta comparação baseia-se numa análise funcional, que visa identificar e comparar as responsabilidades e atividades economicamente significativas assumidas ou a assumir pelas empresas independentes e associadas.» (sublinhado nosso)

([62]) Secção B-3, alínea i), ponto 15, p. 14 do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010.

([63]) Secção B-3, alínea i), ponto 13, p. 14 do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010.

([64]) Secção B-3, alínea i), ponto 15, p. 14 do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010.

([65]) Secção B-3, alínea i), ponto 17, p. 14 do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010.

(91) No que diz respeito aos ativos incorpóreos comerciais que são adquiridos, o ponto 94 da secção D-2, alínea iii), subalínea c), n.º 3, ponto A, subponto ii), explica que «tal como os bens incorpóreos desenvolvidos internamente, a principal questão para determinar a propriedade económica de ativos incorpóreos adquiridos consiste em saber onde, no seio da empresa, são exercidas as funções dos dirigentes relacionadas com o processo decisório ativo relativo à assunção e à gestão de riscos» ([66]).

2.4.4. PRINCÍPIOS DA OCDE APLICÁVEIS EM MATÉRIA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

(92) Os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência descrevem cinco métodos para aproximar a fixação de preços de transações e a afetação de lucros entre sociedades do mesmo grupo empresarial a condições de plena concorrência: i) o método do preço comparável de mercado (a seguir designado «método CUP»); ii) o método do custo majorado; iii) o método do preço de revenda minorado; iv) o método da margem líquida da operação (a seguir designado «MMLO» e v) o método do fracionamento do lucro. Os princípios também estabelecem uma distinção entre métodos tradicionais que se baseiam nas transações (os três primeiros métodos) e os métodos baseados nos lucros das transações (os dois últimos métodos). Os princípios exprimem uma preferência pelos métodos tradicionais que se baseiam nas transações, como o método CUP, face aos métodos baseados nos lucros das transações, como o MMLO, como meios para verificar se os preços de transferência observam o princípio de plena concorrência ([67]). Os princípios explicam ainda que as empresas multinacionais conservam a liberdade de aplicar métodos não descritos nos referidos princípios para determinar os preços de transferência, desde que esses preços satisfaçam o princípio de plena concorrência.

(93) As decisões fiscais contestadas autorizam uma afetação de lucros para a ASI e a AOE com base em métodos unilaterais de afetação de lucros, que, na sua aplicação, se assemelham ao MMLO, conforme descrito nos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência. O MMLO é um dos «métodos indiretos» para aproximar a fixação de preços das transações e a afetação de lucros entre sociedades do mesmo grupo empresarial em condições de plena concorrência. O MMLO pode ser comparado com o método CUP, que consiste num «método direto» que compara o preço aplicado à transferência de bens ou serviços numa transação controlada (ou seja, uma transação entre duas empresas associadas entre si) ao preço aplicado à transferência de bens ou serviços numa transação não controlada comparável (ou seja, uma transação entre empresas independentes uma da outra), efetuada em condições comparáveis. O MMLO aproxima o que constituiria um lucro de plena concorrência para toda uma atividade, em vez de para determinadas transações. Não se destina a estabelecer o preço dos produtos vendidos, mas a estimar os lucros que se pode esperar que as sociedades independentes obtenham com uma atividade, como a atividade de venda de mercadorias. Fá-lo através da adoção de uma base («indicador do nível de lucro»), como os custos, o volume de negócios ou o investimento fixo, e aplicando uma margem de lucro que reflita a observada em transações não controladas comparáveis a essa base.

(94) A utilização do MMLO enquanto método unilateral de fixação de preços de transferência, ou seja, examinado a rendibilidade de apenas uma das partes nas transações controladas, é muitas vezes justificada através do recurso ao ponto 3.18 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010, segundo o qual a «parte testada», ou seja, a parte na transação para a qual um indicador financeiro (margem de lucro sobre os custos, margem bruta, ou indicador do lucro líquido) é submetido a ensaio, deve, em princípio, ser a sociedade que tem a função de menor complexidade ([68]). Nomeadamente, nos casos em que uma das partes numa transação

([66]) No que diz respeito aos ativos incorpóreos de *marketing*, o ponto 97 da secção D-2, alínea iii), subalínea c), n.º 3, ponto A, subponto iii) do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010 indicou que «os princípios fundamentais no que se refere aos ativos incorpóreos de marketing são idênticos aos dos ativos incorpóreos comerciais.»

([67]) O ponto 2.3 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010 estabelece o seguinte: «Quando, tendo em conta os critérios descritos no ponto 2.2, um método tradicional com base nas transações e um método baseado no lucro das transações podem ser aplicados com um grau de fiabilidade idêntico, o método tradicional baseado nas transações é preferível ao método baseado no lucro das transações.» O ponto 3.49 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 1995 estabelece o seguinte: «Os métodos de transação tradicionais são preferíveis relativamente aos métodos baseados nos lucros das transações, como meio para determinar se um preço de transferência está em condições de plena concorrência, isto é, se existe uma condição especial que afete o nível de lucros entre empresas associadas. Até à data, a experiência demonstrou que, na maioria dos casos, é possível aplicar métodos de transação tradicionais.»

([68]) Em pormenor, o ponto 3.18 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010 fornece a seguinte recomendação: «Ao aplicar o método do custo majorado, do preço de revenda ou da margem líquida da operação, como descrito no capítulo II, é necessário selecionar a parte na transação para a qual um indicador financeiro (margem de lucro sobre os custos, margem bruta, ou indicador de lucro líquido) é submetido a ensaio. A escolha da parte testada deve ser coerente com a análise funcional da transação. Regra geral, a parte testada é aquela a que pode ser aplicado um método de fixação de preços de transferência de uma forma mais fiável e para a qual se conseguem encontrar elementos comparáveis mais fiáveis, ou seja, na maioria dos casos será a que tem a análise funcional menos complexa». O ponto 3.43 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 1995 contém uma descrição comparável.

controlada detém propriedade intelectual, que licencia à sua contraparte para o exercício de funções como o fabrico ou a distribuição, muitas vezes, os consultores fiscais invocam a complexidade da determinação de um rendimento dessa propriedade intelectual para designar a contraparte como a parte com a função de menor complexidade, estabelecendo um rendimento para as funções exercidas por essa contraparte e afetando todo o seu lucro remanescente após a dedução desse rendimento, ou seja, todo o «lucro residual», à parte de detém a PI como *royalties* pela utilização dessa PI.

2.5. *INFORMAÇÕES ADICIONAIS APRESENTADAS PELA IRLANDA EM RESPOSTA À DECISÃO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO E NO DECURSO DO PROCEDIMENTO FORMAL DE INVESTIGAÇÃO*

(95) Na sua decisão de início do procedimento, a Comissão solicitou à Irlanda que apresentasse todas as informações passíveis de contribuir para a apreciação das decisões fiscais contestadas ([69]). Designadamente, a Comissão solicitou à Irlanda que apresentasse as contas financeiras da ASI e da AOE relativas ao período compreendido entre 2004 e 2013, o número de funcionários equivalentes a tempo inteiro (a seguir designados «ETI») da ASI e da AOE durante o mesmo período (cada fim do período de reporte), os ETI das sucursais irlandesas da ASI e da AOE, bem como informações sobre os acordos de partilha de custos dos quais a ASI e a AOE fazem parte. Além disso, a Comissão solicitou que a Irlanda identificasse o montante de rendimento passivo obtido pela ASI nas contas de ganhos e perdas e que especificasse se este rendimento passivo provém da Irlanda.

2.5.1. INFORMAÇÕES FINANCEIRAS DA ASI E DA AOE

(96) O rendimento de ambas as sociedades é classificado nas suas contas como sendo decorrente da venda de produtos, tal como ilustrado pelos excertos apresentados na Figura 2 e na Figura 3. Essas contas indicam que o volume de negócios representa as vendas líquidas aos clientes. As contas da ASI e da AOE especificam (por exemplo, no que se refere a 2006 e 2007) que as «vendas líquidas são constituídas sobretudo por rédito decorrente da venda de produtos (hardware, software e periféricos), bem como de contratos de assistência e extensão de garantia». No caso da ASI, com exceção do volume de negócios e de montantes de juros relativamente reduzidos, esta não regista quaisquer outros tipos de rendimento significativos. Nomeadamente, a ASI não parece registar qualquer rendimento de *royalties*. No caso da AOE, para além do volume de negócios e de montantes de juros relativamente reduzidos, regista elevados montantes de dividendos pagos pela ASI à AOE relativamente a alguns períodos contabilísticos.

Figura 2

Excerto das contas da ASI de 2007

Apple Sales International

Apresentação de políticas contabilísticas *(continuação)*
para o exercício encerrado em 29 de setembro de 2007

Reconhecimento do rédito

As vendas líquidas são constituídas sobretudo por rédito decorrente da venda de produtos (*hardware*, *software* e periféricos), bem como de contratos de assistência e extensão de garantia. A sociedade reconhece rédito nos termos das normas contabilísticas aplicáveis

([69]) Ver parte dispositiva da decisão de início do procedimento (secção 4).

Figura 3

Excerto das contas da AOE de 2006

Apple Operations Europe

Apresentação de políticas contabilísticas *(continuação)*

para o exercício encerrado em 30 de setembro de 2006

Reconhecimento do rédito

As vendas líquidas são constituídas sobretudo por rédito decorrente da venda de produtos (*hardware*, *software* e periféricos), bem como de contratos de assistência e extensão de garantia. A sociedade reconhece rédito nos termos das normas contabilísticas aplicáveis

(97) O Quadro 1 e o Quadro 2 apresentam as informações fornecidas pela Irlanda para a ASI e a AOE, respetivamente.

Quadro 1

Informações financeiras da ASI (em milhões de USD)

Ano	Volume de negócios da ASI	Lucro antes de impostos	Dos quais receitas com juros e rendimento do investimento líquidos de encargos com juros	Imposto declarado na contabilidade oficial
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000 — 63 500]	[35 000 — 35 500]	[300 — 400]	[1-10]
2013	[62 500 — 63 000]	[26 500 — 27 000]	[1 000 — 1 500]	[1-10]
2014	[67 500 — 68 000]	[24 500 — 25 000]	[900 — 1 000]	[1-10]

Quadro 2

Informações financeiras da AOE (em milhões de USD)

Ano	Volume de negócios da AOE	Lucro antes de impostos	Dos quais receitas com juros e rendimento do investimento líquidos de encargos com juros	Imposto declarado na contabilidade oficial
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Ano	Volume de negócios da AOE	Lucro antes de impostos	Dos quais receitas com juros e rendimento do investimento líquidos de encargos com juros	Imposto declarado na contabilidade oficial
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400 — 500]	[14 500 — 15 000] (*)	[1-10]	[1-10]
2013	[400 — 500]	[5 000 — 5 500] (*)	([1-10])	[1-10]
2014	[500 — 600]	[2 000 — 2 500] (*)	[10-20]	[1-10]

(*) Divulgação: inclui em 2006 dividendos de 1 250 milhões de USD pagos pela ASI à AOE e da AOE à AOI, em 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014, o rendimento das empresas do grupo ascendeu a 6 575 milhões de USD, 6 253 milhões de USD, [14 500 — 15 000] milhões de USD, [5 000 — 5 500] milhões de USD e [1 500 — 2 000] milhões de USD, respetivamente.

([1]) O volume de negócios durante 2008 foi reformulado de volume de negócios no valor de 116 696 USD e CPV (19 587 USD) para volume de negócios no valor de 411 802 USD e CPV (314 693 USD).

(98) As informações financeiras apresentadas nos quadros 1 e 2 baseiam-se na contabilidade oficial da ASI e da AOE, conforme registada na Irlanda. A ASI e AOE registam a contabilidade total das sociedades na Irlanda porque estão constituídas na Irlanda. A Comissão solicitou à Irlanda ([70]) que esclarecesse se existem contas separadas para as sedes sociais da ASI e da AOE e as respetivas sucursais irlandesas e, em caso afirmativo, que apresentasse tais contas separadas. A Irlanda indicou que as contas financeiras da ASI e da AOE cumprem os requisitos em matéria de contabilidade oficial nos termos do direito irlandês e que este não exige que a ASI e a AOE elaborem contas separadas para as suas sucursais irlandesas.

(99) O imposto declarado pela ASI na contabilidade oficial é sobretudo constituído pelo imposto devido à Irlanda sobre o lucro das suas sucursais irlandesas, determinado em conformidade com os métodos de afetação de lucros autorizados pela decisões fiscais contestadas ([71]), uma vez que a ASI não considerava ter uma presença tributável em qualquer outra jurisdição fiscal. Todavia, na sequência de avaliações efetuadas pelas administrações fiscais de […] e de Itália, considerou-se que o rendimento da ASI era tributável nessas duas jurisdições. No que se refere a 2013 e 2014, o rendimento da ASI passou a estar sujeito a retenção na fonte em […] porque a administração fiscal de […] considerou que uma taxa paga por uma sociedade […] da Apple à ASI constituía *royalties* e submeteu esse pagamento a retenção na fonte ([72]). No que se refere a 2009 e 2012, o rendimento da ASI passou a estar sujeito ao imposto sobre as sociedades em Itália na sequência de uma apreciação realizada pela administração fiscal italiana, que determinou que a ASI tinha uma presença tributável em Itália durante esse período ([73]). No respeitante ao imposto declarado pela AOE na sua contabilidade oficial, essa sociedade tinha uma sucursal em Singapura e estava sujeita ao imposto sobre as sociedades em Singapura no que se refere a 2009, 2010 e 2011 ([74]).

([70]) Ver carta da Comissão de 11 de novembro de 2015, considerando 27.

([71]) O imposto devido pela ASI às autoridades fiscais irlandesas foi definido em euros e ascendeu a cerca de 4,8 milhões de EUR em 2009, 4,8 milhões de EUR em 2010, 7,3 milhões de EUR em 2011, [1-10] milhões de EUR em 2012, [0,7-0,8] milhões de EUR em 2013 e [0,9-1] milhões de EUR em 2014, ver carta da Apple de 22 de abril de 2016, p. 8-9.

([72]) Ascendendo a cerca de […] e […] em 2013 e 2014, respetivamente, ver carta da Apple de 22 de abril de 2016, p. 10.

([73]) O imposto italiano sobre as sociedades resultante de que a ASI era devedora ascendeu a cerca de [20-30] milhões de EUR em 2009, [40-50] milhões de EUR em 2010, [50-60] milhões de EUR em 2011 e [30-40] milhões de EUR em 2012, ver carta da Apple de 22 de abril de 2016, p. 10. Todavia, estes montantes não foram registados nas contas da ASI apresentadas no Quadro 1, uma vez que as contas foram emitidas antes da apreciação efetuada pelas autoridades fiscais italianas. Até à data, a Irlanda não informou a Comissão de qualquer reprocessamento das contas da ASI.

([74]) O imposto sobre as sociedades de que a AOE era devedora em Singapura ascendeu a 42 136 SGD, 1 810 SGD e 535 SGD no que se refere a 2009, 2010 e 2011, respetivamente, ver carta da Apple de 22 de abril de 2016, p. 10.

(100) Além disso, a Irlanda apresentou o componente das receitas com juros comunicadas na contabilidade oficial da ASI e da AOE que diz respeito ao património das respetivas sucursais irlandesas das duas sociedades ([75]). A Irlanda apresentou uma repartição das receitas com juros da ASI nas rubricas «juros pagos na conta financeira da ASI» e «juros com património». Por exemplo, em 2012, os juros pagos nas contas financeiras da ASI foram de [500-600] milhões de USD e as receitas com juros do património da sucursal ascenderam a [1-10] milhões de USD. Na sua carta de 15 de abril de 2015, a Irlanda indicou que os juros imputáveis à sucursal irlandesa da ASI e à sucursal irlandesa da AOE são obtidos a partir de fundos ou contas bancárias separadamente identificáveis. As operações correntes dessas contas bancárias são controladas por funcionários da tesouraria ou de finanças sediado em Cork, na Irlanda ([76]).

(101) Nas decisões fiscais contestadas, o lucro tributável da sucursal irlandesa da ASI é determinado com referência às despesas de exploração. Contudo, a contabilidade separada das despesas de exploração da sucursal não se encontra disponível, dado que a Apple nunca apresentou contas separadas à Irlanda. A título exemplificativo, a Figura 4 apresenta um pormenor das despesas de exploração da ASI como um todo para os anos 2011 e 2012, tal como comunicadas na contabilidade oficial da ASI.

Figura 4

Despesas de exploração da ASI no relatório anual de 2012

Despesas de exploração	2012 milhares de USD	2011 milhares de USD
Custos de *marketing*, vendas e distribuição	[400 000-500 000]	604 888
Despesas administrativas	[100 000-200 000]	139 870
Investigação e desenvolvimento	[1 500 000-2 000 000]	1 538 036

(102) Nas decisões fiscais contestadas, o lucro tributável da sucursal irlandesa da AOE é determinado com referência às despesas de exploração e ao volume de negócios. A conta de ganhos e perdas da AOE como um todo para 2011 e 2012 é apresentada na Figura 5 a título exemplificativo.

Figura 5

Conta de ganhos e perdas da AOE no relatório anual de 2012

Contas de ganhos e perdas

para o exercício encerrado em 29 de setembro de 2012

	Nota	**2012** **milhares de USD**	2011 milhares de USD
Volume de negócios — operações em curso	*1*	**[400 000-500 000]**	518 505
Custo de vendas		**[(300 000-400 000)]**	(426 594)
Lucro bruto		**[90 000-100 000]**	91 911
Despesas de exploração	*2*	**[(10 000-20 000)]**	(42 654)
Lucros de exploração — operações em curso		**[70 000-80 000]**	49 257

([75]) Este componente ascende a [20-30] mil USD no caso da AOE durante o período 2003-2013, ver carta da Irlanda de 15 de abril de 2015, p. 4. No que diz respeito à ASI, este componente de receitas com juros do património da sucursal irlandesa ascende a [70-80] milhões de USD ao longo do período 2003-2013, ver carta da Irlanda de 15 de abril de 2015, p. 2 e observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento de 5 de setembro de 2014, dossiê 3. Os respetivos montantes para 2014 ainda não foram determinados, segundo a Irlanda à data da carta irlandesa de 15 de abril de 2015.

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

		2012	2011
	Nota	**milhares de USD**	milhares de USD
Rendimento proveniente das empresas do grupo		**[14 500 000-15 000 000]**	6 252 591
Outras receitas com juros e proveitos equiparados	*3*	**[1 000-10 000]**	122
Encargos com juros e custos equiparados	*4*	**[(30-40)]**	(2 505)
Montantes anulados de ativos financeiros	*11*	**[(50-60)]**	-
Lucro de atividades correntes antes de imposto	*5-8*	**[14 500 000-15 000 000]**	6 299 465
Imposto sobre o lucro proveniente das atividades correntes	*9*	**[(1 000-10 000)]**	(2 966)
Lucro do exercício		**[14 500 000-15 000 000]**	6 296 499

(103) No que diz respeito ao imposto sobre as sociedades na Irlanda a que as sociedades estão sujeitas, as contas financeiras da ASI e da AOE mencionam uma «*taxa de tributação mais baixa do que a normal na Irlanda*» para os períodos até 2007. O excerto das contas auditadas da ASI, conforme reproduzido no seu relatório anual relativo a 2007 é apresentado na Figura 6.

Figura 6

Excerto do relatório anual da ASI para 2007

Imposto sobre o lucro proveniente das atividades correntes

O atual imposto é inferior à taxa de tributação normal na Irlanda. Segue-se uma explicação das diferenças:

	2007	2006
	milhares de USD	milhares de USD
Lucro de atividades correntes antes de imposto	**1 843 933**	1 179 637
Imposto corrente a 12,5 % (*2006*:12,5 %)	**230 492**	147 455
Efeitos de:		
Receitas com juros tributadas a uma taxa mais elevada (25 %)	**2 485**	1 610
Ajustamento do imposto a respeito de períodos anteriores	—	(131)
Rendimento tributado a taxas inferiores	**(224 049)**	(142 450)
Total dos impostos correntes	**8 928**	6 484

(104) Nos períodos posteriores a 2007, o imposto das sociedades é apresentado nas contas financeiras conforme calculado através da aplicação de uma taxa de tributação de [1-5] %. A referida taxa de tributação é descrita nessas contas como «[a] carga fiscal média de todas as jurisdições nas quais [a AOE] exerce atividades». O excerto das contas auditadas da ASI, conforme a reprodução no seu relatório anual relativo a 2012 é apresentado na Figura 7.

Figura 7

Excerto do relatório anual da ASI para 2012

Imposto sobre o lucro proveniente das atividades correntes

A sociedade não é residente fiscal em nenhuma jurisdição. Exerce atividades em vários países. A carga fiscal média de todas as jurisdições nas quais exerce atividades é de aproximadamente [1-5] %.

	2012	2011
	milhares de USD	milhares de USD
Lucro de atividades correntes antes de imposto	**[35 000 000-35 500 000]**	[22 000 000-22 500 000]
Imposto a [1-5] %	**[1 000 000-1 500 000]**	[800 000-900 000]
Efeitos de:		
Receitas com juros tributadas a uma taxa mais elevada (25 %)	**[600-700]**	620
Rendimento tributado a taxas (inferiores)/superiores	**[(1 000 000-1 500 000)]**	(876 117)
Total dos impostos correntes	**[1 000-10 000]**	9 862

(105) Os impostos efetivamente devidos pela ASI na Irlanda, de acordo com as suas declarações fiscais relativas ao período compreendido entre 25 de setembro de 2011 e 24 de setembro de 2012, ascenderam a [1-10] milhões de EUR no caso do rendimento comercial (o rendimento comercial correspondente ascendeu a [30-40] milhões de EUR), aos quais foi acrescentado um imposto sobre as receitas com juros de [0,6-0,7] milhões de EUR, resultando numa obrigação fiscal de [1-10] milhões de EUR ([77]). Relativamente ao mesmo período, o imposto efetivamente devido pela AOE na Irlanda foi de [1-10] milhões de EUR no que se refere ao rendimento comercial (correspondente a um rendimento comercial de [10-20] milhões de EUR) ao qual foi aplicado uma isenção da retenção na fonte, que resultou numa obrigação fiscal de [1-10] milhões de EUR.

(106) A Irlanda indicou que os fundos identificados como sendo superiores às necessidades de capital de exploração da ASI e da AOE são transferidos para os fundos de investimento e as contas bancárias da ASI e da AOE fora da Irlanda que são utilizados, geridos e controlados nos EUA.

(107) No que se refere às contas bancárias da ASI utilizadas para reunir as receitas das vendas a clientes na região EMOIA, a Irlanda indicou que o fluxo de caixa difere em função de se o cliente é um parceiro de distribuição, um utilizador da loja em linha da Apple ou se a venda é efetuada num estabelecimento de comércio a retalho da Apple. Se o cliente for um parceiro de distribuição ([78]), a Apple recebe o pagamento por transferência bancária ou através de débito direto para uma conta bancária da ASI na jurisdição local do cliente ou numa conta bancária comum da ASI nos EUA ou na Europa que recebe os fundos resultantes das vendas efetuadas em vários países. Contudo, de acordo com a síntese apresentada pela Irlanda no que se refere à localização das contas bancárias da ASI, em março de 2009, não havia nenhuma conta bancária utilizada para reunir as receitas das vendas da região EMOIA nos EUA e, em março de 2012, apenas as receitas das vendas efetuadas na Islândia, na Rússia e na Turquia, bem como em partes do Médio Oriente e de África são reunidas em contas bancárias localizadas nos EUA. Todas as restantes receitas de venda são reunidas em contas bancárias localizadas na Europa. A Irlanda indicou ainda que o grupo responsável pela tesouraria da Apple na região EMOIA, constituído por três pessoas sediadas na Irlanda, agrupa periodicamente os fundos detidos nas contas locais da região EMOIA em «contas concentradoras» detidas em nome da ASI. Segundo a Irlanda, essas contas estão localizadas no Reino Unido, nos EUA e na Suíça.

(108) No respeitante aos fundos de investimento, de acordo com informações apresentadas pela Apple, a sociedade que presta serviços de investimento e gestão de tesouraria à ASI e à AOE, com base em acordos de prestação de serviços de gestão dos investimentos celebrados com a ASI e a AOE, é a Braeburn Capital Inc. (a seguir designada

([77]) É possível observar pequenas diferenças entre o imposto comunicado nas contas, apresentado no Quadro 1 e no Quadro 2 e nas declarações fiscais, que se podem dever a flutuações cambiais ou variações no período de reporte.

([78]) A Apple define um parceiro de distribuição como os distribuidores e retalhistas terceiros que compram produtos da Apple para revenda posterior.

«Braeburn»), uma sociedade sediada nos EUA. Os serviços incluem a gestão de tesouraria e investimentos […]. Durante a reunião dos conselhos de administração da ASI e da AOE em 24 de julho de 2006, chegou-se a acordo quanto à contratação da Braeburn para assistir a ASI e a AOE na gestão das suas reservas de tesouraria ([79]). De acordo com a Irlanda, nenhum do rendimento decorrente desses investimentos é de origem irlandesa e, como tal, o juro sobre esses investimentos não está sujeito a tributação na Irlanda.

2.5.2. INFORMAÇÕES SOBRE OS FUNCIONÁRIOS DA ASI E DA AOE

(109) Na sua resposta à decisão de início do procedimento, a Irlanda indicou que, até 31 de dezembro de 2011, todos os funcionários da Apple na Irlanda foram formalmente empregados pela AOE, sendo que a sucursal irlandesa da AOE utilizava uma única folha de pagamentos na Irlanda. Segundo a Irlanda, estes regimes não são invulgares no país no que se refere a grupos. Encontrava-se em vigor um mecanismo de repercussão segundo o qual os custos dos funcionários da AOE a trabalhar em atividades da sucursal irlandesa da ASI eram mensalmente afetados a essa sucursal. A partir de 1 de janeiro de 2012, os regimes de trabalho foram reorganizados, de modo que os funcionários passaram a ser diretamente empregados pela entidade da sucursal irlandesa na qual exerciam atividades.

(110) A Irlanda apresentou os valores para ETI ([80]) apresentados pela Apple à Comissão. No que se refere ao período anterior a 1 de janeiro de 2012, os ETI da sucursal irlandesa da AOE foram repartidos entre as sucursais irlandesas da ASI e da AOE tomando em consideração o local onde os custos foram incorridos.

Quadro 3

ETI das sucursais irlandesas da ASI e da AOE

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

(111) Para além dos funcionários da sucursal irlandesa, a Irlanda foi informada pela Apple de que a AOE também dispunha de ETI em Singapura, onde dispunha de operações de sucursal, exercendo inicialmente atividades de fabrico e posteriormente serviços do grupo associados a atividades de distribuição ([81]). Essas atividades da sucursal cessaram em 2009 e os ativos dessa sucursal foram vendidos a uma filial da Apple em Singapura. Desde então, a sucursal de Singapura tem sido uma sucursal «adormecida» da AOE. O número médio de funcionários empregados na sucursal de Singapura da AOE era de 185 em 2004, 189 em 2005, 257 em 2006, 300 em 2007 e 352 em 2008.

([79]) Ver síntese das atas das reuniões do conselho de administração realizadas sob a administração de Tim Cook, tal como apresentada pela Apple ao Permanent Subcommittee on Investigations do Senado dos EUA no decurso da audição sobre a Apple, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Equivalente a tempo inteiro (ETI) é o número de horas trabalhadas por um funcionário a tempo inteiro, indica o número de funcionários, contanto com funcionários a tempo parcial, proporcionalmente às suas horas trabalhadas.

([81]) De acordo com as informações apresentadas pela Apple ao Permanent Subcommittee do Senado dos EUA, a principal atividade da sucursal de Singapura e dos seus antecessores até 2003 consistia no fabrico de microcomputadores, componentes informáticos e periféricos. A sucursal de Singapura fazia parte do APC para obter e reter os direitos de fabrico e distribuição de produtos da Apple. Após 2003 e até 2009, a sucursal de Singapura agiu como prestadora de serviços às filiais da Apple na região APAC. Este serviços incluíam apoio financeiro, sistemas informáticos e apoio tecnológico, bem como gestão logística e da cadeia de abastecimento, ver APL-PSI-000234.

(112) A Irlanda afirmou que a Apple a informou de que não existiam ETI empregados pela ASI nem pela AOE para além dos empregados nas respetivas sucursais irlandesas e na sucursal da AOE em Singapura. De acordo com a Apple, a ASI e a AOE eram funcionalmente geridas e controladas a partir dos EUA e todas as decisões empresariais significativas (designadamente em relação a questões como PI, desenvolvimento de produtos, que produtos e componentes seriam fabricados e estratégia de vendas e *marketing*) eram tomadas nos EUA e não nas sucursais irlandesas da ASI e da AOE.

2.5.3. ATIVIDADE DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA ASI E DA AOE

(113) A Irlanda ([82]) e a Apple ([83]) alegam que as atividades empresariais críticas exercidas pela ASI e pela AOE ou para estas são realizadas fora da Irlanda, por exemplo, através de funcionários da Apple Inc. ou do conselho de administração da ASI e da AOE, que, segundo a Apple, decidiu, nomeadamente, aprovar as várias alterações do APC ([84]) celebrado com a Apple Inc. Além disso, a Apple indicou que «a gestão e o controlo da ASI e da AOE a partir dos EUA são manifestados não só nas reuniões do conselho de administração, mas de inúmeras formas» ([85]), sem especificações adicionais.

(114) O conselho de administração da ASI é constituído por três administradores e um secretário. Dessas quatro pessoas, três membros do conselho de administração estão sediados nos EUA e são empregados pela Apple Inc. O membro do conselho remanescente encontra-se sediado na Irlanda e é empregado pela ADI. O conselho de administração da AOE é constituído por dois administradores e um secretário, dos quais o secretário e um dos administradores também fazem parte do conselho de administração da ASI. Dessas três pessoas, dois membros do conselho de administração estão sediados nos EUA e são empregados pela Apple Inc. O membro do conselho remanescente encontra-se sediado na Irlanda e é empregado pela ADI. De acordo com os relatórios financeiros da ASI, esta não pagou qualquer remuneração ([86]) a nenhum dos seus administradores em momento algum durante o período compreendido entre 2004 e 2014, para os quais foram apresentadas contas financeiras. Em contrapartida, os administradores da AOE foram remunerados durante esse período. Por exemplo, a sociedade pagou […] USD em 2012 e […] USD em 2011 para efeitos de remuneração dos seus administradores.

(115) A Comissão solicitou todas as atas das reuniões do conselho de administração da ASI e da AOE, que foram facultadas pela Apple. A primeira reunião do conselho de administração da ASI foi realizada em 5 de abril de 1990 em Dublin, na Irlanda. A primeira reunião do conselho de administração da AOE foi realizada em 15 de setembro de 1980 em Dublin, na Irlanda. A título de exemplo, o Quadro 4 resume a atividade do conselho de administração da ASI entre janeiro de 2009 e setembro de 2011 (16 reuniões do conselho de administração, 3 assembleias-gerais anuais e 9 resoluções escritas) e o Quadro 5 resume a atividade do conselho de administração da AOE entre dezembro de 2008 e setembro de 2011 (13 reuniões do conselho de administração, 4 assembleias-gerais anuais e 12 resoluções escritas).

Quadro 4

Resolução dos administradores da ASI e atas das reuniões do conselho de administração

Data	Tipo de documento	Resumo das atas da ASI
30.1.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Resolve autorizar determinadas pessoas enumeradas a abrir, manter, encerrar ou gerir de outra forma as contas bancárias, de investimento e de corretagem da ASI, bem como outras contas.
11.2.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Resolve autorizar determinadas pessoas enumeradas a abrir, manter, encerrar ou gerir de outra forma as contas bancárias, de investimento e de corretagem da ASI, bem como outras contas.

([82]) Carta da Irlanda de 4 de maio de 2015.
([83]) Carta da Apple de 4 de maio de 2015.
([84]) Carta da Apple de 4 de maio de 2015.
([85]) Carta da Apple de 4 de maio de 2015.
([86]) Notas 6, 7 ou 8 das contas anuais da ASI para os exercícios 2004-2013.

Data	Tipo de documento	Resumo das atas da ASI
18.3.2009	Resolução escrita dos administradores (Jae Allen e Cathy Kearney)	Concede uma procuração.
20.7.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen e Tim Cook)	Resolve aprovar o projeto de relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2008, bem como a remuneração do auditor, resolve realizar a assembleia geral anual em 3 de agosto de 2009 e resolve nomear [o consultor fiscal da Apple] para auditor em vez de […].
3.8.2009	Ata da assembleia geral anual (presidida por Peter Oppenheimer que atua igualmente como representante empresarial da AOI e da AOE e com Gene Levoff na qualidade de representante empresarial da Baldwin Holdings Unlimited)	Resolve adotar o relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2008, resolve nomear [o consultor fiscal da Apple] para auditor, resolve autorizar os administradores a fixarem a remuneração dos auditores e resolve que a próxima assembleia geral anual poderá ser realizada fora da Irlanda.
23.10.2009	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer e com Jae Allen)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 3 482 850 781,21 USD em 27 de outubro de 2009 e resolve pagar adiantamentos sobre dividendos adicionais à AOE no montante dos juros vencidos sobre o capital em 27 de outubro de 2009.
10.12.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney e Jae Allen)	Concede uma procuração a […], uma sociedade registada na Ucrânia com 100 % de investimento estrangeiro para representar a ASI na qualidade de distribuidor de valor acrescentado da Apple.
10.12.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer e Cathy Kearney, Jae Allen)	Resolução escrita e pedido dos administradores, que solicitam a rescisão de Tim Cook do cargo de administrador da ASI e que resolve que Tim Cook abandonará *ipso facto* o seu cargo de administrador da ASI.
31.1.2010	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Resolve nomear Elisabeth S. Rafael para administradora da ASI.
3.3.2010	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Resolve voltar a nomear Tim Cook para administrador da ASI.
31.3.2010	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 800 000 000 USD em 8 de abril de 2010.
12.5.2010	Ata do conselho de administração (presidido por Jae Allen, com Elisabeth Rafael)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 1 000 000 000 USD em 20 de maio de 2010.

Data	Tipo de documento	Resumo das atas da ASI
16.6.2010	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Elisabeth Rafael)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 600 000 000 USD em 17 de junho de 2010.
22.6.2010	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Elisabeth Rafael)	Aprova a concessão de procurações a Gary Wipfler, Cathy Kearney e Michael O'Sullivan para representarem a ASI. A procuração abrange os seguintes aspetos: i) correspondência da sociedade, ii) relações com o governo e outros serviços públicos, iii) auditorias, iv) seguros, (v) acordos de compra e venda, locação-venda e financiamento relativos a ativos e serviços, vi) acordos de aluguer, fornecimento e depósito e acordos para a utilização de ativos, vii) transferência de bens pessoais, viii) receção de bens e emissão dos recibos pertinentes, ix) conselho laboral e x) contratos comerciais.
23.7.2010	Ata da assembleia geral anual (presidida por Peter Oppenheimer que atua igualmente como representante empresarial da AOI e da AOE e com Gene Levoff na qualidade de representante empresarial da Baldwin Holdings Unlimited)	Resolve adotar o relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2009, resolve voltar a nomear [o consultor fiscal da Apple] para auditor, resolve autorizar os administradores a fixarem a remuneração dos auditores, observa que tinham sido declarados e pagos adiantamentos sobre dividendos no total de 5 884 972 906,56 USD desde o final do exercício de 2009 à AOE e resolve que a próxima assembleia geral anual poderá ser realizada fora da Irlanda.
23.7.2010	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Elisabeth Rafael)	Resolve realizar a assembleia geral anual em 23 de julho de 2010.
20.9.2010	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Jae Allen)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 690 000 000 USD em 21 de setembro de 2010.
17.11.2010	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Elisabeth Rafael)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 1 750 000 000 USD em 18 de novembro de 2010.
21.12.2010	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Elisabeth Rafael)	Aprova a concessão de uma procuração temporária a Gerard Lane para a execução das operações diárias da ASI em virtude das férias anuais programadas dos administradores da ASI.
4.3.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Elisabeth Rafael)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 1 000 000 000 USD em 7 de março de 2011, observa a demissão de Jae Allen do cargo de administrador e a nomeação de Mark Stevens para administrador a produzir efeitos em 15 de março de 2011 e aprova a nova resolução bancária.

Data	Tipo de documento	Resumo das atas da ASI
21.3.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Elisabeth Rafael)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 1 000 000 000 USD em 24 de março de 2011.
21.4.2011	Ata do conselho de administração (com Mark Stevens, presidido por Elisabeth Rafael)	Resolve autorizar determinadas pessoas enumeradas a abrir, manter, encerrar ou gerir de outra forma as contas bancárias, de investimento e de corretagem da ASI, bem como outras contas.
11.5.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Elisabeth Rafael)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE no valor de 1 000 000 000 USD em 12 de maio de 2011.
29.6.2011	Ata da assembleia geral anual (presidida por Audrey Fernandez-Elliott que atua igualmente como representante empresarial da AOI e da AOE e com Gene Levoff na qualidade de representante empresarial da Baldwin Holdings Unlimited)	Resolve adotar o relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2010, resolve voltar a nomear resolve voltar a nomear Elisabeth Rafael, Tim Cook e Mark Stevens para administradores da ASI, resolve voltar a nomear [o consultor fiscal da Apple] para auditor, resolve autorizar os administradores a fixarem a remuneração dos auditores, observa e aprova que adiantamentos sobre dividendos no total de 11 324 972 906,56 USD tinham sido declarados e pagos à AOI desde o final do exercício de 2009 e resolve que a próxima assembleia geral anual poderá ser realizada fora da Irlanda.
29.6.2011	Ata do conselho de administração (com Mark Stevens, presidido por Elisabeth Rafael)	Aprova o projeto de relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2010, bem como a remuneração do auditor, observa que tinham sido declarados e pagos adiantamentos sobre dividendos no valor de 11 324 972 906,56 USD à AOE desde o final do exercício de 2009, resolve realizar a assembleia geral anual em 29 de junho de 2011, salienta a demissão de Peter Oppenheimer do cargo de administrador e secretário da ASI e nomeia Gene Levoff para administrador e secretário da ASI em seu lugar.
27.7.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Gene Levoff, com Elisabeth Rafael)	Concede uma procuração.
7.9.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Gene Levoff, com Elisabeth Rafael)	Observa que seria mais prático e que responderia ao interesse comercial propor aos membros da ASI o pagamento dos dividendos sob a forma de investimentos de rendimento fixo. Resolve recomendar aos membros o pagamento de adiantamentos sobre dividendos à AOE sob a forma de investimentos de rendimento fixo com um valor total previsto de 1 502 298 132 USD em 8 de setembro de 2011.
7.9.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Gene Levoff, com Elisabeth Rafael)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOE sob a forma de investimentos de rendimento fixo com um valor total previsto de 1 502 298 132 USD em 8 de setembro de 2011.

Quadro 5

Resolução dos administradores da AOE e atas das reuniões do conselho de administração

Data	Tipo de documento	Resumo das atas da AOE
17.12.2008	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Gary Wipfler)	Resolve executar um acordo de subvenção ao emprego.
14.1.2009	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Gary Wipfler)	Resolve autorizar determinadas pessoas enumeradas a abrir, manter, encerrar ou gerir de outra forma as contas bancárias, de investimento e de corretagem da AOE, bem como outras contas.
25.2.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Resolve executar o contrato fiduciário e respetivo regulamento para o plano de pensões da AOE.
20.7.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Resolve aprovar o projeto de relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2008, bem como a remuneração do auditor, resolve nomear Peter Oppenheimer e Cathy Kearney para representantes empresariais da AOE para efeitos de participação na assembleia geral anual da ASI de 2009, resolve realizar a assembleia geral anual em 3 de agosto de 2009 e resolve nomear [o consultor fiscal da Apple] para auditor em vez de […].
22.7.2009	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Gary Wipfler)	Resolve executar um acordo de transferência de empresas para transferir as atividades da sucursal de Singapura da AOE para a Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009	Ata da assembleia geral anual (presidida por Peter Oppenheimer que atua igualmente como representante empresarial da AOI e com Gene Levoff na qualidade de representante empresarial da Baldwin Holdings Unlimited)	Resolve adotar o relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2008, resolve nomear [o consultor fiscal da Apple] para auditor, resolve autorizar os administradores a fixarem a remuneração dos auditores e resolve que a próxima assembleia geral anual poderá ser realizada fora da Irlanda.
23.10.2009	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Gary Wipfler)	Observa o futuro recebimento de dividendos no valor de 3 482 850 781,21 USD da ASI em 27 de outubro de 2009, resolve pagar dividendos no valor de 4 607 274 666,29 USD à AOI, resolve pagar adiantamentos sobre dividendos adicionais à AOI no valor dos juros vencidos em 27 de outubro de 2009.
21.12.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Resolve executar o acordo suplementar de transferência de empresas para transferir as atividades da sucursal de Singapura da AOE para a Apple South Asia Pte.Ltd e concede uma procuração.

Data	Tipo de documento	Resumo das atas da AOE
21.12.2009	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Resolução escrita e pedido dos administradores, que solicitam a rescisão de Tim Cook do cargo de administrador da AOE e que resolve que Tim Cook abandonará *ipso facto* o seu cargo de administrador da AOE.
31.3.2010	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Resolve receber adiantamentos sobre dividendos da ASI no valor de 800 000 000 USD em 8 de abril de 2010 e pagar o mesmo montante à AOI.
23.4.2010	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Resolve solicitar a substituição da certidão de escritura de determinados imóveis registados em Singapura.
14.5.2010	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Resolve receber adiantamentos sobre dividendos da ASI no valor de 1 000 000 000 USD em 20 de maio de 2010 e pagar o mesmo montante à AOI.
14.6.2010	Ata da assembleia geral anual (presidida por Peter Oppenheimer que atua igualmente como representante empresarial da AOI e com Gene Levoff na qualidade de representante empresarial da Baldwin Holdings Unlimited)	Resolve adotar o relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2009, resolve voltar a nomear [o consultor fiscal da Apple] para o cargo de auditor, resolve autorizar os administradores a fixarem a remuneração do auditor, observa que tinham sido pagos adiantamentos sobre dividendos no total de 5 284 972 906,56 USD desde o final do exercício de 2009 à AOI e resolve que a próxima assembleia geral anual poderá ser realizada fora da Irlanda.
16.6.2010	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Gary Wipfler)	Observa o futuro recebimento de dividendos no valor de 600 000 000 USD da ASI em 17 de junho de 2010 e resolve pagar o mesmo montante à AOI.
23.7.2010	Ata da assembleia geral anual (presidida por Peter Oppenheimer que atua igualmente como representante empresarial da AOI e com Gene Levoff na qualidade de representante empresarial da Baldwin Holdings Unlimited)	Resolve adotar o relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2009, resolve voltar a nomear [o consultor fiscal da Apple] para auditor, resolve autorizar os administradores a fixarem a remuneração do auditor, observa que tinham sido declarados e pagos adiantamentos sobre dividendos no total de 5 884 972 906,56 USD desde o final do exercício de 2009 à AOI e resolve que a próxima assembleia geral anual poderá ser realizada fora da Irlanda.
23.7.2010	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Gary Wipfler)	Resolve realizar a assembleia geral anual em 23 de julho de 2010.
20.9.2010	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Gary Wipfler)	Observa o futuro recebimento de dividendos no valor de 690 000 000 USD da ASI em 21 de setembro de 2010 e resolve pagar dividendos no valor de 900 000 000 USD à AOI.

Data	Tipo de documento	Resumo das atas da AOE
15.11.2010	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Gary Wipfler)	Resolve aprovar a execução de um acordo de locação de propriedade relativo a espaço de armazém destinado a facilitar a expansão da produção.
17.11.2010	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Gary Wipfler)	Observa o futuro recebimento de dividendos no valor de 1 750 000 000 USD da ASI em 18 de novembro de 2010 e resolve pagar o mesmo montante à AOI.
3.12.2010	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Aprova a concessão de procurações a Cathy Kearney e Michael O'Sullivan para representarem a AOE. As procurações abrangem os seguintes aspetos: i) correspondência da sociedade, ii) relações com o governo e outros serviços públicos, iii) auditorias, iv) seguros, (v) acordos de compra e venda, locação-venda e financiamento relativos a ativos e serviços, vi) acordos de aluguer, fornecimento e depósito e acordos para a utilização de ativos, vii) transferência de bens pessoais, viii) receção de bens e emissão dos recibos pertinentes, ix) conselho laboral e x) contratos comerciais.
4.3.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Gary Wipfler)	Observa o futuro recebimento de dividendos no valor de 1 000 000 000 USD em 7 de março de 2011 e resolve pagar o mesmo montante à AOI.
21.3.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Peter Oppenheimer, com Gary Wipfler)	Observa o futuro recebimento de dividendos no valor de 1 000 000 000 USD em 24 de março de 2011 e resolve pagar o mesmo montante à AOI.
26.4.2011	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Resolve autorizar determinadas pessoas enumeradas a abrir, manter, encerrar ou gerir de outra forma as contas bancárias, de investimento e de corretagem da AOE, bem como outras contas.
11.5.2011	Ata do conselho de administração (com Peter Oppenheimer, presidido por Gary Wipfler)	Observa o futuro recebimento de dividendos no valor de 1 000 000 000 USD em 12 de maio de 2011 e resolve pagar o mesmo montante à AOI.
23.6.2011	Resolução escrita dos administradores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Resolve aprovar o projeto de relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2010, bem como a remuneração dos auditores, resolve nomear Audrey Fernandez-Elliott e Cathy Kearney para representantes empresariais da AOE para efeitos de participação na assembleia geral anual de 2011 da ASI, observa que tinham sido declarados e pagos à AOI adiantamentos sobre dividendos no valor de 12 659 796 428,08 USD desde o final do exercício de 2009, resolve realizar a assembleia geral anual em 27 de junho de 2011, observa a demissão de Peter Oppenheimer do cargo de administrador e secretário da AOE com efeitos a partir de 1 de julho de 2011 e nomeia Gene Levoff para administrador e secretário da ASI em seu lugar.

Data	Tipo de documento	Resumo das atas da AOE
27.6.2011	Ata da assembleia geral anual (presidida por Audrey Fernandez-Elliott que atua igualmente como representante empresarial da AOI e com Gene Levoff na qualidade de representante empresarial da Baldwin Holdings Unlimited)	Resolve adotar o relatório dos administradores e a demonstração financeira relativos ao exercício de 2010, resolve voltar a nomear [o consultor fiscal da Apple] para auditor, resolve autorizar os administradores a fixarem a remuneração do auditor, observa e aprova que tinham sido declarados e pagos adiantamentos sobre dividendos no total de 12 659 796 428,08 USD à AOI desde o final do exercício de 2009 e resolve que a próxima assembleia geral anual poderá ser realizada fora da Irlanda.
7.9.2011	Ata do conselho de administração (presidido por Gene Levoff e com Gary Wipfler)	Observa que seria mais prático e que responderia ao interesse comercial propor aos membros da AOE o pagamento dos dividendos sob a forma de investimentos de rendimento fixo. Resolve recomendar aos membros o pagamento de adiantamentos sobre dividendos à AOI sob a forma de investimentos de rendimento fixo com um valor total previsto de 1 502 298 132 USD em 8 de setembro de 2011. Resolve pagar novos adiantamentos sobre dividendos à AOI no montante dos juros vencidos.
7.9.2011	Resolução escrita dos membros (AOI e Baldwin Holding Unlimited)	Resolve pagar adiantamentos sobre dividendos à AOI sob a forma de investimentos de rendimento fixo com um valor total previsto de 1 502 382 564 USD em 8 de setembro de 2011.
7.9.2011	Nomeação de representante empresarial para solução escrita	Nomeação pela AOI, na qualidade de membro da AOE, de Gene Levoff como representante da AOI para executar uma solução escrita em nome da AOI com vista a declarar os adiantamentos sobre dividendos recomendados e orientar o seu pagamento em espécie. Na qualidade de outro membro da AOE, a Baldwin Holding Unlimited nomeou Gary Wipfler para este cargo.

2.5.4. ACORDO DE PARTILHA DE CUSTOS ENTRE A APPLE INC., A ASI E A AOE

(116) Em 8 de dezembro de 2015, a Irlanda apresentou cópias do acordo de partilha de custos (a seguir designado «APC») e de todos os acordos de (sub)transferência de bens incorpóreos celebrados entre a Apple Inc., a AOI, a ASI e a AOE (e os seus antecessores) desde o estabelecimento da Apple na Irlanda ([87]).

(117) De acordo com as informações prestadas, a Apple Inc. celebrou o APC com a AOE (à data denominada Apple Computer Limited) em dezembro de 1980. Desde então, o APC foi alterado 16 vezes, tendo a mais recente alteração sido efetuada em 2013. Em 1999, a ASI (à data denominada Apple Computer International) também passou a fazer parte do APC. Ao mesmo tempo que o APC foi celebrado em dezembro de 1980, a Apple Inc. celebrou um «acordo de transferência de bens incorpóreos» com a AOI. Por sua vez, a AOI celebrou um «acordo de subtransferência de bens incorpóreos» com a AOE, nos termos do qual foi concedida à AOE uma licença exclusiva e isenta de *royalties* para a utilização das marcas de fabrico ou comerciais, de segredos comerciais e patentes, inicialmente, na Europa Ocidental e, posteriormente, na região EMOIA, bem como para sublicenciar esses direitos e licenças a terceiros ([88]). No que se refere a essa transferência inicial dos bens incorpóreos da Apple existentes à data, o antecessor da AOE não efetuou qualquer pagamento.

