Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Settima Sezione ampliata)

15 luglio 2020*

«Aiuti di Stato – Aiuto al quale l'Irlanda ha dato esecuzione – Decisione che dichiara l'aiuto incompatibile con il mercato interno e illegittimo e ne ordina il recupero – Decisioni anticipate in materia fiscale (tax rulings) – Vantaggi fiscali selettivi – Principio di libera concorrenza»

Nelle cause T-778/16 e T-892/16,

Irlanda, rappresentata da K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, in qualità di agenti, assistiti da P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman e B. Doherty, barristers,

ricorrente nella causa T-778/16,

sostenuta da

Granducato di Lussemburgo, rappresentato da T. Uri, in qualità di agente, assistito da D. Waelbroeck e S. Naudin, avvocati,

interveniente nella causa T-778/16,

Apple Sales International, con sede in Cork (Irlanda),

Apple Operations Europe, con sede in Cork,

rappresentate da A. von Bonin, E. van der Stok, avvocati, D. Beard, QC, A. Bates, L. Osepciu e J. Bourke, barristers,

ricorrenti nella causa T-892/16,

sostenute da

Irlanda, rappresentata da K. Duggan, J. Quaney, M. Browne, A. Joyce, assistiti da P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly e B. Doherty,

interveniente nella causa T-892/16,

contro

Commissione europea, rappresentata da P.-J. Loewenthal e R. Lyal, in qualità di agenti,

convenuta,

* Lingua processuale: l'inglese.

sostenuta da

Repubblica di Polonia, rappresentata da B. Majczyna, M. Rzotkiewicz e A. Kramarczyk-Szaładzińska, in qualità di agenti,

interveniente nella causa T-778/16,

e da

Autorità di vigilanza EFTA, rappresentata da C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski e C. Simpson, in qualità di agenti,

interveniente nella causa T-892/16,

aventi ad oggetto domande basate sull'articolo 263 TFUE e dirette all'annullamento della decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple (GU 2017, L 187, pag. 1),

IL TRIBUNALE (Settima Sezione ampliata),

composto da M. Van der Woude, presidente, V. Tomljenović (relatrice), A. Marcoulli, J. Passer e A. Kornezov, giudici,

cancelliere: S. Spyropoulos, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e a seguito dell'udienza del 17 e 18 settembre 2019,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

I. Fatti

A. Sulla cronistoria del gruppo Apple

1. Per quanto riguarda il gruppo Apple

1 Il gruppo Apple, fondato nel 1976 e con sede in Cupertino, California (Stati Uniti), è composto dalla Apple Inc. e da tutte le società da essa controllate (in prosieguo, congiuntamente: il «gruppo Apple»). Il gruppo Apple progetta, produce e commercializza in particolare apparecchiature di comunicazione mobile e multimediale, personal computer nonché lettori portatili di musica digitale e vende software, altri servizi, soluzioni di messa in rete oltre a contenuti e applicazioni digitali di terzi. Il gruppo Apple commercializza i suoi prodotti e servizi con consumatori, imprese e poteri pubblici di tutto il mondo attraverso i suoi punti vendita fisici e online e il suo servizio di vendita diretta, nonché attraverso operatori terzi di reti mobili, grossisti, dettaglianti e rivenditori. L'attività mondiale del gruppo Apple è articolata in aree funzionali principali, gestite e dirette a livello centrale, dagli Stati Uniti, da dirigenti presso la sede di Cupertino.

2 La decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple (GU 2017, L 187, pag. 1; in prosieguo: la «decisione impugnata»), riguarda due decisioni anticipate in materia fiscale adottate dalle autorità tributarie irlandesi nei confronti di due società appartenenti al gruppo Apple.

2. Per quanto riguarda l'ASI e l'AOE

a) Sulla struttura societaria

3 All'interno del gruppo Apple, la Apple Operations International è una controllata al 100% della Apple Inc. La Apple Operations International detiene al 100% la controllata Apple Operations Europe (AOE), che a sua volta detiene al 100% la controllata Apple Sales International (ASI). L'ASI e l'AOE sono entrambe costituite come società di diritto irlandese, ma non sono residenti fiscalmente in Irlanda.