([87]) Em 5 de setembro de 2014, a Irlanda apresentou o APC celebrado entre a Apple Inc., a ASI e a AOE que entrou em vigor em 30 de setembro de 2007.

([88]) Secção B.5 do acordo de subtransferência de bens incorpóreos de 1 de dezembro de 1980.

(118) Nos termos do APC, a Apple Inc., por um lado, e a ASI e a AOE, por outro, acordaram combinar os seus esforços de I&D e repartir os custos e direitos relacionados com o «programa de desenvolvimento». O programa de desenvolvimento diz respeito ao seguinte: i) o desenvolvimento de novos bens incorpóreos, ii) a criação de melhorias, atualizações, adaptações, traduções, localizações ou outras alterações a bens incorpóreos existentes, iii) o desenvolvimento e a melhoria dos processos de fabrico de qualquer produto, e iv) o desenvolvimento, a aquisição e a proteção de ativos incorpóreos de *marketing*.

(119) No APC, entende-se por bens incorpóreos «todas as tecnologias, procedimentos, processos, conceções e direitos de conceção, invenções, descobertas, saber-fazer, patentes (incluindo pedidos de registo de patentes, etc.), direitos de autor (e outros direitos de autoria), segredos comerciais, programas informáticos (em código-fonte e código-objeto), fluxogramas, fórmulas, melhorias, atualizações, traduções, adaptações, informações, especificações, tecnologia de processo, requisitos de fabrico, normas de controlo de qualidade, ativos incorpóreos de marketing, e quaisquer outros bens incorpóreos definidos no Regulamento do Tesouro, §1.482-4, alínea b), elaborado em conformidade com o programa de desenvolvimento.» ([89]) Entende-se por ativos incorpóreos de marketing «todas e quaisquer marcas comerciais e de serviço, firmas comerciais, segredos comerciais, apresentação comercial, nomes de domínios, marcas empresariais, conceções, estratégias de marketing, registos, registos pendentes e direitos de autor sobre logótipos ou representações pictóricas, qualquer fundo de comércio e valor incorpóreo associado a quaisquer marcas, e quaisquer outros bens incorpóreos de marketing inerentes à exploração comercial dos produtos.» ([90])

(120) Nos termos do APC, o direito de utilização dos bens incorpóreos da Apple para fabricar e vender produtos da Apple é partilhado pelas partes no acordo. A Apple Inc. detém o direito de fabrico e venda de produtos da Apple em todos os países da América do Norte e do Sul (a seguir conjuntamente designadas «Américas»). A ASI e a AOE detêm o direito de fabrico e venda de produtos da Apple em mercados fora das Américas. O título legal de todos os bens incorpóreos é detido exclusivamente em nome da Apple Inc. A ASI e a AOE dispõem, no seu território, de propriedade efetiva dos bens incorpóreos desenvolvidos em consequência de I&D realizados ao abrigo do APC ([91]). O modo de concessão da propriedade efetiva dos bens incorpóreos à ASI e à AOE foi modificado ao longo das diferentes alterações efetuadas ao APC. Até 1988, a Apple Inc. concedeu à AOE uma licença exclusiva ao abrigo do APC para efeitos de utilização da PI da Apple no seu território. Nos APC celebrados e alterados desde 1988, os direitos às melhorias efetuadas a essa PI e a PI recentemente desenvolvida são concedidos numa base «não exclusiva ou co-exclusiva» ([92]). Desde 2007, a Apple concede à ASI e à AOE uma licença exclusiva referente à PI da Apple, segundo a qual a ASI e a AOE voltam a conceder a mesma licença à Apple sob a forma de um direito não exclusivo ([93]).

(121) Nos termos do APC, os custos de I&D dos produtos da Apple são repartidos pelas partes. Para calcular a participação de cada parte, a Apple Inc, a ASI e a AOE pagam uma parte dos custos agrupados com base na percentagem da venda de produtos que ocorre nos respetivos territórios. Por exemplo, em 2012, os custos de I&D da Apple a nível mundial ascenderam a [3-3,5] mil milhões de USD. Nesse ano, cerca de 45 % das vendas da Apple a nível mundial ocorreram nas Américas. Por conseguinte, a Apple Inc. pagou 45 % dos custos de I&D ao abrigo do APC, ao passo que a ASI e a AOE pagaram os restantes 55 % desses custos nos termos do APC. O Quadro 6 apresenta a repartição de custos entre 2008 e 2014.

Quadro 6

Custos de desenvolvimento da Apple abrangidos pelo APC e financiamento destes custos pela ASI e pela AOE

(Em USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Total dos custos de desenvolvimento da Apple abrangidos pelo APC	983 005 465	1 211 545 821	1 795 015 606	3 932 919 909	[3 000 000 000 — 3 500 000 000]	[3 500 000 000 — 4 000 000 000]	[7 000 000 000 — 7 500 000 000]

([89]) Secção 1.7 do APC de 30 de setembro de 2007.
([90]) Secção 1.12 do APC de 30 de setembro de 2007.
([91]) Ver considerando F do APC de 26 de setembro de 1999 e considerando G do APC de 30 de setembro de 2007.
([92]) Secção IV, alínea A) dos APC de 26 de setembro de 1992 e 1999.
([93]) Secções 5.2 e 5.3 dos APC de 30 de setembro de 2007, de 5 de janeiro de 2009 e de 29 de setembro de 2013.

(Em USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Parte financiada pela ASI	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000 — 2 000 000 000]	[2 000 000 000 — 2 500 000 000]	[4 000 000 000 — 4 500 000 000]
Parte financiada pela AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 0000 000 — 20 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[30 000 000 — 40 000 000]
percentagem dos custos de desenvolvimento da Apple financiados pela ASI e pela AOE (%)	37	40	50	57	[50-55]	[55-60]	[55-60]

(122) Os APC de 2009 e 2013 enumeram as funções e os riscos afetados às partes no APC ([94]). As funções e os riscos afetados nos termos do APC à Apple Inc. (designada «Apple» no APC) e à ASI e AOE (conjuntamente designadas «participante internacional» no APC) encontram-se resumidos no APC e apresentados na Figura 8 e na Figura 9, respetivamente.

Figura 8

Funções exercidas pela Apple e pelo participante internacional (ASI e AOE) nos termos do APC

FUNÇÕES	APPLE	PARTICIPANTE INTERNACIONAL
Investigação e desenvolvimento dos ativos incorpóreos a custos repartidos	X	X
Controlo da qualidade dos ativos incorpóreos a custos repartidos	X	X
Previsão, planeamento financeiro e análise em relação às atividades de desenvolvimento de ativos incorpóreos	X	
Gestão de instalações de I&D	X	X
Celebração de contratos com partes relacionadas ou terceiros em relação às atividades de desenvolvimento de ativos incorpóreos	X	X
Administração de contratos em relação às atividades de desenvolvimento de ativos incorpóreos	X	X
Seleção, contratação e supervisão de funcionários, contratantes e subcontratantes para a realização das atividades de desenvolvimento de ativos incorpóreos	X	X
Registo e proteção de PI	X	
Desenvolvimento do mercado	X	X

([94]) Anexo B do APC de 2009 e anexo B do APC de 2013.

Figura 9

Riscos assumidos pela Apple e pelo participante internacional (ASI e AOE) nos termos do APC

RISCOS	APPLE	PARTICIPANTE INTERNACIONAL
Risco de desenvolvimento do produto	X	X
Risco de qualidade de controlo e qualidade do produto	X	X
Risco de desenvolvimento do mercado	X	X
Risco de mercado	X	X
Risco político	X	X
Risco cambial	X	X
Risco de responsabilidade por produtos	X	X
Riscos dos ativos (ativos corpóreos/fixos)	X	X
Riscos associados a alterações nos regimes regulamentares	X	X
Riscos de proteção e violação de PI	X	X
Riscos de desenvolvimento e reconhecimento da marca	X	X

(123) A Comissão solicitou à Irlanda que esclarecesse a que atividades as funções e os riscos específicos apresentados na Figura 8 e na Figura 9 dizem respeito e que facultasse exemplos concretos das atividades exercidas pela ASI e pela AOE ao abrigo dessas funções. A Comissão solicitou ainda à Irlanda que identificasse, nas atas das reuniões do conselho de administração da ASI e da AOE, qualquer indicação de atividades relacionadas com as atividades enumeradas na Figura 8 e na Figura 9 que a Irlanda ou a Apple considerassem ser realizadas pelos conselhos de administração da ASI e da AOE.

(124) Em resposta a esses pedidos, a Irlanda e a Apple indicaram que os quadros do APC de 2009 e 2013, reproduzidos na Figura 8 e na Figura 9, não pretendem demonstrar as atividades efetivamente realizadas pelas partes no APC, mas simplesmente resumir as atividades que cada parte está autorizada a realizar nos termos desse acordo. A Apple explicou ainda que os quadros do APC de 2009 e 2013, reproduzido na Figura 8 e na Figura 9, foram aditados ao APC para satisfazer os requisitos ao abrigo de regulamentação temporária emitida pelo Departamento do Tesouro dos EUA, com efeitos a partir de 5 de janeiro de 2009, que exigem que os acordos de partilha de custos entre partes relacionadas reflitam as funções e os riscos das partes ([95]).

(125) Além disso, a Apple indicou que as atividades de I&D enumeradas no quadro reproduzido na Figura 8 — os ativos incorpóreos a custos repartidos, o controlo da qualidade dos ativos incorpóreos a custos repartidos, a gestão de instalações de I&D, a celebração de contratos com partes relacionadas ou terceiros em relação às atividades de desenvolvimento de ativos incorpóreos e a seleção, contratação e supervisão de funcionários, contratantes e subcontratantes para a realização de qualquer uma das atividades de desenvolvimento de ativos incorpóreos — foram executadas quase na íntegra pelos funcionários da Apple Inc. nos EUA. Os funcionários da sucursal irlandesa participaram nessas atividades apenas na medida em que dizem respeito à localização de rotina e ao ensaio de produtos.

([95]) Carta da Apple de 22 de abril de 2016, p. 15-16.

(126) A Irlanda e a Apple afirmaram ainda que a ASI e a AOE não desempenham qualquer papel na gestão da PI da Apple e que desempenham apenas um papel limitado, dentro dos parâmetros rigorosos estabelecidos pelos executivos da Apple Inc. nos EUA, em negociações de contratos comerciais. Afirmaram ainda que nenhum funcionário da ASI nem da AOE participa na criação, aquisição, gestão e/ou proteção da PI da Apple. Todas as funções que geram os lucros da Apple são administradas pelos executivos da Apple Inc. nos EUA e amplamente exercidas nos EUA. Além disso, nenhuma PI criada ou adquirida pela Apple é legalmente detida pela ASI ou a AOE ou registada em seu nome. A ASI e a AOE apenas celebraram os seguintes contratos comerciais na sua própria capacidade: i) contratos de aquisição com fornecedores de componentes, ii) acordos de subcontratação com fabricantes de equipamento original que regem a aquisição de bens acabados, e iii) contratos de venda a prazo.

(127) No que se refere ao envolvimento da ASI e da AOE na gestão da PI da Apple, a primeira referência a qualquer forma de PI nas atas do conselho de administração de qualquer uma das sociedades que foram apresentadas à Comissão relativamente ao período desde a criação da ASI e da AOE (1980 e 2015) encontra-se nas atas da reunião do conselho de administração da ASI de 13 de agosto de 2013 e da reunião do conselho de administração da AOE de 16 de agosto de 2013, nas quais ambos os conselhos de administração concederam procurações a funcionários da Apple Inc. no que se refere à proteção da PI ([96]).

(128) Durante esse mesmo período, a primeira referência ao APC nas atas das reuniões do conselho de administração da ASI e da AOE é registada nas atas de reuniões de agosto de 2014, nas quais a nova estrutura empresarial da Apple na Irlanda […] foi debatida e acordada. No caso do conselho de administração da AOE, realizou-se uma reunião em […] de agosto de 2014, que é descrita como tendo sido «realizada por telefone», durante a qual a […] foi debatida […]. No caso do conselho de administração da ASI, essa reunião realizou-se em […] de agosto de 2014 em […]. De acordo com a ata dessa reunião, os administradores da ASI também foram informados nessa reunião de que se tinham verificado debates entre a Apple Inc., a ASI e a AOE em relação ao APC. O conselho de administração aceitou celebrar o APC de 2013 nessa reunião ([97]).

(129) A reunião seguinte do conselho de administração da ASI ocorreu após o final do exercício de 2014 da ASI em […] de dezembro de 2014, em […] ([98]). Nessa reunião, ficou decidido que a jurisdição de residência fiscal de […] seria em […] em vez de […], o que tinha sido previamente proposto.

2.5.5. INFORMAÇÕES SOBRE A APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) A ADI foi constituída na Irlanda em 2009. A partir de 2012, a ADI assumiu determinadas responsabilidades pelas atividades de distribuição da Apple na região EMOIA. A partir de 2014, a ADI passou a ser responsável pelas atividades de venda e distribuição, bem como pelas atividades da loja em linha da Apple na região EMOIA e na China. A ADI recebe encomendas dos clientes, procede à previsão da procura e das vendas e efetua a gestão dos contratos dos clientes dos canais de distribuição. A ADI gere as atividades de logística associadas à entrega de produtos aos clientes.

(131) A ADI é responsável por prestar serviços de assistência pós-venda dentro e fora da garantia. Esses serviços são prestados através do grupo de serviços de assistência, intitulado AppleCare, da ADI. Além disso, a ADI presta serviços de assistência pós-venda através de centros de chamadas e de redes de prestadores de serviços terceiros aprovados pela Apple.

(132) Embora tenha declarado lucros ([99]), a ADI não declarou qualquer obrigação fiscal decorrente do imposto sobre as sociedades em 2009, 2010 e 2011. Tal deve-se ao facto de a ADI ter originalmente calculado a sua obrigação fiscal decorrente do imposto sobre as sociedades através da aplicação dos métodos de afetação dos lucros autorizados na decisão fiscal de 2007, uma vez que essa decisão incluía uma «cláusula de reestruturação» ([100]), segundo a qual esse método de afetação dos lucros também seria aplicável a uma nova filial no caso de uma reestruturação da estrutura empresarial da Apple na Irlanda. Todavia, a administração fiscal irlandesa assumiu a posição de que os métodos de afetação dos lucros autorizados por essa decisão não eram aplicáveis para efeitos

([96]) A Apple indicou que, nos termos da secção 5.4 do APC de 2007 e de disposições semelhantes de outros APC, a Apple Inc. reteve o direito e a responsabilidade exclusivos no que se refere ao controlo de todas as ações com vista à proteção da PI da Apple. Portanto, todas as ações respeitantes à proteção da PI são iniciadas, geridas e executadas a partir dos EUA (ver carta da Apple de 22 de abril de 2016, p. 7). Tomando em consideração o que precede, não é claro por que motivo os conselhos de administração da ASI e da AOE têm vindo a conceder procurações a respeito da proteção da PI, uma vez que as duas sociedades não teriam, à partida, qualquer direito a este respeito ao abrigo do APC.

([97]) O conselho de administração da AOE aceitou celebrar o APC de 2013 na reunião realizada em […] de agosto de 2014, realizada por telefone.

([98]) Os exercícios da ASI e da AOE decorrem até ao final de setembro de cada ano.

([99]) [100-200] milhões de USD em 2011, [10-20] milhões de USD em 2010 e [1 000-10 000] USD em 2009, ver contabilidade oficial da ADI para os respetivos períodos.

([100]) Observações da Irlanda de 29 de janeiro de 2016, p. 8-9.

da determinação do lucro tributável de uma sociedade residente. Em 2014, a ADI aceitou a posição da administração fiscal irlandesa e chegou-se a acordo […] relativamente a todos os períodos contabilísticos até 2012, inclusive. Tal resultou num acordo de […] EUR, constituído por impostos […], juros e sanções. […].

2.5.6. ACORDOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DE DISTRIBUIÇÃO CELEBRADO PELA ASI

(133) Em 2008, a ASI celebrou um acordo sobre serviços de *marketing* com a Apple Inc. Nos termos desse acordo, a Apple Inc. afeta uma parte dos custos de *marketing* incorridos pela Apple Inc. à ASI a respeito de serviços prestados pela Apple Inc. em nome da ASI ([101]). A Irlanda explicou que essa parte dos custos de *marketing* é afetada à sede social da ASI ([102]). Todavia, o contrato foi celebrado entre a Apple Inc. e a ASI sem qualquer referência à sede social da ASI. Em vez disso, o contrato apresenta o endereço postal da ASI em Cork, na Irlanda, como o endereço da contraparte no acordo. Além disso, de acordo com a Irlanda, a sucursal irlandesa da ASI incorre em custos de *marketing* locais diretamente através de acordos contratuais com sociedades de *marketing* terceiras.

(134) Em 2010, a ASI e a ADI celebraram um acordo de distribuição. Nos termos desse acordo, a ASI nomeou a ADI como distribuidora global não exclusiva para a venda de produtos da Apple e a ADI obteve uma licença não exclusiva relativa a determinados direitos de propriedade para a promoção da venda de produtos da Apple. O acordo de distribuição concedeu à ADI o direito de adquirir produtos da Apple à ASI ou diretamente a fabricantes terceiros. A ASI e a ADI acordaram que o valor agregado de todos encargos relativos aos produtos e serviços fornecidos ao abrigo do acordo de distribuição seria de um montante que permitisse à ADI atingir um lucro líquido antes de impostos igual a cerca de [1-5] % de […].

(135) Para a ADI efetuar a distribuição em nome da ASI na região EMOIA, foi acordado num memorando de entendimento, de 23 de abril de 2012, que a ADI adquiriria os ativos e assumiria as responsabilidades da ASI associadas à distribuição na região EMOIA, com efeitos a partir de 1 de abril de 2012. No que respeita aos ativos do balanço, a maior rubrica do balanço transferida em 1 de abril de 2012 da ASI para a ADI era respeitante às contas comerciais a receber […]. No que respeita aos passivos do balanço, a maior rubrica do balanço transferida da ASI para a ASI era respeitante a […] custos de garantia […] ([103]).

2.5.7. A NOVA ESTRUTURAL EMPRESARIAL DA APPLE NA IRLANDA EM 2015

(136) Numa reunião realizada em 9 de janeiro de 2015 ([104]), a Apple apresentou a sua nova estrutura empresarial na Irlanda à Comissão. A nova estrutura empresarial foi instituída em consequência da alteração da Section 23A do TCA 97, em 1 de janeiro de 2015 ([105]), na sequência da qual uma sociedade constituída na Irlanda deixou de poder declarar a sua residência fiscal fora da Irlanda, não tendo ao mesmo tempo qualquer residência fiscal noutro local, como era o caso da ASI e da AOE. […]. A Apple indicou que, ao abrigo da nova estrutura empresarial, a decisão de 2007 deixará de ser utilizada para determinar a matéria coletável da ASI e da AOE na Irlanda. […]. De acordo com as informações fornecidas pela Apple, o último exercício ao qual a decisão de 2007 é aplicável é 2014, que termina em 27 de setembro de 2014, de acordo com a contabilidade oficial da ASI e da AOE.

(137) No âmbito dessa nova estrutural empresarial, […].

(138) De acordo com as informações prestadas pela Apple à Comissão em 19 de janeiro de 2015 ([106]), […].

([101]) Segundo a Irlanda, a afetação é realizada em condições de plena concorrência em conformidade com os estatutos e regulamentos dos EUA aplicáveis em matéria de preços de transferência, ver observações da Irlanda de 29 de janeiro de 2016, p. 3. De acordo com o acordo sobre serviços de *marketing*, a taxa de serviço a pagar pela ASI à Apple Inc. ao abrigo do acordo é, em princípio, igual a [100-150] % dos «custos razoáveis incorridos» e, em alguns casos, a [50-100] % de tais custos, ver acordo sobre serviços de *marketing*, p. 3.

([102]) Observações da Irlanda de 29 de janeiro de 2016, p. 3.

([103]) Os custos de garantia […] A assistência constitui outra grande rubrica do balanço […].

([104]) Ver considerando 12.

([105]) Ver Section 39 do Finance (No.2) Act 2013 de 18 de dezembro de 2013, alteração da Section 23A da legislação principal (residência da sociedade).

([106]) Ver considerando 12.

(139) Na sua carta de 25 de fevereiro de 2015 ([107]), a Irlanda apresentou esclarecimentos adicionais sobre a nova estrutura da Apple. Nomeadamente, de acordo com as notas de uma conferência telefónica em […] de dezembro de 2014 entre a administração fiscal irlandesa e a Apple, a administração fiscal irlandesa solicitou à Apple que […]. De acordo com essas notas, especifica-se ainda que, […].

(140) Por carta de 11 de novembro de 2015 ([108]), a Comissão solicitou informações sobre […], tal como referido nas observações da Apple de 19 de janeiro de 2015 ([109]), bem como quaisquer documentos subjacentes como relatórios sobre a fixação de preços de transferência. Nas suas observações de 29 de janeiro de 2016, a Irlanda […]. Na sua carta de 8 de março de 2016, a Comissão […]. Numa carta de 23 de março de 2016, a Irlanda indicou que a Apple tinha informado a Irlanda de que […].

(141) Nas atas da reuniões do conselho de administração da […], fornecidas à Comissão em 24 de maio de 2016, são apresentadas informações sobre […].

(142) Em especial, na ata da reunião do conselho de administração da […], realizada em […] em […] de agosto de 2015, afirma-se que […].

(143) Na ata da reunião do conselho de administração da […], realizada em Cupertino, nos EUA, em […] de abril de 2016, regista-se que […].

(144) O anexo 1 da ata da reunião de […] de abril de 2016 contém a ata da reunião do conselho de administração em […] de agosto de 2015, na qual foram introduzidas alterações e sublinhados, como, por exemplo, a supressão de […].

3. FUNDAMENTOS PARA DAR INÍCIO AO PROCEDIMENTO FORMAL DE INVESTIGAÇÃO

(145) A Comissão decidiu dar início ao procedimento formal de investigação porque estabeleceu a conclusão preliminar de que as decisões fiscais contestadas constituem a concessão de um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado pela Irlanda à Apple, à ASI e à AOE e de que esse auxílio é incompatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, n.ºs 2 e 3 do Tratado.

(146) Nomeadamente, a Comissão expressou dúvidas quanto a se os métodos de afetação dos lucros autorizados por essas decisões para determinar o lucro tributável da ASI e da AOE na Irlanda refletiam uma remuneração das sucursais irlandesas da ASI e da AOE que um operador independente prudente teria aceitado em condições normais de mercado.

(147) Designadamente, a Comissão observou que a matéria coletável constante da decisão de 1991 parecia ter sido negociada e não fundamentada com referência a transações comparáveis e que a administração fiscal irlandesa não pareceu ter tido a intenção de estabelecer uma afetação dos lucros com base na fixação de preços de transferência.

(148) Além disso, a Comissão observou que não foi apresentado à administração fiscal irlandesa qualquer estudo de afetação dos lucros ou relatório sobre a fixação de preços de transferência na altura em que as decisões fiscais contestadas foram solicitadas e que as escolhas metodológicas aceites pela administração fiscal irlandesa não pareciam ser fundamentadas de forma alguma. Criticou ainda a autorização de um método unilateral de afetação dos lucros em ambas as decisões, estabelecendo os custos de exploração, excluindo os custos cobrados por filiais, como indicador do nível de lucro, o que nunca foi explicado, embora tenha como consequência resultados significativamente diferentes no caso em apreço. Portanto, tinha dúvidas quanto à adequação do método de fixação de preços de transferência selecionado para a decisão de 2007.

(149) A Comissão observou ainda várias incoerências na aplicação do método escolhido aquando da determinação da afetação dos lucros à AOE e à ASI que não parecem cumprir o princípio de plena concorrência. No que se refere à decisão de 1991, essas incoerências diziam respeito à margem de lucro dos custos imputáveis à sucursal

([107]) Ver considerando 13.
([108]) Ver considerando 27.
([109]) Ver considerando 138.

irlandesa da AOE, ao montante de deduções fiscais por investimento acordado para a AOE, bem como à vigência da decisão de 1991 que foi aplicada pela Apple durante 15 anos. No que se refere à decisão de 2007, a Comissão manifestou dúvidas quanto à margem de lucro de [10-15] % sobre os custos de exploração da AOE, ao passo que, no caso da ASI, foi acordada uma margem de lucro mais reduzida de [10-15] % sobre os custos de exploração ([110]). Além disso, a afetação de lucros à sucursal irlandesa da ASI, acordada na decisão de 2007, não tomou em consideração a evolução das vendas. Uma vez que o lucro registado pela ASI provém de rendimento ativo, a Comissão considerou que se o crescimento das vendas não for acompanhado de um aumento da capacidade de exploração fora da Irlanda, tal poderia indicar uma incoerência na afetação do volume de negócios entre a ASI e a sua sucursal irlandesa.

(150) Em suma, considerou-se que os métodos de afetação dos lucros acordados para a afetação do lucro da ASI e da AOE às respetivas sucursais irlandesas resultam numa remuneração atribuída a essas sucursais irlandesas que um operador independente prudente não teria aceitado em condições normais de mercado e, como tal, que se afastam do princípio de plena concorrência. Consequentemente, a Comissão estabeleceu a conclusão preliminar de que essas decisões resultam numa carga fiscal mais reduzida para essas sociedades, o que constitui uma vantagem para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. A Comissão considerou que essa vantagem é seletiva, uma vez que é concedida apenas à ASI e à AOE e coloca essas empresas numa posição mais favorável do que outras empresas que se encontram numa posição factual e jurídica comparável. Além disso, a Comissão considerou que essa posição favorável concedida de forma seletiva às duas empresas é baseada no poder discricionário da administração fiscal irlandesa que foi além da simples gestão das receitas fiscais com referência a critérios objetivos.

(151) Sendo que as restantes condições do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado são cumpridas e não existe qualquer base de compatibilidade aparente nos termos do artigo 107.º, n.ºs 2 ou 3, do Tratado, a Comissão estabeleceu a conclusão preliminar de que as decisões fiscais contestadas constituíram um auxílio estatal incompatível com o mercado interno.

4. OBSERVAÇÕES DA IRLANDA SOBRE A DECISÃO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO

(152) Nas suas observações sobre a decisão de início do procedimento, a Irlanda apresenta vários argumentos relacionados sobretudo com as disposições nacionais aplicáveis para determinar a existência de uma vantagem para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, a ausência de qualquer tratamento seletivo da ASI e da AOE e várias falhas processuais.

(153) No que diz respeito às disposições nacionais aplicáveis à data das decisões fiscais contestadas e que determinam uma possível vantagem, a Irlanda alega que, contrariamente ao pressuposto da Comissão e na ausência de qualquer convenção para evitar a dupla tributação, a Section 25 do TCA 97 constitui a única base para o cálculo da obrigação fiscal das sociedades não residentes que efetuam trocas comerciais por intermédio de uma sucursal na Irlanda. Segundo a Irlanda, não é possível aplicar princípios gerais desenvolvidos pela OCDE, a menos que esses princípios estejam claramente integrados no direito irlandês, o que, segundo a Irlanda, não se verifica. A Section 25 do TCA 97 não faz referência ao princípio de plena concorrência da OCDE, que, por conseguinte, não é determinante aquando da afetação de lucros a uma sucursal irlandesa.

(154) Porém, ainda que o quadro da OCDE fosse aplicável ao caso em apreço, foi apenas em 2010 que se chegou a acordo a nível da OCDE sobre a afetação de lucros a uma sucursal de uma sociedade não residente em conformidade com o artigo 7.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, ou seja, após a emissão das decisões fiscais contestadas, e ainda assim, apenas no contexto da aplicação de uma convenção para evitar a dupla tributação, o que não se verifica no presente caso. A ASI e a AOE não são residentes fiscais na Irlanda nem num país com o qual a Irlanda tenha celebrado uma convenção para evitar a dupla tributação.

(155) Além disso, a prática decisória invocada pela Comissão para justificar a referência ao princípio de plena concorrência no caso da Irlanda não é aplicável no que diz respeito aos casos nos quais os Estados-Membros tenham integrado determinados princípios da OCDE no seu direito nacional no que se refere a transações entre sociedades, mas subsequentemente criado exceções aplicáveis a determinados contribuintes. Essas decisões não são pertinentes no caso da Irlanda, uma vez que esta não integrou o princípio de plena concorrência no direito nacional e nenhuma das decisões tomou em consideração o princípio de plena concorrência no contexto da afetação dos lucros a uma sucursal de uma sociedade.

([110]) O desempenho e a rendibilidade são muitas vezes mensurados utilizando rácios apresentados como «margens» ou «margens de lucro». O método acordado nas decisões fiscais contestadas é referido pela Irlanda como uma «margem de lucro» sobre os custos de exploração, na qual a matéria coletável é igual à percentagem acordada. Nas suas observações sobre a decisão de início do procedimento, a Apple menciona uma «margem» sobre os custos de exploração em vez de uma «margem de lucro». Ambos os termos são utilizados de forma indiferenciada na presente decisão, salvo indicação em contrário.

(156) Além disso, a referência na decisão de início do procedimento ao teste do investidor numa economia de mercado não é convincente, uma vez que confunde duas questões que devem permanecer separadas: o papel do Estado enquanto autoridade pública e o seu comportamento no mercado. Contudo, caso se deva interpretar que a decisão de início do procedimento aplica o teste aos operadores privados, tal constituiria uma nova extensão do princípio do operador numa economia de mercado. Com efeito, a Comissão estaria a exigir que o próprio contribuinte agisse como um investidor numa economia de mercado, ainda que esta norma diga respeito apenas às ações do Estado.

(157) No que diz respeito à seletividade, a Irlanda afirma que, embora a administração fiscal irlandesa tenha de formular juízos para afetar lucros a uma sucursal de uma sociedade não residente, tal não implica que os contribuintes sejam tratados de forma discricionária e, como tal, favorecidos de forma seletiva em detrimento de outros. Sempre que a administração fiscal irlandesa tenha de formular juízos, deve fazê-lo de forma imparcial, equitativa e coerente. Segundo a Irlanda, a apreciação no caso em apreço foi plenamente coerente com a prática administrativa normal. Não houve qualquer afastamento da base normal no cálculo da obrigação fiscal das sucursais irlandesas da ASI e da AOE e, por conseguinte, não houve tratamento seletivo.

(158) Segundo a Irlanda, o processo conducente às decisões fiscais contestadas não implicou qualquer tratamento preferencial da Apple. Do ponto de vista da administração fiscal irlandesa, o processo não consiste numa negociação destinada a resultar no pagamento pela sociedade de um montante de imposto fixo. Pelo contrário, o objetivo consiste em assegurar que a base utilizada para a afetação dos lucros é adequada.

(159) No que se refere à afetação dos lucros acordada nas decisões fiscais contestadas, a Irlanda considera que a abordagem seguida pela administração fiscal irlandesa reflete plenamente a contribuição da sucursal para os lucros totais da sociedade e constitui uma aplicação correta da Section 25 do TCA 97. Os métodos de afetação dos lucros acordados resultam num nível de lucros tributáveis compatível com o valor da contribuição efetuada pela sucursal irlandesa em cada caso para a rendibilidade global da sociedade. Nomeadamente, a administração fiscal irlandesa associou importância fundamental ao facto de que as sucursais irlandesas não tinham quaisquer direitos nem interesse no que se refere às licenças de PI da Apple, que constituíam uma fonte significativa de rendimento das sociedades. Por conseguinte, o gestor da administração fiscal irlandesa não considerou adequado ou sustentável atribuir valor decorrente da PI única da Apple às sucursais irlandesas.

(160) A Irlanda também apresenta vários argumentos relacionados com o procedimento, afirmando que a Comissão não foi imparcial na elaboração da decisão de início do procedimento, incluindo linguagem forte e demasiado assertiva que parece antecipar a conclusão da decisão final. A Irlanda alega igualmente que a Comissão violou o direito da Irlanda de ser ouvida ao debater questões relacionadas com o caso vertente com a OCDE sem a participação da Irlanda. Além disso, faz referência ao período decorrido entre a primeira alegada medida de auxílio (1991) e as primeiras medidas de investigação da Comissão (2013), que alegadamente dificulta a defesa da Irlanda e também torna imprevisível a situação dos contribuintes. Por último, a Irlanda alega que a recuperação deve ser excluída porque o auxílio constitui um auxílio existente ou porque seria muito difícil calcular o montante do auxílio.

5. **OBSERVAÇÕES DAS PARTES INTERESSADAS SOBRE A DECISÃO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO**

5.1. *OBSERVAÇÕES DA APPLE*

(161) As observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento sobrepõem-se em grande medida às observações da Irlanda, designadamente no que se refere ao direito nacional aplicável nos termos do qual se deve determinar a existência de uma vantagem.

(162) A Apple alega que a PI da Apple foi e continua a ser predominantemente desenvolvida nos EUA na sede da Apple Inc. em Cupertino, nos EUA. É aí que se encontra a grande maioria dos engenheiros de I&D da Apple. Os executivos que tomam todas as decisões estratégicas e finais no que se refere à atividade de I&D e à comercialização de ideias desde a conceção dos produtos até ao seu lançamento também estão sediados nos EUA. A Apple Inc. é a única proprietária do título legal de toda a PI da Apple.

(163) Nenhuma decisão relativa à exploração da PI da Apple ou ao desenvolvimento de produtos da Apple (tais como decisões sobre que PI se deve comercializar e de que forma fabricar produtos) é tomada na Irlanda. Nenhum funcionário das sucursais irlandesas é responsável por I&D ou qualquer decisão associada ao direito de utilização e exploração da PI da Apple. Todas as decisões deste tipo são tomadas nos EUA pela Apple Inc. e/ou pelos conselhos de administração da ASI e da AOE, que gerem e controlam as sociedades a partir do exterior da Irlanda.

(164) O *marketing* da Apple constitui um componente estratégico fundamental para a sociedade. A estratégia de *marketing* também é controlada e gerida a partir dos EUA, onde são tomadas todas as decisões fundamentais. Todas as campanhas de *marketing* são concebidas e desenvolvidas nos EUA. As sucursais irlandesas não participam na criação nem no desenvolvimento de campanhas de *marketing* e a sucursal irlandesa da ASI compensa a Apple Inc. pela sua prestação de serviços de *marketing* a nível mundial.

(165) No que se refere à apreciação da existência de uma vantagem, a Comissão não identificou a alternativa correta para determinar tal vantagem, que deve ser o regime fiscal nacional que rege o tratamento das sociedades não residentes para efeitos fiscais que apenas têm sucursais irlandesas (ou seja, a Section 25 do TCA 97) e não os princípios da OCDE que não têm força de lei na Irlanda. Uma vez que os métodos de afetação dos lucros acordados nas decisões fiscais contestadas estavam em consonância com a prática administrativa da administração fiscal irlandesa nos termos da Section 25 do TCA 97, a carga fiscal da ASI e da AOE não foi reduzida por essas decisões que, por conseguinte, não lhes conferiram qualquer vantagem. De igual modo, o teste do operador privado no mercado não pode se utilizado para aplicar o princípio de plena concorrência à determinação de uma vantagem, uma vez que esse teste não pode ser aplicado ao Estado, uma vez que age como autoridade pública, nem ao contribuinte.

(166) Além disso, não existe tratamento seletivo no presente caso, uma vez que as decisões fiscais contestadas se limitaram a confirmar o lucro a afetar às sucursais irlandesas em conformidade com a Section 25 do TCA 97 e a prática administrativa conexa e da mesma forma que a administração fiscal irlandesa aplicaria a Section 25 do TCA 97 a todos os outros contribuintes numa situação semelhante. Também não se verificou tratamento seletivo com base no poder discricionário, uma vez que o poder da administração fiscal irlandesa para formular juízos foi limitado por critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal.

(167) Além disso, ainda que o princípio de plena concorrência fosse aplicável às transições no caso em apreço, o relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] apresentado pela Apple estabelece a conclusão de que a afetação de lucros às sucursais irlandesas é abrangida pelo intervalo de resultados adequados, mesmo nos termos dos requisitos das atuais regras em matéria de fixação de preços de transferência, pelo que as decisões fiscais contestadas não conferiram qualquer vantagem à ASI nem à AOE. De acordo com esse relatório, a ASI e a AOE assumiram os principais riscos associados ao sucesso e aos defeitos dos produtos nos mercados internacionais. Os distribuidores e revendedores de produtos da Apple (partes relacionadas e terceiros) encontravam-se protegidos desses riscos mediante cláusulas contratuais, políticas a nível mundial e abordagens de distribuição (tais como controlos sobre o inventário). As políticas de gestão e atenuação dos riscos comerciais foram estabelecidas pela Apple Inc. nos EUA. A ASI e a AOE dispunham da capacidade financeira para suportar todos os riscos comerciais e para tomar as decisões estratégicas necessárias a fim de atenuar a exposição da sociedade a riscos comerciais. Em especial, o relatório identifica as atividades economicamente significativas das sucursais irlandesas no que diz respeito às suas funções e circunstâncias factuais, determina que o MMLO constitui o método de afetação dos lucros mais adequado para determinar o seu lucro tributável e estabelece que o indicador do nível de lucro mais adequado no caso da sucursal irlandesa da ASI é o rácio de Berry ([111]) e no caso da sucursal irlandesa da AOE é uma margem de lucro sobre os custos totais.

(168) De acordo com [o consultor fiscal da Apple], no caso de um distribuidor como a ASI, que vende bens a outros distribuidores relacionados, a única função de valor acrescentado é a logística da distribuição dos bens; o custo dos bens é simplesmente transferido para o comprador ulterior do produto. Os custos da realização da distribuição devem ser as despesas de exploração da sociedade. Nesse caso, as sociedades devem ser remuneradas exclusivamente em relação a essa despesa. Ao utilizar o rácio de Berry, o distribuidor deve obter um rendimento sobre o preço de custo no que se refere aos custos de distribuição (os custos de valor acrescentado) da atividade. Em seguida, o relatório calcula dados de rendibilidade a partir de um conjunto de sociedades terceiras selecionadas com funções semelhantes às das sucursais irlandesas e avalia a afetação de lucros real em conformidade com as decisões no contexto dos dados de terceiros. No que diz respeito à avaliação dos resultados da afetação dos lucros às sucursais irlandesas em conformidade com a decisão de 1991, o relatório estabelece um

([111]) O rácio de Berry é definido como a razão entre o lucro bruto e as despesas de exploração totais. O consultor fiscal faz referência aos pontos 2.100-2.102 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência. No caso de um distribuidor que vende bens a outros distribuidores relacionados, a única função de valor acrescentado é a logística da distribuição dos bens; o custo dos bens é simplesmente transferido para o comprador ulterior do produto. Os custos da realização da distribuição devem ser as despesas de exploração da sociedade. Nesse caso, as sociedades devem ser remuneradas exclusivamente em relação a essa despesa. Essencialmente, utilizar o rácio de Berry deste modo proporciona ao distribuidor um rendimento sobre o preço de custo no que se refere aos custos de distribuição (os custos de valor acrescentado) da atividade.

conjunto comparável de dados de rendibilidade de terceiros relativos a 2004, 2005 e 2006 ([112]) e compara os lucros reais afetados às sucursais irlandesas nos exercícios entre 2004 e 2007 com esse conjunto comparável. O resultado do estudo comparativo constante do relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] com recurso a um rácio de Berry no caso da ASI é apresentado na Figura 10 e com recurso a uma margem de lucro sobre os custos totais no caso da AOE é apresentado na Figura 11.

Figura 10

Intervalo do rácio de Berry em condições de plena concorrência com referência a entidades independentes de venda/distribuição de acordo com [o consultor fiscal da Apple]

Média ponderada de três anos	Rácio de Berry — 2004 a 2006	Rácio de Berry — 2009 a 2011
Quartil superior	1,21	1,40
Mediana	1,10	1,17
Quartil inferior	1,01	1,06
Número de observações	11	25

Figura 11

Intervalo da margem de lucro sobre os custos totais em condições de plena concorrência com referência a fabricantes independentes de acordo com [o consultor fiscal da Apple]

Média ponderada de três anos	Margem de lucro sobre os custos totais — 2004 a 2006	Margem de lucro sobre os custos totais — 2009 a 2011
Quartil superior	9,3 %	10,1 %
Mediana	6,5 %	7,5 %
Quartil inferior	4,4 %	4,9 %
Número de observações	8	13

(169) Com base neste estudo, o relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] conclui que os lucros afetados às sucursais irlandesas da ASI e da AOE estavam amplamente em consonância com o princípio de plena concorrência da OCDE. O relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] apresenta «o perfil real» das sucursais irlandesas. O conceito de «perfil» da margem de lucro não é definido [pelo consultor fiscal da Apple]. No caso da AOE, a margem de lucro sobre o perfil de custos totais é apresentada no relatório para os anos 2011 e 2012, tal como representado na Figura 12.

Figura 12

Margem de lucro real sobre os custos totais da AOE de acordo com [o consultor fiscal da Apple] para os exercícios («E») de 2011 e 2012

Exercício	Margem de lucro sobre os custos totais (%)
E11 real	[5-10]
E12 real	[5-10]

([112]) De acordo com o relatório, não existia uma base de dados suficientemente fiável para anos anteriores que permitisse a análise exigida nos termos dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência.

(170) Em 17 de novembro de 2014, a Apple apresentou um novo estudo *ad hoc* elaborado pelo [segundo consultor da Apple] que incide sobre duas questões manifestadas na decisão de início do procedimento: i) a alegação de que a afetação de lucros aplicada à sucursal irlandesa da ASI não tomou em consideração a evolução das vendas ([113]) e ii) a alegação de que as duas margens de lucro diferentes (65 % e 20 %) acordadas para a AOE não podem estar ambas em condições de plena concorrência ([114]). Conclui que as decisões fiscais contestadas afetaram corretamente o lucro às sucursais irlandesas através de uma margem de lucro sobre os custos sem tomar em consideração a evolução das vendas.

(171) De acordo com o estudo *ad hoc* [do segundo consultor da Apple], é esperado que se assumam os custos como base, uma vez que as sucursais irlandesas exercem atividades num mercado concorrencial e os operadores terceiros com quem a Apple celebra contratos de prestação de serviços semelhantes aos prestados pelas sucursais irlandesas são, em regra, também compensados com base nos seus custos. No que se refere ao facto de a afetação de lucros não seguir a evolução das vendas, [o segundo consultor da Apple] alega que as atividades levadas a cabo pela sucursal irlandesa da Apple são caracterizadas por economias de escala. Quer os clientes da sucursal irlandesa da ASI comprem volumes elevados ou reduzidos de produtos, tal não afeta os custos significativamente, dado que as atividades exercidas pela sucursal irlandesa da ASI (tais como contactar clientes, organizar a logística) são, em grande medidas, fixas no que diz respeito ao volume de produtos que os clientes adquirem.

(172) Além disso, o sistema degressivo concebido para a AOE pode ser justificado de um ponto de vista económico e comercial. De um ponto de vista económico, o objetivo de uma margem de lucro sobre os custos de exploração consiste em cobrir os custos fixos não recorrentes. A margem de lucro inicial de 65 % teria subsequentemente de cobrir os custos fixos das operações como um todo. Contudo, em determinada altura, o montante da margem gerada por esta margem de lucro seria mais do que suficiente para cobrir na íntegra os custos fixos iniciais incorridos. Por conseguinte, não se deveria efetuar qualquer pagamento adicional no sentido dos custos fixos após um determinado nível de custos que, de acordo com o estudo *ad hoc* [do segundo consultor da Apple], justificasse uma degressão de 65 % para 0 %.

(173) Por último, de acordo com a Apple, a aplicação da legislação em matéria de auxílios estatais não constitui o instrumento adequado para atingir a harmonização da legislação nacional em matéria de tributação das sociedades, o que seria alegadamente realizado pela Comissão ao exigir que os Estados-Membros observem normas como o princípio de plena concorrência que são estranhos aos sistemas fiscais de alguns Estados-Membros e, como tal, tornam as decisões fiscais desses Estados-Membros suscetíveis a uma determinação da existência de auxílio.

5.2. *OBSERVAÇÕES DE OUTRAS PARTES INTERESSADAS*

(174) As observações recebidas de outras partes interessadas, designadamente da Ibec e a carta conjunta assinada por várias associações profissionais (a seguir designada «apresentação conjunta»), não respondem às dúvidas manifestadas na decisão de início do procedimento, incidindo, em vez disso, sobre as implicações da abordagem seguida nessa decisão sobre o ambiente empresarial. Nomeadamente, essas observações afirmam que a iniciativa da Comissão prejudicaria a segurança jurídica e enfrentaria práticas no âmbito das regras em matéria de auxílios estatais, enquanto fóruns internacionais como a OCDE ou outros canais políticos são mais adequados e apropriados para pôr termo à concorrência fiscal prejudicial. A Comissão não deve visar harmonizar os sistemas fiscais nos casos em que não tem competência para tal através de procedimentos em matéria de auxílios estatais.

(175) As observações questionam ainda a abordagem de seletividade seguida pela Comissão em situações nas quais as administrações fiscais devem dispor de uma certa margem de manobra e sugerem que a fixação de preços de transferência não constitui uma ciência exata. Caso a Comissão conclua que as decisões fiscais constituem um auxílio estatal incompatível, a recuperação deve ser excluída com base no princípio da confiança legítima e na novidade da abordagem.

(176) Nas suas observações, a Oxfam manifesta o seu apoio à investigação da Comissão, incentivando-a a aumentar igualmente a sua capacidade de investigação tendo em conta o facto de que poderá estar melhor colocada do que os organismos nacionais para avaliar estruturalmente as práticas decisórias dos Estados-Membros. Exorta a Comissão a assegurar a adoção de sanções adequadas nos casos em que se confirmem vantagens seletivas e a eliminar rapidamente as práticas fiscais prejudiciais. Indica ainda que os períodos transitórios de seis anos no caso das disposições irlandesas em matéria de residência fiscal que facilitam a inadequação de entidades híbridas são demasiado longos.

([113]) Decisão de início do procedimento, ponto 67.
([114]) Decisão de início do procedimento, ponto 63.

6. OBSERVAÇÕES DA IRLANDA SOBRE OS COMENTÁRIOS DE TERCEIROS

(177) Nas suas observações sobre os comentários de terceiros em resposta à decisão de início do procedimento, a Irlanda reitera o seu argumento de que o princípio de plena concorrência da OCDE não faz parte do direito irlandês no que diz respeito à afetação dos lucros das sucursais e que a Comissão não revelou qualquer tratamento seletivo da ASI e da AOE, uma vez que a apreciação da administração fiscal irlandesa no caso vertente foi plenamente coerente com a prática administrativa normal, como também confirmado pelas observações da Apple. Além disso, o relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] e o estudo *ad hoc* [do segundo consultor da Apple] demonstram que o resultado da aplicação das decisões fiscais contestadas foi comparável ao que se obteria através da aplicação do princípio de plena concorrência.

(178) A Irlanda também apresenta observações sobre os argumentos constantes da apresentação conjunta no que se refere à segurança jurídica. De acordo com a Irlanda, a apresentação conjunta salienta corretamente que um contribuinte razoável e diligente não poderia ter previsto a conclusão *prima facie* de auxílio estatal incompatível estabelecida pela Comissão. Além disso, a Comissão compara o regime fiscal irlandês com um quadro de referência externo, o que é contrário à sua jurisprudência assente de que a única referência válida é o sistema fiscal nacional. Tudo o que precede viola o princípio de segurança jurídica.

(179) Em resposta às observações da Oxfam, a Irlanda declara que a Comissão deveria realizar as suas investigações sobre as práticas de decisão fiscal dos Estados-Membros de forma equitativa e igualmente abrangente, independentemente da dimensão do Estado-Membro. Além disso, no que se refere à observação da Oxfam sobre as disposições irlandesas em matéria de residência fiscal, a Irlanda alega que as suas disposições em matéria de residência fiscal das sociedades não se destinam a facilitar o planeamento fiscal agressivo por parte de sociedades multinacionais. A Irlanda salienta que a denominada estrutura fiscal «irlandesa dupla» não faz, nem nunca fez, parte do regime fiscal irlandês, mas sim de um regime de planeamento fiscal internacional concebido e desenvolvido por consultores fiscais e jurídicos.

7. OUTRAS TROCAS DE OBSERVAÇÕES APÓS A DECISÃO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO

7.1. *TROCA DE CARTAS APÓS A CARTA DE 17 DE ABRIL DE 2015*

7.1.1. A CARTA DE 17 DE ABRIL DE 2015

(180) Em resposta ao pedido da Irlanda de 25 de fevereiro da 2015 de que a Comissão estabelecesse a sua apreciação decorrente da investigação das decisões fiscais contestadas em maior pormenor, que, segundo a Irlanda, parecia basear-se na compreensão errada da Comissão quanto à legislação nacional aplicável, os serviços da Comissão enviaram a carta de 17 de abril de 2015 à Irlanda, solicitando que esta transmitisse uma cópia à Apple.