4 Come indicato ai punti da 113 a 115 della decisione impugnata, una parte rilevante dei membri dei consigli di amministrazione dell'AOE e dell'ASI erano amministratori, dipendenti della Apple Inc. e con sede a Cupertino. Al punto 115 (tabelle nn. 4 e 5) di detta decisione sono riprodotti estratti di delibere e dei verbali delle riunioni delle assemblee generali e dei consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE. Le delibere dei consigli di amministrazione vertevano, in particolare, regolarmente, sul versamento di dividendi, sull'approvazione delle relazioni degli amministratori, sulla nomina e sulle dimissioni degli amministratori. Più occasionalmente, tali delibere riguardavano la costituzione di controllate e il conferimento di procure che autorizzavano taluni amministratori a eseguire diverse attività, quali la gestione dei conti bancari, i rapporti con i governi e gli uffici pubblici, gli audit, l'assunzione di assicurazioni, le locazioni, l'acquisto e la vendita di attivi, la ricezione di merci e i contratti commerciali.

b) Sull'accordo di ripartizione dei costi

5 La Apple Inc., da un lato, e l'ASI e l'AOE, dall'altro, erano vincolate da un accordo di ripartizione dei costi (in prosieguo: l'«accordo di ripartizione dei costi»). I costi ripartiti riguardavano in particolare la ricerca e lo sviluppo (R&S) delle tecnologie incorporate nei prodotti del gruppo Apple. L'accordo di ripartizione dei costi è stato firmato inizialmente nel dicembre 1980. Le parti di tale accordo erano la Apple Inc. (all'epoca Apple Computer Inc.) e l'AOE [all'epoca Apple Computer Ltd (ACL)]. Nel 1999 l'ASI (all'epoca Apple Computer International) ha aderito a tale accordo. Durante il periodo pertinente ai fini dell'esame della decisione impugnata, sono state effettuate diverse modifiche sull'accordo di ripartizione dei costi, al fine, in particolare, di tener conto dei cambiamenti nella normativa applicabile.

6 In forza di tale accordo, da un lato, le parti hanno accettato di ripartire i costi e i rischi collegati all'R&S dei beni immateriali in seguito alle attività di sviluppo riguardanti i prodotti e i servizi del gruppo Apple. D'altro lato, le parti si sono accordate sul fatto che la Apple Inc. rimanesse il proprietario legale ufficiale dei beni immateriali a costi ripartiti, ivi compresi i diritti di proprietà intellettuale (in prosieguo: la «PI») del gruppo Apple. Inoltre, la Apple Inc. ha concesso all'ASI e all'AOE una licenza senza royalties, che consentiva loro, in particolare, di produrre e di vendere i prodotti di cui trattasi nel territorio che era stato loro assegnato, vale a dire il mondo escluso il continente americano. Peraltro, le parti dell'accordo erano tenute ad assumersi i rischi derivanti da tale accordo, e il principale rischio era costituito dall'obbligo di pagare i costi di sviluppo dei diritti di PI del gruppo Apple.

c) Sull'accordo relativo ai servizi di commercializzazione

7 Nel 2008 l'ASI ha concluso un contratto di servizi di marketing con la Apple Inc., nell'ambito del quale quest'ultima si impegnava a fornire servizi di commercializzazione all'ASI, comprendenti in particolare la creazione, lo sviluppo e l'attuazione di strategie di marketing, di programmi e di campagne promozionali. L'ASI si impegnava a remunerare la Apple Inc., per tali servizi, mediante il pagamento di un corrispettivo corrispondente ad una percentuale dei «costi ragionevoli sostenuti» dalla Apple Inc. per tali servizi, aumentato di un margine.

3. Per quanto riguarda le succursali irlandesi

8 L'ASI e l'AOE hanno costituito succursali irlandesi (designate in inglese con il termine «branches»). L'AOE aveva anche una succursale a Singapore le cui attività sono cessate nel 2009.

9 La succursale irlandese dell'ASI è responsabile, in particolare, dello svolgimento delle attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione, associate alla vendita di prodotti recanti il marchio Apple a parti correlate e a clienti terzi nelle regioni comprendenti l'Europa, il Medio Oriente, l'India e l'Africa (EMEIA) nonché l'Asia-Pacifico (APAC). Le principali funzioni svolte nell'ambito di tale succursale includono l'acquisto di prodotti finiti di marca Apple presso fabbricanti terzi e collegati, le attività di distribuzione associate alla vendita di prodotti a parti correlate nelle regioni EMEIA e APAC nonché alla vendita di prodotti a clienti terzi nella regione EMEIA, la vendita online, le operazioni logistiche e la gestione del servizio di assistenza post-vendita. La Commissione europea ha constatato (punto 55 della decisione impugnata) che numerose attività associate alla distribuzione nella regione EMEIA erano realizzate da parti correlate nell'ambito di contratti di servizi.