(181) Na carta, a Comissão esclareceu que, no respeitante ao sistema de referência de uma conclusão de existência de seletividade, considerava o regime fiscal comum do sistema irlandês relativo ao imposto sobre o rendimento das sociedades o sistema de referência adequado, englobando sociedades residentes e as sucursais de sociedades não residentes, ao passo que a Section 25 do TCA 97 regia exclusivamente a tributação de sucursais. Em seguida, a Comissão resumiu o seu entendimento das atividades da ASI e da AOE com base nas observações que recebeu da Irlanda e da Apple em resposta à decisão de início do procedimento da seguinte forma: «uma vez que a ASI e a AOE não exercem atividades económicas fora das suas sucursais irlandesas, a atividade constituída pela aquisição, o fabrico, a venda e a distribuição de produtos da Apple fora das Américas é exercida pelas sucursais irlandesas da ASI e da AOE. Quaisquer licenças de PI da ASI e da AOE parecem ser exclusivamente utilizadas pelas sucursais irlandesas e exclusivamente detidas para estas, uma vez que as sucursais irlandesas são exclusivamente responsáveis pela aquisição, o fabrico, a venda e a distribuição de produtos da Apple fora das Américas. Tal parece ser igualmente confirmado pelo facto de a ASI e a AOE disporem de funcionários apenas nas sucursais irlandesas da ASI e AOE e, por conseguinte, não dispõem de capacidade de exploração fora da Irlanda.» Em seguida, a Comissão explicou, em resposta a alegações da Apple nas suas observações sobre a decisão de início do procedimento ([115]), que as funções exercidas pelos funcionários da Apple Inc. não são abrangidas pelo âmbito da apreciação das decisões fiscais contestadas: «a remuneração fictícia por serviços prestados gratuitamente pelos funcionários do grupo em presumido benefício da ASI e da AOE não pode reduzir os lucros a afetar entre as sedes oficiais da ASI e da AOE e as respetivas sucursais.»

([115]) Ver considerandos 162 a 164.

(182) Por último, a Comissão respondeu à alegação específica da Irlanda nas suas observações sobre a decisão de início do procedimento de que a Comissão autorizou o facto de não terem sido atribuídos direitos às sucursais irlandesas da ASI e da AOE em relação à PI. A Comissão explicou que a decisão de início do procedimento descreve apenas as disposições ao abrigo dos APC no que se refere à afetação de PI, tal como apresentadas pelas autoridades irlandesas, mas que tal não tinha sido autorizado pela Comissão na sua apreciação. A Comissão esclareceu ainda que, ao contrário da alegação da Irlanda, não tinha aplicado o princípio de plena concorrência da OCDE na decisão de início do procedimento como fonte do direito.

7.1.2. OBSERVAÇÕES DA IRLANDA EM RESPOSTA À CARTA DE 17 DE ABRIL DE 2015

(183) Por carta de 4 de maio de 2015, a Irlanda alegou que, por carta de 17 de abril de 2015, a Comissão tinha alterado significativamente a sua apreciação do alegado auxílio, nomeadamente no que se refere ao quadro de referência. Segundo a Irlanda, essa alteração da apreciação constitui uma violação do direito da Irlanda a um processo equitativo. A Irlanda alegou que a Comissão pareceu ter abandonado o princípio de plena concorrência e que, como tal, deveria emitir uma decisão de início do procedimento nova ou suplementar que estabelecesse a nova análise.

(184) No que diz respeito ao quadro de referência, a Irlanda alega que não ficou claro qual o quadro de referência proposto pela Comissão. A ASI e a AOE não são residentes fiscais na Irlanda e estão sujeitas a tributação ao abrigo do regime geral de tributação das sociedades. Embora todo o rendimento das pessoas residentes na Irlanda esteja sujeito a tributação, independentemente da sua origem, apenas o rendimento de origem irlandesa dos não residentes está, nos termos da Section 25 do TCA 97, sujeito a tributação.

(185) Além disso, a Irlanda explicou que todo o rendimento das sucursais irlandesas da ASI e da AOE, com exceção das receitas com juros, constitui rendimento comercial. As sucursais não dispõem de rendimento decorrente da «utilização/exploração de direitos da PI» separável do rendimento comercial das sucursais. Com efeito, as sucursais irlandesas da ASI e da AOE não dispõem de um fluxo de rendimento da PI distinto, nem seria correto tratar qualquer parte do rendimento das sucursais como rendimento da PI. Além disso, a Irlanda reiterou que a valiosíssima propriedade intelectual de tecnologia, conceção e *marketing* é criada, desenvolvida e gerida nos EUA e não é, do modo algum, imputável às sucursais irlandesas da ASI e da AOE. Também não existem atividades nas sucursais relacionadas com a gestão das licenças concedidas ao abrigo do APC. Por conseguinte, os lucros da ASI e da AOE decorrentes do APC não são imputáveis às sucursais irlandesas.

(186) A Irlanda afirmou que o rendimento comercial consiste no rendimento comercial líquido após deduções e não nas receitas comerciais brutas. Esse rendimento líquido deve «surgir […] através ou a partir da sucursal», o que significa que «a sucursal é a fonte do rendimento, à qual o rendimento é devidamente afetado». Não é possível interpretar que a Section 25 do TCA 97 prevê que um fluxo de receitas brutas através de uma sucursal determina a afetação de todo o rendimento de uma sociedade à sucursal. A Irlanda reitera que tal interpretação conduziria a resultados absurdos sem qualquer relação com a realidade económica. De acordo com a Irlanda, o motivo pelo qual muito do rendimento da ASI e da AOE não foi objeto de tributação resulta de discrepâncias entre regimes fiscais nacionais, que não podem ser corrigidas com regras em matéria de auxílios estatais.

(187) Por último, a Irlanda afirmou que o princípio de plena concorrência não faz parte do regime fiscal irlandês e que o «esclarecimento» da Comissão na carta de esta que aplica as regras da OCDE na decisão de início do procedimento como uma recomendação «não vinculativa» não reflete de forma alguma a posição da Comissão na decisão de início do procedimento. De acordo com a Irlanda, a decisão de início do procedimento baseia-se claramente na definição da OCDE do princípio de plena concorrência. Se a Comissão sugere que existe um segundo tipo de princípio de plena concorrência «não associado à OCDE», deveria ter tomado em consideração os argumentos da Irlanda sobre esta questão.

7.1.3. OBSERVAÇÕES DA APPLE SOBRE A CARTA DE 17 DE ABRIL DE 2015

(188) Por carta de 4 de maio de 2015, a Apple indicou que discorda da abordagem da Comissão que parece exigir que as sociedades residentes fiscais na Irlanda e as sucursais irlandesas da ASI e da AOE sejam tratadas da mesma forma e que o seu rendimento a nível mundial seja tributado. De acordo com a Apple, as atividades geradoras de lucro de uma sociedade não residente que ocorrem fora da Irlanda não são pertinentes para o montante do imposto devido na Irlanda.

(189) Além disso, a Apple alega que a Comissão afeta incorretamente todos os lucros às sucursais irlandesas com base no pressuposto irrelevante e falso de que a ASI e a AOE não exercem qualquer atividade económica fora das suas sucursais irlandesas. A Apple alega que ocorrem atividades críticas exercidas pela ASI e a AOE, ou para estas, fora da Irlanda e indica, a título de exemplo, que os conselhos de administração da ASI e da AOE decidiram celebrar um APC com a Apple Inc., enquanto as negociações no que respeita a contratos de compra e venda, aquisição e fabrico são geridas por executivos da Apple Inc. em nome da ASI e da AOE. Por último, a Apple alega que os restantes lucros, que não estão sujeitos a tributação na Irlanda, são objeto de tributação ulterior nos EUA.

(190) A Apple contesta que quaisquer licenças de PI da ASI e da AOE tenham sido exclusivamente utilizadas pelas sucursais irlandesas e exclusivamente detidas para estas. Tal deve-se ao facto de a Comissão afirmar incorretamente que a ASI e a AOE não exercem atividades económicas fora das sucursais irlandesas. Em vez disso, na sua qualidade de centro de aquisição e distribuição e de entidade responsável pela montagem de produtos de rotina, respetivamente, as sucursais irlandesas dispunham apenas de acesso limitado à PI licenciada para a montagem e expedição de produtos. A Apple alega que, mesmo nos termos da abordagem autorizada da OCDE, as sucursais irlandesas da ASI e da AOE não teriam direito à afetação de lucros com base no seu acesso limitado à PI licenciada, tal como uma empresa independente não receberia rendimentos sobre PI licenciada semelhante. A Apple conclui que os direitos de PI que impulsionam as margens de lucro — tais como os direitos relacionados com a conceção e engenharia de *hardware* e *software* — não são os direitos aos quais as sucursais irlandesas recorram para exercer atividades de aquisição, distribuição ou montagem, que, por conseguinte, não podem ser afetados às sucursais irlandesas.

(191) A Apple também não concorda que, ao mencionar o facto de que «nenhum direito em relação à PI em causa é afetado à sucursal irlandesa da AOE/ASI» na parte descritiva da decisão de início do procedimento, a Comissão não tenha autorizado esse facto. De acordo com a Apple, a Comissão não contestou esse facto na parte relativa à apreciação da decisão de início do procedimento. Como facto indiscutível, continua a ser pertinente e as partes podem basear-se em tais declarações factuais e jurídicas apresentadas numa decisão de início do procedimento. A Apple contesta ainda que a Comissão tenha utilizado os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência simplesmente como documento de referência, uma vez que a Comissão se baseou em grande medida nos referidos princípios na decisão de início do procedimento.

7.2. *TROCA DE CARTAS APÓS A REUNIÃO ENTRE A COMISSÃO E A IRLANDA EM 7 DE MAIO DE 2015*

7.2.1. A REUNIÃO DE 7 DE MAIO DE 2015

(192) A pedido da Irlanda, realizou-se uma reunião entre os serviços da Comissão e a Irlanda em 7 de maio de 2015. Durante essa reunião, debateram-se os seguintes temas: i) a interpretação da Section 25 do TCA 97 e a questão da territorialidade; ii) o tratamento fiscal das sociedades residentes e não residentes; iii) a identificação do quadro de referência; iv) o teste do operador privado no mercado; v) o papel do princípio de plena concorrência no direito irlandês e da União; vi) e a importância das atividades noutras sociedades do grupo Apple para além da ASI e da AOE no que ser refere à afetação de lucros no seio da ASI e da AOE.

(193) Por mensagem de correio eletrónico de 9 de julho de 2015, a Comissão transmitiu o projeto de ata da reunião de 7 de maio de 2015 à Irlanda e convidou-a a aceitar a ata ou a propor alterações à mesma.

7.2.2. CARTAS DA IRLANDA DE 17 DE JULHO DE 2015 (COM PARECER DE PERITOS) E DE 14 DE AGOSTO DE 2015

(194) Na sua carta de 17 de julho de 2015, a Irlanda expressou a sua opinião sobre vários dos temas debatidos durante a reunião de 7 de maio de 2015.

(195) Na opinião da Irlanda, a Comissão alegadamente reconheceu durante essa reunião que, em consonância com as regras aplicáveis em matéria de residência, a ASI e a AOE foram, durante todo o período relevante, sociedades

não residentes e que a sua obrigação fiscal devia ser apreciada com referência à Section 25 do TCA 97. Isto significa que a administração fiscal irlandesa, em consonância com o princípio de territorialidade que não foi contestado pela Comissão, não pode tributar os lucros da ASI e da AOE a nível mundial, sendo que apenas os lucros de origem irlandesa das sucursais irlandesas estão sujeitos a tributação. Relativamente ao que precede, a Irlanda não concorda, tal como foi sugerido durante a reunião de 7 de maio de 2015, que o quadro de referência consista no regime normal de tributação do rendimento das sociedades. O TCA 97 não tem um objetivo global único. Pelo contrário, embora o objetivo do TCA 97 consista em tributar os lucros das sociedades residentes na Irlanda a nível mundial, o seu objetivo a respeito das sociedades não residentes consiste em tributar os lucros de origem irlandesa. Portanto, o quadro de referência só pode ser a Section 25 do TCA 97 e a Irlanda tributou todos os lucros da AOE e da ASI abrangidos pela sua jurisdição para efeitos de tributação, ou seja, todos os lucros das sociedades imputáveis às atividades das sucursais irlandesas. Uma vez que as funções exercidas pelas sucursais irlandesas da ASI e da AOE consistiam essencialmente em atividades de exploração e logística de rotina, ao passo que as principais decisões estratégicas e comerciais eram tomadas por executivos dos quadros superiores nos EUA, dado que o desenvolvimento e a exploração da PI da Apple como principal impulsionadora da rendibilidade da sociedade eram levados a cabo fora da Irlanda, e em virtude de a decisão de participar no APC, bem como a gestão e o controlo dos riscos a abrigo do APC estarem localizados fora da Irlanda, o rendimento decorrente do APC e os direitos económicos criados em consequência do APC não podem, de modo algum, ser afetados às sucursais irlandesas da ASI e da AOE.

(196) Neste contexto, a Irlanda considera que a Comissão não apresentou qualquer autoridade ou explicação para sua opinião de que a classificação do rendimento como rendimento ativo é significativa no presente caso e de que o rendimento ativo deve ser ativamente gerido num determinado lugar. Todo o rendimento das sucursais irlandesas da ASI e da AOE, com exceção das receitas com juros, constitui rendimento comercial e as sucursais não recebem qualquer rendimento da utilização ou exploração de direitos de PI da Apple que seja separável do rendimento comercial das sucursais. Por conseguinte, os únicos rendimentos das sucursais abrangidos pelo âmbito do «rendimento patrimonial ou direitos utilizados por, ou detidos por ou para, a sucursal ou agência» nos termos da Section 25 do TCA 97 são as receitas com juros. A Comissão não pode alegar que o rendimento da PI da Apple deveria ter sido tributado na Irlanda ao abrigo da Section 25 do TCA 97. A Irlanda podia, e devia, apenas tomar em consideração as funções das próprias sucursais e, como tal, só poderia determinar que as atividades de I&D que geraram a PI e a gestão ativa da PI não foram realizadas na Irlanda. Além disso, o local onde os lucros são registados não é pertinente. Os lucros da ASI e da AOE são registados nas contas dessas sociedades, mas não foram tributados — com exceção dos lucros das sucursais irlandesas e do rendimento dos investimentos com origem nos EUA — porque as sociedades não são residentes nos EUA. Esta não tributação dos lucros deve-se a uma discrepância no sistema de tributação soberano e não é pertinente para efeitos de auxílio estatal.

(197) De acordo com a Irlanda, a Comissão também aceitou alegadamente na reunião de 7 de maio de 2015 que o princípio de plena concorrência e a abordagem autorizada não fazem parte do direito irlandês a respeito da tributação de sucursais e que o direito da União não exigia que se «interpretasse» o princípio de plena concorrência a partir da Section 25 do TCA 97. Segundo a Irlanda, decorre do que precede que, na medida em que as decisões fiscais contestadas não aplicaram o princípio de plena concorrência, tal não implicou qualquer desvio ou derrogação aos requisitos do regime irlandês de tributação das sociedades em geral e da Section 25 do TCA 97 em particular. No que se refere à opinião da Comissão de que o princípio de plena concorrência é aplicável como instrumento pertinente em matéria de auxílios estatais, a Irlanda alega que tal representa um argumento completamente novo e um afastamento significativo da posição da Comissão na decisão de início do procedimento, que alegadamente fez referência à não aplicação, por parte da administração fiscal irlandesa, do princípio de plena concorrência da OCDE. Além disso, a Irlanda considera que a aplicação retroativa do princípio de plena concorrência enquanto instrumento em matéria de auxílios estatais não é fundamentada pela jurisprudência dos tribunais da União nem pela prática decisória da Comissão e também não se pode afirmar que advenha do teste do operador privado no mercado ou que seja geralmente apoiada com referência às condições de mercado. Aplicar o princípio de plena concorrência como instrumento em matéria de auxílios estatais e sugerir que este faz parte do direito da União desde 1958 constituiria uma reformulação total da história e seria incoerente com o princípio de segurança jurídica. Assim, uma vez que o princípio de plena concorrência não faz parte do direito irlandês, a não aplicação deste princípio também não pode ser adequadamente caracterizada como uma vantagem. Contudo, ainda que se considerasse que o princípio de plena concorrência era aplicável no

caso em apreço, o relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] ([116]) conclui que a afetação de lucros real às sucursais irlandesas está plenamente em consonância com o princípio de plena concorrência. Caso a Comissão não concordasse com esta análise, deveria ter notificado a Irlanda em conformidade, tendo-lhe dado a oportunidade de se pronunciar.

(198) No que se refere à seletividade, a Irlanda alega que a Comissão não realizou nenhuma análise de seletividade. Designadamente, a Comissão nunca afirmou que a ASI e a AOE foram tratadas favoravelmente em comparação com outras sucursais. O Tribunal de Justiça reconheceu que as sociedades residentes e não residentes não se encontram na mesma posição jurídica ou factual ([117]). Obrigar a Irlanda a tratar as sociedades residentes e não residentes como se fossem comparáveis seria contrário à prática internacional, aos princípios fiscais internacionais, tais como o princípio da territorialidade, e incoerente com o direito nacional irlandês. Por último, ainda que o tratamento diferente fosse considerado seletivo, seria claramente justificado pela natureza e/ou a economia geral do TCA.

(199) Na sua carta de 17 de julho de 2015, a Irlanda também apresentou o parecer Cooke para fundamentar a sua alegação de que os rendimentos da ASI e da AOE foram sempre tributados em conformidade com a Section 25 do TCA 97 e que, por conseguinte, o seu tratamento fiscal não implicou auxílios estatais. O parecer Cooke defende que, ao contrário da alegada afirmação da Comissão de que a administração fiscal irlandesa deve tratar a ASI e a AOE como se fossem residentes fiscais na Irlanda e sujeitá-las ao imposto sobre as sociedades ao abrigo da Section 21 do TCA 97, a administração fiscal irlandesa não dispõe de qualquer margem de manobra ou poder discricionário para se afastar do conteúdo expresso da Section 25 do TCA 97. Cooke faz referência a acórdãos do Tribunal Superior e do Supremo Tribunal no processo *McGrath/McDermott* ([118]), que defenderam que o tribunal deve ignorar transações sofisticadas e pré-estabelecidas sem qualquer finalidade comercial para além da evasão fiscal. O Tribunal Superior teria indicado que, ao determinar se surge uma obrigação fiscal, o tribunal não analisa a substância nem os resultados financeiros de uma transação. Examina o efeito jurídico real, bem como os direitos jurídicos das partes de acordo com ideias e conceitos jurídicos.

(200) Uma vez que a ASI e a AOE têm a sua gestão e controlo centrais nos EUA, o parecer Cooke afirma que a administração fiscal irlandesa tratou corretamente as filiais como contribuintes não residentes. Nos termos da Section 25 do TCA 97, apenas os lucros que surgem nas trocas comerciais através da sucursal ou agência, ou a partir desta, são abrangidos pelo imposto e a Comissão mistura sociedades com sucursais quando exige que a administração fiscal irlandesa tribute os lucros comerciais da sociedade e não da sucursal. Além disso, a administração fiscal irlandesa não teve qualquer poder discricionário para recorrer ao princípio de plena concorrência por analogia, dado que esse princípio não fazia parte do código fiscal irlandês no período pertinente. O parecer Cooke conclui que não existe base no direito irlandês para tributar todos os lucros da AOE e da ASI na Irlanda. A única competência da administração fiscal irlandesa nos anos pertinentes consistia em tributar a parte dos lucros da ASI e da AOE proporcional às atividades das suas sucursais na Irlanda.

(201) Por último, de acordo com o parecer Cooke, seria insustentável, na realidade comercial, insistir que todo o rédito das trocas comerciais em questão fosse imputável às funções exercidas pelas duas sucursais. Tal é ilustrado pelo facto de que os clientes não fazem fila durante a noite à porta das lojas da Apple em todo o mundo por causa do iPhone ou iPad mais recente em virtude de estes serem vendidos a partir de Cork, mas sim devido ao valor gerado para tais produtos pelo imenso investimento, engenharia e inovação tecnológica, reputação em termos de conceção e tudo o que contribui para a gama de produtos da Apple, sendo que a maioria do que precede é imputável aos resultados obtidos nos EUA ou noutros locais.

7.2.3. CARTA DA APPLE DE 7 DE SETEMBRO DE 2015 (COM PARECER DE PERITOS)

(202) Por carta de 7 de setembro de 2015, a Apple apresentou observações sobre as atas enviadas pela Comissão à Irlanda no seguimento da reunião de 7 de maio de 2015. A Apple salientou que a Comissão não conseguiu demonstrar que a Apple beneficiou de uma vantagem através das decisões fiscais contestadas nem que a ASI e a AOE foram tratadas de forma seletiva pela administração fiscal irlandesa em comparação com sociedades numa situação semelhante.

([116]) O relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] é mencionado pela Irlanda nas suas observações de 18 de fevereiro de 2016, nas quais a Irlanda transmitiu à Comissão o relatório *ad hoc* da PwC. De acordo com a carta da Irlanda, em «17 de novembro de 2014, a Apple apresentou uma análise realizada [pelo consultor fiscal da Apple] […]. Tanto quanto é do conhecimento da Irlanda, a Comissão não colocou, em fase alguma, essa análise em causa, nem manifestou qualquer desacordo em relação à mesma.»

([117]) Processo C-446/03 *Marks & Spencer/Halsey* EU:C:2005:763.

([118]) [1988] IR 258.

(203) No que se refere à aplicação correta da Section 25 do TCA 97, à identificação incorreta do quadro de referência e à não aplicabilidade do princípio de plena concorrência, a Apple apresenta os mesmos argumentos que a Irlanda na sua carta de 17 de julho de 2015. No que diz respeito ao objetivo do regime de tributação do rendimento das sociedades e à residência, a Apple também apresenta essencialmente os mesmos argumentos que a Irlanda. Uma vez que a ASI e a AOE não são residentes na Irlanda para efeitos fiscais, não se encontram numa situação factual e jurídica comparável à das sociedades residentes na Irlanda com base na linguagem simples do direito fiscal da Irlanda.

(204) Em apoio da sua posição, a Apple apresentou o parecer [do consultor da Apple]. Esse parecer conclui que a Irlanda considerou adequadamente que a ASI e a AOE eram sociedades não residentes e que o tratamento, por parte da Irlanda, da ASI e da AOE como sociedades não residentes diferentes de sociedades residentes na Irlanda é coerente com o princípio fiscal internacional de territorialidade. Por conseguinte, a ASI e a AOE não se encontram numa situação factual e jurídica comparável à das sociedades residentes na Irlanda. Além disso, de acordo com esse parecer, nenhuma PI da Apple ou lucro decorrente da PI da Apple é imputável às sucursais irlandesas em virtude de as «funções dos dirigentes» no que diz respeito à PI serem, na sua totalidade, exercidas fora da Irlanda. Segundo esse parecer, para atribuir o rendimento às sucursais é necessário estabelecer uma comparação com uma hipotética sociedade residente que exerce apenas atividades locais, sem deter ou explorar legal ou economicamente quaisquer direitos de PI. Como tal, a afetação de rendimento deve ser efetuada de acordo com as funções, os riscos e os ativos das sucursais irlandesas e não, nos termos do princípio da «força da atração» — que foi expressamente rejeitado pela OCDE — conduzir à afetação de rendimentos de origem não irlandesa. A afetação dos lucros às sucursais irlandesas baseada exclusivamente nas atividades que ocorrem nas sucursais, ou seja, sem tomar em consideração as atividades exercidas fora das sucursais, quer no seio da ASI/AOE ou noutras sociedades do grupo Apple, encontrava-se, por conseguinte, plenamente em consonância com a afetação de lucros às sucursais decorrente do direito internacional público e dos princípios fiscais internacionais, designadamente do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010 e da jurisprudência da União.

(205) Além disso, de acordo com o parecer [do consultor fiscal da Apple], as sucursais irlandesas não detêm qualquer PI nem estão envolvidas em aspeto algum da gestão da PI. Toda a gestão de PI, nomeadamente todas as atividades necessárias para financiar, criar, utilizar e proteger a PI, ocorrem fora da Irlanda. Todas as «funções dos dirigentes» encontram-se fora da Irlanda e, por conseguinte, toda a criação de valor ocorre fora da Irlanda. O argumento da Comissão de que os conselhos de administração da ASI e da AOE não gerem ativamente a PI é incorreto. De acordo com o parecer [do consultor da Apple], as atas dos conselhos de administração da ASI e da AOE e outras observações da Apple apresentadas à Comissão demonstram a tomada de decisões no que se refere a questões de importância estratégica fundamental para a ASI/AOE, designadamente no respeitante a i) questões financeiras, tais como decisões de investimento, autoridade em matéria de contas bancárias e questões relacionadas com a conservação do capital; ii) análise e aprovação das demonstrações financeiras; e iii) delegação de autoridade dentro de determinados parâmetros a respeito das atividades comerciais, sendo que todas ocorreram nos EUA e não na Irlanda.

(206) De acordo com o parecer [do consultor da Apple], para efeitos de determinação do montante de lucros a afetar ao estabelecimento estável de uma sociedade não residente ao abrigo do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE (em conjunto com o regime fiscal nacional de muitos países), após a determinação, através de uma análise funcional, do que acontece efetivamente no seio do estabelecimento estável, é necessário estabelecer uma comparação com uma sociedade residente (fictícia). Esta comparação («como se») é efetuada porque, na ausência de uma entidade juridicamente separada, não existe uma referência jurídica disponível para isolar, na sociedade não residente, o montante de lucros que se entende ter sido obtido localmente pela sociedade não residente. Ao efetuar a comparação, o seguinte ponto é extremamente importante: a sociedade residente (fictícia) com a qual a comparação é realizada é muito específica; é uma sociedade residente que obtém o seu rendimento apenas de atividades ou ativos no Estado no qual é residente fiscal. Embora, uma sociedade residente esteja, no seu Estado de residência, geralmente sujeita a tributação sobre o seu rendimento a nível mundial, a sociedade residente utilizada na comparação apenas obtém rendimento de atividades ou ativos no seu Estado de residência. Ou seja, a comparação tem de ser efetuada apenas com uma sociedade residente com atividades e ativos limitados ao país onde a sociedade não residente exerce atividades através do seu estabelecimento estável. No caso da Apple, as sucursais irlandesas da ASI e da AOE não podem ser tratadas como se fossem as proprietárias económicas de tais

direitos. Por conseguinte, a comparação deve ser efetuada com uma sociedade que também não seja proprietária, legal ou económica, de tais direitos de PI (mas que tenha acesso à PI, na medida limitada necessária para exercer as suas atividades de montagem/aquisição de produtos, vendas e distribuição).

(207) De acordo com o parecer [do consultor da Apple], para determinar se a PI (e os lucros daí decorrentes) pode ser atribuída às sucursais irlandesas, é irrelevante se o pessoal ou os membros do conselho de administração da ASI e da AOE participaram (com ou sem pessoal e/ou membros do conselho de administração da Apple Inc.) no exercício destas «funções de dirigentes» extremamente pertinentes. Uma vez que a ASI e a AOE não são residentes fiscais na Irlanda, o único facto pertinente que é necessário determinar é se o pessoal ou os membros do conselho de administração exerceram as suas funções de dirigentes no estabelecimento estável através do qual a ASI e a AOE exerciam atividades na Irlanda. A partir da análise funcional das sucursais irlandesas, é evidente que as funções exercidas através dos estabelecimentos estáveis na Irlanda e nos mesmos são limitadas a atividades de aquisição, venda e distribuição (ASI) e à montagem de produtos (AOE). Na medida em que essas sucursais utilizam a PI da Apple nas suas atividades na Irlanda, cujos direitos são concedidos à ASI e à AOE ao abrigo do APC, não o fazem na qualidade de licenciante que gere e explora direitos de PI.

(208) Por último, o parecer [do consultor da Apple] explica que, segundo o denominado princípio da «força da atração», todo o rendimento não proveniente da sucursal verificado num Estado de origem é considerado imputável à sucursal nesse Estado de origem. Contudo, a aplicação deste princípio foi expressamente rejeitada pela OCDE e os seus Estados-Membros. A comparação de sociedades residentes que utilizam a sua PI nas suas atividades comerciais locais, com sucursais locais de sociedades não residentes que não são as proprietárias económicas de tal PI, tais como as sucursais irlandesas da ASI e da AOE, constituiria uma violação flagrante dos princípios da OCDE.

7.3. *CARTAS DA APPLE DE 25 DE JANEIRO DE 2016, 18 DE FEVEREIRO DE 2016 (COM PARECER DE PERITOS) E 14 DE MARÇO DE 2016*

(209) Nas suas cartas de 25 de janeiro, 18 de fevereiro e 14 de março de 2016, a Apple explica que a Apple Inc. detém o título legal da PI que é desenvolvida e controlada fora da Irlanda e que seria contrário ao direito irlandês e aos princípios fiscais internacionais se a Irlanda tributasse lucros decorrentes da PI. Além disso, a Apple explica que os lucros da ASI e da AOE, com exceção dos lucros decorrentes das atividades das sucursais irlandesas, estão sujeitos a tributação diferida nos EUA. A Apple afirma ainda que a Comissão alterou a sua teoria de auxílio estatal desde a decisão de início do procedimento e que a abordagem da Comissão que tenciona aplicar um enorme imposto retroativo à Apple através da afetação às sucursais irlandesas de todos os lucros globais da Apple é contrária ao princípio de plena concorrência.

(210) Em conjunto com a sua carta de 18 de fevereiro de 2016, a Apple apresentou uma atualização ao relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple], que continha uma análise adicional que tomava em consideração as observações apresentadas desde esse relatório (o segundo relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple]). O segundo relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] descreve em maior pormenor as funções não associadas às sucursais e incide sobre as atividades exercidas pelos conselhos de administração da ASI e da AOE. O relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] não menciona o papel desempenhado pelos conselhos de administração, referindo-se apenas à ASI e à AOE como «as entidades jurídicas» em comparação com a «sucursal irlandesa da ASI e da AOE». De acordo com o segundo relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple], a propriedade, a gestão e o financiamento da PI devem ser afetados às funções da ASI e da AOE não associadas às sucursais ([119]), uma vez que a ASI e a AOE assumem o risco e as obrigações ao abrigo do APC, através da autoridade exercida pelos conselhos de administração que atuam fora da Irlanda. De acordo com o segundo relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple], cada instância do APC foi aprovada e executada pelos conselhos de administração da ASI e da AOE fora da Irlanda. Os conselhos de administração da ASI e da AOE desempenham papéis ativos e fundamentais no que diz respeito à gestão da PI, que ocorre fora da Irlanda. Os conselhos de administração da ASI e da AOE participam na introdução de novos produtos e no processo de fixação de preços dos produtos da Apple a nível mundial fora da Irlanda. De acordo com o relatório, sob a direção do conselho de administração da ASI, a ASI e a Apple Inc. celebraram um acordo sobre serviços de

([119]) O relatório conclui que «com base no desempenho das funções de dirigentes relativas às funções não associadas às sucursais através dos conselhos de administração da AOE e da ASE que atuam fora da Irlanda no que se refere à participação no APC, ao desenvolvimento de PI, à gestão de PI, à introdução de novos produtos, à fixação de preços, à contratação, à assunção e ao financiamento de riscos comerciais cruciais, e à propriedade e ao financiamento de bens incorpóreos valiosos e significativos, revela-se adequado caracterizar as funções da AOE e da ASI não associadas às sucursais como empreendedoras e proprietárias efetivas da PI da Apple fora das Américas».

marketing nos termos do qual a Apple Inc. exerce funções de *marketing* em nome da ASI. Além disso, o relatório descreve que o conselho de administração da ASI, ou pessoas autorizadas nos termos de uma procuração, negociam, aprovam e assinam acordos com sociedades de telecomunicações e com fornecedores e fabricantes pré-selecionados pela Apple Inc. para efeitos de fabrico de produtos da Apple para venda fora das Américas.

(211) O segundo relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] descreve mais pormenorizadamente a abordagem autorizada da OCDE no que diz respeito aos acordos de partilha de custos e aos estabelecimentos estáveis. Nesse contexto, o relatório faz referência ao ponto 212 do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010, onde se afirma que um estabelecimento estável e a sua sede social podem ser considerados co-participantes económicos numa atividade correspondente a um acordo de partilha de custos em determinadas condições. Em seguida, o relatório conclui que tal não se verifica no caso da ASI, da AOE e das respetivas sucursais irlandesas, uma vez que nenhuma função de dirigentes relacionada com a exploração da PI foi exercida ou se localizou nas sucursais irlandesas, nenhuma decisão associada à exploração de PI foi tomada na Irlanda, e nenhum risco de financiamento da PI foi suportado pelas sucursais irlandesas. Por último, o relatório conclui que, com base na análise funcional, a seleção das sucursais irlandesas como entidade de menor complexidade e parte testada no que se refere aos métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas foi justificada, uma vez que as sucursais apenas realizaram atividades de venda e distribuição, assim como atividades de fabrico relativamente rotineiras e não forneceram contributos únicos.

7.4. *CARTA DA IRLANDA DE 18 DE FEVEREIRO DE 2016 (COM PARECER DE PERITOS)*

(212) Em 18 de fevereiro de 2016, a Irlanda apresentou um «parecer de peritos sobre os lucros afetados à sucursal irlandesa da ASI e à sucursal irlandesa da AOE entre 2007 e 2011» à Comissão, elaborado pelo consultor fiscal PwC (o relatório *ad hoc* da PwC). O objetivo desse relatório consistia em apresentar um parecer relativamente à natureza de plena concorrência do resultado da afetação de lucro às sucursais irlandesas da ASI e da AOE.

(213) O relatório *ad hoc* da PwC alega aplicar a abordagem em duas fases da abordagem autorizada da OCDE. De acordo com esse relatório, a primeira fase dessa abordagem consiste numa análise funcional, na qual são identificadas as funções dos dirigentes. A segunda fase consiste em testar a natureza de plena concorrência da fixação de preços praticada durante o período de aplicação das decisões fiscais contestadas ([120]). Com base numa análise funcional, o relatório conclui que as sucursais irlandesas da ASI e da AOE não efetuaram um contributo único e valioso para a cadeia de valor global da Apple, tendo simplesmente executado atividades de rotina ([121]). Além disso, o relatório identifica domínios nos quais as sucursais não contribuíram, tais como a criação, a gestão, o lançamento ou a direção estratégica da PI da Apple. O relatório indica ainda que a sucursal irlandesa da ASI não exerceu quaisquer atividades de *marketing*.

(214) Na segunda parte do relatório *ad hoc* da PwC dedicada a testar a natureza de plena concorrência do acordo celebrado pelas sucursais irlandesas da ASI e da AOE, o relatório seleciona indicadores do nível de lucro, que são o rácio de Berry no caso da ASI e uma margem de lucro sobre os custos totais no caso da AOE. O relatório calcula o nível dos indicadores selecionados para a ASI e a AOE no respeitante ao período entre 2007 e 2011. O resultado é comparado com aquilo que o relatório denomina «ramo de atividade» de sociedades independentes. O ramo de atividade é apresentado no relatório *ad hoc* da PwC sob a forma de indicadores estatísticos, nomeadamente o quartil superior, a mediana, o quartil inferior e o número de sociedades incluídas na amostra.

([120]) As duas fases descritas pelo relatório *ad hoc* da PwC não são idênticas à abordagem em duas fases apresentada no Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros, não obstante a referência efetuada pelo consultor fiscal à abordagem autorizada da OCDE.

([121]) A análise funcional realizada não identifica as funções dos dirigentes nas sedes sociais da ASI e da AOE nem nas sucursais irlandesas. Em vez disso, menciona quadros superiores sediados nos EUA.

(215) No que se refere à ASI, a pesquisa de elementos comparáveis realizada pela PwC baseia-se em sociedades que exercem atividades no comércio grossista de eletrodomésticos, produtos informáticos e *software* e equipamentos eletrónicos e de telecomunicações, bem como atividades de armazenagem e assistência para efeitos de transporte ([122]). Em seguida, o relatório *ad hoc* da PwC descreve três tipos de riscos assumidos pela sucursal irlandesa da ASI. Em primeiro lugar, a sucursal irlandesa da ASI depara-se com o risco de inventário, designadamente associado a inventário insuficiente ou em excesso. Em segundo lugar, a sucursal irlandesa da ASI encontra-se exposta ao risco de garantia. A ASI prestava serviços de garantia e assistência pós-venda. O apoio à engenharia e os processos de fabrico das linhas de triagem da AppleCare eram controlados por uma equipa sediada nos EUA. Em terceiro lugar, a sucursal irlandesa da ASI encontra-se exposta ao risco de crédito associado à não cobrança de pagamentos junto dos clientes. Em virtude da política de gestão do risco do grupo, todos esses riscos são muito limitados.

(216) O relatório conclui que, no que diz respeito à sucursal irlandesa da ASI, o intervalo médio de plena concorrência do rácio de Berry para os prestadores de serviços comparáveis de risco limitado encontra-se entre 108,3 % e 137,95 % com um valor mediano de 116,72 %. Durante o período compreendido entre 2007 e 2011, a sucursal irlandesa da ASI obteve um rácio de Berry superior ao quartil inferior.

(217) No que se refere à sucursal irlandesa da AOE, a média do intervalo de plena concorrência da margem de lucro sobre os custos totais das entidades de fabrico comparáveis de risco limitado para o período compreendido entre 2007 e 2011 encontrava-se entre 3,19 % e 7,95 % com um valor mediano de 5,21 %. Durante esse período, a sucursal irlandesa da AOE obteve uma margem de lucro sobre os custos totais superior ao valor mediano em todos os anos.

7.5. *CARTAS DA IRLANDA DE 17 DE FEVEREIRO E 23 DE MARÇO DE 2016*

(218) Por cartas de 17 de fevereiro e 23 de março de 2016, a Irlanda apresentou novamente observações sobre a alega incoerência entre a fundamentação constante da decisão de início do procedimento e a teoria da Comissão relativa ao auxílio estatal desenvolvida desde então, bem como a alegada recusa da Comissão em participar num diálogo com a Irlanda e a Apple. De acordo com a Irlanda, o facto de a Comissão não explicar o seu raciocínio prejudica os seus direitos de defesa e cabe à Comissão expor a sua posição antes da adoção da decisão final. Além disso, a ausência de qualquer resposta da Comissão sobre os relatórios de peritos apresentados pela Irlanda e pela Apple só pode, na opinião da Irlanda, ser entendida como a admissão das conclusões constantes desses relatórios pela Comissão.

(219) A Irlanda alega ainda que a investigação da Comissão no que se refere às decisões fiscais contestadas não é imparcial, tal como manifestado por declarações públicas efetuadas por funcionários da Comissão que antecipam o resultado da investigação e pelos pedidos de informação repetidos efetuados pela Comissão. Segundo a Irlanda, os pedidos de grandes quantidades de informações que abrangem um conjunto amplo de questões demonstram a determinação da Comissão em detetar um auxílio estatal ilegal, ignorando o seu dever de investigar de forma imparcial.

8. **AVALIAÇÃO DAS MEDIDAS CONTESTADAS**

8.1. *EXISTÊNCIA DE AUXÍLIO*

(220) Nos termos do artigo 107.º n.º 1, do Tratado, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de

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

recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções. A qualificação de auxílio, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, requer que todos os requisitos previstos nesta disposição estejam preenchidos ([123]). Assim, é jurisprudência constante que, para que uma medida possa ser qualificada de auxílio estatal, deve, em primeiro lugar, tratar-se de uma intervenção do Estado ou através de recursos estatais; em segundo lugar, esta intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros; em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem seletiva a uma empresa e, em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência ([124]).

(221) No que se refere à primeira condição para determinar a existência de auxílio, as decisões fiscais contestadas foram emitidas pela administração fiscal do Estado irlandês. Essas decisões foram utilizadas pela ASI e pela AOE para calcular o seu imposto anual sobre as sociedades na Irlanda. A administração fiscal irlandesa aceitou esses cálculos e, com base nos mesmos, aceitou que os impostos pagos pela ASI e pela AOE na Irlanda nos anos em que essas decisões se encontravam em vigor correspondem à sua obrigação fiscal decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda. Portanto, as decisões fiscais contestadas são imputáveis à Irlanda. No que diz respeito ao financiamento das medidas através de recursos do Estado, o Tribunal de Justiça tem defendido sistematicamente que uma medida através da qual as autoridades públicas atribuem a certas empresas uma isenção fiscal que, embora não implique uma transferência de recursos do Estado, coloca os beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos outros contribuintes, constitui um auxílio estatal ([125]). Na secção 8.2, a Comissão demonstrará que as decisões fiscais contestadas resultam na redução da obrigação fiscal da ASI e da AOE na Irlanda, através do desvio do imposto que essas empresas teriam, de outro modo, sido obrigadas a pagar ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Através da renúncia de receitas fiscais que a Irlanda teria o direito de tributar à ASI e à AOE ao abrigo desse regime, as decisões fiscais contestadas dão origem a uma perda de recursos estatais ([126]).

(222) No que diz respeito à segunda condição para determinar a existência de auxílio, a ASI e a AOE fazem parte do grupo Apple, um grupo multinacional ativo a nível mundial que opera em todos os Estados-Membros, de modo que qualquer auxílio a seu favor é suscetível de afetar as trocas comerciais dentro da União. Do mesmo modo, uma medida concedida pelo Estado falseia ou ameaça falsear a concorrência quando é suscetível de melhorar a posição concorrencial do seu beneficiário em relação a outras empresas com as quais concorre ([127]). A Apple concebe, fabrica e comercializa equipamentos para comunicações móveis e multimédia, computadores pessoais e leitores de música portáteis e digitais. Vende uma variedade de *software*, serviços, periféricos, bem como soluções de rede e conteúdos e aplicações digitais de terceiros em todo o mundo. A ASI procede às atividades de aquisição, venda e distribuição associadas à venda de produtos da Apple a partes relacionadas e clientes terceiros nas regiões EMOIA e APAC. A AOE fabrica uma gama especializada de produtos informáticos para o mercado da região EMOIA e fornece todos os produtos acabados a partes relacionadas. Na medida em que as decisões fiscais contestadas isentam a ASI e a AOE de uma obrigação fiscal que teriam, de outro modo, sido obrigadas a pagar nos termos do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, o auxílio concedido ao abrigo dessas decisões constitui um auxílio ao funcionamento, na medida em que isenta essas empresas de um encargo que teriam, em condições normais, de suportar na sua gestão corrente ou nas suas atividades normais. De acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, em princípio, o auxílio ao financiamento falseia a concorrência ([128]), pelo que se deve considerar que qualquer auxílio concedido à ASI e à AOE falseia ou ameaça falsear a concorrência através do reforço da posição financeira da ASI, da AOE e do grupo Apple nos mercados em que operam. Nomeadamente, ao isentar essas empresas de uma obrigação fiscal que teriam, de outro modo, de suportar e que as empresas concorrentes têm de suportar, as decisões fiscais contestadas libertam recursos que essas empresas podem investir nas suas atividades comerciais, falseando assim a concorrência no mercado, pelo que a quarta condições para determinar a existência de auxílio também é preenchida neste caso.

([123]) Ver Processo C-399/08 P *Comissão/Deutsche Post* ECLI:EU:C:2010:481, n.º 38 e a jurisprudência aí referida.
([124]) Ver Processo C-399/08 P *Comissão/Deutsche Post* ECLI:EU:C:2010:481, n.º 39 e a jurisprudência aí referida.
([125]) Ver processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P, *Comissão/Governo de Gibraltar e Reino Unido*, EU:C:2011:732, n.º 72 e jurisprudência aí referida.
([126]) Ver processo C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, EU:C:2009:709, n.º 58.
([127]) Ver Processo 730/79, *Philip Morris*, EU:C:1980:209, n.º 11 e processos apensos T-298/97, T-312/97, etc. *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151, n.º 80.
([128]) Processo C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130, ponto 55 (sublinhado nosso). Ver igualmente os processos C-494/06 P, *Comissão/Itália e Wam*, EU:C:2009:272, n.º 54, e jurisprudência aí referida, e C-271/13 P, *Rousse Industry/Comissão*, EU:C:2014:175, n.º 44. Processos apensos C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, *Comitato «Venezia vuole vivere» e outros/Comissão*, EU:C:2011:368, n.º 136. Ver igualmente o processo C-156/98, *Alemanha/Comissão*, EU:C:2000:467, n.º 30, e jurisprudência aí referida.

(223) No que se refere à terceira condição para determinar a existência de auxílio, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, uma vantagem é um benefício económico que uma empresa não teria obtido em condições normais de mercado, isto é, na ausência de intervenção do Estado ([129]). Assim, sempre que a situação financeira de uma empresa melhorar como resultado da intervenção do Estado, existe uma vantagem. Essa melhoria é demonstrada através de uma comparação entre a situação financeira da empresa na sequência da medida contestada e a situação financeira dessa empresa caso a medida não tivesse sido concedida ([130]). Uma vantagem pode consistir na concessão de vantagens económicas positivas, bem como na diminuição dos encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa ([131]). No que se refere às medidas fiscais, pode ser conferida uma vantagem económica através de diversos tipos de redução da carga fiscal de uma empresa e, em especial, através da redução da matéria coletável ou do montante do imposto devido ([132]). Como a Comissão demonstrará na secção 8.2.2, as decisões fiscais contestadas resultam na redução do imposto sobre as sociedades devido pela ASI e pela AOE na Irlanda através da diminuição dos lucros anuais tributáveis dessas empresas e, por conseguinte, da sua matéria coletável, para efeitos de tributação do imposto sobre as sociedades no respeitante a esses lucros ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Assim, as decisões fiscais contestadas conferem uma vantagem económica a essas sociedades através de uma redução da sua matéria coletável.

(224) No que diz respeito à natureza seletiva dessa vantagem, o Tribunal de Justiça afirmou anteriormente que, no caso de uma medida de auxílio individual, ao contrário de um regime, «a identificação da vantagem económica permite, em princípio, presumir a sua seletividade» ([133]), sem ser necessário analisar a seletividade da medida de acordo com a análise em três fases elaborada pelo Tribunal de Justiça para os regimes de auxílios estatais de caráter fiscal ([134]). Uma vez que as decisões fiscais contestadas constituem medidas de auxílio individuais concedidas apenas à ASI e à AOE, a determinação de que essas medidas conferem uma vantagem à ASI e AOE já é suficiente para concluir que essa vantagem é de natureza seletiva. Todavia, por questões de exaustividade, a Comissão examinará essas medidas de acordo com a análise em três fases elaborada pelo Tribunal de Justiça para os regimes de auxílios fiscais com vista a demonstrar que também são seletivas nos termos dessa análise. Contudo, ao fazê-lo, a apreciação da Comissão quanto a se as medidas contestadas constituem uma derrogação ao sistema de referência (a segunda fase da análise de seletividade) coincidirá com a sua apreciação para determinar se essas medidas conferem uma vantagem à ASI e à AOE ([135]). Tal deve-se ao facto de que a identificação da vantagem decorrente da medida fiscal exige uma comparação da posição económica do beneficiário dessa medida com a posição económica dessa empresa caso a medida não tivesse sido concedida, ao passo que a identificação da derrogação ao sistema de referência exige uma comparação da posição económica do beneficiário dessa medida com a posição económica de operadores numa situação factual e jurídica comparável à do beneficiário à luz dos objetivos desse sistema de referência e que não beneficiam da medida fiscal em questão. Ou seja, quando uma medida fiscal conduz a uma redução injustificada da obrigação fiscal de um beneficiário que, caso contrário, estaria sujeito a um nível de imposto mais elevado ao abrigo do regime normal de fiscalidade, essa redução constitui tanto a vantagem concedida pela medida fiscal como a derrogação ao sistema de referência.

8.2. *EXISTÊNCIA DE UMA VANTAGEM SELETIVA*

(225) De acordo com a jurisprudência constante, «o artigo 92.º, n.º 1, [atual artigo 107.º, n.º 1] do Tratado impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida nacional é suscetível de favorecer "certas empresas ou certas produções" relativamente a outras empresas que se encontrem, na perspetiva do objetivo

([129]) Processo C-39/94, *SFEI e outros*, EU:C:1996:285, n.º 60; Processo C-342/96, *Espanha/Comissão*, EU:C:1999:210, n.º 41.
([130]) Processo 173/73, *Itália/Comissão*, EU:C:1974:71, n.º 13.
([131]) Ver, por exemplo, processo C-387/92, *Banco Exterior de España*, EU:C:1994:100.
([132]) Ver processo C-66/02, *República Italiana/Comissão*, EU:C:2005:768, n.º 78; Processo C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze SpA e outros*, EU:C:2006:8, n.º 132; Processo C-522/13, *Ministerio de Defensa e Navantia,* EU:C:2014:2262, n.ºs 21 a 31. Ver também o ponto 9 da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas, JO C 384 de 10.12.1998, p. 3.
([133]) Ver processo C-270/15 P *Bélgica/Comissão* EU:C:2016:489,n.º 49 e processo C-15/14 P *Comissão/MOL* EU:C:2015:362, n.º 60.
([134]) Ver processo T-385/12 *Orange/Comissão* EU:T:2015:117, n.º 53.
([135]) Nas suas observações sobre a decisão de início do procedimento, a Apple alega que as condições de seletividade e vantagem para a determinação da existência de um auxílio estatal devem ser apreciadas separadamente, uma vez que dizem respeito a dois aspetos distintos do conceito de auxílio estatal. Porém, tomando em consideração o facto de que a presente decisão se debruça sobre uma medida de auxílio individual, e uma vez que a separação dessas condições conduziria a duplicação desnecessária, a Comissão decidiu avaliar a presença de uma vantagem juntamente com a segunda fase da análise de seletividade.

prosseguido pelo referido regime, numa situação factual e jurídica comparável. Em caso afirmativo, a medida preenche a condição de seletividade» ([136]).