10 La succursale irlandese dell'AOE è responsabile della fabbricazione e dell'assemblaggio, in Irlanda, di una gamma specializzata di prodotti informatici, quali desktop iMac, laptop MacBook e altri accessori per computer, che essa fornisce a parti correlate per la regione EMEIA. Le principali funzioni svolte nell'ambito di tale succursale includono la pianificazione e la programmazione della produzione, l'ingegneria di processo, la produzione e la gestione, l'assicurazione e il controllo della qualità e le operazioni di ricondizionamento.

B. Sui ruling fiscali contestati

11 Le autorità tributarie irlandesi hanno adottato decisioni anticipate in materia fiscale, dette «ruling fiscali», nei confronti di taluni contribuenti che ne avevano fatto richiesta. Con lettere del 29 gennaio 1991 e del 23 maggio 2007 (in prosieguo, congiuntamente: i «ruling fiscali contestati»), le autorità tributarie irlandesi hanno espresso il loro consenso alle proposte formulate dai rappresentanti del gruppo Apple in merito agli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda. Tali ruling sono descritti ai punti da 59 a 62 della decisione impugnata.

1. Per quanto riguarda il ruling fiscale del 1991

a) Sulla base imponibile dell'ACL, predecessore dell'AOE

12 Con lettera del 12 ottobre 1990, indirizzata alle autorità tributarie irlandesi, i consulenti fiscali del gruppo Apple hanno descritto le attività dell'ACL in Irlanda, indicando le funzioni che sarebbero state esercitate dalla sua succursale irlandese con sede a Cork (Irlanda). Inoltre, è stato precisato che la succursale sarebbe stata proprietaria degli attivi inerenti alle attività di produzione, ma che l'AOE avrebbe conservato la proprietà dei materiali utilizzati, dei prodotti in corso di lavorazione e dei prodotti finiti.

13 A seguito della lettera dei rappresentanti del gruppo Apple alle autorità tributarie irlandesi del 16 gennaio 1991 e della risposta di queste ultime del 24 gennaio 1991, tali autorità hanno confermato, con lettera del 29 gennaio 1991, i termini proposti dal gruppo Apple, come descritti qui di seguito. Così, in forza di tali termini, confermati dalle autorità tributarie irlandesi, l'utile imponibile dell'ACL in Irlanda, relativo ai redditi della sua succursale irlandese, è stato calcolato sulla base dei seguenti elementi:

– il 65% dei costi operativi di tale succursale fino a concorrenza di un importo annuo pari a [*riservato*] [1] e il 20% dei suoi costi operativi oltre [*riservato*];

– se l'utile complessivo della succursale irlandese dell'ACL era inferiore all'importo risultante da tale formula, per determinare l'utile netto della succursale era utilizzato tale importo inferiore;

– i costi operativi da prendere in considerazione per tale calcolo comprendevano tutte le spese di esercizio, ad esclusione del materiale destinato alla rivendita e dell'elemento dei costi relativo ai beni immateriali fatturati dalle società affiliate al gruppo Apple;

– poteva essere richiesto una detrazione per ammortamento a condizione che non superasse del [*riservato*] gli ammortamenti dichiarati nei bilanci pertinenti.

b) Sulla base imponibile dell'ACAL, predecessore dell'ASI

14 Con lettera del 2 gennaio 1991 i consulenti fiscali del gruppo Apple hanno informato le autorità tributarie irlandesi dell'esistenza di una nuova società, la Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), la cui succursale in Irlanda era descritta come responsabile dell'approvvigionamento, presso produttori irlandesi, dei prodotti destinati all'esportazione.

15 Il 16 gennaio 1991 i rappresentanti del gruppo Apple hanno inviato una lettera alle autorità tributarie irlandesi, che riassumeva i termini dell'accordo concluso in occasione di una riunione tra tale gruppo e dette autorità il 3 gennaio 1991 riguardo all'utile imponibile dell'ACAL. Secondo tale lettera, il calcolo dell'utile della succursale dovrebbe basarsi su un margine del 12,5% dei costi operativi (materiali per la rivendita esclusi).