(226) No caso de regimes de auxílios estatais de caráter fiscal, o Tribunal de Justiça estabeleceu uma análise em três fases para determinar se uma medida é seletiva ([137]). Em primeiro lugar, é identificado o regime comum ou normal de tributação aplicável no Estado-Membro: o «sistema de referência». Em segundo lugar, determina-se se a medida fiscal em causa constitui uma derrogação a esse sistema, na medida em que estabelece uma diferenciação entre operadores económicos que, à luz dos objetivos intrínsecos ao regime, se encontrem numa situação factual e jurídica comparável. Se a medida constituir uma derrogação ao sistema de referência, deve estabelecer-se, em terceiro lugar, se essa medida é justificada pela natureza ou pela economia geral do sistema de referência. Uma medida fiscal que constitui uma derrogação à aplicação do sistema de referência pode ser justificada se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que tal medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores desse sistema fiscal ([138]). Se for esse o caso, a medida fiscal não é seletiva. O ónus da prova nesta terceira fase incumbe ao Estado-Membro.

8.2.1. DETERMINAÇÃO DO SISTEMA DE REFERÊNCIA

8.2.1.1. *Sistema de referência constituído pelo regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda*

(227) Regra geral, um sistema de referência é constituído por um conjunto coerente de regras que se aplicam em função de critérios objetivos a todas as empresas abrangidas pelo seu âmbito de aplicação, definido pelo seu objetivo. Portanto, a identificação do sistema de referência depende de elementos como os sujeitos passivos, a matéria coletável, as operações tributáveis e níveis de tributação aplicáveis.

(228) Neste caso, o sistema de referência é o regime normal de tributação do lucro das sociedades ao abrigo do regime de tributação das sociedades na Irlanda, cujo objetivo intrínseco consiste na tributação do lucro de todas as sociedades sujeitas a tributação na Irlanda ([139]). Tal como explicado na secção 2.3, o imposto sobre as sociedades aplicado na Irlanda é tributado sobre os lucros (rendimentos e mais-valias tributáveis) de uma sociedade, independentemente da sua origem ([140]). O cálculo da matéria coletável das sociedades tem baseia-se no lucro contabilístico das sociedades ([141]). As sociedades residentes na Irlanda estão sujeitas ao imposto sobre as sociedades no que se refere aos seus rendimentos e mais-valias a nível mundial ([142]). As sociedades não residentes que exercem atividades através de uma sucursal ou agência na Irlanda estão sujeitas ao imposto sobre as sociedades no que se refere aos lucros relacionados com a sua sucursal ou agência e a quaisquer mais-valias decorrentes da alienação de ativos utilizados para efeitos da sucursal ou agência ([143]). As sociedades que não são residentes na Irlanda e que não efetuam trocas comerciais por intermédio de uma sucursal ou agência na Irlanda estão apenas sujeitas ao imposto sobre o rendimento de origem irlandesa e ao imposto sobre as mais-valias obtidas a partir da alienação de determinados ativos irlandeses, sob reserva do benefício de qualquer acordo disponível ([144]). A taxa do imposto sobre as sociedades aplicável ao lucro de todas as sociedades tributadas na Irlanda é de 12,5 % no que se refere aos lucros decorrentes de rendimento comercial e 25 % no que se refere ao rendimento não comercial ([145]). Do ponto de vista das regras supramencionadas, considera-se que todas as sociedades com rendimento estão numa situação factual e jurídica semelhante, dado que o objetivo dessas regras consiste na tributação do lucro sujeito a imposto na Irlanda. Consequentemente, todas as sociedades sujeitas a tributação na Irlanda, quer sejam residentes ou não residentes, encontram-se numa situação factual e jurídica comparável no que diz respeito ao regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda.

(229) Esse sistema de referência inclui tanto as sociedades não integradas que obtêm os seus lucros de transações em condições de plena concorrência realizadas no mercado como as sociedades integradas que obtêm (parcialmente) o seu lucro de transações realizadas no seio da mesma sociedade ou grupo empresarial. O regime irlandês de tributação das sociedades não estabelece qualquer distinção entre as sociedades que obtêm o seu lucro exclusivamente a partir de transações no mercado, tais como sociedades autónomas não integradas e as sociedades que

([136]) Processo C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130, n.º 40.
([137]) Ver processos apensos C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos e outros* EU:C:2011:550.
([138]) Ver processos apensos C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos e outros* EU:C:2011:550, n.º 65.
([139]) Ver também processos apensos C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos e outros* EU:C:2011:550, n.º 50.
([140]) Ver considerando 69.
([141]) Ver considerando 70.
([142]) Ver considerando 72.
([143]) Ver considerando 73.
([144]) Ver considerando 76.
([145]) Ver considerando 71.

obtêm os seus lucros através de relações comerciais internas entre sociedades do mesmo grupo empresarial ou entre partes da mesma sociedade, tais como as sociedades integradas. O lucro tributável de ambos os tipos de sociedades está sujeito ao imposto sobre as sociedades à taxa normal do imposto sobre as sociedades ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Como tal, deve considerar-se que as sociedades integradas e não integradas sujeitas ao imposto na Irlanda estão numa situação factual e jurídica comparável no que se refere a esse regime.

(230) O facto de o lucro tributável das sociedades integradas e não integradas ser determinado de forma diferente não altera esta conclusão. No caso de uma sociedade não integrada que efetua transações no mercado, o lucro tributável dessa sociedade pode, em princípio, ser diretamente observado e calculado com base nessas transações no mercado, uma vez que se baseia na diferença entre o rendimento e os custos num mercado concorrencial. Consequentemente, as sociedades não integradas basear-se-ão no seu lucro contabilístico para determinar a matéria coletável a que se aplica o imposto irlandês sobre as sociedades, uma vez que esse lucro é determinado com base nos preços ditados pelo mercado para os fatores de produção adquiridos e para os produtos e serviços vendidos pela sociedade. Pelo contrário, a determinação do lucro tributável de uma sociedade integrada, quer seja uma sociedade pertencente a um grupo empresarial ou uma sociedade que opera em mais do que uma jurisdição através de uma sucursal, requer a utilização de estimativas. Tal deve-se ao facto de uma sociedade integrada, cujas partes constitutivas efetuam transações entre si, conseguir fixar os preços e condições dessas relações comerciais internas independentemente de outros participantes no mercado que, por sua vez, determinam o lucro tributável das partes dessa sociedade que participam nessas transações ([146]). Esta diferença na determinação do lucro tributável das sociedades integradas e não integradas deve-se, por conseguinte, ao facto de os lucros das sociedades integradas ou das sucursais não poderem ser observados de forma fiável a partir da contabilidade oficial, ao contrário das sociedades não integradas ou das sociedades que não participam de forma alguma em relações comerciais internas e nas quais, portanto, as contas refletem os preços negociados em condições de plena concorrência no mercado. Contudo, esta diferença na determinação dos lucros tributáveis das sociedades não integradas e das sociedades integradas constitui simplesmente o meio para atingir o objetivo final de determinar a matéria coletável de ambos os tipos de sociedades de modo a assegurar que as sociedades integradas são tributadas em condições de igualdade com as sociedades não integradas ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades.

(231) A Apple alega ([147]) que as transações entre sociedades associadas não são comparáveis às transações entre sociedades não associadas. A Apple cita a decisão *Groepsrentebox* ([148]), na qual a Comissão alegadamente aceitou que as relações financeiras entre sociedades pertencentes a um grupo empresarial e as transações intragrupo são diferentes de e não motivadas pela mesma fundamentação concorrencial e económica que as relações entre sociedades não associadas, pelo que podem, por conseguinte, exigir um tratamento fiscal diferente. A título preliminar, a Comissão gostaria de recordar que, uma vez que cada potencial medida de auxílio deve ser apreciada com base nos seus próprios méritos ao abrigo dos critérios objetivos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, ainda que fosse possível demonstrar que a Comissão emitiu uma decisão diferente noutra decisão, tal não poderia afetar as conclusões da presente decisão ([149]).

(232) De qualquer modo, a Comissão não partilha a interpretação da Apple no que se refere à decisão *Groepsrentebox*. Contrariamente às alegações da Apple, a referida decisão não confirma que, caso uma medida fiscal seja concedida a favor de uma sociedade que obtém lucros através de relações comerciais internas, o sistema de referência deve necessariamente limitar-se às sociedades que obtêm lucros através de tais relações comerciais. Além disso, o objetivo da medida fiscal subjacente a essa decisão não é comparável ao caso vertente e, como tal, as conclusões que podem ser daí retiradas não são aplicáveis ao caso em apreço.

(233) O regime *Groepsrentebox* foi criado pelas autoridades neerlandesas para reduzir as diferenças no tratamento fiscal entre a concessão de capital próprio e de capital de empréstimo no contexto de um grupo e, como tal, reduzir a arbitragem entre esses dois meios de financiamento intragrupo ([150]). A Comissão observou na decisão final que, dado o objetivo da medida, «só […] as sociedades inseridas em grupos [e não as sociedades autónomas] são

([146]) O que precede verifica-se no caso da ASI e da AOE, sendo que os lucros das duas sociedades têm de ser afetados entre as sucursais, residentes fiscais na Irlanda, e as sedes sociais, que não são residentes fiscais na Irlanda, embora no caso específico da ASI e da AOE, não esteja envolvida qualquer outra jurisdição, já que as sedes sociais não são residentes fiscais em lado nenhum.

([147]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, ponto 209.

([148]) Decisão da Comissão de 8 de julho de 2009 relativa ao auxílio estatal C 4/2007 (ex N 465/2006) sobre o *regime Groepsrentebox* que os Países Baixos pretendem executar, JO L 288 de 4.11.2009, p. 26 (a seguir designada «decisão *Groepsrentebox*»).

([149]) Ver processo C-100/15 P *Netherlands Maritime Technology Association/Comissão* EU:C:2016:254 n.º 110 e processo C-138/09 *Todaro Nunziatina & C.* EU:C:2010:291, n.º 21.

([150]) O regime previa que o saldo positivo entre os juros recebidos sobre empréstimos intragrupo e os juros pagos no contexto de operações de financiamento intragrupo não era tributado à taxa normal do imposto sobre as sociedades de 25,5 %, mas sim tributado no âmbito do «regime Groepsrentebox» à taxa de 5 %.

confrontadas com uma arbitragem entre o capital próprio e o capital de empréstimo no interior do seu grupo» ([151]). Foi à luz desta observação, bem como do objetivo do regime, que era o de «reduzir os incentivos para a arbitragem entre o financiamento através de uma injeção de capital e um empréstimo, e de garantir a neutralidade fiscal nesta matéria» ([152]), que a Comissão considerou que o sistema de referência, nesse caso, incluía apenas as sociedades sujeitas ao imposto sobre as sociedades e que participam em operações de financiamento intragrupo ([153]). Em contrapartida, o objetivo das decisões fiscais contestadas consiste em determinar a matéria coletável da ASI e da AOE para efeitos de tributação do imposto irlandês sobre as sociedades.

(234) Embora se possa argumentar que o objetivo subjacente à decisão *Groepsrentebox* só é válido num contexto de grupo (pelo facto de as sociedades autónomas não serem confrontadas com a questão da arbitragem entre diferentes formas de financiamento), a determinação da matéria coletável para o cálculo do imposto anual sobre as sociedades é igualmente relevante e aplicável tanto às entidades que obtêm os seus lucros através de relações comerciais internas como às sociedades nacionais autónomas. Além disso, a ASI funciona como a sociedade de aquisição e de distribuição do grupo Apple e a AOE como sociedade de fabrico. Essas sociedades prestam serviços a outras sociedades do grupo Apple. Todavia, as transações por elas executadas também poderiam ser realizadas fora de um contexto de grupo. Com efeito, a Apple adquire a maioria dos seus fatores de produção a partir de fabricantes independentes.

(235) Essas características do caso em apreço confirmam que a observação da Comissão na decisão *Groepsrentebox* — de que, no que diz respeito ao financiamento através de crédito intragrupo, as sociedades associadas não estão numa situação jurídica e factual comparável à das sociedades não associadas — não pode ser generalizada para situações nas quais o objetivo de uma decisão fiscal consiste em determinar a matéria coletável para efeitos de tributação do imposto sobre as sociedades. De acordo com o princípio de plena concorrência, as relações comerciais e financeiras entre sociedades associadas que participam em relações comerciais internas não devem ser diferentes das relações que seriam estabelecidas entre sociedades independentes ([154]). É precisamente o objetivo das regras em matéria de fixação de preços de transferência que as transações entre sociedades associadas/de um mesmo grupo sejam comparadas com transações entre sociedades independentes e qualquer desvio deve ser corrigido. Com base no que precede, o recurso da Apple à decisão *Groepsrentebox* é improcedente.

8.2.1.2. ***O sistema de referência não se limita exclusivamente à Section 25 do TCA 97***

(236) A Irlanda ([155]) e a Apple ([156]) alegam que as sociedades não residentes não se encontram numa situação factual e jurídica comparável à das sociedades residentes, uma vez que o rendimento a nível mundial das sociedades residentes está sujeito a tributação, ao passo que apenas o rendimento de origem local das sociedades não residentes está sujeito a tributação, ou seja, o rendimento comercial direta ou indiretamente obtido por intermédio ou a partir de uma sucursal ou agência irlandesa.

(237) A Comissão aceita esta distinção, mas não considera que a sua existência justifique a identificação de um sistema de referência distinto do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Não há dúvidas de que, para efeitos de determinação da sua matéria coletável e da sua obrigação fiscal decorrente do imposto sobre as sociedades, ambos os tipos de sociedades estão numa situação factual e jurídica semelhante no que diz respeito ao objetivo intrínseco desse regime, que consiste em tributar o lucro de todas as sociedades, residentes ou não residentes, sujeitas a tributação na Irlanda ([157]).

(238) No que se refere ao método de determinação da matéria coletável, tanto o lucro dos contribuintes residentes como o lucro dos contribuintes não residentes é tributado (rendimentos e mais-valias tributáveis), independentemente da sua origem, sendo que tal é determinado tanto para as sociedades residentes na Irlanda como para as sociedades não residentes com base nas regras estabelecidas nos considerandos 69 e 70. Neste caso, ainda que a ASI e a AOE sejam sociedades não residentes, as sucursais irlandesas da ASI e da AOE geram rendimentos e

([151]) Decisão *Groepsrentebox*, considerando 85.
([152]) Decisão *Groepsrentebox*, considerando 101.
([153]) Decisão *Groepsrentebox*, considerando 107.
([154]) Ver considerando 251.
([155]) Ver carta da Irlanda, de 4 de maio de 2015, p. 3.
([156]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, pontos 137 e 210.
([157]) Ver, nomeadamente, a Section 21(1) do TCA 97.

lucros como qualquer outra sociedade residente que exerça atividades comerciais e, no caso do rendimento de origem decorrente da produção ou venda de bens e serviços na Irlanda, as sociedades residentes e as sociedades não residentes estão sujeitas a tributação no que se refere ao mesmo tipo de rendimento ([158]).

(239) O facto de as sociedades não residentes e as sociedades residentes se encontrarem numa situação comparável no que se refere ao método de determinação da sua matéria coletável é também corroborado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a tributação de sucursais no contexto do artigo 49.º do Tratado. Por exemplo, no seu acórdão no processo *Royal Bank of Scotland*, o Tribunal afirmou que uma sociedade com sede na Grécia e a sucursal grega de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro estão numa situação objetivamente comparável. Embora o Tribunal tenha reconhecido que as sociedades com sede na Grécia são tributadas com base no seu rendimento mundial, ao passo que as sociedades não residentes estão apenas sujeitas ao imposto sobre o lucro obtido localmente, explicou mais pormenorizadamente que «esta circunstância, que resulta da soberania fiscal limitada do Estado onde se situa a fonte do rendimento em relação à do Estado da sede da sociedade, não é suscetível de impedir que se possam considerar as duas categorias de sociedades, mantendo-se o resto igual, como estando numa situação comparável no que diz respeito ao modo de determinação da matéria coletável» ([159]). De igual modo, no seu acórdão no processo CLT-UFA, o Tribunal afirmou que não existia justificação objetiva para tratar uma sociedade diferentemente e de modo menos vantajoso, no que respeita à respetiva sucursal alemã em virtude do facto de ter a sua sede e direção no Luxemburgo, do que se tivesse exercido a sua atividade na Alemanha sob a forma jurídica de uma sociedade por quotas ou de uma sociedade anónima com sede e/ou direção na Alemanha. Designadamente, o Tribunal observou que «a legislação nacional não faz distinções entre as sociedades com sede noutro Estado-Membro, no que respeita à forma de determinação da matéria coletável, consoante exerçam as suas atividades por intermédio de uma sucursal ou de uma filial, de natureza a justificar uma diferença de tratamento entre as duas categorias de sociedades» ([160]).

(240) Contrariamente à alegação da Irlanda ([161]), a Comissão não considera que a jurisprudência signifique que as sociedades residentes e não residentes devem ser tributadas na mesma base no que diz respeito às fontes de rendimento tributadas. A Comissão aceita que, em consequência do princípio de territorialidade, as sociedades residentes e não residentes são tributadas com base em diferentes fontes de rendimento, tal como o próprio Tribunal reconheceu. Pelo contrário, a Comissão considera que a jurisprudência significa que, uma vez que as sociedades residentes e não residentes estão sujeitas ao mesmo regime normal de tributação do lucro das sociedades, o estatuto de residência de um contribuinte empresarial não pode justificar um tratamento fiscal discriminatório para nenhum dos tipos de sociedade aquando da determinação da sua obrigação fiscal decorrente do imposto sobre as sociedades ao abrigo desse regime. Por outras palavras, ambos os tipos de sociedades estão numa posição factual e jurídica semelhante no que se refere à tributação dos seus lucros sujeitos a tributação na Irlanda.

(241) No que se refere à determinação do imposto sobre as sociedades, este é determinado da mesma forma para as sociedades residentes e não residentes, nomeadamente através da aplicação da taxa normal do imposto sobre as sociedades ao montante do lucro líquido obtido em consequência das atividades da sociedade residente ou da sucursal da sociedade não residente no final do exercício ([162]). Assim, partindo desse ponto de vista, ambos os tipos de sociedades estão numa posição factual e jurídica semelhante no que se refere à tributação do seu lucro sujeito a imposto na Irlanda.

8.2.1.3. ***Conclusão sobre o sistema de referência***

(242) À luz do que precede, a Comissão considera que o sistema de referência com recurso ao qual as decisões fiscais contestadas devem ser examinadas é o regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, tal como estabelecido no considerando 228 e explicado em maior pormenor na secção 2.3, que tem como objetivo intrínseco a tributação do lucro de todas as sociedades sujeitas a impostos na Irlanda. Tal como explicado nos considerandos 229 e 235, esse sistema de referência inclui as sociedades integradas e não integradas, bem como,

([158]) Apenas no caso de outros rendimentos, designadamente o rendimento sob a forma de dividendos ou juros, são as sociedades residentes tributadas no respeitante ao seu rendimento a nível mundial, ao passo que as sociedades não residentes, consequentemente, não serão tributadas de modo algum.
([159]) Processo C-311/97 *Royal Bank of Scotland* EU:C:1999:2664, n.º 29.
([160]) Processo C-253/03 *CLT-UFA* EU:C:2006:129, n.º 29.
([161]) Ver, por exemplo, carta da Irlanda de 17 de julho de 2015, pontos 32 e 33.
([162]) Ver, a este respeito, o processo C-253/03 *CLT-UFA* EU:C:2006:129, n.º 33: «[…] aos lucros de uma sucursal se deve aplicar uma taxa de imposto equivalente à taxa de imposto total que teria sido aplicável nas mesmas circunstâncias em caso de distribuição dos lucros de uma filial à respetiva sociedade-mãe.» Ver processos apensos C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos e outros EU:C:2011:550, n.º 50.

tal como explicado nos considerandos 237 a 241, as sociedades residentes e não residentes. Portanto, deve considerar-se que a Section 25 do TCA 97 é parte integrante e necessária desse sistema de referência, mas não um sistema de referência distinto propriamente dito.

(243) As próprias decisões fiscais contestadas confirmam que o regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda constitui o sistema de referência adequado no caso em apreço. O objetivo dessas decisões consiste em determinar o rendimento anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda para efeitos de tributação do imposto sobre as sociedades com base nesse lucro ao abrigo do referido regime. Com efeito, o lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda, que resulta da aplicação das decisões fiscais contestadas, é tributado com base na Section 21(1) do TCA 97 à taxa normal do imposto sobre as sociedades de 12,5 % no caso do rendimento comercial e 25 % no caso do rendimento não comercial, tal como o lucro de todas as outras sociedades sujeitas a tributação na Irlanda, quer sejam integradas ou não integradas, residentes ou não residentes. Por conseguinte, o objetivo final do exercício realizado para efeitos das decisões fiscais contestadas consiste em obter o lucro anual tributável da ASI e da AOE que assegura que essas sociedades não residentes são tributadas cm base no seu rendimento de origem local de forma semelhante às sociedades residentes não integradas ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Tal como a própria Irlanda explicou no decurso do processo administrativo: «A administração fiscal irlandesa, no decurso das suas operações normais, coopera com os contribuintes, a fim de proporcionar clareza quanto à aplicação do direito fiscal […]. O objetivo consiste em assegurar que estas sociedades pagam o imposto irlandês correto com base na parte dos seus lucros abrangida pelo âmbito de aplicação do imposto irlandês sobre as sociedades, nomeadamente, em relação às sociedades não residentes, na parte dos seus lucros imputável às operações da sua sucursal irlandesa. É neste contexto que a administração fiscal irlandesa coopera com a Apple Operations Europe e a Apple Sales International a fim de assegurar que os lucros afetados às suas sucursais irlandesas eram proporcionais às atividades exercidas por essas sucursais.» ([163])

8.2.2. VANTAGEM SELETIVA DECORRENTE DE UMA DERROGAÇÃO AO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DAS SOCIEDADES NA IRLANDA QUE DÁ ORIGEM A UMA REDUÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

(244) A função de uma decisão fiscal é estabelecer antecipadamente a aplicação do regime fiscal comum a um caso concreto tendo em conta os seus factos e circunstâncias específicos. Todavia, tal como qualquer outra medida fiscal, a concessão de uma decisão fiscal deve respeitar as regras em matéria de auxílios estatais. Sempre que uma decisão fiscal autorize um resultado que, injustificadamente, não reflita de forma fiável o que resultaria de uma aplicação normal do regime fiscal comum, essa decisão pode conferir uma vantagem seletiva ao seu destinatário, na medida em que esse tratamento seletivo tenha como consequência uma redução da obrigação fiscal desse contribuinte no Estado-Membro em relação a sociedades numa situação jurídica e factual semelhante.

(245) As decisões fiscais contestadas autorizam métodos de afetação do lucro da ASI e da AOE às respetivas sucursais irlandesas que permitem que essas sociedades determinem o seu lucro tributável e, consequentemente, a sua obrigação fiscal anual decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda durante o período de vigência das referidas decisões. Tendo determinado que o regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, incluindo, mas não exclusivamente, a Section 25 do TCA 97, constitui o sistema de referência com base no qual as decisões fiscais contestadas devem ser apreciadas, é necessário determinar se essas decisões constituem uma derrogação a esse sistema de referência, conduzindo à desigualdade de tratamento entre sociedades que se encontram numa situação factual e jurídica semelhante. Tal como explicado no considerando 224, a apreciação da Comissão para determinar se as decisões fiscais contestadas constituem uma derrogação a esse sistema de referência coincidirá com a sua identificação da vantagem económica conferida à ASI e à AOE em consequência dessas decisões.

8.2.2.1. ***A aplicabilidade do princípio de plena concorrência na aplicação das Sections 21(1) e 25 do TCA 97***

a) **A Section 25 do TCA 97 exige a utilização de um método de afetação de lucros**

(246) De acordo com a Section 21(1) do TCA 97, o imposto sobre as sociedades na Irlanda é tributado sobre o lucro das sociedades. A Section 25 do TCA 97 prevê que uma sociedade não residente na Irlanda que efetue trocas

([163]) Carta da Irlanda de 9 de julho de 2013, anexo 1, p. 9.

comerciais por intermédio de uma sucursal ou agência na Irlanda está sujeita «ao imposto sobre as sociedades com base em todos os seus lucros tributáveis, independentemente da sua origem». Para determinar a obrigação fiscal de uma sociedade não residente na Irlanda nos termos da Section 21(1) do TCA 97, é, por conseguinte, necessário determinar em primeiro lugar os seus lucros tributáveis na aceção da Section 25 do TCA 97.

(247) Para este efeito, a Section 25 do TCA 97 especifica que os lucros tributáveis equivalem a «qualquer rendimento comercial direta ou indiretamente obtido por intermédio ou a partir da sucursal ou agência, e qualquer rendimento patrimonial ou direitos utilizados por, ou detidos por ou para, a sucursal ou agência, mas o presente número não inclui distribuições recebidas de sociedades residentes no Estado». A indicação de rendimento comercial implica que o rendimento não comercial, ou seja, o rendimento passivo, tal como as receitas com juros e os dividendos, é excluído do seu âmbito de aplicação. Porém, a Section 25 do TCA 97 é aplicável nas situações em que, em princípio, não é possível estabelecer a propriedade separada dos ativos com base em contratos entre as várias partes da mesma sociedade não residente e em que os riscos e funções não podem ser contratualmente delineados para proporcionar orientações sobre o lucro tributável de uma sucursal irlandesa por oposição às restantes partes dessa sociedade. A Section 25 do TCA 97 também não contém qualquer referência ao modo de distinção entre o rendimento comercial registado nas contas da sucursal irlandesa (direta ou indiretamente) por oposição ao rendimento gerado pelas restantes partes da sociedade fora da Irlanda e não direta nem indiretamente pela sucursal irlandesa.

(248) A redação e finalidade da Section 25 do TCA 97 revelam assim que a disposição só pode ser aplicada em relação a um método de afetação de lucros. A própria Irlanda reconhece que a Section 25 do TCA 97 não proporciona orientações sobre o modo de determinação do lucro tributável de uma sucursal irlandesa, mas exige a utilização de um método de afetação dos lucros ([164]), tal como a Apple ([165]). O que precede é igualmente confirmado pelas próprias decisões fiscais contestadas, cujo objetivo consiste em estabelecer um método de afetação dos lucros de modo que os lucros tributáveis das sucursais irlandesas da ASI e da AOE possam ser determinados para efeitos da Section 25 do TCA 97 e subsequentemente tributados ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda.

b) **O artigo 107.º, n.º 1, do Tratado exige que os métodos de afetação de lucros sejam baseados no princípio de plena concorrência**

(249) De acordo com a jurisprudência constante, qualquer medida fiscal adotada por um Estado-Membro, designadamente uma decisão fiscal que autorize um método de afetação dos lucros para determinar a matéria coletável de uma sucursal, deve respeitar as regras em matéria de auxílios estatais, que são vinculativas para os Estados-Membros e prevalecem sobre a sua legislação nacional ([166]). O Tribunal de Justiça já decidiu que uma redução da matéria coletável resultante de uma medida fiscal que permite ao contribuinte recorrer a preços de transferência nas transações intragrupo que não correspondem aos preços que seriam praticados em condições de livre concorrência entre empresas independentes em circunstâncias comparáveis de plena concorrência confere uma vantagem seletiva a esse contribuinte para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado ([167]). Tal deve-se ao facto de a obrigação fiscal do contribuinte, determinada ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades, ser reduzida em comparação com empresas independentes cujo lucro tributável reflete os preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência.

(250) No seu acórdão relativo ao regime fiscal belga a favor dos centros de coordenação ([168]), o Tribunal de Justiça apreciou um recurso de uma decisão da Comissão que concluía, *inter alia*, que o método de determinação do rendimento tributável ao abrigo desse regime conferia uma vantagem seletiva a esses centros ([169]). No âmbito desse regime, os lucros tributáveis foram fixados num montante fixo que representava uma percentagem do montante total das despesas e dos custos de exploração, dos quais foram excluídos os custos com pessoal e os encargos financeiros. De acordo com o Tribunal de Justiça, «para examinar se a determinação dos lucros

([164]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 21.
([165]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, pontos 154 e 155: «*A Section 25 do TCA exige a afetação de lucros à sucursal*.»
([166]) Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, EU:C:2006:416, n.º 81; Processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P *Comissão/Governo de Gibraltar e Reino Unido*, EU:C:2011:732; Processo C-417/10 *3M Italia* EU:C:2012:184, n.º 25, e despacho no processo C-529/10 *Safilo* EU:C:2012:188, n.º 18; Ver também processo T-538/11 *Bélgica/Comissão* EU:T:2015:188, n.º 66.
([167]) Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03 *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão* EU:C:2006:416.
([168]) Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03 *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão* EU:C:2006:416.
([169]) Decisão 2003/757/CE da Comissão, de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao regime de auxílios criado pela Bélgica a favor dos centros de coordenação estabelecidos neste país (JO L 282 de 30.10.2003, p. 25).

tributáveis, como prevista no regime dos centros de coordenação, confere uma vantagem a estes últimos, importa, […] comparar o referido regime com o do direito comum baseado na diferença entre receitas e despesas de uma empresa que exerça as suas atividades em condições de livre concorrência.» Em seguida, o Tribunal de Justiça declarou que «a exclusão [das despesas com pessoal e dos encargos financeiros] que servem para a determinação dos rendimentos tributáveis dos referidos centros, não permite obter preços de transferência próximos dos que seriam praticados em condições de livre concorrência», o que o Tribunal considerou «suscetível de proporcionar uma vantagem económica aos referidos centros» ([170]).

(251) Assim, o Tribunal de Justiça admitiu que uma medida fiscal que leve uma sociedade integrada num grupo a cobrar preços de transferência que não correspondem aos que seriam praticados em condições de livre concorrência, ou seja, preços negociados por empresas independentes a negociar em circunstâncias comparáveis em condições de plena concorrência, confere uma vantagem seletiva a esta sociedade, na medida em que resulta numa redução da sua matéria coletável e, assim, da sua obrigação fiscal determinada no âmbito do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Tal como previamente explicado, o princípio de que as transações entre sociedades integradas no mesmo grupo devem ser remuneradas como se fossem acordadas por sociedades autónomas não integradas a negociar em circunstâncias comparáveis em condições de plena concorrência é designado «princípio de plena concorrência». No seu acórdão relativo ao regime fiscal belga aplicável aos centros de coordenação, o Tribunal de Justiça subscreveu o princípio de plena concorrência como indicador de referência para determinar se uma sociedade integrada num grupo recebe uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado em consequência de uma medida fiscal que determina os seus preços de transferência e, por conseguinte, a sua matéria coletável.

(252) O objetivo do princípio de plena concorrência consiste em assegurar que as transações entre sociedades integradas num grupo são tratadas para efeitos fiscais com referência ao montante dos lucros que teriam sido obtidos se as mesmas transações tivessem sido executadas por sociedades autónomas não integradas. De outro modo, as sociedades integradas num grupo beneficiariam de um tratamento favorável no âmbito do regime normal de tributação do lucro das sociedades no que se refere à determinação da sua matéria coletável que não se encontra à disposição das sociedades autónomas não integradas, conduzindo à desigualdade de tratamento entre sociedades que estão numa situação factual e jurídica semelhante tendo em conta o objetivo desse regime, que consiste em tributar os lucros de todas as sociedades abrangidas pelo âmbito de aplicação da sua tributação, uma vez que o lucro tributável de ambas as sociedades é tributado à mesma taxa do imposto sobre o rendimento das sociedades.

(253) O mesmo princípio é aplicável às relações comerciais internas de diferentes partes da mesma sociedade integrada, tais como uma sucursal que transaciona com outras partes da sociedade à qual pertence. Tal como explicado nos considerandos 228 a (242), deve considerar-se que todas as sociedades sujeitas ao imposto sobre as sociedades na Irlanda, quer sejam residentes ou não residentes, integradas ou não integradas, estão numa situação factual e jurídica semelhante à luz do objetivo intrínseco do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, que consiste em tributar o lucro de todas as sociedades sujeitas a tributação na Irlanda. Tal como explicado no considerando 230, o lucro tributável de uma sociedade não integrada é determinado por preços ditados pelo mercado para os fatores de produção adquiridos e os produtos e serviços vendidos por essa sociedade, tal como refletido nas suas contas, e é esse lucro que constitui o ponto de partida para determinar a sua matéria coletável com base na qual o imposto sobre as sociedades na Irlanda é tributado em conformidade com as Sections 21(1) e 26 do TCA 97. Por conseguinte, a fim de assegurar que um método de afetação dos lucros autorizado por uma decisão fiscal não confere uma vantagem seletiva a uma sociedade não residente que exerce atividades por intermédio de uma sucursal na Irlanda, esse método deve garantir que o lucro tributável dessa sucursal, com base no qual é tributado o imposto sobre as sociedades em conformidade com as Sections 21(1) e 25 do TCA 97, é determinado de modo a aproximar-se de forma fiável de um resultado com base no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Uma decisão fiscal que permita que uma sociedade não residente afete lucros à sua sucursal de forma a que essa sucursal disponha de um lucro tributável que não se aproxima de forma fiável dos preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência conferirá uma vantagem seletiva a essa sociedade ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, que não está à disposição de sociedades não integradas, na medida em que permite que essa sociedade reduza a sua matéria coletável e, assim, o seu imposto irlandês sobre as sociedades.

(254) Portanto, a Comissão considera que, para efeitos de determinar se a administração fiscal irlandesa conferiu uma vantagem seletiva à ASI e à AOE por meio das decisões fiscais contestadas, é necessário aplicar o princípio de

([170]) Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03 *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão* EU:C:2006:416, n.os 96 e 97.

que as transações no seio de uma sociedade integrada devem ser realizadas como se fossem efetuadas entre sociedades não integradas no mercado ([171]). Apenas nos casos em que os preços cobrados pelas transações dentro da sociedade, que são utilizados para determinar a matéria coletável das partes constitutivas dessa sociedade, se aproximam de forma fiável dos preços negociados em condições de plena concorrência no mercado, é possível excluir a presença de uma vantagem seletiva nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Tal deve-se ao facto de ser apenas nesse cenário que as sociedades não residentes são tratadas em condições de igualdade com sociedades não integradas, no que se refere à determinação da sua matéria coletável e, como tal, do imposto sobre as sociedades de que são devedoras ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda.

(255) Ao contrário das alegações apresentadas pela Irlanda ([172]) e pela Apple ([173]), a Comissão não aplica diretamente o artigo 7.º, n.º 2, e/ou o artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, nem as orientações facultadas pela OCDE sobre a afetação de lucros ou os preços de transferência, tal como descrito na secção 2.4, na sua apreciação do auxílio estatal no que se refere às decisões fiscais relativas à afetação de lucros e aos preços de transferência. Tal como explicado no considerando 79, o quadro da OCDE consiste em orientações não vinculativas sobre métodos de afetação de lucros e de fixação de preços de transferência que não se debruçam diretamente sobre questões de auxílio estatal ([174]). Em vez disso, ao examinar uma decisão fiscal ao abrigo das regras em matéria de auxílios estatais, a Comissão aplica o artigo 107.º, n.º 1, do Tratado e o princípio de plena concorrência, conforme interpretado pelo Tribunal de Justiça e descrito no considerando 250. Contudo, embora o quadro da OCDE não seja vinculativo, a Comissão considera que o quadro proporciona orientações úteis às administrações fiscais e empresas multinacionais sobre como assegurar que as disposições em matéria de fixação dos preços de transferência e afetação dos lucros produzem resultados em conformidade com as condições de mercado. Por conseguinte, na medida em que um método de afetação de lucros se afaste das orientações fornecidas por este quadro, faculta uma indicação adicional de que esse método não resulta numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Pelo contrário, é pouco provável que uma decisão fiscal que autorize um método de afetação de lucros que respeite plenamente as orientações facultadas pelo quadro da OCDE em letra e espírito, nomeadamente as orientações sobre a seleção do método de fixação de preços de transferência mais adequado, confira uma vantagem seletiva ao seu beneficiário.

(256) Ao contrário das observações da Irlanda ([175]), a Comissão aplica o princípio de plena concorrência neste contexto não como base para «impor» impostos que, de outro modo, não seriam devidos ao abrigo do sistema de referência, mas como referência para verificar se o lucro tributável de uma sucursal, ao qual é aplicado o regime normal de tributação do lucro das sociedades, é determinado de forma a assegurar que as sociedades integradas não residentes que operam por intermédio de uma sucursal na Irlanda não beneficiam de tratamento favorável ao abrigo desse regime em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência.

(257) Por último, no que se refere à insistência da Irlanda de que o direito fiscal irlandês não permite a aplicação de impostos com base em princípios gerais ([176]), a Comissão recorda que o princípio de plena concorrência que aplica decorre do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça, que é vinculativo para os Estados-Membros e do âmbito do qual os regimes fiscais nacionais não estão excluídos ([177]). Portanto, esse princípio é aplicável independentemente de o Estado-Membro em questão integrar o princípio de plena concorrência no seu sistema jurídico nacional.

([171]) De igual modo, a Apple alega, na sua apresentação de observações sobre a decisão de início do procedimento, pontos 154 e 155, que o exercício de afetação de lucros nos termos da Section 25 do TCA 97 exige que a sucursal seja considerada uma «*entidade autónoma*».

([172]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 38 e seguintes.

([173]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, ponto 228 e seguintes.

([174]) A Comissão já esclareceu na decisão de início do procedimento que não aplicou os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência como fonte de direito, tendo, em vez disso, recorrido aos referidos princípios enquanto documento de referência, referindo-se ao mesmo tempo ao princípio de plena concorrência conforme interpretado pelo Tribunal de Justiça. Com efeito, após descrever os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência e o princípio de plena concorrência, a Comissão afirma ainda, no considerando 57, que «é à luz destas observações gerais que a Comissão apreciará se as decisões fiscais contestadas respeitam o princípio de plena concorrência».

([175]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 43.

([176]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 42, que fazem referência a um acórdão do Supremo Tribunal da Irlanda com a seguinte redação: «Constitui um princípio do Estado de direito devidamente estabelecido que um cidadão não deve estar sujeito a tributação a menos que a linguagem do estatuto tenha imposto a obrigação de forma clara.» (Texaco (Ireland) Ltd./Murphy (Inspector of Taxes) [1991] 2 Irish Reports 449 at 454 (Supreme Court).

([177]) Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03 *Bélgica e Forum 187 ASBLComissão* EU:C:2006:416, n.º 81.

c) **Conclusão: a norma para avaliar se as decisões fiscais contestadas conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE**

(258) À luz das observações anteriores, caso seja possível demonstrar que os métodos de afetação de lucros autorizados pela administração fiscal irlandesa nas decisões fiscais contestadas resultam num lucro tributável da ASI e da AOE na Irlanda que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, deve considerar-se que essas decisões conferem uma vantagem seletiva às referidas sociedades para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, na medida em que conduzem a uma redução da sua obrigação fiscal decorrente do imposto sobre o lucro das sociedades na Irlanda em comparação com sociedades não integradas cuja matéria coletável é determinada pelos lucros que geram em condições de mercado.

(259) Nas secções 8.2.2.2 e 8.2.2.3, a Comissão demonstrará que as decisões fiscais contestadas constituem uma derrogação ao regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, uma vez que os métodos autorizados pelas referidas decisões permitem que a ASI e a AOE determinem o seu lucro anual tributável na Irlanda de uma forma que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência.

(260) Em primeiro lugar, a Comissão considera que a admissão, por parte da administração fiscal irlandesa, do pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e a AOE devem ser afetadas fora da Irlanda, no qual se baseiam os métodos de afetação dos lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas, resulta num lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência ([178]).

(261) Seguindo uma argumentação subsidiária, e sem prejuízo da conclusão do considerando 260, a Comissão considera que, ainda que a administração fiscal irlandesa tivesse agido de forma correta ao admitir o pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE deveriam ser afetadas fora da Irlanda, um pressuposto que a Comissão contesta, os métodos de afetação dos lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas não deixam de resultar num lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, uma vez que esses métodos se baseiam, em qualquer caso, em escolhas metodológicas inadequadas ([179]).

(262) Antes do desenvolvimento de ambas as argumentações, a Comissão observa que as decisões fiscais contestadas foram emitidas na ausência de um relatório sobre a afetação de lucros ou a fixação de preços de transferência elaborado pela Apple. Aquando da apreciação dos pedidos de decisão, a administração fiscal irlandesa dispunha apenas da documentação resumida na secção 2.2.3. A Comissão expressou dúvidas quanto à ausência de um relatório sobre a afetação dos lucros ou a fixação dos preços de transferência na decisão de início do procedimento, que não foram dissipadas. A Irlanda e a Apple só apresentaram relatórios *ad hoc* sobre a afetação dos lucros, elaborados pela PwC e [pelo consultor fiscal da Apple] respetivamente, para justificar os métodos de afetação dos lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas *ex post facto* após a adoção da decisão de início do procedimento por parte da Comissão. Por uma questão de exaustividade, a Comissão analisará ainda as explicações apresentadas nesses relatórios, desde que sejam pertinentes, embora não se encontrassem à disposição da administração fiscal irlandesa à data da emissão das decisões em apreço.

(263) Por último, a Comissão observa que, embora a Irlanda tenha alegado que a Section 25 do TCA 97 não exige que a administração fiscal irlandesa siga as orientações fornecidas pelo quadro da OCDE aquando da emissão de decisões fiscais, os métodos de afetação dos lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas estabelecem uma remuneração para todas as atividades exercidas por essas sucursais ao basearem-se nas despesas de exploração das sucursais irlandesas, em vez de se basearem numa remuneração das transações separadas realizadas por essas sucursais com as respetivas sedes sociais. Ou seja, os métodos unilaterais de afetação dos lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas parecem assemelhar-se a um acordo em matéria de fixação de preços de transferência com base no MMLO, sendo que as despesas de exploração constituem o indicador do nível de lucro, tal como descrito nos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência.

([178]) Ver secção 8.2.2.2.
([179]) Ver secção 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Vantagem seletiva decorrente da admissão, por parte da administração fiscal irlandesa, do pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE devem ser afetadas fora da Irlanda***

(264) Tal como explicado nos considerandos 265 a 321, a Comissão considera que a admissão, por parte da administração fiscal irlandesa, do pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE devem ser afetadas fora da Irlanda, no qual se baseiam os métodos de afetação dos lucros propostos pela Apple e autorizados pelas decisões fiscais contestadas, resulta num lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência.

a) **A afetação de lucros no seio de uma sociedade implica a afetação de ativos, funções e riscos entre as várias partes dessa sociedade**

(265) Nas decisões fiscais contestadas, a administração fiscal irlandesa autorizou métodos unilaterais de afetação dos lucros para a afetação de lucros às sucursais irlandesas da ASI e da AOE. Esses métodos baseiam-se no pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE devem ser totalmente afetadas fora da Irlanda ([180]). Com base nesse pressuposto, o lucro tributável da ASI e da AOE na Irlanda é determinado através da utilização de um método de fixação dos preços de transferência semelhante ao MMLO, sendo as sucursais irlandesas tratadas como «parte testada» e o lucro residual da ASI e da AOE afetado fora da Irlanda ([181]).

(266) A Irlanda alega que, nos termos da Section 25 do TCA 97, apenas tem competência para tributar a parte dos lucros da sucursal proporcional às atividades das sucursais irlandesas e que tal significa que, para efeitos de afetação de lucros, a administração fiscal irlandesa apenas tem de tomar em consideração as atividades que ocorrem nas sucursais irlandesas ([182]). De acordo com a Irlanda, as licenças de PI detidas pela ASI e pela AOE não devem ser afetadas às sucursais irlandesas para efeitos fiscais, uma vez que não existem atividades de gestão associadas a essas licenças nas referidas sucursais ([183]). Ao autorizar um método de cálculo do lucro tributável das sucursais irlandesas com base exclusivamente na perspetiva das sucursais irlandesas, a Irlanda alega que a administração fiscal irlandesa aplicou corretamente a Section 25 do TCA 97 e não conferiu uma vantagem seletiva à ASI nem à AOE.

(267) A Comissão não aceita esta argumentação.

(268) Tal como explicado na secção 8.2.2.1, a aplicação da Section 25 do TCA 97 requer a utilização de um método de afetação dos lucros baseado no princípio de plena concorrência. Quando duas sociedades independentes transacionam entre si, o preço cobrado por essa transação reflete as funções que cada sociedade desempenha nessa relação, tomando em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos por essas sociedades. Portanto, quando sociedades associadas transacionam entre si, para determinar se o preço de uma transação intragrupo é fixado em condições de plena concorrência, é necessário comparar os ativos utilizados, as funções desempenhadas e os riscos assumidos por cada uma dessas sociedades ([184]).

(269) Ao contrário da situação na qual se utilizam preços de transferência para estabelecer condições comerciais entre sociedades distintas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, no caso da afetação de lucros entre diferentes

([180]) Ver, por exemplo, as observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, p. 7, de acordo com as quais «[o gestor da administração fiscal irlandesa que admitiu a base de afetação de lucros de 1991] associou importância fundamental ao facto de que as sucursais irlandesas não tinham quaisquer direitos nem interesse no que se refere às licenças de propriedade intelectual (PI) da Apple, que constituíam uma fonte significativa de rendimento da sociedade.». Ver também excerto da entrevista de 30 de novembro de 1990, reproduzida no considerando 64, que declara que «[o consultor fiscal da Apple] considera que o lucro advém de três fontes: a tecnologia, o marketing e o fabrico. Apenas o elemento relativo ao fabrico é respeitante à sucursal irlandesa.»

([181]) Ver considerando 329.

([182]) Ver considerandos 159 e 200.

([183]) Ver considerandos 113, 185, 195 e 213.

([184]) Ver o ponto 1.42 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010, reproduzido na nota de rodapé 61.

partes da mesma sociedade, a afetação de ativos, funções e riscos não é um dado adquirido, sendo determinada através do exercício de afetação de lucros. Tal deve-se ao facto de que, no caso da afetação de lucros no seio de uma sociedade, nenhuma das suas partes constitutivas dispõe de personalidade jurídica separada nem se pode considerar que alguma dessas partes detenha separadamente os ativos ou seja responsável pelos passivos dessa sociedade. Em vez disso, é a sociedade como um todo, composta pelas suas partes constitutivas, que detém ativos e é responsável perante os credores. Com efeito, um credor de tal sociedade teria, como garantia, um possível direito sobre todos os ativos da sociedade no caso da sua insolvência, independentemente de esses ativos terem sido internamente afetados, ou para efeitos fiscais, à sede social ou a uma sucursal específica da sociedade.

(270) Além disso, nesses casos, não é possível observar diretamente, de forma fiável, a propriedade de ativos na contabilidade oficial dessa sociedade ([185]). Embora a presença física de pessoal ou ativos numa jurisdição específica, como a localização de uma fábrica, possa indicar a afetação adequada desses ativos no seio de uma sociedade, não é possível observar de forma física os ativos incorpóreos de que a sociedade é proprietária ou detentora, tais como licenças de PI e, por conseguinte, a sua afetação para efeitos fiscais é mais difícil. De igual modo, uma vez que não podem existir disposições contratuais entre duas partes da mesma sociedade, não é possível determinar contratualmente a propriedade de ativos (corpóreos ou incorpóreos) no seio dessa sociedade.

(271) Consequentemente, uma vez que as sucursais irlandesas da ASI e da AOE não dispõem de personalidade jurídica distinta das sociedades a que pertencem, não se pode considerar que essas sucursais ou qualquer outra parte dessas sociedades, designadamente as respetivas sedes sociais, detenham separadamente os ativos ou sejam responsáveis pelos passivos das referidas sociedades. Por conseguinte, não é possível considerar que as sedes sociais da ASI e da AOE ou as respetivas sucursais irlandesas detenham separadamente licenças de PI da Apple. Pelo contrário, em cada caso é a sociedade como um todo, constituída pelas suas várias partes, que detém as licenças de PI.

(272) A fim de assegurar que a afetação de lucros a uma sucursal resulta numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, deve tomar-se em consideração o facto de que os ativos, os riscos, o capital e os direitos, bem como as obrigações decorrentes das transações entre essa sucursal e as restantes partes da mesma sociedade pertencem à sociedade como um todo e não apenas a uma parte ([186]). Os lucros a afetar a uma sucursal são os lucros que essa sucursal teria obtido em condições de plena concorrência, nomeadamente nas suas relações comerciais com as restantes partes da sociedade, como se fosse uma empresa distinta e independente a exercer as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, tomando em consideração os ativos utilizados, as funções exercidas e os riscos assumidos pela sociedade por intermédio da sua sucursal e das restantes partes da sociedade.

([185]) Contudo, é possível estabelecer contas separadas para efeitos de comunicação interna, embora não constituam uma delimitação juridicamente vinculativa dos possíveis direitos sobre os ativos, nem seja necessário realizar uma auditoria ou verificação externa de tais contas. Porém, no caso em apreço, esta delimitação indicativa e interna não existia ou não foi apresentada à Irlanda à data do pedido das decisões fiscais contestadas. O facto de a ASI não comunicar contas separadas à administração fiscal irlandesa no que se refere à sede social e à sucursal foi confirmado pela Irlanda. Também foi este o caso no que se refere à AOE. Ver considerando 101.