16 Con lettera del 29 gennaio 1991, le autorità tributarie irlandesi hanno confermato i termini dell'accordo quali espressi nella lettera del 16 gennaio 1991.

2. Per quanto riguarda il ruling fiscale del 2007

17 Con lettera del 16 maggio 2007 indirizzata alle autorità tributarie irlandesi, i consulenti fiscali del gruppo Apple hanno riassunto la loro proposta per rivedere il metodo di determinazione della base imponibile delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE.

18 Per quanto riguarda la succursale irlandese dell'ASI (succeduta alla Apple Computer International, che è succeduta alla ACAL), si proponeva che l'utile imponibile da attribuirle corrispondesse al [*riservato*] dei suoi costi operativi, ad esclusione dei costi quali le somme fatturate dalle società affiliate all'interno del gruppo Apple e i costi del materiale.

19 Per quanto riguarda la succursale irlandese dell'AOE, l'utile imponibile sarebbe stato pari alla somma, da un lato, di un importo corrispondente al [*riservato*] dei costi operativi della succursale, ad esclusione dei costi quali le somme fatturate dalle società affiliate all'interno del gruppo Apple e i

1 Dati riservati omessi.

costi del materiale, e, dall'altro, di un importo corrispondente al rendimento sulla PI per le tecnologie del processo di produzione elaborate da tale succursale, vale a dire il [*riservato*] del volume d'affari di detta succursale. Una deduzione sarebbe stata autorizzata a titolo di sgravi per ammortamento degli stabilimenti e degli edifici «normalmente calcolati e autorizzati».

20 È stato proposto che i termini del futuro accordo entrassero in vigore a partire dal 1º ottobre 2007 per le due succursali, a prescindere dal fatto che fossero applicabili per cinque anni, in assenza di un mutamento delle circostanze, e che fossero successivamente rinnovati su base annua. È stato altresì precisato che l'accordo poteva essere applicato a nuove entità che avrebbero potuto essere create o trasformate all'interno del gruppo Apple, purché le loro attività corrispondessero a quelle effettuate rispettivamente dall'AOE, vale a dire la produzione in Irlanda, e dall'ASI, vale a dire attività non connesse alla produzione, quali le vendite e i servizi in generale.

21 Con lettera del 23 maggio 2007, le autorità tributarie irlandesi hanno confermato il loro accordo su tutte le proposte contenute nella lettera del 16 maggio 2007. Tale accordo è stato applicato fino all'esercizio fiscale 2014.

C. Sul procedimento amministrativo dinanzi alla Commissione

22 Con lettera del 12 giugno 2013, la Commissione ha chiesto all'Irlanda di fornirle informazioni riguardo alla prassi dei ruling fiscali sul suo territorio, in particolare riguardo a quelli concessi a talune entità del gruppo Apple, tra cui l'ASI e l'AOE.

23 Con decisione dell'11 giugno 2014, la Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE (in prosieguo: la «decisione di avvio del procedimento»), riguardante i ruling fiscali contestati, adottati dalle autorità tributarie irlandesi in merito all'utile imponibile attribuito alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, sulla base del rilievo che tali ruling potevano costituire un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Secondo la Commissione, i ruling fiscali contestati avrebbero potuto procurare un vantaggio alle imprese alle quali erano stati concessi se avessero approvato un accordo sui prezzi di trasferimento discostantesi dalle condizioni che sarebbero state fissate tra operatori di mercato indipendenti (il principio di libera concorrenza). Tale decisione è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale il 17 ottobre 2014.

24 Con lettere del 5 settembre e del 17 novembre 2014, l'Irlanda e la Apple Inc. hanno presentato, rispettivamente, le loro osservazioni sulla decisione di avvio del procedimento.

25 Nel corso del procedimento di indagine formale si sono svolti diversi scambi e riunioni tra la Commissione, le autorità tributarie irlandesi e la Apple Inc. (punti da 11 a 38 della decisione impugnata). Inoltre, la Apple Inc. e l'Irlanda hanno presentato due relazioni ad hoc sull'attribuzione di utili alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, redatte dai rispettivi consulenti fiscali.

D. Sulla decisione impugnata

26 Il 30 agosto 2016 la Commissione ha adottato la decisione impugnata. Dopo aver descritto il contesto normativo e fattuale (sezione 2) e il procedimento amministrativo (sezioni da 3 a 7), la Commissione si è concentrata sull'analisi dell'esistenza dell'aiuto (sezione 8).