([186]) Ver também a secção B-3, alínea i), ponto 14, p. 14 do Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010: «Uma vez que entre empresas não associadas, a determinação da empresa que detém os ativos e da empresa que suporta os riscos é efetuada mediante contratos juridicamente vinculativos ou outras disposições jurídicas determináveis. São aplicáveis considerações semelhantes às empresas associadas, desde que esses contratos ou disposições jurídicas representem a realidade subjacente […]. De igual modo, no contexto de uma empresa separada, em geral, não surgem questões relacionadas com a determinação da empresa que possui o capital. Por outro lado, a posição factual e jurídica no contexto de um estabelecimento estável é que não existe uma única parte de uma empresa que detenha legalmente os ativos, assuma os riscos, possua o capital ou celebre contratos com empresas separadas. Portanto, a posição jurídica é inútil no contexto de um estabelecimento estável, uma vez que o artigo 7.º, n.º 2, exige que o estabelecimento estável seja tratado como se fosse uma empresa separada e independente, que exerce as suas próprias funções, assume o seu próprio risco e detém ou utiliza ativos por si própria. É, portanto, necessário, nos termos do princípio de plena concorrência do artigo 7.º, desenvolver um mecanismo para a afetação de riscos, da propriedade económica de ativos e capital ao estabelecimento estável hipoteticamente separado e independente, para associar ao estabelecimento estável hipoteticamente separado e independente os direitos e obrigações decorrentes das transações entre empresas separadas e a empresa da qual o estabelecimento estável faz parte e para reconhecer e determinar a natureza das relações comerciais (ou seja, os equivalentes intra-empresa de transações entre empresas separadas) entre o estabelecimento estável hipoteticamente separado e outras partes da empresa da qual o estabelecimento estável faz parte.», p. 14.

(273) A Irlanda parece reconhecer ([187]), tal como a Apple ([188]), que a administração fiscal irlandesa, aquando da determinação do lucro tributável de uma sociedade não residente nos termos da Section 25 do TCA 97, deve tomar em consideração os ativos, as funções e os riscos da sua sucursal irlandesa. De igual modo, a Apple admite que o exercício de afetação de lucros nos termos da Section 25 do TCA 97 exige que a sucursal seja considerada uma «*entidade autónoma*» ([189]). Todavia, ao contrário da abordagem sugerida pela Irlanda no considerando 266, para assegurar que um método de afetação de lucros a uma sucursal irlandesas resulta numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, cabia à administração fiscal irlandesa verificar se a afetação das licenças de PI da Apple fora do território irlandês, em vez da afetação às respetivas sucursais irlandesas, poderia ter sido acordada num contexto de plena concorrência. Mais especificamente, quando deparada com o pedido de validação de métodos propostos pela Apple para a afetação de lucros às sucursais irlandesas da ASI e da AOE, cabia à administração fiscal irlandesa, em primeiro lugar, examinar adequadamente os ativos utilizados, as funções exercidas e os riscos assumidos por essas sociedades através das suas sucursais irlandesas e das restantes partes dessas sociedades.

(274) A Irlanda e a Apple discordam, alegando que, em consonância com o princípio de territorialidade, apenas os lucros decorrentes das atividades da ASI e da AOE na Irlanda podem ser tributados. Por conseguinte, as competências da Irlanda em matéria de tributação limitam-se ao rendimento de origem irlandesa da sociedade, tal como previsto na Section 25 do TCA 97 ([190]). A Comissão concorda com essa descrição do princípio de territorialidade. Contudo, o princípio de territorialidade, que a Comissão não coloca em causa, é relativo ao direito à tributação. Esse princípio não invalida a necessidade de uma administração fiscal determinar a afetação dos ativos utilizados, das funções exercidas e dos riscos assumidos por uma sociedade não residente por intermédio da sua sucursal e das restantes partes da sociedade, designadamente da PI detida pela sociedade como um todo, para efeitos de determinação do montante de tal rendimento de origem que resulte numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Com este argumento, a Irlanda e a Apple parecem confundir o princípio de territorialidade da tributação do rendimento de origem das sucursais irlandesas com diligências para recolher informações factuais sobre as operações da ASI e da AOE a fim de assegurar uma afetação de ativos, funções e riscos em condições de plena concorrência no seio dessas sociedades com o objetivo de determinar o seu lucro tributável na Irlanda. Ao verificar se um método de afetação dos lucros de uma sociedade não residente resulta numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, não são aplicáveis quaisquer limites territoriais à recolha de informações.

(275) Ao descrever onde a PI da Apple é gerida ou a quem as licenças de PI da Apple devem ser atribuídas, tanto o pedido de decisão como as observações posteriores apresentadas pela Irlanda e pela Apple contêm a indicação de que a PI é gerida fora do território irlandês ([191]). É feita referência a atividades realizadas pelas sedes sociais da ASI e da AOE, por um lado, e às funções e atividades económicas exercidas pela Apple Inc., por outro, designadamente às atividades exercidas por executivos da Apple nos EUA. Todavia, uma vez que a maioria dos membros do conselho de administração da ASI e da AOE está sediada nos EUA e, ao mesmo tempo, é empregada pela Apple Inc ([192])., não é claro se as atividades referidas são atribuídas às sedes sociais da ASI e da AOE ou à Apple Inc.. A Comissão examinará o impacto de ambos os cenários sobre a afetação de lucros às respetivas sucursais irlandesas da ASI e da AOE nos considerandos 276 a 307 e nos considerandos 308 a 318, respetivamente.

([187]) A Irlanda explicou que a aplicação da Section 25 do TCA 97 exige que a administração fiscal irlandesa formule juízos tomando em consideração os factos e circunstâncias específicos de cada caso, que podem incluir «as funções exercidas por qualquer sucursal, o seu interesse (se existente) nos ativos da sociedade, a natureza e o nível de quaisquer riscos assumidos pela sucursal, e a contribuição global da sucursal para os lucros da sociedade.» Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 21.

([188]) A Apple alega na suas observações sobre a decisão de início do procedimento, pontos 154 e 155, que o exercício de afetação de lucros ao abrigo da Section 25 do TCA 97 é realizado com base nos seguintes critérios: «i) as atividades da sucursal (nomeadamente, as funções exercidas, os ativos detidos e os riscos suportados pela sucursal), ii) o valor gerado por essas atividades e os custos reais suportados pela sucursal, e iii) uma comparação com outras sociedades num setor ou indústria comparável.» De acordo com a Apple, estes princípios fundamentais determinaram a aplicação da Section 25 do TCA 97 à data das decisões fiscais contestadas e continuam a ser aplicáveis atualmente. Ver também o parecer [do consultor da Apple], tal como descrito no considerando 204.

([189]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, pontos 154 e 155.

([190]) Carta da Irlanda de 4 de maio de 2015, p. 4.

([191]) Ver, por exemplo, considerandos 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 e 210.

([192]) Ver considerando 114.

b) **Afetação de ativos, funções e riscos entre uma sucursal com uma gama de atividades comerciais e uma sede social sem presença física e funcionários**

(276) A ASI e a AOE estão constituídas na Irlanda. Todavia, nos termos da Section 23A do TCA 97, a ASI e a AOE não eram residentes fiscais na Irlanda durante o período em que as decisões contestadas se encontravam em vigor. Antes da sua alteração pelo Finance Act 2013, a Section 23A do TCA 97 permitia que as sociedades constituídas na Irlanda fossem consideradas sociedades não residentes para efeitos fiscais na Irlanda, desde que se cumprissem determinadas condições. Uma vez que tanto a ASI como a AOE eram controladas em última instância por uma sociedade residente num país signatário de uma convenção fiscal, nomeadamente pela Apple Inc., que é residente fiscal nos EUA, e, dado que ambas as sociedades exerciam uma atividade comercial na Irlanda através das respetivas sucursais e eram geridas e controladas fora do território irlandês, a ASI e a AOE eram consideradas sociedades não residentes na Irlanda ao abrigo da exceção comercial constante da Section 23A do TCA 97 ([193]). A esse respeito, a Apple apresentou a residência fiscal da ASI e da AOE como sendo «em lado nenhum» ([194]), ao passo que a Irlanda considerou que as duas sociedades eram «funcionalmente geridas e controladas» nos EUA ([195]). Tal como explicado n considerando 52, durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor, a ASI e a AOE seriam mais convenientemente descritas como «apátridas» para efeitos de residência fiscal.

(277) Contrariamente à alegação da Irlanda ([196]), a investigação da Comissão não examinou a compatibilidade da Section 23A do TCA 97 com as regras em matéria de auxílios estatais, nem a ausência de residência fiscal da ASI e da AOE decorrente de uma aplicação dessa disposição ao abrigo das referidas regras. Também não examinou se a estrutura e configuração das sociedades do grupo Apple na Irlanda cumprem as regras em matéria de auxílios estatais. Em vez disso, tal como explicado no considerando 39, a sua investigação debruçou-se sobre as decisões fiscais contestadas e se os métodos de afetação de lucros autorizados pela administração fiscal irlandesa nessas decisões resultaram na concessão de auxílios estatais.

(278) Contudo, a Comissão salienta que o excerto das contas auditadas da ASI reproduzido no seu relatório anual relativo a 2007, e na Figura 6 da presente decisão, parece partir do princípio de que o lucro contabilístico global da ASI está sujeito à taxa normal de imposto sobre as sociedades na Irlanda de 12,5 % aplicável ao rendimento comercial. Além disso, a nota explicativa do cálculo pormenorizado da carga fiscal apresentada na Figura 6 esclarece que «[a] atual carga fiscal é inferior à taxa normal de imposto na Irlanda. […]» ([197]). Por outras palavras, a Apple parece ter utilizado o lucro contabilístico global da ASI como matéria coletável para efeitos do cálculo da sua obrigação fiscal decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda, ter aplicado os meios de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas a fim de reduzir essa matéria coletável, e ter admitido que

([193]) Ver considerando 50. Na sua apreciação da prática decisória da Irlanda em matéria de afetação de lucros à sucursal de uma sociedade não residente (ver considerandos 384 a 396), a Comissão identificou situações de outras sociedades constituídas na Irlanda, mas não residentes para efeitos fiscais nesse território, com residência fiscal na jurisdição onde as referidas sociedades seriam geridas e controladas. Indicou-se que a residência fiscal de sociedades constituídas na Irlanda era, por exemplo, em […] (ver sociedade [I]) e em […] (Ver sociedade [D]). Em alguns casos, a residência fiscal não foi especificada nos pedidos de decisão.

([194]) O diretor-geral da Apple afirmou «Entendo que não existe residência fiscal para nenhuma das três filiais que acabou de mencionar [AOI, ASI e AOE]» na audição «Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2» (Apple Inc.) do Permanent Subcommittee on Investigations do Senado dos EUA, 21 de maio de 2013, p. 45. Ver também a Figura 7 da presente decisão, que reproduz um excerto do relatório anual relativo a 2012 da ASI, que declara que «*[a] sociedade não é residente fiscal em nenhuma jurisdição*».

([195]) Ver considerandos 51, 112 e 200. Ver também as declarações de Tim Cook, diretor-geral da Apple e de Phillip Bullock, Chefe das Operações Fiscais, Apple Inc., em: Audição «Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2» (Apple Inc.) do Permanent Subcommittee on Investigations do Senado dos EUA, 21 de maio de 2013, p. 41.

([196]) Ver considerandos 199 e 200.

([197]) Ao apresentar o cálculo da carga fiscal, a Apple começa por tomar em consideração o lucro contabilístico global da ASI (no exercício de 2007, aproximadamente 1 844 milhões de USD) e aplicar a taxa de imposto irlandesa de 12,5 % aplicável ao rendimento comercial a esse lucro global para obter um imposto sobre as sociedades teórico devido pela ASI na Irlanda (cerca de 230 milhões de USD). Em seguida, acrescenta a esse montante a carga fiscal relacionada com as receitas com juros tributadas à taxa de 25 %. Ao montante de imposto teórico resultante em dívida de acordo com a taxa normal de imposto na Irlanda, a Apple deduz um montante definido de forma a reduzir o montante teórico da carga fiscal para o nível da carga fiscal autorizado pelas decisões fiscais contestadas para a sucursal irlandesa da ASI (cerca de 8,9 milhões de USD). Esta dedução de um montante de cerca de 224 milhões de USD é apresentada como um ajustamento para tomar em consideração «rendimento tributado a taxas inferiores».

o imposto irlandês sobre as sociedades devido pela ASI fosse inferior ao geralmente aplicado às sociedades sujeitas a tributação na Irlanda ([198]).

(279) Tendo salientado o que precede, a fim de determinar se os métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas conferem uma vantagem seletiva (e, por conseguinte, auxílios estatais) a sociedades como a ASI e a AOE, é necessário determinar se esses métodos resultam num lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência ([199]). Isso depende de esses métodos se aproximarem de forma fiável do nível de lucro que as sucursais irlandesas dessas sociedades teriam obtido em condições de plena concorrência, designadamente nas suas relações comerciais com as restantes partes das respetivas sociedades, como se fossem empresas separadas e independentes a exercer as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares ([200]). Dado que, durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor, a ASI não tinha quaisquer outras sucursais fora do território irlandês e a única outra sucursal da AOE fora da Irlanda era em Singapura, e essa sucursal nunca foi apresentada pela Irlanda nem pela Apple como exercendo funções geradoras dos lucros globais da AOE, a admissão, por parte da administração fiscal irlandesa, do pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple deveriam ser afetadas fora da Irlanda resultou na sua afetação às sedes sociais da ASI e da AOE para efeitos fiscais.

(280) Por conseguinte, antes de autorizar métodos de afetação de lucros baseados no pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple deveriam ser afetadas fora da Irlanda, a administração fiscal irlandesa deveria ter examinado se essa afetação no seio da ASI e da AOE poderia ter sido acordada num contexto de plena concorrência entre duas sociedades não filiadas numa situação semelhante à das sucursais irlandesas e das sedes sociais da ASI e da AOE. Para tal, cabia à administração fiscal irlandesa confirmar se essas licenças deveriam efetivamente ser afetadas fora da Irlanda, tomando em consideração os ativos utilizados, as funções exercidas e os riscos assumidos por essas sociedades por intermédio das sucursais irlandesas e das respetivas sedes. Tal como demonstrado nos considerandos 281 a 293, se a administração fiscal irlandesa tivesse efetuado tal apreciação, deveria ter concluído que a ausência de atividades relacionadas com a PI da Apple ao nível das respetivas sedes sociais significava que essas licenças deveriam ser afetadas às sucursais irlandesas para efeitos fiscais, que era a única consequência possível da não afetação dessas licenças às sedes sociais.

(281) Com base nos factos apresentados à Comissão ([201]), afigura-se que, durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor, as sedes sociais da ASI e da AOE existiam apenas no papel, uma vez que a ASI e a AOE não tinham presença física nem funcionários fora da Irlanda durante esse período. Na ausência de funcionários, as únicas pessoas que poderiam ter assegurado as funções das sedes sociais teriam sido os membros do seu conselho de administração.

(282) A Apple alega em várias ocasiões que os conselhos de administração da ASI e da AOE asseguravam as funções de gestão da PI ([202]). Todavia, os únicos elementos de prova apresentados relativamente às atividades exercidas pelo conselho de administração da ASI e da AOE durante o período em que as decisões fiscais contestadas se

([198]) Segue-se um processo semelhante para obter o imposto sobre as sociedades devido pela sucursal irlandesa da ASI na Figura 7, mas a Apple aplica uma taxa de imposto sobre o rendimento das sociedades de [1-5] % ao lucro contabilístico global da ASI. O valor de [1-5] % é apresentado como a carga fiscal média de todas as jurisdições nas quais a ASI exerce atividades. Não são apresentados quaisquer pormenores ou esclarecimentos adicionais quanto ao cálculo desta percentagem de [1-5] % pela Apple. Não parece possível reconciliar a percentagem de [1-5] % com qualquer carga fiscal média aplicável nas jurisdições onde a ASI exerce atividades, uma vez que a ASI apenas tem presença tributável na Irlanda.

([199]) Ver considerando 258.

([200]) Ver considerando 272.

([201]) A par da ausência de funcionários, a ausência de um estabelecimento estável e de referência a quaisquer instalações de escritórios distintas da Apple Inc.

([202]) Ver considerandos 113, 163, 189, 205 e 210.

encontravam em vigor são as decisões tomadas nas reuniões dos conselhos de administração, que são refletidas nas atas ao longo do período pertinente, apresentadas à Comissão no decurso da investigação e ilustradas no Quadro 4 e no Quadro 5 da presente decisão. Essas atas não demonstram que os conselhos de administração da ASI e da AOE tenham desempenhado papéis ativos e fundamentais no que se refere à gestão e ao controlo efetivos das licenças de PI da Apple. Numa apresentação de observações à Comissão que descreve os debates realizados nessas reuniões do conselho de administração, a própria Apple não identificou quaisquer debates relativos a PI nas atas em questão aquando do resumo das atividades dos conselhos de administração ([203]).

(283) Também se encontram percetivelmente ausentes das atas quaisquer debates sobre decisões relativas à celebração ou alteração do APC. Tal como explicado na secção 2.5.4, o APC foi alterado várias vezes desde 1991, sobretudo em 2009. Ao contrário da alegação efetuada pela Irlanda de que os conselhos de administração da ASI e da AOE tomaram as decisões fundamentais relativas à participação no APC e também ao financiamento dos custos significativos decorrentes da participação nesse acordo ([204]) e da alegação efetuada pela Apple de que os conselhos de administração tomaram decisões relativas a várias alterações ao APC ([205]), as atas das reuniões do conselho de administração não registam qualquer debate sobre a alteração de 2009 nem qualquer outro debate respeitante ao APC ou à PI da Apple ([206]), até ao debate sobre a nova estrutura da Apple na Irlanda no final de 2014 ([207]).

(284) Com efeito, durante todo o período compreendido entre 1980 e 2015 para o qual foram apresentadas atas à Comissão, estas demonstram a plena ausência de qualquer debate sobre o APC, até à ata da reunião do conselho de administração da […] em agosto de 2014. Essa reunião do conselho de administração da […] foi a primeira vez que […]. Contudo, ainda que se referisse ao APC, a ata indica a participação de outras pessoas que debatem o APC em nome da ASI e da AOE, que não eram membros do conselho de administração da ASI nem da AOE e que não estavam presentes na reunião em questão ([208]). De qualquer modo, é evidente a partir de todas as atas examinadas pela Comissão que os conselhos de administração da ASI e da AOE só começaram a debater o APC no final de 2014, […], e não quando […] as decisões fiscais contestadas aplicáveis estavam em vigor ([209]).

(285) As atas das reuniões do conselho de administração apresentadas à Comissão demonstram que os conselhos não participaram em debates estratégicos antes dos debates sobre a nova estrutura da Apple da Irlanda, em consequência dos quais, de acordo com a Apple, a decisão de 2007 deixou de ser aplicada para determinar os

([203]) A Apple resumiu o parecer [do consultor da Apple] no que se refere às atividades das reuniões dos conselhos de administração do seguinte modo: «As atas dos conselhos de administração da AOE/ASI […] demonstram a tomada de decisões no que se refere a questões de importância estratégica fundamental para a AOE/ASI, designadamente no respeitante a i) questões financeiras, tais como decisões de investimento, autoridade em matéria de contas bancárias e questões relacionadas com a conservação do capital; ii) análise e aprovação das demonstrações financeiras; e iii) delegação de autoridade dentro de determinados parâmetros a respeito das atividades comerciais, sendo que todas ocorreram nos EUA e não na Irlanda.» Apresentação de 7 de setembro de 2015, p. 7; ver considerando 205.

([204]) Ver carta da Irlanda, de 4 de maio de 2015, p. 3.

([205]) Ver considerando 113.

([206]) Os debates realizados nas reuniões dos conselhos de administração da ASI e da AOE de agosto de 2013, nas quais teriam sido concedidas procurações relativas à proteção da PI, dizem respeito a uma atividade relacionada com a PI que, de acordo com o APC, a ASI e a AOE não conseguiam assegurar. Portanto, delegar tais atividades em funcionários do grupo nos EUA não era, em princípio, necessário, uma vez que apenas a Apple Inc. estava autorizada a proteger a PI nos termos do APC, mesmo na ausência de qualquer delegação. Ver considerando 127.

([207]) Ver secção 2.5.7.

([208]) As atas indicam que […]. Ver ata da reunião do conselho de administração da ASI em […] de agosto de 2014, p. 7.

([209]) Ver considerando 136.

lucros anuais tributáveis da ASI e da AOE na Irlanda. O resumo das atas apresentado no Quadro 4 e no Quadro 5 ilustra os debates ocorridos ao longo do período compreendido entre janeiro de 2009 e setembro de 2011 no caso da ASI e entre dezembro de 2008 e setembro de 2011 no caso da AOE ([210]). Com a exceção de uma decisão empresarial relativa à transferência de ativos da sucursal de Singapura da AOE para outra sociedade do grupo Apple ([211]), as atas revelam que os debates realizados nos conselhos de administração da ASI e da AOE consistiram sobretudo em tarefas administrativas, ou seja, aprovação de contas e recebimento de dividendos ([212]) e não em funções ativas ou fundamentais no que diz respeito à gestão das licenças de PI da Apple.

(286) A Irlanda alega que as decisões empresariais não são tomadas em território irlandês ([213]). Contudo, as atas das reuniões dos conselhos de administração da ASI e da AOE indicam que várias funções, nomeadamente a totalidade das funções dos conselhos de administração, foram ocasionalmente externalizadas a funcionários da Apple sediados na Irlanda ([214]). Por conseguinte, a Irlanda não pode alegar que nenhuma função importante foi exercida na Irlanda. De qualquer modo, as atas das reuniões dos conselhos de administração da ASI e da AOE permitem a identificação e delimitação exatas das atividades das sedes sociais, o que não se verifica no caso das atividades exercidas nas sucursais irlandesas, sendo que cada uma delas emprega centenas de funcionários que exercem atividades em domínios diferentes.

(287) A Apple alega que as atividades dos conselhos de administração da ASI e da AOE foram asseguradas de «inúmeras formas» ([215]), sem especificações adicionais. Porém, uma vez que, neste contexto, «inúmeras» parece referir-se a um conjunto indefinido e incontável de elementos, cuja verificação e delimitação não foi, por conseguinte, possível, um método de afetação de lucros que se baseia em tais elementos indefinidos não pode ter como consequência um resultado baseado no mercado, em virtude de não ser possível realizar uma avaliação em condições de concorrência de forma objetiva. De qualquer modo, uma vez que a maioria dos membros dos conselhos de administração da ASI e da AOE está sediada nos EUA e, ao mesmo tempo, é empregada pela Apple Inc., se essas atividades fossem significativas, em princípio, considerar-se-ia que a ASI e a AOE tinham estabelecimento estável nos EUA. O mesmo é aplicável às alegadas atividades das sedes sociais da ASI e da AOE fora das reuniões dos conselhos de administração. No caso da ASI, a Comissão observa ainda que os membros do seu conselho de administração não são remunerados e, partindo do princípio de que os membros do conselho de administração são remunerados em condições de mercado, esse facto confirma igualmente que a sua atividade não tem valor para a sede social da ASI.

(288) Para além de as sedes sociais não exercerem funções ativas nem fundamentais no que diz respeito à gestão das licenças de PI da Apple, também não tiveram capacidade para desempenhar tais funções durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor. Com efeito, as atividades de gestão a desempenhar em relação à PI da Apple, tal como descritas nas observações da Apple (nomeadamente que PI comercializar,

([210]) O quadro de síntese apresentado pela Irlanda em 22 de abril de 2016 enumera 57 reuniões do conselho de administração da ASI que ocorreram entre a primeira reunião do conselho de administração da ASI em 5 de abril de 1990 e o final do período contabilístico de 2014 (27 de setembro de 2014 de acordo com a contabilidade oficial). Além disso, a Apple não apresentou os resumos das reuniões dos conselhos de administração realizadas entre 2006 e 2012 apresentados ao Senado dos EUA. A Apple fez referência ao resumo na apresentação de observações de 15 de abril de 2015 (ver carta da Apple de 22 de abril, p. 18). Com efeito, a síntese apresentada pela Irlanda sob a forma de quadro não enumera 30 reuniões dos conselhos de administração no período compreendido entre 2006 e 2012, para as quais a Irlanda apresentou atas no mesmo dia, 22 de abril de 2016. A Irlanda apresentou atas de três reuniões adicionais do conselho de administração que teriam ocorrido durante este período em 24 de maio de 2016. Por último, o quadro das reuniões do conselho de administração da ASI apresentado pela Apple ao Senado dos EUA e apresentado pela Irlanda à Comissão em 15 de abril de 2015 enumera cinco reuniões adicionais do conselho de administração da ASI que ocorreram entre 2006 e 2010, relativamente às quais a Irlanda não apresentou atas à Comissão. Por conseguinte, o número de todas as reuniões dos conselhos de administração ascende a 90, com base nas atas fornecidas à Comissão e a 92, se todas as reuniões dos conselhos de administração enumeradas na apresentação de observações ao Senado dos EUA ocorreram efetivamente (não foram apresentadas atas para as reuniões de janeiro de 2008 nem de outubro de 2009 enumeradas na apresentação de observações ao Senado dos EUA). Em ambos os casos, no que se refere ao período compreendido entre 1990 e o final de setembro de 2014, os conselhos de administração realizaram, em média, menos de quatro reuniões por ano. Além disso, com base nas informações apresentadas pela Irlanda em 22 de abril de 2016, não ocorreram reuniões dos conselhos de administração entre 1993 e 1997, sendo as decisões adotadas exclusivamente através de resoluções escritas do conselho de administração. Com base nas informações apresentadas em 22 de abril de 2016, tal ter-se-á verificado igualmente em 2008.

([211]) Contudo, a referência a esta decisão empresarial parece registar apenas a transferência como tal, que não está relacionada com a gestão de PI, constituindo uma mera reorganização das atividades e parece não ter ocorrido qualquer debate sobre o preço ou as condições da transferência no conselho de administração.

([212]) O que precede é confirmado pelo parecer [do consultor fiscal da Apple], ver considerando 205.

([213]) Ver ponto 12 das observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento de 5 de setembro de 2014.

([214]) Ver, por exemplo, a reunião de 22 de junho de 2010 do conselho de administração da ASI e a reunião de 20 de julho de 2009 da AOE, Quadro 4 e Quadro 5, respetivamente. Em ambas as reuniões, foram delegadas procurações em C. Kearney e M. O'Sullivan, que são funcionários da Apple sediados na Irlanda, de acordo com as informações constantes da contabilidade oficial das filiais da Apple sediadas na Irlanda. Ver também a ata da reunião de 15 de novembro de 2010 do conselho de administração da AOE que afirma que «David O'Connell, gestor das instalações da Apple Cork, tinha participado em negociações em nome da sociedade [AOE] em conjunto com os advogados locais responsáveis pela transferência de propriedade para a sociedade [AOE], […], em relação à locação de espaço de armazém adicional conveniente para as instalações na Apple Cork […] a fim de facilitar a expansão da produção.»

([215]) Ver considerando 113.

como fabricar produtos e a conceção de campanhas de *marketing*, bem como decisões sobre os montantes de investimento em I&D que as sociedades devem disponibilizar) ([216]), exigem uma gestão ativa e não podem ser asseguradas através de decisões ocasionais do conselho de administração. Portanto, não poderiam ser exercidas pela ASI e pela AOE fora das suas sucursais irlandesas, uma vez que as sedes sociais não tinham capacidade para tomar decisões de gestão ativa na ausência de funcionários.

(289) Mais fundamentalmente, muitas das funções e dos riscos enumerados no APC, resumidos na Figura 8 e na Figura 9 da presente decisão ([217]), só poderiam ter sido exercidos e assumidos pelas sucursais irlandesas e não pelas sedes sociais. Por exemplo, o controlo da qualidade dos produtos não pode ser efetuado por uma sede social sem funcionários. De igual modo, a gestão das instalações de I&D não se afigura possível sem funcionários. Uma vez que essas funções e riscos serão exercidos e assumidos nos termos do APC, e a ASI e a AOE são partes no APC, este não pode ser efetivamente executado, a menos que as sucursais irlandesas participem na sua execução ([218]).

(290) A Apple alega, com base no relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple], que também afeta licenças de PI da Apple fora da Irlanda, que a ASI e a AOE são capazes de tomar as decisões estratégicas necessárias para reduzir a exposição da sociedade ao risco no decurso das suas atividades normais fora das sucursais irlandesas ([219]). É, todavia, evidente que, fora das suas sucursais irlandesas, a ASI e a AOE não conseguem controlar o risco comercial na ausência de funcionários. Não se deve, para efeitos fiscais, afetar um risco a uma parte de uma sociedade que não esteja em condições de gerir, controlar e acompanhar o referido risco ([220]). O que precede reflete a realidade económica de que um operador económico racional não confiaria um risco a uma contraparte que não está em condições de assumir e gerir tal risco. A esse respeito, e tal como explicado mais pormenorizadamente nos considerandos 308 a 318, a Comissão não pode admitir a argumentação estabelecida no relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] nem o estudo *ad hoc* [do segundo consultor da Apple], ambos apresentados pela Apple, que incluem funções desempenhadas pela Apple Inc. na apreciação da afetação do lucro da ASI e da AOE. As sucursais irlandesas da ASI e da AOE não são sucursais da Apple Inc., dado que esta última constitui uma entidade jurídica distinta que regista lucros separadamente dos lucros da ASI e da AOE.

(291) Tomando em consideração a inexistência de atividades ao nível das sedes sociais, para efeitos fiscais, só é possível afetar corretamente às sedes sociais riscos limitados suscetíveis de serem controlados através de reuniões ocasionais do conselho de administração. Tal como salientado no considerando 285, as atas das reuniões dos conselhos de administração examinadas pela Comissão dizem sobretudo respeito a debates sobre decisões de financiamento, tais como decisões relativas à distribuição de dividendos e decisões relativas à gestão de tesouraria. No que se refere a estas últimas, ambas as sociedades obtêm receitas com juros decorrentes da gestão passiva da liquidez, que foi externalizada pelos seus conselhos de administração à Braeburn, tal como demonstrado nas atas das reuniões dos conselhos de administração ([221]). Uma vez que tais funções de gestão passiva não exigem uma gestão corrente ativa e a gestão da liquides não constitui uma atividade principal da ASI e da AOE, a Comissão admite que as receitas com juros da ASI e da AOE obtidas a partir dessa função de gestão passiva sejam afetadas às sedes sociais para efeitos fiscais.

(292) Em contrapartida, ao contrário do pressuposto infundado validado pelas decisões fiscais contestadas, a PI gerida de forma ativa, como as licenças de PI da Apple que a ASI e a AOE têm o direito de explorar ao abrigo do APC, não deveria ter sido afetada às sedes sociais da ASI e da AOE. Em determinados anos, não ocorreram reuniões presenciais do conselho de administração: o conselho de administração limitou-se a adotar resoluções escritas, o que limita o processo decisório do conselho de administração e a capacidade das sedes sociais para tomar

([216]) Ver considerando 163.
([217]) Ver considerando 122.
([218]) De acordo com a Apple, os quadros constantes do anexo do APC não enumeram as atividades que cada participante exercia efetivamente, mas sim as atividades que cada participante tinha autorização para exercer, ver considerando 124. Esta interpretação *ex post* do APC pela Apple não é confirmada pelo texto do APC, que não contém qualquer qualificador ou limitação desse tipo.
([219]) Ver considerando 167.
([220]) Tal como igualmente explicado no ponto 1.49 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010, «um fator a tomar em consideração na análise da substância económica de uma alegada afetação de riscos é a consequência de tal afetação em transações efetuadas em condições de plena concorrência. Em geral, nas transações em condições de plena concorrência, faz sentido que seja afetada às partes uma maior percentagem dos riscos sobre os quais têm relativamente mais controlo.»
([221]) Ver considerando 108.

decisões de gestão ativa. Nas raras ocasiões em que o conselho de administração debateu as atividades de distribuição ou de fabrico da ASI, as atas referem-se sistematicamente a debates anteriores entre a ASI e outras partes ([222]).

(293) Em suma, se a administração fiscal irlandesa tivesse confirmado adequadamente se as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e a AOE deveriam ser afetadas fora da Irlanda antes de autorizar métodos de afetação dos lucros com base nesse pressuposto, deveria ter concluído que as sedes sociais da ASI e da AOE não controlavam nem geriam, nem estavam em condições de controlar ou gerir, as licenças de PI da Apple de forma a obter o tipo de rendimento registado por essas sociedades. Consequentemente, as sucursais irlandesas da ASI e da AOE, se fossem sociedades separadas e independentes a exercer as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tomando em consideração os ativos utilizados, as funções exercidas e os riscos assumidos por essas sociedades através das suas sucursais e das respetivas sedes sociais, não teriam aceitado um método de afetação de lucros com base nesse pressuposto, que resulta na afetação de todos os lucros da ASI e da AOE para além de uma margem de lucro limitada sobre uma base de custos reduzida às sedes sociais e não a essas sucursais.

(294) Tal como demonstrado nos considerandos 281 a 292, as informações necessárias para estabelecer essa conclusão encontravam-se à disposição da administração fiscal irlandesa ou poderiam ter-lhe sido disponibilizadas durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor ([223]). Essas informações estabelecem de forma fiável e direta que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE não deveriam ter sido afetadas às sedes sociais para efeitos fiscais. Ao contrário das alegações efetuadas pela Irlanda ([224]), essas informações não deveriam ter sido ignoradas aquando da afetação de lucros às sucursais irlandesas, uma vez que permitem que a administração fiscal irlandesa conclua de modo mais fiável se os métodos de afetação de lucros propostos pela Apple resultam numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, em vez de se basear exclusivamente nas informações sobre as atividades das sucursais irlandesas.

(295) De qualquer modo, ainda que se admitisse o argumento da Irlanda de que o exercício de afetação de lucros deveria tomar em consideração apenas os ativos utilizados, as funções exercidas e os riscos assumidos pelas sucursais irlandesas, o que a Comissão contesta, a administração fiscal irlandesa devia, pelo menos, ter confirmado que as licenças de PI da Apple não deveriam ser afetadas às sucursais irlandesas da ASI e da AOE para efeitos fiscais. Tal como explicado nos considerandos (296) a (304), uma vez que essas sucursais foram apresentadas à administração fiscal irlandesa como assegurando as funções para as quais a utilização das referidas licenças era essencial e dado que existiam indícios de que essas sucursais asseguravam efetivamente funções relacionadas com PI fundamentais no desenvolvimento do prestígio e reconhecimento da marca na região EMOIA, cabia à administração fiscal irlandesa, no mínimo, confirmar que as licenças de PI da Apple não deveriam ser afetadas, na íntegra ou em parte, às sucursais irlandesas antes de autorizar métodos de afetação de lucros baseados no pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple deveriam ser afetadas fora da Irlanda.

(296) No que se refere à ASI, a sua sucursal irlandesa foi apresentada à administração fiscal irlandesa como exercendo atividades de aquisição, vendas e distribuição associadas à venda de produtos da Apple a partes relacionadas e clientes terceiros nas regiões EMOIA e APAC ([225]). Uma vez que essa sucursal tinha autorização para distribuir produtos de marca Apple, as suas atividades exigiam o acesso à marca Apple, que foi concedido à ASI como um todo sob a forma de licenças de PI da Apple. Por conseguinte, ainda que a administração fiscal irlandesa não considerasse que as licenças de PI da Apple deveriam ser afetadas à sucursal irlandesa da ASI para efeitos fiscais,

([222]) Ver considerando 284 sobre o único debate relativo ao APC a nível do conselho de administração, que ocorreu em 2014 no contexto da nova estrutura empresarial da Apple na Irlanda. Em 27 de março de 2012, verificou-se um debate ao nível do conselho de administração da ASI sobre os territórios de distribuição da ADI. A ata dessa reunião regista que «foi comunicado na reunião [do conselho de administração] que tinham vindo a ocorrer debates entre a sociedade [ASI] e a Apple Distribution International ("ADI") a respeito da proposta de nomeação da ADI para distribuidora na Europa […]». Essa declaração aponta para o facto de que o conselho de administração da ASI não participou ativamente nos debates que lhe foram comunicados, tendo outras pessoas participado nesses debates em representação da ASI.

([223]) Tendo em conta as informações sobre a inexistência de capacidade de exploração das sedes sociais que poderiam ter estado à disposição da Irlanda, teria sido diligente por parte desta solicitar informações sobre as atividades reais dos conselhos de administração durante a vigência da aplicação das decisões contestadas, a fim de confirmar o pressuposto de que as decisões validavam que a PI deveria ser afetada fora do território irlandês.

([224]) Ver considerandos 266 e 274.

([225]) Ver considerando 54.

devia, no mínimo, ter analisado de que forma o acesso dessa sucursal à PI da Apple, de que necessitava para exercer as suas funções, era assegurado e configurado no seio da sociedade. Não existem elementos que confirmem a realização dessa análise.

(297) Caso tal análise tivesse sido realizada, é evidente que a sucursal irlandesa da ASI, sendo responsável por atividades de aquisição, venda e distribuição associadas à venda de produtos da Apple, assegura várias funções cruciais para o desenvolvimento e a manutenção da marca Apple no mercado local, bem como para garantir a fidelidade do cliente à marca nesse mercado ([226]). Por exemplo, a sucursal irlandesa da ASI incorreu em custos de *marketing* locais diretamente com prestadores de serviços de *marketing* terceiros em relação à localização e execução de estratégias globais de *marketing*. A adaptação da estratégia da marca ao mercado local constituía uma função essencial para o desenvolvimento da marca nas respetivas regiões e foram afetados à sucursal custos de programas publicitários globais e locais a fim de exercer essa função ([227]).

(298) A sucursal irlandesa da ASI era igualmente responsável por recolher e analisar dados regionais com vista a obter uma estimativa da previsão da procura de produtos da Apple ([228]), uma função que se afigura indispensável para a exploração da PI da Apple na região EMOIA.

(299) A sucursal irlandesa da ASI também foi totalmente responsável pelo funcionamento do serviço de assistência ao cliente designado AppleCare, que presta assistência pós-venda e serviços de reparação em toda a região EMOIA. Essa função reflete-se diretamente na marca comercial, com o objetivo de assegurar a satisfação do cliente e inclui a responsabilidade por programas de garantia e reparação ([229]). Por conseguinte, a sucursal irlandesa da ASI suportava grandes riscos relacionados com o desempenho dos produtos e da tecnologia.

(300) Por último, [50-60] dos [300-400] ETI da ASI, todos eles localizados na Irlanda, foram classificados pela Apple em 2014 como pessoal responsável por I&D ([230]).

(301) No que se refere à AOE, a sua sucursal irlandesa foi apresentada à administração fiscal irlandesa como responsável pelo fabrico e a montagem de uma gama especializada de produtos informáticos para a região EMOIA. Nessa capacidade, a sucursal irlandesa da AOE desenvolveu competências especializadas em matéria de fabrico e processos específicos da Apple e assegurou funções de garantia e controlo da qualidade ([231]), que são necessárias para preservar o valor da marca ([232]).

(302) Além disso, quando a Apple apresentou o formato exemplificativo de declaração das contas da sucursal irlandesa da AOE à administração fiscal irlandesa para efeitos de obtenção da decisão de 1991, afetou os custos associados ao APC a essa sucursal e não à sua sede social ([233]). Embora a administração fiscal irlandesa pareça não ter examinado as condições do APC quando emitiu as decisões fiscais contestadas, o facto de que os custos do APC foram afetados à sucursal irlandesa da AOE pela própria Apple deveria ter levado a administração fiscal irlandesa a questionar o pressuposto infundado subjacente aos métodos de afetação de lucros, que acabou por autorizar, de que as licenças de PI da Apple deveriam ser afetadas fora da Irlanda.

([226]) Apêndice 1 do relatório *ad hoc* da PwC, p. 8.
([227]) Apêndice 1 do relatório *ad hoc* da PwC, p. 8.
([228]) Apêndice 1 do relatório *ad hoc* da PwC, p. 10.
([229]) Apêndice 1 do relatório *ad hoc* da PwC, p. 10-11.
([230]) O grupo funcional desses funcionários denominava-se «localização e ensaio de produtos». A Apple indicou que, embora os funcionários estejam inseridos na categoria de I&D, não participam na criação, gestão, lançamento ou direção estratégica de PI, ver carta da Irlanda de 29 de janeiro de 2016, p. 27.
([231]) Relatório *ad hoc* da PwC, p. 13.
([232]) A sucursal irlandesa da AOE também suportava o risco de fabrico e inventário, relatório *ad hoc* da PwC, p. 13.
([233]) Ver carta [do consultor fiscal da Apple] de 16 de janeiro de 1991, considerando 66. A referida carta contém um apêndice intitulado «Valores exemplificativos do formato de declaração da sucursal irlandesa da Apple Computer Ltd.» que indica «Tecnologia/Ativos incorpóreos de *marketing*» como o custo mais importante na conta de ganhos e perdas da sucursal.

(303) De igual modo, a própria Apple propôs que a sua sucursal irlandesa recebesse um rendimento da PI da Apple no pedido de decisão de 2007. Nos termos da decisão de 2007, [1-5] % do volume de negócios da sucursal eram atribuídos à sucursal irlandesa da AOE sob a designação «rendimento de PI» ([234]). Essa proposta deveria ter fornecido à administração fiscal irlandesa um indício de que a sucursal irlandesa da AOE participava no desenvolvimento de PI ou em alguma forma de gestão ou controlo das licenças de PI da Apple.

(304) Neste contexto, cabia à administração fiscal irlandesa, quando lhes foram apresentados os métodos de afetação de lucros propostos pela Apple para determinar o lucro tributável da ASI e da AOE na Irlanda, confirmar, no mínimo, se as licenças de PI da Apple não deveriam ser afetadas às sucursais irlandesas dessas sociedades, e não admitir o pressuposto infundado de que essas licenças deveriam ser afetadas fora da Irlanda. Dado o envolvimento das sucursais irlandesas na PI da Apple, a administração fiscal irlandesa não devia ter ignorado os lucros obtidos a partir da utilização das licenças de PI da Apple nem os custos incorridos ao abrigo do APC pelas sucursais irlandesas.

(305) À luz das razões que precedem, a Comissão conclui que a afetação das licenças de PI fora da Irlanda não poderia ter sido acordada num contexto de plena concorrência entre duas sociedades não filiadas. Em virtude da inexistência de funções exercidas pelas sedes sociais e/ou das funções exercidas pelas sucursais irlandesas, as licenças de PI da Apple para a aquisição, o fabrico, a venda e a distribuição de produtos da Apple fora das Américas deveriam ter sido afetadas às sucursais irlandesas para efeitos fiscais.

(306) À luz dessa conclusão, também se deve rejeitar a alegação da Irlanda de que, uma vez que a PI da Apple que gera os lucros registados pela ASI e a AOE está localizada fora do território irlandês, os lucros obtidos a partir dessa PI devem ser subtraídos aos lucros tributáveis na Irlanda em conformidade com o princípio de territorialidade ([235]). De qualquer modo, o rendimento registado pela ASI e pela AOE não constitui rendimento de *royalties*, mas sim rendimento decorrente de vendas em relação ao qual não foi destacada qualquer remuneração da PI nas declarações financeiras das sociedades. Com efeito, o rendimento registado pela ASI e pela AOE é indicado como rendimento comercial nas declarações financeiras dessas sociedades ([236]) e foi declarado como tal à administração fiscal irlandesa (com a dedução das receitas com juros). Além disso, tal como explicado no considerando 278, a totalidade do rendimento das duas sociedades (com exceção das receitas com juros) foi comunicada nas contas anuais da ASI e da AOE entre 2004 e 2008 como tributável a 12,5 %, o que corresponderia, de acordo com a classificação apresentada pela Irlanda, a rendimento comercial ([237]). Tal como explicado mais pormenorizadamente nesse considerando, a dedução para tomar em consideração o «rendimento tributado a taxas inferiores», que reduzia a obrigação fiscal efetiva de ambas as sociedades na Irlanda, só era efetuada após o cálculo de uma obrigação fiscal teórica decorrente do imposto sobre as sociedades com base em todo o rendimento dessas sociedades através da aplicação de uma taxa de 12,5 % aplicável ao rendimento comercial. Este facto confirma que a Apple considerava que o rendimento em questão constituía rendimento comercial e não rendimento de *royalties* ([238]).

(307) Uma vez que a ASI e a AOE não têm presença física nem atividade económica fora das suas sucursais irlandesas ([239]), deve considerar-se que a atividade constituída pela aquisição, venda e distribuição de produtos da Apple fora das Américas exercida pela ASI e a atividade constituída pelo fabrico de produtos informáticos para os mercados fora das Américas exercida pela AOE são realizadas na íntegra pelas respetivas sucursais irlandesas. Portanto, o rendimento da ASI e da AOE representa o rendimento comercial ativo decorrente da atividade da

([234]) Ver considerando 62.
([235]) Ver, por exemplo, o parecer Cooke, considerando 194.
([236]) Ver considerando 96.
([237]) Ver considerando 103 e Figura 6, a percentagem de 12,5 % é apresentada nas contas como a «taxa normal de imposto na Irlanda».
([238]) Embora, a partir de 2008, a obrigação fiscal teórica tivesse deixado de ser calculada através da aplicação de uma carga fiscal de 12,5 % sobre o rendimento da sociedades, passando a ser calculada através da aplicação de uma taxa de [1-5] %, deduzia-se subsequentemente da obrigação fiscal teórica das sociedades um ajustamento para tomar em consideração o «rendimento tributado a taxas inferiores», a fim de obter a obrigação fiscal efetiva dessas sociedades na Irlanda, tal como nos períodos anteriores a 2008. A taxa de imposto de [1-5] % é explicada nas contas nos seguintes termos «A carga fiscal média para todas as jurisdições nas quais [a ASI] exerce atividades é de aproximadamente [1-5] %». Ver Figura 7. Tal como explicado na nota de rodapé 199, não são apresentados quaisquer pormenores ou esclarecimentos adicionais quanto ao cálculo realizado pela Apple para obter uma carga fiscal média de [1-5] % para a ASI. Não parece possível reconciliar a taxa de imposto de [1-5] % com qualquer valor médio de impostos aplicável nas jurisdições onde a ASI exerce atividades, uma vez que a ASI apenas exerce funções na Irlanda.
([239]) Ver considerando 281 e seguintes.

sucursal, uma vez que não existem funcionários que pudessem gerar tal rendimento fora da Irlanda ([240]). Por outras palavras, o rendimento, tal como o rendimento comercial registado pela ASI e pela AOE, não deveria, portanto, ter sido afetado às sedes sociais dessas sociedades, nem na íntegra nem parcialmente. Contudo, ainda que fosse possível considerar que algum desse rendimento representava rendimento da PI, de qualquer modo, a administração fiscal irlandesa não examinou qual a percentagem do lucro residual resultante transferido para as sedes sociais, se existente, passível de ser atribuída a rendimento de *royalties*.

c) **Os contributos efetuados pela Apple Inc. em I&D e a gestão das licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE não podem influenciar a afetação de lucros no seio da ASI e da AOE**

(308) Tal como explicado no considerando 275, a Irlanda e a Apple também alegam que as atividades de I&D e a gestão da PI da Apple estão centralizadas e são administradas a partir da sede da Apple nos EUA. De acordo com a Irlanda e a Apple, são esses contributos efetuados pelos funcionários da Apple Inc. que impulsionam a rendibilidade da ASI e da AOE, pelo que a administração fiscal irlandesa procedeu corretamente ao excluir o lucro decorrente desses contributos do lucro tributável das sucursais irlandesas da ASI e da AOE ([241]).

(309) A Comissão não concorda com essa argumentação pelos motivos estabelecidos nos considerandos 310 a 318.

(310) Embora a ASI, e AOE e a Apple Inc. façam parte do mesmo grupo empresarial, são três entidades jurídicas distintas, pelo que quaisquer transações intragrupo entre essas entidades estão sujeitas a acordos em matéria de preços de transferência ([242]). Por exemplo, a remuneração da Apple Inc. pela ASI e pela AOE pelo desenvolvimento de PI da Apple foi estabelecida no APC ([243]), ao passo que a remuneração da Apple Inc. pela ASI e pela AOE por serviços de *marketing* foi estabelecida no acordo sobre serviços de *marketing* ([244]). Porém, as decisões fiscais contestadas não abrangem essas nem quaisquer outras transações intragrupo nas quais a ASI e a AOE, por um lado, e a Apple Inc., por outro, possam ter participado. Por outras palavras, as decisões fiscais contestadas não respondem à questão sobre se o APC ou o acordo sobre serviços de *marketing* foram executados em condições de plena concorrência, tomando os termos e condições desses acordos como um dado adquirido, o que significa que essas decisões não autorizam acordos em matéria de preços de transferência entre essas três entidades relativos a, por exemplo, I&D e gestão da PI da Apple ou serviços de *marketing*. As decisões fiscais contestadas apenas dizem respeito à afetação dos lucros da ASI e da AOE às respetivas sucursais irlandesas.