27 In primo luogo, la Commissione ha rilevato che i ruling fiscali contestati erano stati concessi dall'amministrazione tributaria irlandese ed erano quindi imputabili allo Stato. Dato che comportavano una riduzione dell'importo dell'imposta dovuta dall'ASI e dall'AOE, l'Irlanda aveva rinunciato a un gettito d'imposta, il che aveva dato origine a una perdita di risorse statali (punto 221 della decisione impugnata).

28 In secondo luogo, poiché l'ASI e l'AOE fanno parte del gruppo Apple, operante in tutti gli Stati membri, i ruling fiscali contestati potevano incidere, di conseguenza, sugli scambi all'interno dell'Unione europea (punto 222 della decisione impugnata).

29 In terzo luogo, poiché i ruling fiscali contestati avevano comportato una riduzione della base imponibile dell'ASI e dell'AOE, ai fini della determinazione dell'imposta sulle società in Irlanda, essi procuravano un vantaggio a queste due società (punto 223 della decisione impugnata).

30 Inoltre, secondo la Commissione, poiché i ruling fiscali contestati erano stati concessi esclusivamente all'ASI e all'AOE, la loro natura selettiva poteva essere presunta. Tuttavia, a fini di completezza, la Commissione ha sostenuto che i ruling fiscali contestati costituivano una deroga al quadro di riferimento, vale a dire il regime di tassazione ordinario delle società in Irlanda (punto 224 della decisione impugnata).

31 In quarto luogo, se risultasse che i ruling fiscali contestati comportavano una riduzione dell'importo dell'imposta dovuta dall'ASI e dall'AOE, essi sarebbero quindi atti a migliorare la posizione concorrenziale di queste due società e, pertanto, a falsare o a minacciare di falsare la concorrenza (punto 222 della decisione impugnata).

1. Sull'esistenza di un vantaggio selettivo

32 Nella sezione 8.2 della decisione impugnata, la Commissione ha seguito l'analisi in tre fasi risultante dalla giurisprudenza al fine di dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo nel caso di specie. Così, anzitutto, essa ha individuato il quadro di riferimento e ha giustificato l'applicazione del principio di libera concorrenza nel caso di specie. Essa ha poi esaminato l'esistenza di un vantaggio selettivo derivante da una deroga al quadro di riferimento. In sostanza, basandosi su ragionamenti in via principale, dedotti in subordine e in via alternativa, la Commissione ha considerato che i ruling fiscali contestati avevano consentito all'ASI e all'AOE di ridurre l'importo dell'imposta da esse dovuta in Irlanda nel periodo durante il quale essi erano in vigore, vale a dire tra il 1991 e il 2014 (in prosieguo: il «periodo pertinente»), e che ciò rappresentava un vantaggio rispetto ad altre società che si trovavano in una situazione analoga. Infine, la Commissione ha constatato che né l'Irlanda né la Apple Inc. avevano dedotto argomenti relativi alla giustificazione di tale vantaggio selettivo.

a) Sul quadro di riferimento

33 Ai punti da 227 a 243 della decisione impugnata, la Commissione ha ritenuto che il quadro di riferimento fosse costituito dal regime di tassazione ordinario degli utili delle società in Irlanda, il cui obiettivo sarebbe stato quello di tassare gli utili di tutte le società soggette ad imposizione fiscale in Irlanda. Alla luce di tale obiettivo, la Commissione ha ritenuto che le società integrate e le società autonome si trovassero in una situazione di diritto e di fatto analoga. Pertanto, l'articolo 25 del Taxes Consolidation Act del 1997 (in prosieguo: il «TCA 97»), che prevede la tassazione delle società non residenti per i redditi commerciali realizzati direttamente o indirettamente tramite la succursale operante in Irlanda, dovrebbe essere considerato parte integrante del quadro di riferimento e non come un quadro di riferimento distinto.