(311) Em conformidade com as condições do APC, a ASI e a AOE ([245]) pagam à Apple Inc. pelas atividades de I&D que esta assegura (ou outras sociedades do grupo) em relação à PI da Apple. Portanto, o APC, que a ASI e a AOE, por um lado, e a Apple Inc., por outro, celebraram, determina a percentagem dos custos e das receitas relativos ao desenvolvimento da PI da Apple imputável a cada parte nesse acordo. Nos termos do APC, os custos de I&D dos produtos da Apple são repartidos entre a Apple Inc., a ASI e a AOE com base na percentagem de venda de produtos que ocorre nos respetivos territórios ([246]). Com efeito, de acordo com as contas da ASI, a componente «Investigação e desenvolvimento» é a principal componente das suas despesas de exploração ([247]). Por exemplo, em 2013 e 2014, a ASI pagou [2,0-2,5] mil milhões de USD e [4,0-4,5] mil milhões de USD, respetivamente, pelo desenvolvimento da PI da Apple ([248]). Entre 2010 e 2014, a ASI e a AOE financiaram, em conjunto, mais de metade dos custos de I&D da PI da Apple, ao passo que a Apple Inc. financiou menos de metade desses custos ao longo do mesmo período. Ou seja, a ASI e a AOE remuneram a Apple Inc. pelo desenvolvimento da PI da Apple através do APC, cujo custo onera a rendibilidade global da ASI e da AOE.

([240]) Ver considerando 112.
([241]) Ver, por exemplo, carta da Irlanda de 29 de janeiro de 2016, p. 25; carta da Apple de 4 de maio de 2015, p. 5; e carta da Apple de 18 de fevereiro de 2016, p. 5.
([242]) De igual modo, a remuneração da ADI pelos serviços de distribuição prestados à ASI é estabelecida no acordo de distribuição entre essas duas sociedades associadas ao grupo; ver considerando 134.
([243]) Ver secção 2.5.4 da presente decisão.
([244]) Ver considerando 133.
([245]) Coletivamente designadas «participante internacional» no APC, ver considerando 122.
([246]) Ver considerando 121.
([247]) Ver Figura 4.
([248]) Ver considerando 121.

(312) Por conseguinte, por outras palavras, a Apple decidiu e aplicou a forma de avaliar as atividades exercidas pela Apple Inc., por um lado, e pela ASI e a AOE, por outro lado, em relação à PI da Apple e ao seu contributo para o valor dessa PI. É este o resultado do APC, no qual cada sociedade participa nos custos globais incorridos para o desenvolvimento da PI da Apple com base em critérios de afetação decididos de modo autónomo pela Apple. O critério selecionado consistia em afetar o custo da PI da Apple proporcionalmente ao volume de negócios de cada sociedade, o obrigou a ASI e a AOE a suportarem a maioria dos custos de desenvolvimento de I&D. Como tal, a remuneração das atividades de I&D realizadas pela Apple Inc. em relação à PI da Apple já foi contabilizada mediante a afetação dos custos de desenvolvimento com base nas vendas pertinentes de cada parte no APC, uma vez que foi esta a base selecionada pela Apple para a afetação da percentagem da PI da Apple a cada sociedade. Consequentemente, o lucro de cada sociedade — Apple Inc., ASI e AOE — consiste na diferença entre as vendas e todos os custos pertinentes, nomeadamente os pagamentos anuais relativos ao desenvolvimento da PI da Apple, tal como determinado no APC.

(313) Ao fazerem referência a atividades exercidas nos EUA em relação a I&D e à gestão da PI da Apple, a Irlanda e a Apple parecem, portanto, estar a referir-se à existência de contributos não remunerados efetuados pela Apple Inc. em benefício da ASI e da AOE para além das atividades remuneradas executadas pela Apple Inc. no contexto do APC e do acordo sobre serviços de *marketing*, uma vez que não existe qualquer outro indício de que a Apple Inc. seja adicionalmente remunerada por I&D e pela gestão da PI da Apple nas contas da ASI ou da AOE. Todavia, a existência de tais contributos não remunerados não pode influenciar a afetação de lucro no seio da ASI e da AOE. Tal como explicado no considerando 271, as sedes sociais da ASI e da AOE, por um lado, e as respetivas sucursais irlandesas, por outro, não têm personalidades jurídicas separadas. Pelo contrário, fazem parte da mesma entidade jurídica, que detém a licença de PI da Apple e foi para essa entidade como um todo que a Apple Inc. efetuou os alegados contributos não remunerados. Por conseguinte, embora a remuneração da Apple Inc. pela ASI e pela AOE relativamente ao contributo da primeira em relação à atividade de I&D e à gestão da PI da Apple possa afetar e, com efeito, afete a rendibilidade global da ASI e da AOE, não pode afetar a subsequente afetação desse lucro no seio da ASI e da AOE e, consequentemente, a afetação de lucro às sucursais irlandesas da ASI e da AOE.

(314) Por outras palavras, embora tais contributos adicionais sejam suscetíveis de influenciar a rendibilidade global da ASI e da AOE, caso tivessem sido efetivamente realizados e pagos, o que não se verificou, não podem afetar a subsequente afetação de lucros no seio da ASI e da AOE. Tal deve-se ao facto de que os custos pagos pela ASI e pela AOE por esses contributos seriam suportados por essas sociedades como um todo (e não apenas pelas sedes sociais ou pelas sucursais irlandesas) e, portanto, reduziriam o seu lucro global. Todavia, só após a dedução desses custos ao referido lucro seria necessário afetar o restante lucro da ASI e da AOE entre as sedes sociais e as respetivas sucursais irlandesas para efeitos fiscais. Do mesmo modo, o facto de a Apple Inc. assegurar as atividades de I&D e conceber campanhas de *marketing* em benefício da ASI e da AOE ao abrigo do APC e do acordo sobre serviços de *marketing*, respetivamente, afeta a rendibilidade global da ASI e da AOE, mas não é pertinente para efeitos de afetação do lucro registado pela ASI e pela AOE entre as suas sedes sociais e as respetivas sucursais irlandesas. O argumento da Irlanda de que o valor gerado pelos produtos da Apple pode exigir investimentos dispendiosos pode estar correto ([249]), mas as contribuições da ASI e da AOE para esses investimentos estão abrangidas pelo APC e pelo acordo sobre serviços de *marketing*, que não podem afetar a afetação de lucros no seio dessas sociedades.

(315) De qualquer modo, uma vez que não existem indícios nas contas da ASI nem da AOE de que a Apple Inc. tenha sido remunerada pelas atividades de I&D e pela gestão da PI da Apple para além do APC ([250]), o argumento de que os contributos efetuados pela Apple Inc. em I&D e na gestão da PI da Apple influenciam a afetação de lucros no seio da ASI e da AOE é, em qualquer caso, infundado. A Irlanda e a Apple parecem apresentar apenas um direito abstrato da Apple Inc. sobre os lucros de outras entidades jurídicas (ASI e AOE), o que ultrapassa as disposições contratuais constantes do APC ou do acordo sobre serviços de *marketing*, bem como o âmbito de aplicação de um exercício de afetação de lucros.

([249]) Ver considerando 201.
([250]) Ver considerando 313.

(316) A Irlanda alega que os pagamentos efetuados pela ASI e pela AOE relativamente aos contributos da Apple Inc. são imputáveis às sedes sociais e indica, a este respeito, pagamentos ao abrigo do APC e do acordo sobre serviços de *marketing* ([251]). Mesmo partindo do princípio de que os pagamentos ao abrigo do APC e do acordo sobre serviços de *marketing* poderiam influenciar a afetação de lucros no seio da ASI e da AOE, o que a Comissão contesta ([252]), não existem motivos evidentes para afetar esses pagamentos às sedes sociais e não às sucursais irlandesas. No que se refere ao APC e ao acordo sobre serviços de *marketing*, as condições desses acordos não estabelecem distinções entre as sedes sociais e as sucursais irlandesas. O que precede é expectável, uma vez que, de um ponto de vista contratual, fazem parte da mesma entidade jurídica. Contudo, sempre que os referidos acordos indicam um endereço para a ASI e a AOE, este é sistematicamente o das sucursais irlandesas ([253]). Porém, ainda que se admitisse que os contributos efetuados pela Apple Inc. em benefício da ASI e da AOE poderiam influenciar a afetação de lucros no seio da ASI e da AOE, não existem indícios de que, na ausência das sedes sociais, a Apple Inc. não teria efetuado os mesmos contributos em benefício das sucursais irlandesas, sobretudo tomando em consideração que as sedes sociais não parecem obter qualquer benefício desses contributos à luz do facto de que não existem fisicamente nem têm funcionários. Os considerandos 281 a 290 estabeleceram que as sedes sociais, através da sua atividade limitada sob a forma de reuniões do conselho de administração, não participam nem podem participar em atividades de I&D. Tal seria, com efeito, impossível, dado que as sedes sociais não dispõem de presença física nem de funcionários. Pelo contrário, tal como sublinhado nos considerandos 295 a 304, as sucursais irlandesas parecem participar em atividades que apoiam, direta ou indiretamente, a PI da Apple e a Apple tratou-as como tal no passado. Consequentemente, ainda que se admita que a Apple Inc. efetuou contributos não remunerados em benefício da ASI e da AOE passíveis de influenciar a afetação de lucro no seio da ASI e da AOE, esses contributos deveriam ter sido afetados às sucursais irlandesas.

(317) A Irlanda e a Apple alegam ainda que o risco é assumido e limitado para a ASI e a AOE através de políticas de grupo, elaboradas nos EUA. Contudo, as políticas de grupo destinam-se a limitar os riscos específicos do grupo e a criar procedimentos de coordenação, o que significa que o próprio grupo pode exigir políticas de grupo às suas filiais, em vez de serem estas a beneficiar de tais políticas. Além disso, não se pode propor que uma política, quer assuma a forma de um documento escrito, de um processo ou de *software*, assuma risco comercial na ausência de qualquer pessoal. Com efeito, tal como explicado no considerando 290, não se deve afetar, para efeitos fiscais, uma função ou risco a uma entidade que não se encontre em condições de gerir, controlar e acompanhar essa função ou risco.

(318) Em conclusão, a Comissão não pode admitir o argumento da Irlanda e da Apple de que o lucro da ASI e da AOE decorrente de contributos efetuados por funcionários da Apple Inc. deve ser excluído do lucro tributável das sucursais irlandesas da ASI e da AOE, uma vez que os alegados contributos dos funcionários da Apple Inc. em matéria de I&D e de gestão das licenças de PI da Apple detidas pela ASI e a AOE não podem influenciar a afetação de lucros no seio da ASI e da AOE.

d) **Conclusão: as decisões fiscais contestadas conduzem a uma redução da obrigação fiscal da ASI e da AOE decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda**

(319) Tal como concluído no considerando 305, as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE não deveriam ter sido afetadas fora da Irlanda, mas sim às sucursais irlandesas. Por conseguinte, as sucursais irlandesas da ASI e da AOE, se fossem sociedades separadas e independentes a exercer as mesmas atividades ou atividades similares,

([251]) Ver considerando 133.
([252]) Ver considerando 314.
([253]) Sempre que as diferentes versões do APC apresentam um endereço postal para a ASI e a AOE, trata-se sempre de um endereço na Irlanda. O acordo sobre serviços de *marketing* indica o seguinte: «todos os avisos, eleições, ofertas, admissões e exigências permitidos ou solicitados nos termos do presente acordo devem ser efetuados por escrito […] à parte, com o seguinte endereço:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
À atenção de: Departamento Jurídico
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
À atenção de: Controlador»
Ver acordo sobre serviços de *marketing*, p. 6.

nas mesmas condições ou em condições similares, não teriam aceitado, da perspetiva da sua própria rendibilidade, que todo o lucro da ASI e da AOE para além de uma margem de lucro limitada sobre uma base de custos limitada fosse afetado fora da Irlanda. Pelo contrário, todos os lucros decorrentes de atividades de venda, com exceção das receitas com juros obtidas pela ASI e pela AOE em circunstâncias normais de mercado ([254]), deveriam ter sido afetados às sucursais irlandesas da ASI e da AOE.

(320) A admissão, por parte da administração fiscal irlandesa, do pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE deveriam ser afetadas fora da Irlanda tem como consequência a redução significativa do lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda, que constitui a matéria coletável com base na qual o imposto sobre as sociedades é tributado ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Portanto, não é possível considerar que os métodos de afetação dos lucros autorizados pelas decisões fiscais se traduzam numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência.

(321) Em conclusão, ao autorizar métodos de afetação dos lucros baseados nesse pressuposto infundado, a administração fiscal irlandesa conferiu uma vantagem à ASI e à AOE para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, sob a forma de uma redução do respetivo lucro anual tributável. Essa vantagem foi de natureza seletiva, uma vez que resultou numa redução do imposto sobre as sociedades devido pela ASI e pela AOE ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência e é subsequentemente tributado à mesma taxa normal do imposto sobre as sociedades que o lucro de origem local da ASI e da AOE.

(322) É possível estabelecer uma conclusão semelhante seguindo a abordagem autorizada da OCDE para a afetação de lucros a um estabelecimento estável ([255]). Embora o Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010 tenha sido aprovado pelo Conselho da OCDE após a emissão das decisões fiscais contestadas em 1991 e 2007, a Comissão limita-se a invocar esse documento de orientação não vinculativo, tal como explicado no considerando 255, como indicação adicional de que os métodos de afetação de lucros autorizados por essas decisões produzem um resultado que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Com efeito, as administrações fiscais e as empresas multinacionais não dispõem de análises pormenorizadas e abrangentes alternativas que as ajudem a estabelecer condições de plena concorrência para relações comerciais intragrupo e entre sociedades. De qualquer modo, as referidas orientações já se encontravam disponíveis num formato semelhante em 2008 ([256]), as orientações iniciais publicadas pela OCDE sobre a afetação de lucros a estabelecimentos estáveis remonta a 1993 ([257]), e as considerações apresentadas no Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010 são relativas à aplicação do artigo 7.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE a situações concretas.

(323) De acordo com a abordagem autorizada da OCDE, na primeira fase do processo de afetação de lucros, deve recorrer-se à presença física de funcionários ou pessoas que exercem funções em nome da empresa na sede social e no estabelecimento estável como meio objetivo para afetar os ativos utilizados, as funções exercidas e os riscos assumidos entre uma sede social e o seu estabelecimento estável. Tal justifica-se pelo facto de que existe pouca ambiguidade quanto à presença física de funcionários ou pessoas que exercem funções em nome da empresa. No caso da ASI e da AOE, todos os ativos, funções e riscos, designadamente as licenças de PI para a aquisição, o fabrico, a venda e a distribuição de produtos da Apple fora das Américas, devem ser afetados às sucursais irlandesas na primeira fase, uma vez que essas sociedades não dispõem de funcionários nem de pessoas a exercer funções em seu nome fora das sucursais, com exceção da gestão passiva de liquidez externalizada pelo conselho de administração à Braeburn. Além disso, o Relatório da OCDE sobre a afetação de lucros de 2010, nas suas considerações específicas aos ativos incorpóreos, especifica que, no que se refere à propriedade económica de ativos incorpóreos, a decisão ativa tomada abaixo dos quadros superiores é determinante para a afetação da propriedade ([258]). As sedes sociais da ASI e da AOE não dispõem de funcionários abaixo do nível dos quadros superiores.

([254]) Ver considerando 291.
([255]) Ver considerandos 86 a 89.
([256]) Ver *Relatório de 2008 sobre a afetação de lucros a estabelecimentos estáveis*, aprovado pelo Conselho da OCDE em 17 de julho de 2008.
([257]) Ver *Attribution of Income to Permanent Establishments*, Issues in International Taxation No. 5, OCDE, Paris, 1994; reproduzido no volume II da versão em folhas móveis do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE na página R(13)-1, aprovado pelo concelho da OCDE em 26 de novembro de 1993.
([258]) Ver considerandos 90 e 91.

(324) No que diz respeito ao segundo relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] ([259]), que, segundo a Apple, representa uma aplicação da abordagem autorizada da OCDE ao presente caso, as duas fases dessa abordagem, conforme apresentadas [pelo consultor fiscal da Apple], não correspondem às duas fases da abordagem autorizada da OCDE, tal como explicada nos considerandos 86 a 89. Nomeadamente, esse relatório, tal como as decisões fiscais contestadas, não questiona a afetação das licenças de PI da Apple às sedes sociais da ASI e da AOE. Em vez disso, [o consultor fiscal da Apple] apresenta a primeira fase dessa abordagem como uma análise relativa a um intervalo de plena concorrência, e não à afetação de ativos, funções e riscos entre as sedes sociais da ASI e da AOE e as respetivas sucursais irlandesas, como exigido nos termos da abordagem autorizada da OCDE ([260]). O relatório *ad hoc* da PwC contém uma má interpretação semelhante da abordagem autorizada da OCDE, apresentado a primeira fase dessa abordagem como uma análise funcional, mas não considerando a afetação de ativos e riscos pertinente ou necessária nessa primeira fase.

8.2.2.3. ***Argumentação a título subsidiário: Subavaliação do lucro tributável da ASI e da AOE em virtude das escolhas metodológicas inadequadas subjacentes aos métodos unilaterais de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas***

(325) Sem prejuízo da apreciação constante da secção 8.2.2.2, a Comissão considera, no âmbito de uma argumentação subsidiária, que, ainda que a administração fiscal irlandesa tivesse agido de forma correta ao admitir o pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE deveriam ser afetadas fora da Irlanda, o que a Comissão contesta, os métodos de afetação dos lucros autorizados nas decisões fiscais contestadas, que se baseiam nesse pressuposto, não deixam de produzir um resultado que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. A Comissão considera, nomeadamente, que esses métodos subavaliam o lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda, uma vez que decorrem de escolhas metodológicas inadequadas. Estas escolhas inadequadas resultam numa redução do imposto irlandês sobre as sociedades de que essas sociedades são devedoras em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência.

(326) O objetivo da apreciação dos considerandos 327 a 360 não é determinar uma remuneração em condições de plena concorrência para as funções exercidas pelas sucursais irlandesas. À luz da argumentação descrita na secção 8.2.2.2, a Comissão não considera que a administração fiscal irlandesa tenha procedido de forma correta ao admitir o pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE deveriam ser afetadas fora da Irlanda, que é o pressuposto subjacente aos métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas. Em vez disso, a referida apreciação visa demonstrar que, ainda que a administração fiscal irlandesa tivesse procedido de forma correta ao aceitar esse pressuposto infundado, várias das escolhas metodológicas subjacentes a esses métodos resultam num lucro tributável da ASI e da AOE na Irlanda que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Ou seja, em qualquer caso, deve considerar-se que as decisões fiscais contestadas, ao autorizarem esses métodos, conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado também no âmbito desta argumentação subsidiária.

(327) Mas especificamente, a Comissão considera que as seguintes escolhas metodológicas, subjacentes aos métodos unilaterais de afetação dos lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas, se afastam de um resultado baseado no mercado: i) a seleção das sucursais irlandesas da ASI e da AOE como a base de incidência dos métodos unilaterais de afetação dos lucros, ii) a escolha das despesas de exploração como indicador do nível de lucro, e iii) os níveis de rendibilidade admitidos.

a) **Seleção injustificada das sucursais irlandesas como base de incidência para o método unilateral de afetação de lucros**

(328) Quando se utilizam métodos diretos de fixação dos preços de transferência, tais como o método CUP, para definir o preço de uma transação intragrupo, o resultado é refletido de forma igual para ambas as partes nessa

([259]) Ver considerando 210.
([260]) O relatório parece conter outras imprecisões: afirma que a sucursal irlandesa não exerce atividades de *marketing*, o que parece ser contradito pela Irlanda e pela Apple.

transação. Pelo contrário, quando se utilizam métodos unilaterais indiretos de fixação dos preços de transferência, tais como o MMLO, a análise da fixação dos preços de transferência incide apenas nas atividades realizadas por uma parte na transação controlada («parte testada») e na remuneração dessas atividades, em vez de incidir em transações distintas identificáveis e nos respetivos preços. Portanto, na aplicação do MMLO, é necessário selecionar a parte testada relativamente à qual é possível aferir a margem líquida obtida por essa parte na transação controlada em comparação com a margem líquida obtida por sociedades independentes comparáveis em transações não controladas ([261]). A fim de assegurar a fiabilidade da estimativa da remuneração em condições de plena concorrência é, portanto, essencial que a seleção da parte testada seja a melhor possível.

(329) Nos métodos unilaterais de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas, que se assemelham ao MMLO, apenas as atividades das sucursais irlandesas da ASI e da AOE são tomadas em consideração ([262]). Como tal, as decisões fiscais contestadas aceitam a escolha das sucursais irlandesas como «parte testada». De igual modo, as sucursais irlandesas são identificadas como a parte testada nos relatórios *ad hoc* da PwC e [do consultor fiscal da Apple]. A escolha das sucursais irlandesas como «parte testada» baseia-se no pressuposto infundado de que as sucursais irlandesas da ASI e da AOE realizam a «função menos complexa» em comparação com as respetivas sedes sociais, uma vez que as licenças de PI da Apple tinham sido afetadas a estas últimas para efeitos fiscais. O facto de as sucursais irlandesas terem sido escolhidas como parte testada implica igualmente que as atividades das sedes sociais são consideradas mais complexas.

(330) Na aplicação do MMLO, as entidades que estão, por exemplo, expostas a risco ou bens incorpóreos próprios são frequentemente selecionadas como a função mais complexa ([263]). A este respeito, é importante esclarecer que o simples facto de ser proprietário de um ativo incorpóreo não significa necessariamente que o proprietário do ativo incorpóreo exerce uma função complexa. Portanto, ainda que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE devessem ter sido afetadas fora da Irlanda, o que a Comissão contesta, a escolha das sucursais irlandesas como função menos complexa deveria basear-se numa comparação das funções exercidas por essas sucursais com as respetivas sedes sociais e não nesse simples pressuposto.

(331) Tal como explicado no considerando 281, as atividades das sedes sociais limitam-se às reuniões do conselho de administração das duas sociedades. As reuniões do conselho de administração de ambas as sociedades são registadas nas atas e, tal como evidenciado nos resumos das referidas atas apresentados no Quadro 4 e no Quadro 5, bem como nas descrições apresentadas nos considerandos 127 e 129, essas atas não demonstram quaisquer atividades complexas ao nível das sedes sociais da ASI e da AOE. De acordo com as atas, as reuniões do conselho de administração debruçam-se sobretudo sobre decisões relativas à gestão financeira, tais como o recebimento ou o pagamento de dividendos. Designadamente, as sedes sociais não parecem desempenhar, nem parecem capazes de desempenhar, quaisquer papéis ativos e fundamentais no que diz respeito às atividades de I&D ou à gestão da PI da Apple, tal como explicado nos considerandos 281 a 293.

(332) Em contrapartida, tal como explicado nos considerandos 296 a 304, as funções das sucursais irlandesas, tal como apresentadas à administração fiscal irlandesa, consistiam em funções para as quais a utilização dessas licenças era fundamental e existiam indícios de que, com efeito, as sucursais asseguravam funções relacionadas com PI cruciais no desenvolvimento do prestígio e reconhecimento da marca na região EMOIA.

(333) Atendendo à capacidade limitada das sedes sociais para controlar qualquer risco em comparação com o âmbito das atividades das respetivas sucursais irlandesas, a escolha das sucursais irlandesas como parte testada e menos complexa nas transações resulta num lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Consequentemente, a admissão, por parte da administração fiscal irlandesa, dos métodos de

([261]) Ver, neste contexto, o ponto 3.18 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010: «A escolha da parte testada deve ser coerente com a análise funcional da transação. Regra geral, a parte testada é aquela a que pode ser aplicado um método de fixação de preços de transferência de uma forma mais fiável e para a qual se conseguem encontrar elementos comparáveis mais fiáveis, ou seja, na maioria dos casos será a que tem a análise funcional menos complexa.»

([262]) A Irlanda alega que tal decorre da aplicação da Section 25 do TCA 97, segundo a qual apenas é necessário tomar em consideração as atividades que ocorrem nas sucursais irlandesas.

([263]) Ver considerando 94.

afetação de lucros baseados nessa escolha, reduz o imposto irlandês sobre as sociedades devido pela ASI e a AOE em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência. Por esse motivo, deve considerar-se que as decisões fiscais contestadas conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

b) **Seleção inadequada do indicador do nível de lucro**

(334) Ainda que as sucursais irlandesas fossem adequadamente consideradas a «função menos complexa» e, como tal, devidamente selecionadas como a parte testada para os métodos unilaterais de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas, o que a Comissão contesta, os indicadores do nível de lucro selecionados para esses métodos não resultam numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência.

(335) O indicador do nível de lucro selecionado para a aplicação do método unilateral de fixação dos preços de transferência, como o MMLO, deve refletir as funções exercidas pela parte testada na transação controlada, que as decisões fiscais contestadas admitem ser as sucursais irlandesas. O indicador do nível de lucro proposto pela Apple e autorizado pela administração fiscal irlandesa nas decisões fiscais de 1991 e 2007 para determinar o lucro tributável da ASI e da AOE no que se refere às funções que exercem consiste nas despesas de exploração, que, no caso da AOE, foram combinadas com uma percentagem do volume de negócios a partir da decisão de 2007. Uma vez que as duas sucursais exercem funções diferentes, a Comissão analisará as funções de cada sucursal separadamente a fim de concluir se a seleção das despesas de exploração como indicador do nível de lucro foi adequada em cada caso.

(336) A sucursal irlandesa da ASI foi apresentada pela Apple à administração fiscal irlandesa como exercendo sobretudo atividades de aquisição, venda e distribuição. A seleção das despesas de exploração como indicador do nível de lucro está, em geral, associada a distribuidores de baixo risco ([264]). Todavia, pelos motivos estabelecidos nos considerandos 337, 338 e 339, a sucursal irlandesa da ASI não pode ser considerada um distribuidor de baixo risco.

(337) Em primeiro lugar, a ASI assume o risco relativo ao volume de negócios, que ascendeu a [67,5-68] mil milhões de USD em 2014. Uma vez que a sede social da ASI não dispõe de presença física nem de funcionários e, é, por conseguinte, incapaz de assumir qualquer risco do produto, é necessário partir do princípio de que a sucursal irlandesa assume os riscos em questão. A utilização das despesas de exploração como indicador do nível de lucro não reflete esse risco, uma vez que as despesas de exploração da sucursal irlandesa da ASI permaneceram relativamente estáveis durante o período de vigência das decisões fiscais contestadas. Em contrapartida, as vendas da ASI aumentaram significativamente ao longo desse mesmo período. Esta não correlação entre as despesas de exploração e as vendas coloca em questão a adequação das despesas de exploração como indicador do nível de lucro para determinar o lucro tributável da ASI ([265]).

([264]) O relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] parece considerar que as vendas não constituem um indicador do nível de lucro adequado para as atividades de distribuição. De acordo com esse relatório, no caso vertente, as vendas só poderiam ser adequadas para atividades de distribuição limitadas à logística, ao passo que a ASI exerce funções importantes de assistência ao cliente e fornece garantias para todos os bens vendidos. Ver métodos de fixação dos preços de transferência dos lucros das transações, observações sobre uma série de projetos de notas de análise, [consultor fiscal da Apple], 30 de abril de 2008, nos quais o consultor fiscal da Apple afirma «[o consultor fiscal da Apple] considera que é possível defender a utilização de um rácio de Berry em alguns casos em grupos altamente integrados nos quais a "venda" é predominantemente realizada a nível regional ou global e a função de vendas da sociedade é amplamente logística.» Ver métodos de fixação dos preços de transferência dos lucros das transações, observações sobre uma série de projetos de notas de análise, [consultor fiscal da Apple], 30 de abril de 2008, nos quais o consultor fiscal da Apple afirma «[o consultor fiscal da Apple] observa a opinião do grupo de trabalho [da OCDE] de que o rácio de Berry só deve ser utilizado para recompensar atividades de vendas; e de que um indicador relacionado com vendas é mais adequado, exceto em situações comparáveis nas quais partes independentes que operam em condições de plena concorrência tenham acordado em contrário.» Grupo de trabalho da OCDE é a designação dos grupos de trabalho no seio da OCDE constituídos, em princípio, por representantes dos Estados-Membros e dedicados a questões específicas como, por exemplo, preços de transferência.

([265]) Decisão de início do procedimento, considerando 67: «Com efeito, […] as receitas das vendas da ASI aumentaram 415 % ao longo dos três anos 2009-2012 para 63,9 mil milhões de USD. Durante o mesmo período, os custos de exploração refletidos pelo rendimento tributável […] aumentaram [15-20] %.»

(338) Em segundo lugar, a ASI fornece garantias para todos os bens vendidos na região EMOIA. As referidas garantias constituíam o passivo mais significativo na transferência de ativos e passivos da ASI para a ADI em relação a essa região ([266]). Uma vez que a sede social da ASI não dispõe de presença física nem de funcionários e, é, por conseguinte, incapaz de assumir qualquer risco do produto, é necessário considerar que a sucursal irlandesa da ASI é responsável por esse passivo. Todavia, a seleção das despesas de exploração como indicador do nível de lucro não reflete esse nível de risco dado que, tal como explicado no considerando 336, a utilização das despesas de exploração como indicador do nível de lucro está geralmente associada a distribuidores de baixo risco ([267]).

(339) Em terceiro lugar, a ASI recorre sistematicamente a contratantes por conta de outrem ([268]) para assegurar a sua função de distribuição. Com efeito, o volume de negócios gerado pela ASI é constituído, em grande medida, por bens que nunca são fisicamente manuseados na Irlanda. O risco suportado a respeito de produtos que não são manuseados na Irlanda seria mais convenientemente refletido nas vendas totais do que nas despesas de exploração, uma vez que, embora os pagamentos relativos aos serviços externalizados possam ser refletidos nas despesas de exploração da sucursal, este montante incluiria uma remuneração para o terceiro na prestação dos serviços e não reflete os custos gerados pela atividade como tal. Todavia, o grau de pormenor disponível sobre as despesas de exploração da ASI é insuficiente para identificar os seus componentes, tais como o pagamento de custos externalizados e custos de pessoal ([269]).

(340) Pelos motivos estabelecidos nos considerandos 337, 338 e 339, a seleção das despesas de exploração como indicador do nível de lucro, em vez das vendas, reflete de forma inadequada os riscos assumidos e as atividades significativas exercidas pela sucursal irlandesa da ASI. Esses motivos são igualmente válidos no respeitante à utilização do rácio de Berry nos dois relatórios *ad hoc* elaborados pela PwC e [pelo consultor fiscal da Apple]. O rácio de Berry é utilizado também como rácio financeiro para estimar uma remuneração em condições de plena concorrência para distribuidores de risco limitado ([270]). O rácio de Berry representa a rendibilidade das funções de valor acrescentado de uma sociedade e parte do princípio de que essas funções são refletidas nas suas despesas de exploração. Uma vez que o denominador utilizado no rácio de Berry são as despesas de exploração, a utilização das despesas de exploração na aplicação do MMLO e a utilização do rácio de Berry não passa, na prática, de uma diferença de apresentação. De qualquer modo, os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência descrevem cenários nos quais o rácio de Berry pode ser útil, mas esses cenários são diferentes do cenário no qual a ASI opera ([271]).

(341) Em suma, a seleção das despesas de exploração como indicador do nível de lucro nas decisões fiscais contestadas e a utilização do rácio de Berry nos relatórios *ad hoc* não são adequadas para determinar uma remuneração em condições de plena concorrência para as funções exercidas pela sucursal irlandesa da ASI. A seleção das despesas de exploração como indicador do nível de lucro em vez das vendas reduz indevidamente o lucro anual tributável da ASI na Irlanda, uma vez que as vendas constituem um indicador do nível de lucro mais amplo do que as despesas de exploração e, no caso da ASI, as vendas aumentaram significativamente durante o período de vigência das decisões fiscais contestadas, ao passo que as despesas de exploração da ASI permaneceram relativamente estáveis ([272]). Nomeadamente, resulta numa matéria coletável muito reduzida e estável para a sucursal irlandesa da ASI ([273]), que não reflete corretamente os riscos assumidos por essa sucursal, tal como descrito nos

([266]) Ver considerando 135.
([267]) Ver, neste contexto, o ponto 2.87 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010 que declara: «O denominador deve incidir sobre o(s) indicador(es) pertinente(s) do valor das funções exercidas pela parte testada na transação em análise, tomando em consideração os seus ativos utilizados e riscos assumidos.»
([268]) Ver, por exemplo, considerando 55.
([269]) Ver Figura 4.
([270]) Ver, por exemplo, o quadro sobre a utilização de indicadores do nível de lucro em *Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook*, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Rendibilidade dos ativos	Fórmula: Lucros de exploração/Ativos de exploração Frequentemente utilizada para testar: Fabricantes
Margem de exploração	Fórmula: Lucros de exploração/Vendas líquidas Frequentemente utilizada para testar: Distribuidores
Rácio de Berry	Fórmula: Lucro bruto/Despesas de exploração Frequentemente utilizada para testar: Distribuidores de funções inferiores
Custo majorado líquido	Fórmula: Lucros de exploração/Custos totais Frequentemente utilizada para testar: Prestadores de serviços e subcontratantes

([271]) Ver o ponto 2.101 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010.
([272]) Ver considerando 337.
([273]) Este princípio é explicado em referência à reestruturação das atividades no ponto 9.10 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010 que declara: «Muitas vezes, as reestruturações das atividades resultam na conversão das operações locais em operações de baixo risco (por exemplo, "distribuidores de baixo risco", ou "subcontratantes de baixo risco") e na afetação de rendimentos relativamente reduzidos (mas geralmente estáveis) com base no facto de que os riscos empresariais são suportados por outra parte à qual é afetado o lucro residual.»

considerandos 337, 338 e 339. Portanto, esse seleção resulta numa remuneração mais reduzida para essa sucursal do que para uma sociedade independente cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência. Não se verificam preocupações semelhantes quando se utilizam as vendas como indicador do nível de lucro para determinar a remuneração das funções exercidas pela sucursal irlandesa da ASI.

(342) O facto de a seleção das despesas de exploração como indicador do nível de lucro no caso de uma sociedade que exerce atividades de aquisição, vendas e distribuição poder não resultar numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência é corroborado pelas orientações facultadas pelos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência. Os referidos princípios sugerem uma remuneração com base nas vendas e não nas despesas de exploração no caso das sociedades que exercem tais funções ([274]). Os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência também manifestam preocupações semelhantes no que se refere à utilização do rácio de Berry ([275]). De qualquer modo, a possível seleção dos custos totais como indicador do nível de lucro, que representam uma base mais ampla do que as despesas de exploração ([276]), nunca foi tida em consideração para a sucursal irlandesa da ASI e essa escolha também teria aumentado o lucro anual tributável da ASI na Irlanda.

(343) No que se refere à AOE, a Apple apresentou a sua sucursal irlandesa à administração fiscal irlandesa como responsável pelo fabrico e a montagem de uma gama especializada de produtos informáticos. A AOE detém os inventários ([277]) e aparenta controlar e assumir o risco de, pelo menos, parte dos custos relacionados com esses inventários ([278]). Uma vez que a sua sede social não se encontra em condições de assumir efetivamente esse risco na ausência de uma presença física ou de funcionários capazes de gerir esse risco, deve considerar-se que a sucursal irlandesa da AOE assume o risco total dos inventários. Nestas circunstâncias, um indicador do nível de lucro que inclua os custos totais é mais adequado do que as despesas de exploração no caso de uma sociedade transformadora como a AOE. Os custos totais constituem uma base mais ampla do que as despesas de exploração, uma vez que estas últimas excluem os custos relacionados com matérias-primas, ao passo que os custos totais incluem a principal componente variável dos custos, que, em princípio, são os custos de bens vendidos para uma sociedade transformadora como a AOE. A Comissão observa, a esse respeito, que os relatórios *ad hoc* da PwC e [do consultor fiscal da Apple] propõem uma margem de lucro sobre os custos totais como indicador do nível de lucro ([279]).

(344) Ao admitir um método de afetação de lucros que assume as despesas de exploração, e não os custos totais, como indicador do nível de lucro, a administração fiscal irlandesa conferiu uma vantagem seletiva à AOE em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência. A exclusão de determinados custos, tais como o custo de bens vendidos, do indicador do nível de lucro autorizado pelas decisões fiscais contestadas para a sucursal irlandesa da AOE, reduz indevidamente o lucro anual tributável dessa sociedade na Irlanda, uma vez que os custos totais

([274]) Ver, neste contexto, o ponto 2.87 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010: «Regra geral, e sob reserva de uma apreciação dos factos e circunstâncias do caso em apreço, as despesas de exploração das vendas ou da distribuição podem constituir uma base adequada para atividades de distribuição, os custos totais ou as despesas de exploração podem constituir uma base adequada para um serviço ou uma atividade de fabrico e os ativos de exploração podem constituir uma base adequada para atividades intensivas em termos de capital, tais como determinadas atividades de fabrico ou serviços públicos.»

([275]) Ver, neste contexto, o ponto 2.101 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010: «as questões […] relativas a custos repercutidos também surgem na aplicação de rácios de Berry. Para que um rácio de Berry seja adequado para testar a remuneração de uma transação controlada (por exemplo, constituída pela distribuição de produtos), é necessário que:
— O valor das funções exercidas na transação controlada (tomando em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos) seja proporcional às despesas de exploração;
— O valor das funções exercidas na transação controlada (tomando em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos) não seja significativamente afetado pelo valor dos produtos distribuídos, ou seja, não seja proporcional às vendas; e
— O contribuinte não exerça, nas transações controladas, qualquer outras função significativa (por exemplo, função de fabrico) que deva ser remunerada através de outro método ou indicador financeiro.»

([276]) Ver o ponto 2.47 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010.

([277]) De acordo com as contas financeiras da AOE, a sociedade detém reservas de «matérias-primas», bem como «trabalhos em curso e produtos acabados».

([278]) Ver, neste contexto, o ponto 2.93 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010: «Na aplicação de um método de margem líquida da operação com base nos custos, utilizam-se muitas vezes os custos totais, incluindo todos os custos direitos e indiretos imputáveis à atividade ou transação, em conjunto com uma afetação adequada a respeito das despesas gerais da sociedade. Pode questionar-se se, e em que medida, é admissível, em condições de plena concorrência, tratar uma parte significativa dos custos do contribuinte como custos repercutidos aos quais não é atribuído um elemento de lucro (ou seja, como custos que são potencialmente passíveis de exclusão do denominador do indicador de lucro líquido). Isto depende da medida em que uma parte independente em circunstâncias comparáveis aceitaria não obter uma margem de lucro sobre parte dos custos incorridos.»

([279]) Ver considerandos 167 e 214.

constituem um indicador do nível de lucro mais amplo do que as despesas de exploração e, como tal, era suscetível de reduzir a sua obrigação fiscal decorrente do imposto irlandês sobre as sociedades.

(345) Em conclusão, a admissão, pela administração fiscal irlandesa, das despesas de exploração como indicador do nível de lucro nos métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas, em vez das vendas no caso da sucursal irlandesa da ASI e dos custos totais no que se refere à sucursal irlandesa da AOE, reduz indevidamente o lucro anual tributável de ambas as sociedades na Irlanda em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência. Por conseguinte, deve considerar-se que as decisões fiscais contestadas conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

c) **Os níveis de rendibilidade aceites são demasiado reduzidos**

(346) Nas decisões fiscais contestadas, a administração fiscal irlandesa aceitou diferentes níveis de rendibilidade para as sucursais irlandesas da ASI e da AOE. No que se refere à ASI, a decisão de 1991 aceita uma margem de 12,5 % sobre as despesas de exploração da sucursal, ao passo que a decisão de 2007 aceita uma margem de [10-15] %. No que se refere à AOE, a decisão de 1991 aceita uma margem de 65 % sobre as despesas de exploração da sucursal até [60-70] milhões de USD e uma margem de 20 % acima deste montante, ao passo que a decisão de 2007 aceita uma margem de [10-15] % sobre as despesas de exploração da sucursal com um rendimento de PI de [1-5] % do volume de negócios da sucursal a respeito da «tecnologia acumulada do processo de fabrico» ([280]) da sucursal irlandesa. Uma vez que a Apple não elaborou relatórios sobre a afetação dos lucros aquando do pedido das decisões fiscais contestadas, não existem explicações contemporâneas que fundamentem a escolha desses níveis de rendibilidade em 1991 e 2007.

(347) No que respeita à decisão de 1991, o sistema de limiar acordado para a AOE de 65 % das despesas de exploração, que diminui para 20 % acima de [60-70] milhões de USD, parece ter sido acordado através de negociações e dependido de questões de emprego, tal como evidenciado pelos excertos reproduzidos na secção 2.2.3 e, designadamente, a referência à necessidade de «não impedir a expansão das operações irlandesas» nesses excertos ([281]). O Tribunal indicou a este respeito que, se uma administração fiscal dispuser de amplo poder discricionário para determinar os beneficiários ou as condições nas quais é concedida uma dedução fiscal com base em critérios não relacionados com o sistema fiscal, tais como questões de emprego, deve considerar-se que o exercício desse poder discricionário dá origem a uma vantagem seletiva.

(348) A Comissão não concorda com a interpretação que a Irlanda faz dessa referência ([282]), segundo a qual um subcontratante consideraria razoável aceitar uma margem de lucro reduzida sobre os seus custos depois de ter sido generosamente compensado. O objetivo de um operador económico racional consiste em maximizar os lucros, tomando em consideração um determinado nível de risco, e tal operador não aceitaria rendimentos mais reduzidos nem renunciaria a lucros em virtude de ter recebido rendimentos suficientes de outra forma. A Comissão também não atribui mérito à interpretação dessa referência ([283]) proposta pela Apple, que, segundo esta, deve ser entendida à luz do facto de que o investimento fixo incremental necessário à expansão seria pouco suscetível de ser tão elevado quanto os investimentos fixos iniciais ([284]). Nomeadamente, o argumento da Apple, apresentado num estudo *ad hoc* elaborado [pelo segundo consultor da Apple] ([285]), de que os lucros decorrentes das eficiências deveriam ser objeto de menor tributação, não pode ser admitido. De acordo com esse relatório, uma percentagem reduzida de tributação dos lucros acima de um limiar reflete as economias de escala

([280]) Ver pedido de decisão em 16 de maio de 2007, que constitui a base da decisão de 2007, p. 1.
([281]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 119. Ver considerando 65.
([282]) Processo C-6/12 *P Oy* EU:C:2013:525, n.os 25 a 28 e a jurisprudência aí referida.
([283]) Ver considerando 65.
([284]) Ver observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, ponto 112.
([285]) Ver considerando 170.

subjacentes. Todavia, a Comissão não consegue encontrar uma justificação económica para a admissão, por parte de uma sociedade, de lucros reduzidos quando incorre em custos reduzidos. De igual modo, a diminuição da tributação no caso de grandes sociedades que beneficiam de economias de escala é alheia à lógica do sistema fiscal. Mas especificamente, se o lucro gerado por economias de escala estivesse sujeito a menor tributação do que o lucro gerado por pequenas empresas, as grandes sociedades beneficiariam de uma vantagem dupla: as grandes sociedades que são mais eficientes do que os seus pares de menor dimensão beneficiaram através da geração de lucros mais elevados e, uma vez que os impostos são tributados em percentagem dos lucros, de uma taxa de tributação inferior sobre esse lucro. Esta vantagem adicional é externa à lógica do sistema fiscal, que consiste em tributar o lucro de todas as sociedades sujeitas a tributação na Irlanda, independentemente da sua dimensão e posição no mercado. Por último, aceitar uma margem de lucro reduzida por unidade de produtos vendidos quando a quantidade vendida a um cliente específico aumenta pode estar em consonância com a lógica comercial. Contudo, tal não corresponde automaticamente a lucros mais reduzidos registados a respeito da conta desse cliente, uma vez que as margens de lucro reduzidas por unidade podem, em princípio, ser mais do que compensadas por maiores volumes vendidos a este cliente. A Irlanda não dispunha de indícios quanto a uma estratégia de fixação de preços subjacente por parte da Apple correspondente a um padrão de rendibilidade semelhante. De qualquer modo, a lógica do sistema fiscal não inclui incentivos semelhantes a descontos sobre as taxas de tributação efetivas destinados a aumentar a atividade e o emprego.

(349) Pelo contrário, a Comissão pode aceitar as explicações da Irlanda ([286]) e da Apple ([287]) sobre a dedução acordada na decisão de 1991 relativamente à qual a Comissão manifestou dúvidas na decisão de início do procedimento. Na decisão de início do procedimento, a Comissão considerou que a admissão, por parte da administração fiscal irlandesa, da limitação do montante de deduções fiscais por investimento a [1-10] milhões de USD acima do montante registado para efeitos de contabilização das amortizações não é fundamentada por nenhum método nem justificada pelas despesas reais, aparentando ser decorrente de negociações. A Irlanda e a Apple alegaram que, relativamente a este ponto, a decisão de 1991 limita uma dedução fiscal. Designadamente, a Irlanda explicou que a ASI e a AOE tinham optado voluntariamente por estabelecer um limite anual do seu benefício a deduções fiscais por investimento, embora a ASI e a AOE tivessem direito a deduções mais elevadas aem relação a um menor número de anos ([288]), pelo que este elemento da decisão não parece favorecer seletivamente essas sociedades quando apreciado de forma individual e separada de outros elementos da decisão.

(350) No que se refere à decisão de 2007, os relatórios *ad hoc* apresentados pela PwC e [pelo consultor fiscal da Apple] contêm uma argumentação *ex post* relativa aos níveis de rendibilidade acordados para as sucursais irlandesas da ASI e da AOE. Os dois relatórios baseiam-se num estudo de comparabilidade, mas, enquanto o relatório da PwC apresenta todas as sociedades que o consultor fiscal considerou comparáveis para estimar um alegado rendimento de plena concorrência para as duas sucursais, o relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] não divulga os elementos comparáveis utilizados. O relatório *ad hoc* [do consultor fiscal da Apple] indica problemas de comparabilidade, designadamente diferenças significativas nesse relatório ([289]), mas, não obstante esse facto, procede a uma pesquisa numa base de dados de elementos comparáveis.

(351) A título preliminar, a Comissão considera que a utilização de um estudo de comparabilidade, que se baseia numa pesquisa numa base de dados de elementos comparáveis, é um meio inadequado para estimar um lucro de plena concorrência para as sucursais irlandesas da ASI e da AOE. Para que um estudo deste tipo produza uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, os produtos vendidos por terceiros incluídos no estudo de comparabilidade têm de ser comparáveis aos bens vendidos pela ASI e aos bens fabricados pela AOE. Porém, os critérios de eliminação utilizados pela PwC e [pelo consultor fiscal da Apple] para a seleção de elementos comparáveis não incluem considerações relativas ao facto de que a Apple vende produtos de marca de alta qualidade e coloca os seus produtos no mercado como tal, ao passo que as sociedades selecionadas podem posicionar-se no mercado de forma diferente. Não é possível avaliar um rendimento de plena concorrência para um distribuidor como a ASI na ausência de tal

([286]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 121 e seguintes.
([287]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, ponto 115 e seguintes.
([288]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 127.
([289]) Ver relatório *ad hoc* sobre os preços de transferência elaborado [pelo consultor fiscal da Apple], p. 13: «os mercados geográficos envolvidos, as cláusulas contratuais, a gama de produtos e os volumes dos produtos no que se refere a distribuidores terceiros são significativamente diferentes em comparação com os que são pertinentes para as atividades da sucursal irlandesa da ASI».

consideração, designadamente porque a ASI é responsável pelas garantias dos produtos vendidos, tal como explicado no considerando 338, que, no caso de produtos de marca de alta qualidade, apresentam um risco não negligenciável ([290]), e a ASI assume um risco considerável relativo a produtos de topo de gama que não são fisicamente manuseados pela sucursal irlandesa, tal como explicado no considerando 339, o que, em princípio, não se verifica no caso dos elementos comparáveis selecionados. Além disso, uma diferença significativa entre a intensidade dos custos variáveis pode constituir um problema para a comparabilidade, uma vez que os custos de exploração da ASI representam uma fração muito limitada das suas vendas.

(352) A par destas preocupações gerais relativas à utilização de um estudo de comparabilidade no caso em apreço, a Comissão contesta especificamente o facto de que, pelo menos três das 52 sociedades selecionadas pela PwC como elementos comparáveis estão em liquidação ([291]). Em princípio, as sociedades que não dispõem de um modelo empresarial sustentável não podem constituir elementos comparáveis fiáveis para a determinação de um nível de remuneração adequado. Uma vez que o estatuto de liquidação de uma parte significativa da amostra demonstra que a sustentabilidade do modelo empresarial não foi um fator suficientemente tomado em consideração na seleção, não é possível determinar a representatividade dos elementos comparáveis em geral.

(353) Não obstante estas preocupações de caráter geral e específico no que se refere aos estudos de comparabilidade realizados nos relatórios *ad hoc*, a Comissão examinou, por questões de exaustividade, o que constituiria um nível de rendibilidade adequado para a ASI recorrendo às vendas e para a AOE recorrendo aos custos totais, em vez das despesas de exploração, como indicador do nível de lucro. A Comissão recorda que não realiza a presente análise para determinar uma remuneração em condições de plena concorrência para as funções exercidas pelas sucursais irlandesas ([292]), mas sim para demonstrar que, ainda que a administração fiscal irlandesa tivesse procedido de forma correta ao aceitar o pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE deveriam ser afetadas fora da Irlanda, o que a Comissão contesta, a seleção inadequada das despesas de exploração e os níveis de rendibilidade indevidamente reduzidos aceites pela administração fiscal irlandesa na aplicação dos métodos unilaterais de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas resultam num lucro anual tributável para a ASI e a AOE na Irlanda que, de qualquer modo, se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado para as respetivas sucursais irlandesas.

(354) No que se refere à ASI, a Figura 13 apresenta uma análise da rendibilidade média das vendas ([293]) durante o mesmo período que a análise efetuada pela PwC com recurso aos mesmos elementos comparáveis.

Figura 13

Margem dos lucros de exploração sobre o volume de negócios das 52 sociedades selecionadas pela PwC

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

([290]) O risco de garantia aumenta com o preço dos produtos subjacentes e, como tal, os produtos de marca de alta qualidade apresentam uma garantia em virtude do seu preço relativamente elevado, incluindo o custo dos componentes. Ver, neste contexto, o ponto 3.37 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 1995 que ilustra o seguinte exemplo: «Parta-se do princípio de que, por exemplo, um contribuinte vende gravadores de videocassetes de qualidade superior a uma empresa associada e as únicas informações sobre lucros disponíveis no que se refere a atividades empresariais comparáveis dizem respeito a vendas de gravadores vídeo genéricos de qualidade média. Parta-se do princípio de o mercado de gravadores vídeo de qualidade superior regista vendas crescentes, tem uma barreira à entrada elevada, um número reduzido de concorrentes e apresenta amplas possibilidade de diferenciação dos produtos. Todas as diferenças são suscetíveis de afetar significativamente a rendibilidade das atividades examinadas e comparadas e, neste caso, seria necessário efetuar ajustamentos. À semelhança de outros métodos, a fiabilidade dos ajustamentos necessários afetará a fiabilidade da análise. Importa salientar que, ainda que duas empresas pertençam exatamente ao mesmo setor, a rendibilidade pode diferir, nomeadamente em função das suas partes de mercado e posições concorrenciais». Este exemplo não foi mantido nos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010.

([291]) A base de dados Bureau Van Dijk utilizada pela PwC indica, a respeito das sociedades TECNOTEL ITALIA S.P.A. e MIELCO SPA, que estas se encontram em liquidação; além disso, de acordo com fontes públicas, a sociedade MEMTEC IBERICA SL, também se encontra em liquidação.

([292]) Ver considerando 326.

([293]) O volume de negócios (ou receitas de exploração) é retido na pesquisa da base de dados.

(%)

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

(%)

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

(%)

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

(355) Utilizando os elementos comparáveis selecionados pela PwC com a sucursal irlandesa da ASI como parte testada e as vendas como indicador do nível de lucro, a análise constante da Figura 13 resulta numa rendibilidade média das vendas de 3 % com um intervalo interquartílico ([294]) de 1,3 % a 4,5 %. Com base nas informações financeiras apresentadas no Quadro 1 da presente decisão e nas informações facultadas no considerando 105 com base nas declarações fiscais, o rendimento comercial da sucursal irlandesa da ASI tributado à taxa normal do imposto irlandês sobre as sociedades de 12,5 % foi de cerca de [40-50] milhões de USD em 2012, o que representa aproximadamente [0,0-0,5] % do volume de negócios da ASI em 2012. Esse montante é quase 20 vezes inferior ao montante que resultaria da aplicação do quartil inferior da análise constante da Figura 13, que se baseia na análise de comparabilidade corrigida da PwC.

(356) Em conclusão, ainda que a administração fiscal irlandesa tivesse procedido de forma correta ao aceitar um método de afetação de lucros com base num método unilateral de afetação de lucros, sendo a sucursal irlandesa da ASI selecionada como parte testada, o que a Comissão contesta, o lucro tributável da ASI na Irlanda decorrente de uma aplicação das decisões fiscais contestadas afasta-se de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Esse desvio conduz a uma redução significativa da obrigação fiscal da ASI decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência. Por conseguinte, deve considerar-se que essas decisões conferem uma vantagem seletiva à ASI para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

(357) No que se refere à AOE, o lucro tributável dessa sociedade em 2012 corresponde, aproximadamente, a [1-5] % dos custos totais. Essa percentagem situa-se dentro do intervalo interquartílico apresentado nos relatórios *ad hoc* da PwC e [do consultor fiscal da Apple] e aproxima-se do percentil 25, que o consultor fiscal considera constituir o extremo inferior de um intervalo de plena concorrência. Segundo [o consultor fiscal da Apple], no que se refere ao período compreendido entre 2009 e 2011 ([295]), o quartil inferior da margem de lucro sobre os custos totais seria de [4,5-5,0] % (com uma mediana de [5-10] %) e, de acordo com a PwC, no respeitante ao período compreendido entre 2007 e 2011 ([296]), seria de [3,0-3,5] % (com uma mediana de [5-10] %).

(358) Todavia, a comparabilidade de cada sociedade com a sucursal irlandesa da AOE no relatório *ad hoc* da PwC é estabelecida com base nas informações disponíveis apenas a partir de uma base de dados comercial e não existe qualquer justificação nesse relatório quanto ao motivo pelo qual, na ausência de uma análise de comparabilidade pormenorizada da atividade e da estrutura de custos de cada sociedade, se aceita o percentil 25 como o extremo inferior do intervalo em vez de se exigir um intervalo mais estreito para fazer face às preocupações em matéria de comparabilidade ([297]).

([294]) O intervalo interquartílico é mencionado pela PwC e [pelo consultor fiscal da Apple] como o intervalo de plena concorrência.
([295]) Ver Figura 10.
([296]) Ver considerando 217.
([297]) O ponto 3.57 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010 afirma a este respeito: «Também é possível que, embora tenham sido envidados todos os esforços para excluir pontos com um menor grau de comparabilidade, se obtenha um intervalo de valores relativamente aos quais se considera, tomando em consideração o processo utilizado para selecionar elementos comparáveis e as limitações das informações disponíveis sobre os mesmos, que continuam a existir alguns defeitos de comparabilidade que não podem ser identificados e/ou quantificados e, como tal, não são ajustados. Em tais casos, se o intervalo incluir um número considerável de observações, instrumentos estatísticos que tenham em conta a tendência central para reduzir o intervalo (por exemplo, o intervalo interquartílico ou outros percentis) podem ajudar a aumentar a fiabilidade da análise».

(359) Além disso, o resultado do relatório *ad hoc* da PwC baseia-se numa comparação exclusivamente com sociedades transformadoras, ao passo que o relatório afirma que a sucursal irlandesa da AOE também presta serviços partilhados a outras sociedades do grupo Apple na região EMOIA, tais como atividades relacionadas com finanças (serviços de contabilidade, tratamento de salários e rubricas a pagar), sistemas informáticos e tecnologia e recursos humanos ([298]). Nenhuma destas funções é tomada em consideração na análise do relatório *ad hoc* da PwC, pelo que esse relatório não pode ser utilizado para justificar *ex post* que a remuneração dessas funções ocorreu em condições de plena concorrência.

d) **Conclusão sobre a aplicação incorreta dos métodos unilaterais de afetação de lucros nas decisões fiscais contestadas**

(360) Em conclusão, a Comissão considera que, ainda que a administração fiscal irlandesa tivesse agido de forma correta ao admitir o pressuposto infundado de que as licenças de PI da Apple detidas pela ASI e pela AOE deveriam ser afetadas fora da Irlanda, um pressuposto que a Comissão contesta ([299]), os métodos de afetação dos lucros autorizados nas decisões fiscais contestadas, não deixam de produzir um resultado que se afasta de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Essas decisões autorizam uma remuneração tributável que as sucursais irlandesas não teriam aceitado, da perspetiva da sua própria rendibilidade, se fossem sociedades separadas e independentes a exercer as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares. Uma vez que esses métodos de afetação de lucros reduzem a obrigação fiscal da ASI e da AOE ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável ao abrigo desse regime é determinado por preços negociados em condições de plena concorrência no mercado, as decisões fiscais contestadas, ao autorizarem esses métodos, conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

8.2.2.4. ***Conclusão sobre a existência de uma vantagem seletiva decorrente de uma derrogação ao regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda***

(361) A Comissão conclui, no âmbito de ambas as argumentações, que os métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas resultam numa redução da obrigação fiscal da ASI e da AOE decorrente do imposto sobre as sociedades ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência. Por conseguinte, a Comissão considera que essas decisões conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

(362) Essa conclusão é ainda confirmada por dois fatores adicionais, que sugerem que os métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas não produzem um resultado equivalente a uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência.

(363) Em primeiro lugar, tal como mencionado no considerando 262, as decisões fiscais contestadas foram emitidas na ausência de um relatório sobre a afetação dos lucros. Tal como explicado na decisão de início do procedimento, o facto de que, à data da concessão das decisões fiscais contestadas, a Apple não apresentou qualquer relatório sobre a afetação dos lucros para fundamentar os métodos de afetação de lucros que propôs à administração fiscal irlandesa tende a indicar que os métodos autorizados por essas decisões não produzem um resultado equivalente a uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência.

(364) Em segundo lugar, a decisão de 1991 foi concedida por tempo indeterminado sem qualquer cláusula de revisão e foi efetivamente aplicada durante 15 anos, até à emissão da decisão de 2007. A decisão de 2007, que continha

([298]) Relatório *ad hoc* da PwC, p. 12.
([299]) Secção 8.2.2.2.

uma cláusula de revisão, também foi concedida por tempo indeterminado e foi aplicada, de acordo com a Apple, durante 8 anos, até à entrada em vigor da nova estrutura empresarial da Apple na Irlanda. Um acordo entre uma administração fiscal e um contribuinte sem data de termo torna as previsões quanto às condições futuras nas quais esse acordo se baseia menos exatas, colocando assim em causa a fiabilidade do método autorizado pelo acordo ([300]). O que precede é aplicável *a priori* a uma decisão concedida por tempo indeterminado.

(365) A Irlanda alega que, não obstante a duração da decisão de 1991, a declaração de cada ano constituiu um «exercício novo» e não teria sido possível utilizar a base da afetação de lucros a sucursais estabelecida na decisão «nos casos em que alterações dos factos e circunstâncias tornassem essa base pouco fiável» ([301]). Porém, não é claro de que modo a administração fiscal irlandesa poderia ter conhecimento de quaisquer alterações dos factos e circunstâncias. A Apple poderia limitar-se a entregar a sua declaração fiscal anual com base na decisão de 1991, sem qualquer obrigação de informar a administração fiscal irlandesa de quaisquer alterações significativas ([302]). Com efeito, ao contrário da decisão de 2007, a decisão de 1991 não contém qualquer cláusula de revisão que determine que a decisão não continuará a ser aplicável se se verificarem alterações significativas na natureza das atividades exercidas.

(366) Além disso, não são claras as alterações que justificaram a substituição da decisão de 1991 pela decisão de 2007. Em princípio, um acordo prévio sobre preços de transferência é válido enquanto as premissas críticas validadas na decisão se encontrarem em vigor ([303]). As decisões contestadas não identificam as premissas críticas. Em 2007, também não é claro qual a alteração nas premissas críticas, se existente, que motivou o pedido de alteração do acordo de 1991.

(367) No que se refere à decisão de 2007, acorda-se ainda que, caso a Apple decida reestruturar a atividade das suas filiais na Irlanda, através da adição de novas sociedades irlandesas à estrutura ou da fusão de sociedades existentes, os métodos de afetação de lucros autorizados na decisão de 2007 continuariam a ser aplicáveis a qualquer entidade nova ou resultante da fusão, desde que essas sociedades «exerçam, de um modo geral, os mesmos tipos de atividades» que a ASI e a AOE. Embora seja verdade que a decisão de 2007 contém uma cláusula de revisão que determina que a decisão deixará de ser aplicável caso se verifique uma alteração significativa na natureza das atividades exercidas, não é claro o que constitui uma alteração significativa e tal não foi explicado pela Irlanda, nem especificado em maior pormenor na decisão. Com base na descrição muito limitada das atividades das sucursais irlandesas da ASI e da AOE nas decisões, é difícil determinar se uma alteração nas funções exercidas ou nos riscos geridos pelas sucursais irlandesas seria considerada uma alteração significativa. Como, aparentemente, até uma reestruturação empresarial não é considerada uma «alteração significativa na natureza das atividades», afigura-se que a Apple poderia aplicar o tratamento fiscal favorável concedido pelas decisões fiscais contestadas apenas com restrições limitadas ao abrigo da decisão de 2007.

(368) De qualquer modo, ainda que os métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas correspondessem a métodos que produzissem uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência quando foram emitidos, o que não se verifica, a vigência por tempo indeterminado destas decisões coloca em questão a adequação da afetação de lucros, em virtude das possíveis alterações ao ambiente económico e regulamentar nos anos abrangidos pelas decisões ([304]).

([300]) Ver ponto 51 do anexo do capítulo IV dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010 e do anexo sobre princípios para a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência no procedimento amigável dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 1995.

([301]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 130.

([302]) No ponto 72 das suas observações sobre a decisão de início do procedimento, a Apple declara que, entre 1991 e 2006, participou em interações com a administração fiscal irlandesa sobre a estrutura organizativa e as principais atividades das sucursais irlandesas com base no poder geral da referida administração para fiscalizar o cumprimento do regime fiscal irlandês. Contudo, tal não compensa o facto de que a autoridade fiscal deve reexaminar, após um determinado número de anos, se o acordo continua a ser válido ou se necessita de revisão, nomeadamente tomando em consideração o facto de que a atividade da Apple evoluiu significativamente durante este período. Além disso, não parecem existir registos dessas alegadas interações, uma vez que a Comissão solicitou à Irlanda, na sua carta de 8 de outubro de 2013, que apresentasse, em conjunto com as decisões fiscais contestadas, todos os elementos essenciais para fundamentar as referidas decisões fiscais.

([303]) Ponto 4.142 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência de 2010: «Desde que estejam preenchidas as premissas críticas, um acordo prévio sobre preços de transferência pode proporcionar, aos contribuintes envolvidos, segurança no tratamento fiscal das questões em matéria de fixação de preços de transferência abrangidas pelo referido acordo durante um período especificado.»

([304]) Decisão de início do procedimento, considerando 65.

8.2.3. ARGUMENTAÇÃO MAIS SUBSIDIÁRIA: VANTAGEM SELETIVA EXCLUSIVAMENTE AO ABRIGO DO SISTEMA DE REFERÊNCIA LIMITADO DA SECTION 25 DO TCA 97

8.2.3.1. ***Vantagem seletiva decorrente de uma derrogação à Section 25 do TCA 97 que dá origem a uma redução da matéria coletável***

(369) A Irlanda e a Apple alegam que o sistema de referência adequado deveria ser apenas a Section 25 do TCA 97 e que a determinação do lucro tributável da ASI e da AOE estava plenamente em consonância com a prática administrativa normal ao abrigo dessa disposição ([305]). Tal como explicado na secção 8.2.1.2 da presente decisão, a Comissão não considera que, no caso em apreço, o sistema de referência se limite apenas à Section 25 do TCA 97, mas sim que essa disposição é parte integrante e necessária do sistema de referência identificado na secção 8.2.1.1 — o regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda — que tem como objetivo intrínseco a tributação do lucro de todas as sociedades sujeitas a tributação na Irlanda.

(370) Sem prejuízo dessa conclusão, a Comissão considera, no âmbito de uma argumentação mais subsidiária, que, ainda que apenas a Section 25 do TCA 97 constituísse o sistema de referência adequado no caso vertente, as decisões fiscais contestadas concedem uma vantagem seletiva à ASI e a AOE sob a forma de uma redução do seu lucro tributável com base no qual o imposto sobre as sociedades é tributado ao abrigo dessa disposição.

(371) A Irlanda reconhece que a Section 25 do TCA 97 não proporciona orientações sobre o modo de determinação do lucro tributável de uma sucursal, bem como a Apple ([306]). Contudo, a Irlanda alega que a aplicação da Section 25 do TCA 97 não é regida pelo princípio de plena concorrência, exigindo em vez disso que a administração fiscal irlandesa formule juízos tomando em consideração os factos e circunstâncias específicos de cada caso, que podem incluir «as funções exercidas por qualquer sucursal, o seu interesse (se existente) nos ativos da sociedade, a natureza e o nível de quaisquer riscos assumidos pela sucursal, e a contribuição global da sucursal para os lucros da sociedade» ([307]). A Comissão observa que os critérios enumerados pela Irlanda para determinar o lucro tributável de uma sucursal — as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela sucursal — são essencialmente os mesmos critérios enumerados no artigo 7.º, n.º 2, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE para afetar lucros ao estabelecimento estável de uma sociedade integrada não residente ([308]). Por outras palavras, a Irlanda não apresentou, e a Comissão não conseguiu identificar, qualquer outra norma objetiva para além do princípio de plena concorrência que assegure a aplicação coerente da Section 25 do TCA 97, garantindo que todas as sociedades integradas não residentes são tratadas em condições de igualdade nos termos dessa disposição.

(372) Além disso, embora a Irlanda só tenha introduzido formalmente o princípio de plena concorrência no seu sistema jurídico nacional no Finance Act 2010, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2011, e essa legislação exclua acordos celebrados entre uma sucursal e a sua sede social não residente ([309]), uma análise da prática decisória da administração fiscal irlandesa sobre a afetação de lucros às sucursais irlandesas de sociedades não residentes, para a subsequente aplicação da Section 25 do TCA 97, revela que o princípio de plena concorrência é subjacente aos métodos de afetação de lucros autorizados pela administração fiscal irlandesa em várias dessas decisões ([310]).

(373) Por exemplo, no caso da sociedade [B] ([311]), são efetuadas largas referências ao princípio de plena concorrência na carta do seu consultor fiscal à administração fiscal irlandesa. A sociedade [B] é residente fiscal em […], dispõe de

([305]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, pontos 159, 160 e 171. Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 27. Porém, a Irlanda e a Apple não apresentaram exemplos da «prática administrativa normal» para demonstrar a alegada coerência na prática decisória da administração fiscal irlandesa.

([306]) Ver considerando 248.

([307]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 21. Ver também as observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, pontos 154 e 155. Ambas as observações são reproduzidas nas notas de rodapé 188 e 189, respetivamente.

([308]) Ver considerando 84.

([309]) Ver considerando 78.

([310]) A Irlanda apresentou sete decisões relativas à afetação de lucros a sucursais irlandesas de nove sociedades não residentes em resposta ao pedido de apresentação de decisões relativas a atividades na Irlanda com o mesmo tipo de questão fiscal que as decisões fiscais contestadas. Em resposta a um pedido adicional da Comissão para a apresentação de todas as decisões relativas à afetação de lucros emitidas desde 2004 e, além disso, de todas as decisões emitidas antes dessa data e ainda em vigor, a Irlanda apresentou dez decisões adicionais, nomeadamente quatro decisões que aparentavam dizer respeito à afetação de lucros a uma sucursal (ver considerandos 3 e 6). Portanto, considera-se que essas duas apresentações abrangem toda a prática decisória da administração fiscal irlandesa em relação à afetação de lucros a uma sucursal de sociedades integradas não residentes.

([311]) Ver considerando 385.

uma sucursal irlandesa e faz parte de um grupo empresarial multinacional […] [a maioria das sociedades enumeradas nos considerandos 2 e 6 faz parte de grupos empresariais multinacionais dos EUA]. Para efeitos de afetação de lucros à sucursal, o seu consultor fiscal propõe que se considere que a sede social da sociedade [B] e a sua sucursal irlandesa são duas entidades jurídicas distintas que interagem entre si em condições de plena concorrência, fazendo referência ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. No que se refere ao princípio de plena concorrência, a carta declara que «[e]mbora a Irlanda não disponha de uma convenção para evitar a dupla tributação com […], o Modelo da OCDE estabelece orientações para o cálculo dos lucros da sucursal que podem ser utilizadas como referência adequada». Numa decisão de 1998, a administração fiscal irlandesa considerou a utilização do princípio de plena concorrência aceitável para a afetação de lucros à sucursal irlandesa.

(374) Numa decisão fiscal de 2003 relativa à sociedade [A] ([312]), a administração fiscal irlandesa aceitou uma afetação de lucros entre essa sociedade não residente e a sua sucursal irlandesa com base no princípio de plena concorrência. A sociedade [A] está constituída em […], com sucursais em […] jurisdições, nomeadamente na Irlanda, e faz parte de um grupo empresarial multinacional […]. No pedido de decisão que explica a situação da sociedade, o consultor fiscal faz referência à Section 25 do TCA 97, afirmando, em primeiro lugar, que essa disposição não apresenta orientações adicionais sobre o modo de determinação do rendimento comercial e, em segundo lugar, que é útil analisar a abordagem seguida pelo Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, bem como o princípio de plena concorrência. De acordo com o consultor fiscal, «a abordagem adotada no Modelo da OCDE é coerente com o direito nacional irlandês e constitui, com efeito, pouco mais do que uma reformulação da posição nos termos do direito nacional.» O pedido de decisão apresenta o método do fracionamento do lucro, segundo o qual 12,5 % de todos os lucros da sociedade [A] são afetados à sucursal irlandesa. Essa abordagem foi aceite pela administração fiscal irlandesa e utilizada como base para a afetação de lucros no caso da sucursal irlandesa da sociedade [A].

(375) Numa decisão fiscal de 2006 relativa à sociedade [F] ([313]), a administração fiscal irlandesa aceitou o método proposto por essa sociedade para a afetação de lucros à sua futura sucursal irlandesa. A sociedade [F] é residente fiscal em […], dispõe de uma sucursal irlandesa e faz parte de um grupo empresarial multinacional […]. Como base para o método de afetação de lucros proposto pela sociedade [F], o seu consultor utilizou o princípio de plena concorrência da OCDE que «exige que o lucro da sucursal seja determinado essencialmente com base na análise da sucursal como uma entidade separada o mais afastada possível da sua sede social e que se considere que os debates ou negociações entre a sucursal e a sua sede social são efetuados em condições de plena concorrência em termos de determinação da rendibilidade da sucursal.»

(376) Por último, numa decisão fiscal relativa à sociedade [M] ([314]), o consultor fiscal solicita que as autoridades fiscais aceitem uma «afetação de lucros entre a SS [sede social] da [sociedade [M]] e a sucursal irlandesa [que] refletirá o facto de que os riscos da sucursal irlandesa serão limitados […]». O pedido esclarece ainda que «a sucursal irlandesa funcionará como fabricante por encomenda para a SS [sede social] da [sociedade [M]] […], recebendo uma remuneração em condições de plena concorrência».

(377) Por conseguinte, embora o princípio de plena concorrência não tenha sido expressamente estabelecido na legislação irlandesa até 2011 ([315]), na ausência de qualquer outra norma objetiva apresentada pela Irlanda e à luz do facto de que esse princípio parece ter constado da prática de decisão fiscal da administração fiscal irlandesa já a partir da década de 1990 como a base para determinar o lucro tributável de uma sociedade integrada não residente nos termos da Section 25 do TCA 97, a Comissão sustenta que o princípio de plena concorrência é inerente à aplicação da Section 25 do TCA 97.

(378) A Comissão já demonstrou, nas secções 8.2.2.2 e 8.2.2.3, que as decisões fiscais contestadas autorizam métodos de afetação de lucros que produzem resultados que se afastam de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, resultando assim numa redução do lucro tributável da ASI e da AOE para efeitos do imposto irlandês sobre as sociedades e numa vantagem económica para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Com base na argumentação constante dessas secções, a Comissão considera igualmente que as referidas decisões fiscais conferem à ASI e à AOE uma vantagem seletiva

([312]) Ver considerando 387.
([313]) Ver considerando 392.
([314]) Ver considerando 391.
([315]) Não é mencionado na Section 25 do TCA 97.

ao abrigo do sistema de referência mais limitado da Section 25 do TCA 97, uma vez que resultam numa redução dos lucros tributáveis da ASI e da AOE nos termos dessa disposição e, por conseguinte, da sua obrigação fiscal decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda em comparação com outras sociedades não residentes que também são tributadas ao abrigo dessa disposição.

8.2.3.2. ***Vantagem seletiva decorrente do exercício de poder discricionário por parte da administração fiscal irlandesa na ausência de critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal***

(379) Ainda que se parta do princípio de que a aplicação da Section 25 do TCA 97 não é regida pelo princípio de plena concorrência, o que a Comissão contesta, deve, no entanto, considerar-se que as decisões fiscais contestadas conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE para os efeitos do artigo 107.º n.º 1, do Tratado, uma vez que, nesse caso, seriam o resultado do poder discricionário exercido pela administração fiscal irlandesa na ausência de critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal.

(380) Embora as administrações fiscais tenham de beneficiar de um certo poder discricionário para tomar em consideração as diferenças entre contribuintes na aplicação das suas disposições fiscais nacionais, sempre que uma administração fiscal disponha de amplo poder discricionário para determinar os beneficiários ou as condições nas quais a legislação é aplicada com base em critérios não relacionados com o sistema fiscal, deve considerar-se que o exercício desse poder discricionário favorece certas empresas ou a produção de determinados bens em comparação com outras que, tendo em conta o objetivo prosseguido, se encontram numa situação factual e jurídica semelhante ([316]). Por outras palavras, as decisões que contêm simplesmente uma interpretação correta das disposições fiscais nacionais pertinentes, sem se afastarem de uma prática administrativa coerente não dão, em princípio, origem a uma vantagem seletiva. Pelo contrário, as decisões nas quais as administrações fiscais exercem um poder discricionário que não se baseia em critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal dão origem a que se presuma uma vantagem seletiva.

(381) A Comissão e a Irlanda concordam que a Section 25 do TCA 97 não estabelece critérios objetivos para a afetação de lucros entre várias partes da mesma sociedade não residente ([317]). Todavia, a Irlanda discorda da opinião da Comissão segundo a qual a Section 25 do TCA 97 é regida pelo princípio de plena concorrência. Partindo do princípio de que a Irlanda está correta e tomando em consideração que a Irlanda não apresentou qualquer outra norma objetiva para a afetação dos lucros de uma sociedade não residente para efeitos de aplicação da Section 25 do TCA 97, tal significaria que o poder discricionário da administração fiscal irlandesa na aplicação dessa disposição não se baseia em critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal, o que dá origem a que se pressuponha uma vantagem seletiva. A Comissão já demonstrou, nas secções 8.2.2.2e 8.2.2.3, que as decisões fiscais contestadas autorizam métodos de afetação de lucros que resultam numa redução do lucro tributável da ASI e da AOE para efeitos do imposto irlandês sobre as sociedades e numa vantagem económica para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Com base na argumentação constante dessas secções, deve considerar-se igualmente que as decisões fiscais contestadas conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, uma vez que foram emitidas com base no poder discricionário da administração fiscal irlandesa ao abrigo da Section 25 do TCA 97, exercido na ausência de critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal.

(382) Por último, a Irlanda e a Apple alegam que a Comissão deve demonstrar que a Apple foi tratada de forma favorável em comparação com outras sociedades não residentes às quais a administração fiscal irlandesa concedeu decisões fiscais para efeitos de aplicação da Section 25 do TCA 97. No âmbito desta argumentação, a Irlanda e a Apple parecem alegar que o sistema de referência adequado não é a Section 25 do TCA 97 em si, mas sim a prática de decisão fiscal da administração fiscal irlandesa em relação a sociedades não residentes.

(383) Com base numa apreciação das decisões fiscais que a Irlanda apresentou à Comissão relativas à afetação de lucros a sucursais irlandesas de sociedades não residentes ([318]), que abrangem a totalidade da prática decisória irlandesa em relação à afetação de lucros a uma sucursal ([319]), a Comissão não conseguiu identificar um conjunto de regras

([316]) Processo C-6/12 *P Oy* EU:C:2013:525, n.º 27.
([317]) Ver considerando 248.
([318]) Ver considerandos 2 e 6.
([319]) A decisão não prejudica qualquer conclusão sobre a possível natureza ilegal e incompatível ao abrigo das regras em matéria de auxílios estatais de quaisquer decisões descritas na presente decisão, com exceção das decisões emitidas a favor da ASI e da AOE.

coerente que seja geralmente aplicável com base em critérios objetivos a todas as sociedades não residentes que exercem atividades através de uma sucursal na Irlanda. Por outras palavras, a prática decisória da administração fiscal irlandesa em matéria de afetação de lucros é demasiado incoerente para constituir um sistema de referência adequado com base no qual seja possível examinar as decisões fiscais contestadas para determinar se a ASI e a AOE receberam uma vantagem seletiva em consequência das decisões.

(384) Várias dessas decisões são descritas nos considerandos 385 a 395 ([320]).

(385) *Decisão de fevereiro de 1998 — sucursal irlandesa da sociedade [B]*: A sociedade [B] faz parte de um grupo empresarial multinacional […] ([321]). A sucursal irlandesa dessa sociedade procede ao fabrico de […], à organização do processo de acabamento e ao acompanhamento e administração da entrega dos bens aos clientes. De acordo com o pedido de decisão, em geral, […] o fabrico é indubitavelmente a atividade mais complexa da cadeia de produção ([322]). A remuneração a afetar à sucursal irlandesa para efeitos fiscais, proposta pelo consultor fiscal da sociedade e aceite pela administração fiscal irlandesa, é igual a 117 % dos custos totais da sucursal irlandesa ([323]), constituídos, nomeadamente, por custos de vendas e despesas gerais.

(386) *Decisão de maio de 2001 — sucursal irlandesa da sociedade [C2]:* A sociedade [C2] é uma sociedade […] que pertence a um grupo […] multinacional […] [C]. A decisão autoriza uma afetação de lucros à sucursal irlandesa dessa sociedade, com base no pedido do contribuinte, de acordo com o qual o lucro decorrente das atividades descritas na decisão como «aquisição de técnicos e revenda de produtos no contexto do serviço de refaturação» não será superior a 9 % dos custos do centro de serviços administrativos partilhados a sediar na Irlanda.

(387) *Decisão de maio de 2003 — sucursal irlandesa da sociedade [A]:* A sociedade [A] faz parte do grupo […] multinacional […] ([324]). O pedido de decisão descreve que a sucursal irlandesa dessa sociedade procede à produção de […] e assegura funções contabilísticas para toda a sociedade a que pertence. No pedido de decisão, o consultor fiscal da sociedade [A] faz referência ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE para propor uma afetação de lucros à sucursal. De acordo com o pedido de decisão, embora o controlo sobre as vendas de […], as atividades de *marketing*, a detenção de PI e as funções de tesouraria estejam sediados fora da Irlanda, a sociedade [A] não considera que a sucursal irlandesa seja uma simples «subcontratante», dado que a Irlanda é considerada uma das principais localizações no mundo para o fornecimento de […]. Por conseguinte, propõe-se uma afetação de lucros com base no método do fracionamento do lucro, segundo o qual 12,5 % ([325]) de todos os lucros da sociedade [A] são afetados à sucursal irlandesa, em vez de um método do custo majorado, embora este último reduzisse os lucros tributáveis da sociedade [A] na Irlanda.

(388) *Decisão de setembro de 2003 — sucursal irlandesa da sociedade [N]:* A sociedade [N] é uma sociedade não residente constituída na Irlanda que faz parte de um grupo multinacional […]. De acordo com o pedido de decisão, as atividades da sucursal irlandesa da sociedade [N] serão constituídas pelo fabrico de […] e pela prestação de outros serviços conexos, tais como armazenagem e expedição. A PI relativa a esses produtos seria afetada à sede social da sociedade [N] fora da Irlanda e a sucursal irlandesa funcionaria como fabricante por encomenda ou subcontratante. A sucursal irlandesa não assumiria riscos em relação a *marketing*, I&D, controlo de qualidade,

([320]) Nos casos em que a duração da decisão não é mencionada na descrição, tal significa que a própria decisão não contém uma cláusula de revisão nem qualquer outra referência à sua validade.
([321]) Ver considerando 373.
([322]) Outras atividades da sucursal irlandesa também incluiriam […]. Além disso, o grau de utilização das instalações irlandesas seria determinado fora da Irlanda. A sede social […] da sociedade [B] está, de acordo com o pedido de decisão, licenciada pela sociedade-mãe […] para vender e fabricar […].
([323]) Este nível de 117 % foi calculado pelo consultor fiscal de modo a conferir à sede social um rendimento adequado pelos direitos que detém, que consiste, segundo o consultor fiscal, em 20 % do volume de negócios, com base em níveis normais da taxa de *royalties* para […]. Estes níveis foram calculados com base em projeções e não em valores históricos. Todavia, o pedido de decisão não apresenta esclarecimentos adicionais quanto ao método utilizado nem indica qualquer revisão *ex post*.
([324]) Ver considerando 374.
([325]) A margem de 12,5 % é obtida através do cálculo da média da razão entre os custos da sucursal irlandesa e os custos totais. Não se especifica a base de custos tomada como referência, sendo que os custos pertinentes são mencionados no pedido de decisão como «custos incorridos nas operações».

responsabilidade por produtos e inventário. A decisão aceita uma afetação de lucros à sucursal irlandesa de modo a originar o mesmo lucro de exploração na Irlanda que seria obtido se a sucursal irlandesa tivesse sido constituída como uma filial da sociedade [N]. A remuneração acordada na decisão para as atividades da sucursal irlandesa constitui uma margem de lucro compreendida entre 25 % e 30 % sobre os custos da sucursal transformadora irlandesa. Essa margem de lucro é aplicada aos custos de exploração da sucursal. A decisão também confirma que não seria aplicável qualquer imposto sobre as mais-valias em caso de venda da PI detida pela sociedade [N], uma vez que a sucursal irlandesa não teria direitos de propriedade na PI detida pela sociedade [N].

(389) *Decisão de junho de 2004 — sucursal irlandesa da sociedade [I]:* A sociedade [I] está constituída na Irlanda, mas é residente em […]. A sociedade, que exerce atividades em […], solicita que os serviços administrativos prestados pela sua sucursal irlandesa sejam fixados como os custos acrescidos de 10 %. De acordo com o pedido de decisão, praticamente todos os direitos de PI são afetados fora da Irlanda. O pedido de decisão não especifica os custos em apreço, mas confirma que os lucros da sucursal da sociedade, sujeitos ao imposto irlandês sobre as sociedades, serão limitados aos imputáveis às atividades efetivamente exercidas na Irlanda por funcionários da sucursal.

(390) *Decisão de janeiro de 2005 — sucursal irlandesa da sociedade [E]:* A sociedade [E] está registada em […] e faz parte de um grupo empresarial multinacional […]. De acordo com o pedido de decisão, a sucursal irlandesa produz […]. A sociedade [E] apenas dispõe de acesso a patentes e direitos de PI conexos em virtude de acordos de licença com sociedades relacionadas do grupo. A sociedade [E] funciona como «subcontratante» na Irlanda. O pedido indica que a matéria coletável da sucursal irlandesa deve deixar de incluir um lucro empresarial, previamente incluído. O pedido descreve a possibilidade de transferir o atual fabrico da Irlanda para outro local e indica que tal decisão teria consequências graves para as operações irlandesas. Numa reestruturação prevista, os direitos de PI que teriam sido detidos pela sociedade [E] ([326]) serão transferidos para uma sociedade recentemente criada, designada «Newco», que será constituída na Irlanda, mas residente fiscal fora do território irlandês. Na nova estrutura, a sucursal irlandesa continuaria as suas atividades de fabrico em nome da sociedade recentemente criada, designada Newco, na capacidade de subcontratante. A sociedade solicita a confirmação da administração fiscal irlandesa de que a transferência de PI não dará origem a um imposto sobre as mais-valias na Irlanda e de que a Newco não terá uma presença tributável na Irlanda. A sociedade [E] também exercerá outras funções, nomeadamente a faturação em nome e por conta da Newco. O título sobre a venda de produtos pela sociedade [E] aos seus clientes passaria pela Irlanda. No que se refere a essas funções e às funções de fabrico asseguradas pela sucursal, a remuneração acordada para efeitos fiscais foi definida como os custos de exploração da atividade de fabrico acrescidos de 100 %.

(391) *Decisão de dezembro de 2005 — sucursal irlandesa da sociedade [M]:* A sociedade [M] está constituída na Irlanda, mas é residente fiscal fora do território irlandês, e faz parte de um grupo empresarial multinacional […]. A sociedade [M] vende […], bem como produtos acabados. O pedido de decisão indica que, para assegurar a continuação do atual nível de atividade e emprego da sucursal irlandesa, […], o grupo encontra-se a ponderar a Irlanda como um local para novo […], desenvolvido por uma sociedade […] do grupo. Na nova estrutura descrita no pedido, a sociedade [M] e a sua sucursal irlandesa operariam como se fossem duas entidades jurídicas separadas para efeitos contabilísticos. O rendimento seria afetado através de uma taxa de fabrico em condições de plena concorrência, de modo que a sucursal irlandesa obteria o mesmo nível de lucro de exploração que obteria se a atividade de fabrico da sucursal irlandesa fosse exercida por uma filial da sociedade [M]. A sede social da sociedade [M] licenciaria a PI de uma sociedade […] do grupo e a sucursal irlandesa funcionaria como fabricante por encomenda. Enquanto fabricante por encomenda, fabricaria produtos acabados para a especificação da sede social com matérias-primas detidas pela sede social da sociedade [M]. A sucursal irlandesa não assumiria riscos em relação a *marketing*, I&D, controlo de qualidade, responsabilidade por produtos e inventário. Para além do fabrico, a sucursal irlandesa poderia assistir na faturação e cobrança, bem como em atividades relacionadas com o fabrico, tais como armazenagem e expedição. A remuneração acordada na decisão para essas atividades consiste numa margem de lucro de 10 % aplicada aos custos de exploração da sucursal irlandesa.

([326]) Não obstante o facto de que a sociedade [E] apenas teria tido acesso a patentes e direitos de propriedade intelectual em virtude de acordos de licença de sociedades associadas, o pedido de decisão menciona direitos de propriedade intelectual detidos pela sociedade [E] antes da reestruturação prevista.

(392) *Decisão de julho de 2006 — sucursal irlandesa da sociedade [F]:* A sociedade [F] é residente fiscal em […] e faz parte de um grupo empresarial multinacional […]. A decisão prorroga um acordo de 1997 segundo o qual 15 % do lucro da sociedade [F] é afetado à sucursal irlandesa para efeitos fiscais. A revisão desse acordo está prevista para 2025. A sucursal irlandesa constitui a sede global de […]; é responsável pelo planeamento estratégico de […] e a aquisição, bem como pela coordenação e supervisão de […], nomeadamente logística. O conselho de administração da sociedade [F], estabelecido na sede social […], inclui a principal gestão do grupo. De acordo com o consultor fiscal da sociedade [F], a decisão de 1997 reconheceu que a PI pertencia à sede social […] e não à sucursal irlandesa. O pedido de decisão contém valores relativos ao emprego da sociedade [F] na Irlanda e ao montante de imposto pago ao longo dos oito anos anteriores, mas não contém dados contabilísticos nem projeções financeiras para a sociedade.

(393) *Decisão de dezembro de 2006 — sucursal irlandesa da sociedade [C1]:* A sociedade [C1] é uma sociedade […] que faz parte de um grupo […] multinacional […]. A sucursal fabrica […]. Os setores de atividade da sucursal incluem, nomeadamente, […], produção, recursos humanos, relações públicas, finanças e aquisição. O pedido de decisão não refere a existência de PI utilizada pela sucursal, que é afetada fora da Irlanda. A remuneração tributável da sucursal, conforme acordada na decisão, consiste numa margem de lucro de 18 % sobre os custos de exploração de origem irlandesa, num «rendimento de PI» de 1,6 % sobre o volume de negócios anual da sociedade […] à qual a sucursal pertence, obtida com base nos produtos fabricados pela sucursal irlandesa e numa dedução relativa a instalações e edifícios.

(394) *Decisão de dezembro de 2007 — filiais irlandesas do grupo [G]:* O grupo [G] é um grupo empresarial multinacional […] com três filiais irlandesas. Por conseguinte, a decisão parece dizer respeito à afetação de lucros entre sociedades e não à afetação de lucros a uma sucursal. Ficou acordado que a decisão teria uma vigência de cinco anos, a partir de 2008. O pedido de decisão indica que as funções exercidas pelas filiais irlandesas consistem no fabrico de […], na venda de […] e produtos conexos, na comercialização de […], num centro de serviços partilhados para as filiais do grupo a nível mundial e em I&D. O pedido de decisão e os documentos de referência apresentados pela Irlanda não mencionam a existência de PI utilizada pelas filiais irlandesas, que é afetada fora da Irlanda. No que se refere a uma das três filiais, descrita como entidade de fabrico, a decisão aceita o cálculo da matéria coletável na Irlanda como a soma de 15 % dos custos de exploração localizados no território irlandês (os custos incluídos são enumerados no pedido de decisão), um «rendimento de PI» de 0,8 % do volume de negócios anual obtido de produtos fabricados na Irlanda e uma redução relativa a instalações e edifícios. No que se refere às duas filiais remanescentes, a decisão aceita uma matéria coletável igual a 15 % dos custos de exploração (os custos incluídos são indicados no pedido de decisão).

(395) *Decisão de setembro de 2010 — sucursal irlandesa da sociedade [D]:* A sociedade [D] é uma sociedade […] residente em […] que faz parte de um grupo multinacional […]. De acordo com o pedido de decisão, o grupo tenciona […] e encontra-se a ponderar a Irlanda como localização adequada para esta atividade, tomando em consideração os custos fiscais previstos. Uma sucursal irlandesa prestaria serviços de gestão centralizados de alto nível no seio do grupo e […]. A remuneração acordada na decisão para a função de gestão centralizada consiste numa margem de lucro de 10 % sobre os custos totais incorridos na sucursal. A margem de lucro de 10 % baseia-se numa análise comparativa realizada pelo consultor fiscal da sociedade. O lucro a afetar à função […] com terceiros é determinado como a diferença entre os montantes a receber de terceiros e o valor agregado dos custos imputáveis incorridos na Irlanda, das despesas da sede social afetadas a […] e do valor de plena concorrência dos serviços prestados por outras filiais do grupo.

(396) A Comissão observa várias discrepâncias nessas decisões.

(397) Em primeiro lugar, a seleção dos métodos não é sistemática mesmo nos casos em que as atividades descritas são semelhantes. Por exemplo, as sucursais da sociedade [A] e da AOE são representadas como fabricantes de produtos que utilizam PI detida pela sociedade que não é afetada à sucursal irlandesa. O pedido de decisão da sociedade [A] conclui que a sucursal irlandesa da sociedade [A] não é uma subcontratante, ao passo que, nas decisões fiscais contestadas, a AOE é aceite como subcontratante. Por conseguinte, a decisão concedida à

sociedade [A] autorizou o método do fracionamento do lucro descrito nos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência ([327]), ao contrário do método do custo majorado/MMLO autorizado no caso da AOE, embora as atividades descritas no pedido de decisão da sociedade [A] pareçam assemelhar-se às descritas no pedido de decisão da AOE. Todavia, caso o método do fracionamento do lucro também tivesse sido selecionado para a AOE, todo o lucro dessa sociedade teria de ser afetado às suas sucursais irlandesas, dado que os lucros de exploração dessa sucursal representam a totalidade dos custos de exploração da sociedade.

(398) De igual modo, no pedido de decisão relativo à sociedade [A], esta solicita à administração fiscal irlandesa uma confirmação de que a afetação de lucros à sua instalação de fabrico deve ser calculada através de um método de fracionamento do lucro com base na proporção dos custos totais da sociedade representada pelos custos da sua sucursal irlandesa. O método do fracionamento do lucro é proposto para calcular os lucros tributáveis da sucursal irlandesa, em vez de um método do custo majorado, embora este último reduzisse o lucro tributável da sucursal, segundo a sociedade [A]. O que precede contrasta com a abordagem aceite pela administração fiscal irlandesa nas decisões emitidas a favor das sociedades [B], [C2], [N], [I], [E], [M], e [D], nas quais a matéria coletável das sucursais irlandesas dessas sociedades foi calculada em percentagem dos custos, e não em percentagem dos lucros totais da sociedade ([328]).

(399) O método do fracionamento do lucro também foi aceite no caso da sociedade [F], em que 15 % dos lucros totais da sociedade foram afetados à sucursal irlandesa. Porém, embora a descrição das funções da sucursal no caso da sociedade [F] seja diferente da descrição das funções da sucursal irlandesa da sociedade [A] — sendo que a sociedade [A] apresentou as suas operações irlandesas como o fabrico com recurso a PI detida fora da Irlanda ([329]), ao passo que a sociedade [F] apresentou as suas operações irlandesas como a sede global para as operações […] da sociedade — as remunerações acordadas baseiam-se no mesmo método de fixação dos preços de transferência, o método do fracionamento do lucro, e a percentagem retida não difere significativamente (15 % para a sociedade [F] e 12,5 % para a sociedade [A]), não obstante o facto de que, no primeiro caso, se descreve que as operações implicam complexidade e riscos comerciais e, no último caso, estão limitadas a operações de risco de rotina.

(400) Além disso, muitas das decisões afetam lucros com base em custos, aplicado de forma eficaz o MMLO, no qual o indicador do nível de lucro selecionado consiste nos custos. Todavia, em alguns casos, os custos tomados como referência são os custos de exploração da sucursal, ao passo que, noutros casos, por exemplo, no caso da sociedade [B], a base de custos utilizada para efeitos de afetação dos lucros inclui os custos das vendas. Esta variação na base de custos utilizada como referência nas decisões não parece seguir uma fundamentação específica no que se refere à adequação de uma base de custos de maior ou menor dimensão.

(401) Observa-se outra aparente diferença no tratamento de situações comparáveis ao comparar o tratamento das sucursais irlandesas da sociedade [M] e da sociedade [E] por parte da administração fiscal irlandesa. Ambas as sociedades obtiveram uma decisão em 2005 e as sucursais irlandesas de ambas as sociedades fabricam […]. É indicado que ambas as sucursais assumem um risco limitado — no caso da sociedade [E], a sucursal é apresentada como subcontratante, ao passo que no caso da sociedade [M], a sucursal é apresentada como fabricante por encomenda, o que consiste essencialmente na mesma atividade — e os pedidos de decisão especificam que as matérias-primas utilizadas seriam da propriedade da sede social. Na medida em que as sucursais são as fabricantes, não existe um meio contratual para afetar tal propriedade quer à sede social ou à sucursal, uma vez que constituem a mesma entidade jurídica. Portanto, na realidade, descreve-se que as sucursais da sociedade [E] e da sociedade [M] assumem riscos muito semelhantes, asseguram funções muito semelhantes e ambas as sucursais participam na faturação. No caso de ambas as decisões, a matéria coletável da sucursal é

([327]) O que precede corresponde ao quinto método da OCDE e não ao MMLO.

([328]) A determinação da matéria coletável das sucursais irlandesas é definida em percentagem dos custos nestes casos, independentemente de a sociedade indicar que, na apreciação, se deveria tomar em consideração a PI, uma vez que no pedido da sociedade [A] se propõe que a PI seria afetada fora da Irlanda, bem como no caso da sociedade [I], por exemplo, ao passo que num caso se retém o método do fracionamento do lucro e no outro não.

([329]) O pedido de decisão afirma que «[o grupo] […] não considera que as atividades da [sociedade [A]] na Irlanda sejam as de uma simples "subcontratante". Embora a análise funcional […] tenha claramente demonstrado que a essência das atividades exercidas na Irlanda consiste no fabrico […]».

determinada como uma margem de lucro sobre os custos de exploração das sucursais irlandesas das sociedades ([330]). Todavia, no caso da sucursal da sociedade [E], a remuneração aceite pela administração fiscal irlandesa consiste numa margem de lucro de 100 % dos custos de exploração, ao passo que, no caso da sociedade [M], a margem de lucro admitida pela administração fiscal irlandesa é dez vezes inferior, ou seja, 10 % dos custos de exploração. Nenhuma das decisões inclui explicações passíveis de justificar estes níveis de remuneração diferentes, independentemente de os métodos de afetação dos lucros autorizados pelas decisões se aproximarem fiavelmente de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência.

(402) Por último, nas decisões emitidas em relação ao grupo [G] e à sociedade [C1], aceita-se um método de remuneração semelhante ao método de remuneração aceite na decisão fiscal contestada de 2007 relativa à AOE. Esse método assenta numa combinação de uma percentagem do volume de negócios, designada «rendimento de PI» nos respetivos pedidos de decisão, com uma percentagem dos custos de exploração. Esse método não corresponde a um método apresentado nos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência. As três decisões são relativas ao fabrico em setores diferentes: […] no que se refere à sociedade [G], […] no caso da sociedade [C1] e computadores pessoais no que diz respeito à AOE. A sucursal irlandesa da sociedade [G] é descrita como assegurando a função de distribuição, ao passo que as sucursais irlandesas da sociedade [C1] e da AOE não parecem assegurar esta função. Todavia, a remuneração admitida para a sociedade [G] em termos de percentagem do volume de negócios, designada «rendimento de PI», é a mais reduzida, representando 0,8 %, em comparação com 1,6 % para a sucursal irlandesa da sociedade [C1] e [1-5] % para a sucursal irlandesa da AOE. A percentagem de custos retidos para o cálculo da matéria coletável da sucursal irlandesa da sociedade [G] de 15 % dos custos de exploração também é inferior à percentagem de 18 % dos custos de exploração aceite para a sociedade [C1]. Por conseguinte, os parâmetros e o método de remuneração acordados para a sucursal irlandesa da sociedade [G] resultam sistematicamente numa matéria coletável mais reduzida para a sucursal irlandesa do que os parâmetros e o método de remuneração acordados pela administração fiscal irlandesa com a sociedade [C1], não obstante o facto de que a sucursal irlandesa da sociedade [G] parece assegurar mais funções do que a sucursal irlandesa da sociedade [C1]. Não é possível explicar esta diferença através das descrições apresentadas nos respetivos pedidos de decisão. Designadamente, os parâmetros 0,8 %, 1,6 %, e [1-5] % para os rendimentos de PI, bem como as percentagens dos custos de exploração apresentadas nos pedidos de decisão das sociedades [G], [C1] e AOE não são fundamentados por quaisquer cálculos.