b) Sul principio di libera concorrenza

34 Ai punti da 244 a 263 della decisione impugnata, la Commissione ha precisato che, ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97, e tenuto conto della sua finalità, tale disposizione doveva essere applicata in combinazione con un metodo di attribuzione degli utili. A tal riguardo, essa ha rilevato che l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE esigeva che il metodo di attribuzione degli utili fosse basato sul principio di libera concorrenza, indipendentemente dal fatto che lo Stato membro interessato avesse o

meno incorporato il principio di libera concorrenza nel proprio ordinamento giuridico nazionale. La Commissione ha basato tale considerazione su due premesse. Da un lato, essa ha ricordato che ogni misura fiscale adottata da uno Stato membro doveva rispettare le norme relative agli aiuti di Stato. D'altro lato, essa ha sostenuto che dalla sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commission (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), discendeva che una riduzione della base imponibile risultante da una misura fiscale che consentiva a un contribuente di utilizzare prezzi di trasferimento, nell'ambito di operazioni infragruppo, che non erano prossimi ai prezzi che sarebbero stati praticati secondo il principio di libera concorrenza, conferiva un vantaggio selettivo a tale contribuente ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

35 Pertanto, la Commissione ha sostenuto, sulla base della sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commission (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), che il principio di libera concorrenza costituiva un criterio di riferimento per determinare se una società integrata beneficiasse di un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE a causa di una misura fiscale che determinava i suoi prezzi di trasferimento e, pertanto, la sua base imponibile. Tale principio avrebbe mirato a garantire che le operazioni infragruppo fossero trattate, a fini fiscali, allo stesso modo di quelle effettuate tra società autonome non integrate, in modo da evitare una disparità di trattamento tra società che si trovino in una situazione di fatto e di diritto analoga alla luce dell'obiettivo di tale sistema, che sarebbe stato quello di tassare gli utili di tutte le società rientranti nella sua giurisdizione tributaria.

36 Quanto ai principi elaborati nell'ambito dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), la Commissione ha precisato che essi costituivano unicamente orientamenti utili per le autorità tributarie, al fine di garantire che i metodi di attribuzione degli utili e di fissazione dei prezzi di trasferimento producessero risultati conformi alle condizioni di mercato.

c) Sul vantaggio selettivo derivante dalla mancata attribuzione alle succursali irlandesi degli utili derivati dalle licenze di PI detenute dall'ASI e dall'AOE (ragionamento in via principale)

37 In via principale, ai punti da 265 a 321 della decisione impugnata, la Commissione ha sostenuto che il fatto che le autorità tributarie irlandesi abbiano accettato, nei ruling fiscali contestati, l'assunto secondo cui le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE dovevano essere attribuite al di fuori dell'Irlanda aveva comportato utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda che si discostavano da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato secondo il principio di libera concorrenza.

38 In sostanza, la Commissione ha ritenuto che le licenze di PI detenute dall'ASI e dall'AOE per l'acquisto, la produzione, la vendita e la distribuzione di prodotti del gruppo Apple al di fuori del continente americano, che essa aveva identificato come «licenze di PI della Apple», avessero contribuito in misura considerevole al reddito di queste due società.

39 Pertanto, la Commissione ha contestato alle autorità irlandesi di aver erroneamente attribuito alle sedi dell'ASI e dell'AOE attivi, funzioni e rischi, mentre tali sedi non avevano né presenza fisica né dipendenti. Più in particolare, per quanto riguarda le funzioni inerenti alle licenze di PI, la Commissione ha sostenuto che tali funzioni non avevano potuto essere esercitate unicamente tramite i consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE, in assenza di personale, il che sarebbe stato dimostrato dalla mancanza di riferimenti a discussioni e a decisioni al riguardo nei verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione forniti alla Commissione. Pertanto, secondo la Commissione, poiché le sedi dell'ASI e dell'AOE non avevano potuto controllare né gestire le licenze di PI del gruppo Apple, a tali sedi non avrebbero dovuto essere attribuiti, in un contesto di libera concorrenza, gli utili derivanti dall'utilizzo di tali licenze. Pertanto, tali utili avrebbero dovuto essere attribuiti alle succursali dell'ASI e dell'AOE, le uniche che sarebbero state in grado di svolgere effettivamente funzioni relative alla PI del gruppo Apple e che erano essenziali per l'attività commerciale dell'ASI e dell'AOE.