(403) Em conclusão, uma análise da prática decisória da administração fiscal irlandesa em matéria de afetação de lucros demonstra que não são aplicados critérios coerentes para determinar a afetação de lucros às sucursais irlandesas de sociedades não residentes para efeitos de aplicação da Section 25 do tca 97. Essa análise confirma igualmente que as decisões fiscais contestadas foram emitidas com base no poder discricionário da administração fiscal irlandesa na ausência de critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal e que, portanto, deve considerar-se que essas decisões conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado ([331]).

8.2.4. AUSÊNCIA DE JUSTIFICAÇÃO COM BASE NA NATUREZA E ECONOMIA GERAL DO SISTEMA FISCAL

(404) Uma medida que constitua uma derrogação ao sistema de referência pode, no entanto, ser considerada não seletiva se se justificar pela natureza ou pela economia geral do sistema. Tal é o caso quando uma medida resulta diretamente dos princípios básicos ou orientadores intrínsecos do sistema de referência ou quando resulta de mecanismos inerentes necessários para o funcionamento e a eficácia do sistema ([332]).

(405) A Irlanda e a Apple não apresentaram uma justificação conclusiva para a concessão da vantagem seletiva através das decisões fiscais contestadas, embora o ónus da prova a esse respeito recaia sobre o Estado-Membro. Com efeito, a Irlanda não apresentou qualquer justificação para o tratamento seletivo, ao passo que a Apple alega que o exercício de poder discricionário é intrínseco ao regime irlandês de tributação das sociedades e que as decisões contribuíram para a eficácia do sistema e foram proporcionadas ([333]).

(406) A Comissão não considera que esses argumentos justifiquem o tratamento seletivo da ASI e da AOE no caso em apreço.

([330]) Este é igualmente, por exemplo, o método aceite para a ASI na decisão de 2007.
([331]) Ver considerando 381.
([332]) Ver, por exemplo, processos apensos C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos e outros* EU:C:2011:550, n.º 69.
([333]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, ponto 216 e seguintes.

(407) Em primeiro lugar, o exercício de poder discricionário por uma administração fiscal, ainda que seja inerente à aplicação de determinadas regras fiscais, não pode, em si, justificar a discriminação entre contribuintes que se encontram numa situação factual e jurídica semelhante. De acordo com o Tribunal de Justiça ([334]), o exercício de poder discricionário por uma administração fiscal na aplicação das suas regras fiscais que não se baseia em critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal, dá origem a uma presunção de seletividade e a Apple não conseguiu demonstrar que o poder discricionário da administração fiscal irlandesa na emissão das decisões fiscais contestadas se baseia em critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal.

(408) De qualquer modo, a Comissão recorda que, de acordo com a sua argumentação principal ([335]) e secundária ([336]), bem como com a sua primeira argumentação mais subsidiária ([337]), não é o exercício de poder discricionário por parte da administração fiscal irlandesa que conduz à concessão de uma vantagem seletiva a favor da ASI e da AOE, mas sim o facto de que as decisões fiscais contestadas concedem à ASI e à AOE uma redução da sua matéria coletável e, por conseguinte, da sua obrigação fiscal decorrente do imposto sobre as sociedades, que não se encontra à disposição dos operadores económicos numa situação factual e jurídica semelhante. De acordo com essas argumentações, é a autorização, pela administração fiscal irlandesa, dos métodos de afetação de lucros propostos pela Apple para determinar o lucro tributável da ASI e da AOE na Irlanda que dá origem a uma vantagem seletiva, não o exercício de poder discricionário como tal na autorização desses métodos. Outra argumentação mais subsidiária que apoia a conclusão da existência de uma vantagem seletiva no caso em apreço é que as decisões fiscais contestadas também conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE em virtude do exercício de poder discricionário por parte da administração fiscal irlandesa nesse contexto, não se baseando em critérios objetivos relacionados com o sistema fiscal ([338]). Essa argumentação é desenvolvida para responder à alegação efetuada pela Irlanda e pela Apple de que a Section 25 do TCA 97 não é regida pelo princípio de plena concorrência e de que a demonstração de uma vantagem seletiva deve ser efetuada através da comparação das decisões fiscais contestadas com a prática administrativa da administração fiscal irlandesa. Por conseguinte, com exceção dessa argumentação final, a conclusão da Comissão de que as decisões fiscais contestadas conferem uma vantagem seletiva à ASI e à AOE não depende de o poder discricionário de que a administração fiscal irlandesa dispõe na emissão dessas decisões ser excessivo nem do modo como esta exerceu esse poder discricionário, mas decorre do facto de que essas decisões reduzem seletivamente o imposto irlandês sobre as sociedades de que a ASI e a AOE são devedoras em comparação com operadores económicos numa situação factual e jurídica semelhante.

(409) Em segundo lugar, ainda que a conclusão, por parte da Comissão, da existência de uma vantagem seletiva se baseasse no exercício de poder discricionário por parte da administração fiscal irlandesa, o argumento apresentado pela Apple de que «as [decisões fiscais] decorrem dos princípios intrínsecos à Section 25 do TCA 97» ([339]), sem explicar mais pormenorizadamente como tal deve ser interpretado ou de que modo tal poderia justificar o tratamento seletivo, é insuficiente para fundamentar o tratamento seletivo no caso vertente. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, importa assegurar a coerência de uma determinada vantagem não apenas em relação às características inerentes ao sistema fiscal em causa, mas também no que diz respeito à aplicação deste sistema ([340]). Portanto, ainda que a prática administrativa da administração fiscal irlandesa ao abrigo da Section 25 do TCA 97 constituísse o sistema de referência correto, o que a Comissão contesta, a aplicação da Section 25 do TCA 97 pela administração fiscal irlandesa através da emissão de decisões fiscais individuais demonstra que o seu exercício de poder discricionário não se baseia em critérios objetivos. Por conseguinte, tal tratamento a favor da ASI e da AOE não pode ser justificado pela lógica nem pela natureza geral do sistema fiscal.

(410) Em terceiro lugar, uma referência geral à «eficácia do sistema fiscal» ([341]) para a qual as decisões fiscais alegadamente contribuíram não pode justificar um tratamento seletivo de certas empresas ao abrigo desse sistema. É verdade que as decisões fiscais em geral constituem um meio válido e frequentemente utilizado pelas administrações fiscais para proporcionar segurança jurídica, mas este facto não isenta as decisões fiscais de escrutínio nos termos das regras em matéria de auxílios estatais.

(411) Em conclusão, o tratamento seletivo conferido à ASI e à AOE no âmbito das decisões fiscais contestadas não é justificado pela natureza nem pela economia geral do sistema fiscal.

([334]) Processo C-6/12 *P Oy* EU:C:2013:525, n.º 27.
([335]) Secção 8.2.2.2.
([336]) Secção 8.2.2.3.
([337]) Secção 8.2.3.1.
([338]) Secção 8.2.3.2.
([339]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, ponto 218.
([340]) Processos apensos C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos e outros* EU:C:2011:550, n.º 73.
([341]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, ponto 219.

8.2.5. CONCLUSÃO SOBRE A EXISTÊNCIA DE UMA VANTAGEM SELETIVA

(412) Ao autorizar métodos de afetação de lucros às sucursais irlandesas da ASI e da AOE que se afastam de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, as decisões fiscais contestadas resultam numa redução da matéria coletável da ASI e da AOE em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável reflete preços determinados no mercado negociados em condições de plena concorrência. Portanto, as decisões fiscais contestadas resultam numa redução do imposto sobre as sociedades devido pela ASI e pela AOE, tal como determinado ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, conferindo-lhes assim uma vantagem seletiva para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado ([342]).

(413) Em alternativa, ao autorizarem métodos de afetação de lucros às sucursais irlandesas da ASI e da AOE que se afastam de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, as decisões fiscais contestadas resultam numa redução da matéria coletável da ASI e da AOE em comparação com outras sociedades não residentes que exercem atividades através de uma sucursal na Irlanda. Portanto, as decisões fiscais contestadas resultam numa redução do imposto sobre as sociedades devido pela ASI e pela AOE ao abrigo da Section 25 do TCA 97, conferindo-lhes assim uma vantagem seletiva para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado ([343]).

8.3. *CONCLUSÃO SOBRE A EXISTÊNCIA DE AUXÍLIO*

(414) Tomando em consideração o que precede, a Comissão conclui que as decisões fiscais contestadas emitidas pela administração fiscal irlandesa a favor da ASI e da AOE conferem uma vantagem seletiva a essas sociedade que é imputável à Irlanda e financiada através de recursos estatais, o que falseia ou ameaça falsear a concorrência e é suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. As decisões fiscais contestadas constituem, portanto, um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

(415) Uma vez que as decisões fiscais contestadas dão origem a uma redução dos encargos que deveriam ser normalmente suportados pela ASI e pela AOE no decurso das suas operações comerciais, essas decisões fiscais contestadas devem ser consideradas uma concessão de auxílio ao funcionamento à ASI e à AOE.

8.4. *BENEFICIÁRIOS DAS MEDIDAS CONTESTADAS*

(416) As decisões fiscais contestadas concedem um auxílio estatal à ASI e à AOE na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Todavia, a ASI e a AOE fazem parte de um grupo empresarial multinacional, designadamente do grupo Apple, que é constituído por inúmeras sociedades, sendo que todas são controladas em última instância pela Apple Inc. Pode considerar-se que duas entidades jurídicas distintas formam uma unidade económica para efeitos de aplicação das regras em matéria de auxílios estatais. Essa unidade económica é então considerada a empresa em causa que beneficia da medida de auxílio. Tal como o Tribunal de Justiça afirmou anteriormente, «[e]m matéria de direito da concorrência, o termo "empresa" deve ser entendido como a designação de uma unidade económica […] ainda que juridicamente essa unidade económica seja constituída por várias pessoas, singulares ou coletivas» ([344]). Para determinar se várias entidades constituem uma unidade económica, o Tribunal de Justiça examina a existência de uma participação de controlo ou de relações funcionais, económicas ou orgânicas ([345]). No caso em apreço, a ASI e a AOE são, em última instância, detidas a 100 % pela Apple Inc ([346]). e a maioria dos membros dos conselhos de administração da ASI e da AOE é empregada pela Apple Inc. ([347]), pelo que é possível considerar que a Apple Inc., que é a entidade que controla o grupo Apple, também controla a ASI e a AOE através de relações funcionais, económicas e orgânicas.

([342]) Secção 8.2.2.
([343]) Secção 8.2.3.
([344]) Processo C-170/83 *Hydrotherm* EU:C:1984:271, n.º 11. Ver também processo T-137/02 *Pollmeier Malchow/Comissão* EU:T:2004:304, n.º 50.
([345]) Processo C-480/09 P *Acea Electrabel Produzione SpA/Comissão* EU:C:2010:787 n.ºs 47 a 55; Processo C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA e outros* EU:C:2006:8, n.º 112.
([346]) Ver considerando 47.
([347]) Ver considerando 114.

(417) Além disso, foi o grupo Apple que tomou a decisão de constituir a ASI e a AOE na Irlanda, que decidiu a estrutura segundo a qual a ASI e a AOE seriam constituídas na Irlanda e que a presença dessas sociedades na Irlanda se limitaria a uma única sucursal cada. Por conseguinte, é o grupo Apple como um todo que beneficia do auxílio estatal que a Irlanda concedeu à ASI e à AOE através das decisões fiscais contestadas, uma vez que qualquer tratamento fiscal favorável concedido à ASI e à AOE pela administração fiscal irlandesa beneficia, em última análise, o grupo Apple como um todo através da libertação de recursos financeiros adicionais que podem ser utilizados em benefício de todo o grupo empresarial.

(418) Em conclusão, não obstante o facto de que o grupo Apple está organizado em diferentes personalidades jurídicas, esse grupo deve, contudo, ser considerado uma única unidade económica que beneficia do auxílio estatal concedido pela Irlanda por intermédio das decisões fiscais contestadas ([348]).

8.5. *COMPATIBILIDADE DAS MEDIDAS CONTESTADAS*

(419) O auxílio estatal deve ser considerado compatível com o mercado interno se corresponder a um dos motivos enumerados no artigo 107.º, n.º 2, do Tratado ([349]) e pode ser considerado compatível com o mercado interno se a Comissão concluir que corresponde a um dos motivos enumerados no artigo 107.º, n.º 3, do Tratado ([350]). No entanto, é sobre o Estado-Membro que concede o auxílio que recai o ónus de provar que o auxílio estatal concedido é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, n.ºs 2 e 3 do Tratado ([351]).

(420) A Irlanda não invocou quaisquer fundamentos dessas disposições para defender a compatibilidade do auxílio estatal concedido mediante as decisões fiscais contestadas.

(421) Além disso, tal como salientado nos considerandos 222 e 415, deve considerar-se que as decisões fiscais contestadas concedem um auxílio ao funcionamento à ASI, à AOE e ao grupo Apple como um todo. Nomeadamente, tal auxílio não pode, em princípio, ser considerado compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do Tratado, na medida em que não se destina a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, nem os auxílios fiscais em causa são limitados no tempo, degressivos ou proporcionais ao que é necessário para solucionar uma desvantagem económica específica nas regiões em causa.

(422) Consequentemente, o auxílio estatal concedido pela Irlanda através das decisões fiscais contestadas é incompatível com o mercado interno.

9. **ILEGALIDADE DO AUXÍLIO**

(423) Em conformidade com o artigo 108.º, n.º 3, do Tratado, os Estados-Membros são obrigados a informar a Comissão de todos os projetos de concessão de auxílios (obrigação de notificação) e não podem pôr em

([348]) Ver, por analogia, processo 323/82, *Intermills* ECLI:EU:C:1984:345: n.º 11 «Das informações fornecidas pelas próprias recorrentes resulta que, na sequência da reestruturação, tanto a sociedade Intermills como as três sociedades industriais são controladas pela Região da Valónia e que, na sequência da transferência das instalações de produção para as três sociedades recentemente constituídas, a sociedade Intermills mantém o interesse nas mesmas. Importa registar, assim, que, apesar do facto de cada uma das três sociedades industriais possuir uma individualidade jurídica distinta da antiga sociedade Intermills, todas essas sociedades formam, em conjunto, um grupo único, pelo menos no que se refere ao auxílio concedido pelas autoridades belgas […]». Ver também processos apensos C-182/03 e C-217/03 *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão* EU:C:2006:416, n.º 102: «a Comissão teve, portanto, razão ao considerar que as regras relativas à determinação dos rendimentos tributáveis constituíam uma vantagem para os centros de coordenação e os grupos a que estes pertencem.»

([349]) As exceções previstas no artigo 107.º, n.º 2, do Tratado dizem respeito a: a) auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais; b) auxílios destinados a remediar danos causados por catástrofes naturais ou acontecimentos de carácter excecional; e c) auxílios atribuídos a certas regiões da República Federal da Alemanha.

([350]) As exceções previstas no artigo 107.º, n.º 3, do Tratado dizem respeito a: a) auxílios destinados a promover o desenvolvimento de certas regiões; b) auxílios destinados a determinados projetos importantes de interesse europeu comum ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; c) auxílios destinados a desenvolver certas atividades ou áreas económicas; d) auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património; e e) auxílios determinados por uma decisão do Conselho.

([351]) Processo T-68/03 *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comissão* EU:T:2007:253 n.º 34.

execução as medidas de auxílio projetadas antes de a Comissão ter tomado uma posição final sobre o auxílio em causa (obrigação de suspensão). A obrigação de notificação é repetida no artigo 2.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho ([352]), e a obrigação de suspensão no artigo 3.º desse regulamento. O artigo 1.º, alínea f), desse regulamento define auxílio ilegal como um novo auxílio executado em violação do n.º 3 do artigo 108.º do Tratado.

(424) A Comissão observa que a Irlanda não notificou a Comissão de qualquer plano de concessão das decisões fiscais contestadas, nem respeitou a obrigação de suspensão. Por conseguinte, em conformidade com o artigo 1.º, alínea f), do Regulamento (UE) 2015/1589, as decisões fiscais contestadas constituem um auxílio ilegal, executado em violação do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado.

10. **ALEGADAS IRREGULARIDADES PROCESSUAIS**

(425) Tanto a Irlanda como a Apple alegam que a Comissão infringiu o seu direito a prestar declarações, uma vez que o objeto da investigação da Comissão tinha alegadamente sido alterado desde a adoção da decisão de início do procedimento, tal como evidenciado pela carta de 17 de abril de 2015 e, alegadamente, não tiveram oportunidade de apresentarem devidamente as suas observações sobre a posição expressa pela Comissão nessa carta. Consequentemente, a Irlanda e a Apple alegam que a Comissão deveria ter alargado a decisão de início do procedimento ou adotado uma nova decisão de início do procedimento formal de investigação, que definisse o alegadamente novo objeto da investigação.

(426) A Comissão considera que os direitos processuais da Irlanda e da Apple foram plenamente respeitados no caso em apreço.

(427) Antes de mais, a Comissão observa que o âmbito de aplicação da investigação da Comissão relativa ao auxílio estatal permaneceu inalterado entre a decisão de início do procedimento e a adoção da presente decisão. Ambas as decisões são relativas às mesmas medidas (as decisões fiscais de 1991 e 2007 emitidas pela administração fiscal irlandesa), aos mesmos beneficiários (ASI, AOE e o grupo Apple) e às mesmas preocupações em matéria de auxílios estatais (se os métodos de afetação de lucros autorizados por essas decisões resultam numa afetação de lucros adequada às sucursais irlandesas da ASI e da AOE ou lhes conferem uma vantagem seletiva, na medida em que lhes permitem determinar o seu lucro tributável de um modo que se afasta de um resultado em condições de plena concorrência).

(428) Na decisão de início do procedimento, a Comissão expressou as suas dúvidas iniciais sobre o respeito pelas regras em matéria de auxílios estatais dos métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas, designadamente pelo princípio de plena concorrência decorrente do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. O objetivo de uma fase de investigação aprofundada na sequência de uma decisão de início do procedimento consiste em levar elementos de facto e de direito adicionais ao conhecimento da Comissão. Esses elementos podem desenvolver ou dar resposta às dúvidas iniciais da Comissão estabelecidas na decisão de início do procedimento. Por conseguinte, no final desse procedimento, a análise da Comissão pode ter evoluído, o que implica que a decisão final pode apresentar certas divergências com a decisão de início do procedimento, sem que tal afete a legalidade da decisão final ([353]).

(429) É como consequência das observações pormenorizadas apresentadas por escrito pela Irlanda e pela Apple sobre as preocupações em matéria de auxílios estatais manifestadas pela Comissão na decisão de início do procedimento que a análise da Comissão evoluiu no caso em apreço. Em resposta a um pedido da Irlanda para esclarecer mais pormenorizadamente a sua apreciação do auxílio estatal à luz desse elementos e tomando em consideração a alegação efetuada pela Irlanda de que a apreciação da Comissão aparentava basear-se num problema de compreensão da Comissão quanto ao direito nacional aplicável, os serviços da Comissão enviaram a carta de 17 de abril de 2015 à Irlanda no interesse da transparência, que esta última transmitiu à Apple. Contudo, desde a adoção da decisão de início do procedimento, o objeto da investigação da Comissão relativa ao auxílio estatal nunca foi alterado (os métodos de afetação de lucros autorizados pelas decisões fiscais contestadas), nem as suas principais dúvidas quanto ao respeito das medidas contestadas pelas regras em matéria de auxílios estatais (se esses métodos produziram um lucro tributável para a ASI e a AOE que cumpre o princípio de plena concorrência).

([352]) Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; JO L 248 de 24.9.2015, p. 9.

([353]) Processo T-424/05 *Itália/Comissão* EU:T:2009:49, n.º 69; e processos T-231/06 e T-237/06 *Países Baixos e NOS/Comissão* EU:T:2010:525, n.º 50. Ver também processo T-242/12 *(SNCF)/Comissão* EU:T:2015:1003, n.ºs 345 a 367.

(430) De qualquer modo, desde a carta de 17 de abril de 2015, a Irlanda teve ampla oportunidade para manifestar os seus pontos de vista à Comissão no que se refere à posição expressa nessa carta e utilizou essa oportunidade em várias ocasiões, quer por escrito quer oralmente ([354]). No respeitante à Apple, a Comissão recorda que, enquanto parte interessada, apenas tem o direito de apresentar observações em resposta à decisão de início do procedimento. Porém, a Apple teve a oportunidade, que utilizou efetivamente, de apresentar as suas observações à Comissão em inúmeras ocasiões, quer por escrito quer oralmente, desde que a carta de 17 de abril de 2015 lhe foi transmitida ([355]).

(431) Por conseguinte, a Comissão considera que os direitos processuais da Irlanda e da Apple foram respeitados no caso vertente.

11. **RECUPERAÇÃO**

11.1. *A OBRIGAÇÃO DE RECUPERAÇÃO*

(432) O artigo 16.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589 estabelece a obrigação de a Comissão ordenar a recuperação dos auxílios ilegais e incompatíveis. Além disso, esta disposição prevê igualmente que o Estado-Membro em causa deve tomar todas as medidas necessárias para recuperar o auxílio ilegal considerado incompatível com o mercado interno. O artigo 16.º, n.º 2, do Regulamento (UE) 2015/1589 estabelece que os auxílios devem ser recuperados, incluindo juros a partir da data em que o auxílio ilegal foi colocado à disposição do beneficiário até à data da sua recuperação efetiva. O Regulamento (CE) n.º 794/2004 da Comissão ([356]) define a metodologia a utilizar para o cálculo dos juros aplicáveis à recuperação. Por último, o artigo 16.º, n.º 3, do Regulamento (UE) 2015/1589 estabelece que «a recuperação será efetuada imediatamente e segundo as formalidades do direito nacional do Estado-Membro em causa, desde que estas permitam uma execução imediata e efetiva da decisão da Comissão».

11.2. *NOVO AUXÍLIO*

(433) Nos termos do artigo 1.º, alínea c), do Regulamento (UE) 2015/1589, entende-se por «"novo auxílio", quaisquer auxílios, isto é, regimes de auxílio e auxílios individuais, que não sejam considerados auxílios existentes, incluindo as alterações a um auxílio existente».

(434) Em conformidade com o artigo 17.º do Regulamento (UE) 2015/1589, os poderes da Comissão para recuperar o auxílio ficam sujeitos a um prazo de prescrição de dez anos. O prazo de prescrição começa a contar na data em que o auxílio ilegal tenha sido concedido ao beneficiário, quer como auxílio individual, quer como auxílio ao abrigo de um regime de auxílio. O prazo de prescrição é interrompido por quaisquer atos relativos ao auxílio ilegal praticados pela Comissão ou por um Estado-Membro a pedido desta. Cada interrupção inicia uma nova contagem de prazo. O prazo de prescrição será suspenso enquanto a decisão da Comissão for objeto de um processo no Tribunal de Justiça. Por último, qualquer auxílio cujo prazo de prescrição tenha caducado será considerado um auxílio existente.

(435) A decisão fiscal de 1991 foi emitida há mais de dez anos. No caso em apreço, o prazo de prescrição estabelecido pelo artigo 17.º do Regulamento (UE) 2015/1589 foi interrompido em 12 de junho de 2013, a data em que a Comissão enviou uma carta à Irlanda, solicitando que apresentasse informações à Comissão sobre a sua prática de decisão fiscal e, nomeadamente, informações sobre quaisquer decisões emitidas pela Irlanda a favor da AOI, da ASI e da AOE ([357]). Isto significa que qualquer auxílio concedido ao abrigo da decisão fiscal de 1991 antes de 12 de junho de 2003 deve ser considerado auxílio «existente» na aceção do artigo 1.º, alínea b), subalínea iv), do Regulamento (UE) 2015/1589. Pelo contrário, qualquer auxílio concedido após essa data, quer ao abrigo da decisão fiscal de 1991 ou ao abrigo da decisão fiscal de 2007, constitui «novo» auxílio na aceção do artigo 1.º, alínea c), do Regulamento (UE) 2015/1589.

([354]) Ver a troca de observações entre a Irlanda e a Comissão descrita nas secções 7.1, 7.2, 7.4 e 7.5
([355]) Ver a troca de observações entre a Apple e a Comissão descrita nas secções 7.1, 7.2 e 7.3.
([356]) Regulamento (CE) n.º 794/2004 da Comissão, de 21 de abril de 2004, relativo à aplicação do Regulamento (UE) 2015/1589, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO L 140 de 30.4.2004, p. 1).
([357]) Ver considerando 1. A primeira resposta da Irlanda ao pedido de informações da Comissão que dizia respeito à prática de decisão fiscal irlandesa, por um lado, e incluía questões específicas sobre a ASI e a AOE, por outro, é de 9 de julho de 2013.

(436) A Irlanda alega que qualquer auxílio concedido no presente caso só poderia ser considerado um auxílio existente, uma vez que decorre da não aplicação, por parte da administração fiscal irlandesa, do princípio de plena concorrência, que não era aplicável na Irlanda quando esta aderiu à União em 1 de janeiro de 1973 e não foi aplicável em momento algum desde então. De acordo com a Irlanda, a Section 25 do TCA 97 limita-se a replicar a Section 201 do Income Tax Act 1967 (Lei do imposto sobre o rendimento de 1967), que se encontrava em vigor à data em que a Irlanda aderiu à União, e nenhuma das duas disposições faz referência ao princípio de plena concorrência nem ao quadro da OCDE. Assim, uma vez que a base jurídica para a afetação de lucros a uma sucursal irlandesa não foi significativamente alterada desde a adesão da Irlanda à União, a medida, se constituir um auxílio estatal, constitui um auxílio existente na aceção do artigo 1.º, alínea b), do Regulamento (UE) 2015/1589 ([358]).

(437) Esse argumento não pode ser aceite, uma vez que o auxílio concedido no caso em apreço constitui um auxílio individual concedido à ASI, à AOE e ao grupo Apple sob a forma das decisões fiscais contestadas, que autorizam métodos de afetação de lucros que conferem à ASI e à AOE uma redução da sua matéria coletável para efeitos do imposto irlandês sobre as sociedades, e não, como a Irlanda parece alegar, um regime de auxílios baseado na Section 25 do TCA 97 e na Section 201 do Income Tax Act 1967. Por outras palavras, a medida de auxílio é constituída pelas decisões fiscais contestadas aplicadas pela ASI e pela AOE anualmente para determinar o lucro tributável dessas sociedades para efeitos do imposto irlandês sobre as sociedades e, com base nessa determinação, a sua obrigação fiscal anual decorrente do imposto sobre as sociedades. Ou seja, o auxílio concedido por essas decisões é concedido anualmente, no momento em que o imposto sobre as sociedades tem de ser pago pela ASI e pela AOE e as referidas sociedades recorrem aos métodos de afetação de lucros autorizados por essas decisões para calcular o montante de imposto em dívida. Portanto, o auxílio concedido à ASI, à AOE e ao grupo Apple por intermédio das decisões fiscais contestadas constitui um novo auxílio, concedido anualmente ([359]).

11.3. *SEGURANÇA JURÍDICA E CONFIANÇA LEGÍTIMA*

(438) O artigo 16.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589 prevê que a Comissão não deve exigir a recuperação do auxílio se tal for contrário a um princípio geral de direito.

(439) Tanto a Irlanda como a Apple apresentam o argumento de que ao dar início ao procedimento formal de investigação e ao colocar em causa, 22 anos depois, a conformidade das duas decisões fiscais com as regras em matéria de auxílios estatais, a Comissão violou o princípio da segurança jurídica. De acordo com a Irlanda, as regras em matéria de auxílios estatais devem ser previsíveis e a Comissão não tem o direito de desenvolver o direito da União através da ampliação dos limites dessas regras de uma forma nova ou com referência a desenvolvimentos internacionais como o quadro da OCDE ([360]). Através da aplicação do princípio de plena concorrência e do quadro da OCDE, designadamente dos princípios da OCDE de 2010, a Comissão aplica retroativamente um quadro de referência externo que não fazia parte do direito nacional irlandês à data ([361]). Por último, a Irlanda alega que a aplicação retroativa, por parte da Comissão, de princípios atuais significa que a Irlanda (e a Apple) está sujeita a uma norma que não poderia ter previsto quando as decisões foram emitidas ([362]).

(440) Segundo a jurisprudência, o princípio fundamental da segurança jurídica opõe-se a que a Comissão possa retardar indefinidamente o exercício das suas competências ([363]). Todavia, para que o princípio de segurança jurídica seja aplicável, é necessário que se tenha verificado uma inação prolongada por parte da Comissão desde o momento

([358]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 141 e seguintes.
([359]) Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03 *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão* EU:C:2006:416. O Tribunal Geral aplicou o mesmo raciocínio nos processos apensos T-427/04 e T-17/05 *França e France Télécom/Comissão* EU:T:2009:474, nos quais a France Télécom beneficiou de uma isenção fiscal e a Comissão concluiu que o auxílio foi concedido anualmente, ou seja, a diferença entre o imposto em dívida e isenção fiscal era calculada anualmente e dependia, entre outros fatores, do nível das taxas de tributação votadas anualmente pelas autoridades locais, conclusão que foi confirmada pelo Tribunal Geral.
([360]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, ponto 90.
([361]) Observações da Irlanda sobre os comentários de terceiros, pontos 22 a 41.
([362]) Observações da Apple sobre a decisão de início do procedimento, ponto 300.
([363]) Processo C-74/00 P e C-75/00 P *Falck e Acciaierie di Bolzano/Comissão* EU:C:2002:524, n.º 140.

em que tomou conhecimento do auxílio e de uma situação de insegurança. Um longo período de tempo enquanto tal é insuficiente para alegar segurança jurídica e só é possível imputar um atraso à Comissão a partir do momento em que esta tomou conhecimento da existência do auxílio. No caso em apreço, uma vez que as decisões fiscais contestadas nunca foram notificadas à Comissão pela Irlanda, nem divulgadas ao público de outra forma, a Comissão só poderia ter tomado conhecimento da existência dessas decisões quando esta foi divulgada ao público, o que aconteceu pela primeira vez durante as audições do Senado dos EUA. As audições ocorreram em 21 de maio de 2013, na sequência das quais a Comissão enviou um pedido de informações à Irlanda em 12 de junho de 2013. Por conseguinte, a Comissão não pode ser acusada de ter violado o princípio de segurança jurídica em virtude de inação prolongada, dado que, a partir do momento em que a Comissão poderia ter tomado conhecimento das decisões (21 de maio de 2013), tomou medidas num prazo inferior a um mês (12 de junho de 2013).

(441) No que diz respeito ao argumento da Irlanda de que o princípio de segurança jurídica foi violado em virtude de a Comissão tomar medidas contrárias à sua prática decisória segundo a qual o único ponto de referência válido é o sistema fiscal nacional, a Comissão recorda que o sistema de referência com base no qual aprecia a existência de uma vantagem seletiva no caso em apreço é o regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Recorda ainda que, embora os Estados-Membros gozem de autonomia fiscal no domínio da tributação direta, qualquer medida fiscal adotada por um Estado-Membro deve cumprir as regras da União em matéria de auxílios estatais, que são vinculativas para os Estados-Membros e prevalecem sobre a sua legislação nacional ([364]). A esse respeito, a Comissão recorda que o artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, conforme interpretado pelo Tribunal de Justiça, ([365]) proíbe as medidas fiscais que permitem que uma sociedade integrada determine o seu lucro tributável de um modo que não reflita um lucro que se verificaria em condições de livre concorrência, ou seja, com base em preços negociados por empresas independentes que negociam em circunstâncias comparáveis em condições de concorrência. Ao adotar a presente decisão, a Comissão aplica o artigo 107.º, n.º 1, do Tratado às decisões fiscais contestadas, que a Comissão concluiu produzirem um resultado que se desvia do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda na medida em que permitem que a ASI e a AOE determinem o seu lucro tributável de um modo que não reflete um lucro em condições de plena concorrência. No que diz respeito ao argumento da Irlanda de que a Comissão está a impor normas internacionais e a aplicar orientações de 2010 a decisões emitidas antes dessa data, a Comissão recorda que a sua conclusão constante de presente decisão se baseia numa violação do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, que faz parte da ordem jurídica da Irlanda desde 1973, e não no quadro da OCDE. A Comissão menciona o quadro da OCDE na presente decisão porque o referido quadro proporciona orientações valiosas sobre se um método de determinação do lucro tributável de uma sucursal produz uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência, uma vez que consiste no resultado de debates entre peritos no contexto da OCDE e explica pormenorizadamente as técnicas destinadas a responder a desafios comuns em matéria de fiscalidade internacional.

(442) Por último, em resposta à apresentação conjunta assinada por várias associações profissionais, a Irlanda invocou o princípio da confiança legítima para impedir a recuperação no caso em apreço. Mencionou ainda a decisão France Télécom ([366]) nas suas observações para afirmar que o montante do auxílio concedido pelas decisões fiscais contestadas seria difícil de quantificar no caso vertente ([367]). Todavia, um Estado-Membro cujas autoridades concederam um auxílio em violação do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado não pode invocar a confiança legítima de um beneficiário para se subtrair à obrigação de tomar as medidas necessárias com vista à execução de uma decisão da Comissão que lhe ordene a recuperação do auxílio. Admitir tal possibilidade significaria privar os artigos 107.º e 108.º do Tratado de qualquer efeito útil, na medida em que as autoridades nacionais poderiam

([364]) Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03 *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão* EU:C:2006:416, n.º 81; Processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P *Comissão/Governo de Gibraltar e Reino Unido* EU:C:2011:732; Processo C-417/10 *3M Italia* EU:C:2012:184, n.º 25, e despacho no processo C-529/10 *Safilo* EU:C:2012:188, n.º 18; Ver também processo T-538/11 *Bélgica/Comissão* EU:T:2015:188, n.º 66.

([365]) Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03 *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão* EU:C:2006:416, n.ºs 95 a 97.

([366]) Decisão 2006/621/CE da Comissão, de 2 de agosto de 2004, relativa ao auxílio estatal concedido pela França a favor da France Télécom (JO L 257 de 20.9.2006, p. 11).

([367]) Observações da Irlanda sobre a decisão de início do procedimento, pontos 155 e 156.

basear-se no seu próprio comportamento ilegal para anular a eficácia das decisões tomadas pela Comissão ao abrigo dessas disposições do Tratado ([368]). Assim, não incumbe ao Estado-Membro em causa, mas sim à empresa beneficiária, invocar a existência de circunstâncias excecionais que pudessem justificar a sua confiança legítima a fim de se opor à restituição de um auxílio ilegal ([369]). Uma vez que a Apple não invocou esse princípio em nenhuma das suas observações apresentadas à Comissão, o recurso da Irlanda à confiança legítima é, por esse motivo, infundado. De qualquer modo, nos casos em que o auxílio é executado sem notificação prévia à Comissão, o beneficiário do auxílio não pode, na ausência de circunstâncias especiais, ter uma confiança legítima na legalidade do auxílio ([370]).

(443) No que diz respeito ao argumento invocado na apresentação conjunta quanto à alegada novidade da abordagem no presente caso que dá origem a uma violação do princípio da confiança legítima que, por conseguinte, impede a recuperação ([371]), a Comissão recorda que o princípio da confiança legítima só pode ser aplicado a um indivíduo na esfera do qual uma instituição da União, ao fornecer-lhe garantias precisas, criou nele esperanças fundadas ([372]). Nem a Irlanda nem a declaração conjunta demonstram que a Comissão tenha fornecido garantias precisas de que as decisões fiscais contestadas respeitavam as regras em matéria de auxílio estatais, ou de que o artigo 107.º, n.º 1, do Tratado não se aplica a decisões fiscais ou a qualquer medida fiscal semelhante que autorize um método que permita a uma sociedade integrada determinar o seu lucro tributável. Pelo contrário,na sua Comunicação de 1998 sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas ([373]), a Comissão considerou as decisões fiscais como medidas fiscais capazes de dar lugar a auxílios estatais tendo, desde então ([374]), passado a aplicar as regras em matéria de auxílios estatais a medidas fiscais que permitem às sociedades integradas determinar o seu lucro tributável. Portanto, nenhum elemento permite que a Irlanda invoque o princípio da confiança legítima a fim de impedir a recuperação.

(444) No que se refere à alegada dificuldade de quantificação do montante do auxílio, o presente caso lida com a situação relativamente simples na qual uma medida fiscal concede ao seu beneficiário uma redução da sua matéria coletável e, desse modo, do imposto em dívida sobre as sociedades. Na opinião da Comissão não existe qualquer dificuldade para a determinação do montante a recuperar nessa situação, nem estabelece qualquer paralelos com a medida de auxílio identificada na decisão France Télécom, que dizia respeito a uma situação na qual o auxílio foi concedido com base numa decisão pública de um ministro do governo que tinha como efeito aumentar a fiabilidade creditícia dessa sociedade no mercado.

11.4. *MÉTODO DE RECUPERAÇÃO*

(445) A obrigação imposta a um Estado no sentido de suprimir um auxílio que a Comissão considera incompatível com o mercado interno tem em vista o restabelecimento da anterior situação concorrencial no mercado. O Tribunal de Justiça estabeleceu que tal objetivo é alcançado quando o beneficiário tiver reembolsado os montantes concedidos a título de auxílios ilegais, perdendo então o beneficiário a vantagem de que tem beneficiado no mercado relativamente aos seus concorrentes, e a situação anterior à concessão do auxílio se encontrar reposta.

([368]) Ver processo C-5/89 *Comissão/Alemanha* EU:C:1990:320, n.º 17, e processo C-310/99 *Itália/Comissão* EU:C:2002:143, n.º 104.

([369]) Ver processo T-67/94 *Ladbroke Racing/Comissão* EU:T:1998:7, n.º 183; Ver também processos apensos T-116/01 e T-118/01, *P&O European Ferries (Vizcaya) SA e Diputacion Floral de Vizcaya/Comissão* EU:T:2003:217, n.º 203.

([370]) Processos apensos C-183/02 P e C-187/02 P *Demesa e Territorio Histórico de Álava/Comissão* EU:C:2004:701, n.º 45.

([371]) Apresentação conjunta, ponto 16.

([372]) Ver processo 265/85 *Van den Bergh en Jurgens e Van Dijk Food Products (Lopik)/Comissão* EU:C:1987:121, n.º 44, e processo C 537/08 P *Kahla Thüringen Porzellan/Comissão* EU:C:2010:769, n.º 63.

([373]) JO C 147 de 20.6.2002, p. 2.

([374]) Ver, por exemplo, Decisão 2003/81/CE da Comissão, de 22 de agosto de 2002, relativa ao regime de auxílios estatais executado pela Espanha a favor dos Centros de coordenação de Biscaia C 48/2001 (ex NN 43/2000) (JO L 31 de 6.2.2003, p. 26); Decisão 2003/512/CE da Comissão, de 5 de setembro de 2002, relativa ao regime de auxílios aplicado pela Alemanha a favor dos centros de controlo e de coordenação (JO L 177 de 16.7.2003, p. 17); Decisão 2003/501/CE da Comissão, de 16 de outubro de 2002, relativa ao regime de auxílio estatal C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centros de Coordenação — do Luxemburgo (JO L 170 de 9.7.2003, p. 20), n.º 53; e Decisão 2003/755/CE da Comissão, de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao regime de auxílios criado pela Bélgica a favor dos centros de coordenação estabelecidos neste país (JO L 282 de 30.10.2003, p. 25).

(446) Nenhuma disposição do direito da União exige que a Comissão, quando ordena a recuperação de um auxílio declarado incompatível com o mercado interno, quantifique o montante exato do auxílio a recuperar ([375]). Pelo contrário, é suficiente que a decisão da Comissão inclua informações que permitam ao destinatário da decisão determinar esse montante, sem dificuldades excessivas ([376]). As exigências do direito da União na matéria limitam-se a que, por um lado, a recuperação dos auxílios ilegalmente concedidos conduza ao restabelecimento da situação anterior e, por outro, que esta restituição seja efetuada segundo as modalidades previstas pelo direito nacional ([377]). Assim, a Comissão pode limitar-se a verificar a obrigação de restituição do auxílio em questão e deixar às autoridades nacionais a tarefa de calcular o montante preciso do auxílio a restituir ([378]).

(447) No que diz respeito aos auxílios estatais ilegais sob a forma de medidas fiscais, o montante a recuperar deve ser calculado com base numa comparação entre o imposto efetivamente pago e aquele que deveria ter sido pago se tivesse sido aplicada a regra geral. Tal como concluído na secção 8.2.2.2 e, nomeadamente, no considerando 319, uma afetação correta de ativos, funções e riscos pela administração fiscal irlandesa na data da emissão das decisões fiscais contestadas deveria ter sido conclusiva quanto à afetação do lucro na ASI e na AOE, de modo que todos os lucros decorrentes das atividades de venda dessas sociedades deveriam ter sido afetados às sucursais irlandesas da ASI e da AOE quando as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor. À luz do prazo de prescrição de 10 anos estabelecido pelo artigo 17.º do Regulamento (UE) 2015/1589, a recuperação deve incluir o auxílio concedido a partir de 12 de junho de 2003 e, dado que, segundo a Apple, o exercício de 2014 é o último em que a decisão de 2007 foi aplicada pela ASI e pela AOE para calcular o seu lucro tributável na Irlanda, deve continuar até 27 de setembro de 2014, data em que o exercício de 2014 da ASI e da AOE terminou. Por conseguinte, todos os lucros das atividades comerciais da ASI e da AOE devem, como ponto de partida, ser afetados às respetivas sucursais irlandesas no que se refere ao período compreendido entre 12 de junho de 2003 e 27 de setembro de 2014 para efeitos de cálculo do imposto sobre as sociedades de que a ASI e a AOE são devedoras ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Além disso, as receitas com juros decorrentes de bens das sucursais irlandesas identificadas pela Apple e pela Irlanda na contabilidade oficial ([379]) devem ser afetadas às sucursais irlandesas da ASI e da AOE.

(448) A Apple pode pedir, desde que apresente provas suficientes, as seguintes deduções do lucro a afetar às sucursais irlandesas da ASI e da AOE:

i) os juros e rendimento do investimento imputáveis às sedes sociais da ASI e da AOE decorrentes da gestão passiva da liquidez, que foi externalizada pelos conselhos de administração da ASI e da AOE à Braeburn, como demonstrado nas atas das reuniões dos conselhos de administração ([380]); tal não inclui as receitas dos juros decorrentes de bens das sucursais irlandesas identificadas pela Irlanda e pela Apple na contabilidade oficial ([381]);

ii) deduções fiscais por investimento ao abrigo da decisão de 1991 na medida em que a limitação do recurso a deduções fiscais por investimento conduza a uma desvantagem para a Apple ([382]); e

iii) os lucros da sucursal de Singapura da AOE que foram objeto de tributação em Singapura ([383]).

(449) Os lucros comerciais a sujeitar a tributação na Irlanda também podem ser ajustados na sequência do rereprocessamento efetivo da contabilidade oficial ou das declarações fiscais da ASI e da AOE no seguimento dos pagamentos e ajustamentos correspondentes à contabilidade oficial de outras sociedades do grupo Apple, em consonância com regras gerais aplicáveis na Irlanda ao reprocessamento retroativo de contas financeiras ou declarações fiscais e desde que a Apple consiga fundamentar de forma suficiente qualquer dívida real perante a Apple Inc. ou outras sociedades do grupo Apple noutras jurisdições, relativamente a atividades ou serviços prestados, como atividades de I&D e *marketing*.

([375]) Ainda que tal seja no contexto de uma «impossibilidade de recuperação» e não de uma «dificuldade em quantificar o montante do auxílio».
([376]) Ver processo C-441/06 *Comissão/França* EU:C:2007:616, n.º 29 e a jurisprudência aí referida.
([377]) Processos apensos T-427/04 e T-17/05 *França e France Télécom/Comissão* EU:T:2009:474, n.º 297.
([378]) Processos apensos T-427/04 e T-17/05 *França e France Télécom/Comissão* EU:T:2009:474, n.º 299.
([379]) Ver considerando 100.
([380]) Ver considerandos 108 e 291.
([381]) Ver considerando 100.
([382]) Ver considerando 349.
([383]) Ver nota de rodapé 75.

(450) Tal reprocessamento poderia resultar de uma alteração retroativa ao APC ou ao acordo sobre serviços de *marketing*. As condições desses acordos não foram examinadas pela administração fiscal irlandesa no contexto das decisões contestadas e, se as contribuições financeiras para os custos com I&D ou *marketing* efetuadas pela ASI e pela AOE no âmbito desses acordos não tiverem sido efetuadas em conformidade com um nível de contribuição que teria sido acordado entre sociedades independentes a negociar em condições de plena concorrência, por exemplo, em virtude de os funcionários da Apple Inc. terem exercido atividades em benefício da ASI e da AOE para além dos contributos remunerados abrangidos pelo APC e pelo acordo sobre serviços de *marketing*, a existência de tais atividades, se devidamente documentada, é suscetível de justificar uma alteração retroativa do APC e/ou do acordo sobre serviços de *marketing* e dar lugar a pagamentos *ex post* mais elevados da ASI e da AOE à Apple Inc., desde que tais pagamentos estejam em conformidade com o princípio de plena concorrência.

(451) O referido reprocessamento também poderia decorrer de uma alteração retroativa da jurisdição na qual são registadas as vendas da ASI na região EMOIA, no caso de a Apple considerar que essas vendas registadas não representaram uma assunção de risco efetiva na distribuição de produtos da Apple e que tais riscos foram efetivamente assumidos em jurisdições nas quais se verificava uma atividade económica mais significativa do que na Irlanda. Pode ser este o caso, por exemplo, de qualquer um dos lucros da ASI sujeitos ao imposto italiano sobre o rendimento das sociedades ([384]), desde que a apreciação da administração fiscal italiana seja registada pela ASI nos respetivos montantes da contabilidade oficial da sociedade objeto de reprocessamento e que os lucros tributados na Irlanda sejam reduzidos apenas na proporcão dos montantes dos lucros correspondentes que estão sujeitos a tributação em Itália.

11.5. *CONCLUSÃO*

(452) Em conclusão, a Comissão considera que a Irlanda, ao emitir as decisões fiscais contestadas que permitiram à ASI e à AOE determinar a sua obrigação fiscal anual decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda nos anos em que essas decisões se encontravam em vigor, concedeu ilegalmente auxílios estatais à ASI, à AOE e ao grupo Apple, em violação do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado, que a Irlanda deve recuperar junto da ASI e da AOE, por força do artigo 16.º do Regulamento (UE) 2015/1589,

ADOTOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1.º

1. As decisões fiscais emitidas pela Irlanda em 29 de janeiro de 1991 e em 23 de maio de 2007 a favor da Apple Sales International, que permitem que esta determine anualmente a sua obrigação fiscal na Irlanda, constituem um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Esse auxílio foi executado ilegalmente pela Irlanda em violação do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado e é incompatível com o mercado interno.

2. As decisões fiscais emitidas pela Irlanda em 29 de janeiro de 1991 e em 23 de maio de 2007 a favor da Apple Operations Europe International, que permitem que esta determine anualmente a sua obrigação fiscal na Irlanda, constituem um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Esse auxílio foi executado ilegalmente pela Irlanda em violação do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado e é incompatível com o mercado interno.

Artigo 2.º

1. A Irlanda procede à recuperação do auxílio a que se refere o artigo 1.º, n.º 1, junto da Apple Sales International.

2. A Irlanda deve proceder à recuperação do auxílio a que se refere o artigo 1.º, n.º 2, junto da Apple Operations Europe.

3. Os montantes a recuperar vencem juros a partir da data em que foram postos à disposição dos beneficiários até à data da sua recuperação efetiva.

([384]) Ver nota de rodapé 74.

4. Os juros são calculados de acordo com uma base composta, em conformidade com o Capítulo V do Regulamento (CE) n.º 794/2004.

Artigo 3.º

1. A recuperação do auxílio referido no artigo 1.º é imediata e efetiva.

2. A Irlanda deve assegurar a execução da presente decisão no prazo de quatro meses a contar da data da respetiva notificação.

Artigo 4.º

1. No prazo de dois meses a contar da notificação da presente decisão, a Irlanda deve informar a Comissão sobre o método utilizado para calcular o montante exato do auxílio.

2. A Irlanda deve manter a Comissão informada sobre a evolução das medidas nacionais tomadas para aplicar a Decisão até estar concluída a recuperação do auxílio mencionado no artigo 1.º-A pedido da Comissão, a Itália deve comunicar sem demoraqualquer informação sobre as medidas já adotadas e previstas para dar cumprimento à presente decisão.

Artigo 5.º

A destinatária da presente decisão é a Irlanda.

Feito em Bruxelas, em 30 de agosto de 2016.

Pela Comissão
Margrethe VESTAGER
Membro da Comissão