40 Pertanto, non avendo attribuito alle succursali dell'ASI e dell'AOE gli utili derivati dalla PI del gruppo Apple, in modo non conforme al principio di libera concorrenza, le autorità tributarie irlandesi avrebbero procurato un vantaggio all'ASI e all'AOE, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, sotto forma di riduzione dei rispettivi utili annuali imponibili. Secondo la Commissione, tale vantaggio presentava carattere selettivo, in quanto comportava una riduzione dell'onere fiscale dell'ASI e dell'AOE in Irlanda rispetto alle società non integrate, il cui utile imponibile rifletteva i prezzi negoziati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza.

d) Sul vantaggio selettivo derivante dalla scelta inadeguata dei metodi di attribuzione di utili alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE (ragionamento in subordine)

41 In subordine, ai punti da 325 a 360 della decisione impugnata, la Commissione ha sostenuto che, anche se le autorità tributarie irlandesi avessero avuto ragione ad accettare l'assunto secondo cui le licenze di PI della Apple detenute dall'ASI e dall'AOE si dovevano assegnare fuori dall'Irlanda, i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati avevano comunque comportato un utile annuo imponibile dell'ASI e dell'AOE in Irlanda che si discostava da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato secondo il principio di libera concorrenza. Infatti, secondo la Commissione, tali metodi erano basati su scelte metodologiche inadeguate, il che aveva condotto a una riduzione dell'importo dell'imposta che l'ASI e l'AOE dovevano pagare rispetto alle società non integrate il cui utile imponibile in base a tali regole era determinato dai prezzi negoziati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza. Pertanto, secondo la Commissione, i ruling fiscali contestati, a causa dell'approvazione di tali metodi, avevano procurato un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

e) Sul vantaggio selettivo derivante dalla deroga al quadro di riferimento – anche supponendo che esso sia costituito unicamente dall'articolo 25 del TCA 97 – da parte dei ruling fiscali contestati, che non sono conformi al principio di libera concorrenza (ragionamento alternativo)

42 Ricorrendo a un ragionamento alternativo, ai punti da 369 a 403 della decisione impugnata, la Commissione ha fatto valere che, anche se si dovesse ritenere che il quadro di riferimento fosse costituito unicamente dall'articolo 25 del TCA 97, i ruling fiscali contestati avevano procurato un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE, sotto forma di riduzione della loro base imponibile in Irlanda. Da un lato, la Commissione ha sostenuto che l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 in Irlanda si basava sul principio di libera concorrenza. Orbene, nel caso di specie, la Commissione avrebbe dimostrato che i ruling fiscali contestati si sarebbero discostati da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato secondo il principio di libera concorrenza, il che avrebbe procurato un vantaggio economico all'ASI e all'AOE. D'altro lato, e in ogni caso, la Commissione ha fatto valere che, anche se si dovesse ritenere che l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 non fosse basata sul principio di libera concorrenza, si doveva concludere che i ruling fiscali contestati erano stati adottati dalle autorità tributarie irlandesi in modo discrezionale, in assenza di criteri oggettivi legati al sistema fiscale irlandese, e che, pertanto, essi procuravano un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE.

f) Conclusione sul vantaggio selettivo

43 La Commissione ha concluso che i ruling fiscali contestati determinavano una riduzione degli oneri che l'ASI e l'AOE, di norma, avrebbero dovuto sostenere nell'ambito delle loro normali attività, e che pertanto essi dovevano essere considerati nel senso che avevano concesso a queste due società un aiuto al funzionamento. Tuttavia, essa ha sostenuto che, poiché l'ASI e l'AOE facevano parte del gruppo Apple, a carattere multinazionale, e che quest'ultimo doveva essere considerato come una singola unità economica, ai sensi della giurisprudenza, detto gruppo nel suo insieme aveva beneficiato dell'aiuto di Stato concesso dall'Irlanda mediante i ruling fiscali contestati (sezione 8.3 della decisione impugnata).

2. Sull'incompatibilità, sull'illegittimità e sul recupero dell'aiuto

44 La Commissione ha rilevato che tali misure di aiuto erano incompatibili con il mercato interno in forza dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE e che, non essendo state previamente notificate, costituivano aiuti di Stato illegittimi attuati in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (sezioni 8.5 e 9 della decisione impugnata).

45 Infine (sezione 11 della decisione impugnata), la Commissione ha rilevato che l'Irlanda doveva recuperare gli aiuti concessi dai ruling fiscali contestati per il periodo compreso tra il 12 giugno 2003 e il 27 settembre 2014. Essa ha precisato che l'importo da recuperare doveva essere calcolato sulla base di un raffronto tra l'imposta effettivamente pagata e quella che avrebbe dovuto essere pagata se, in mancanza di ruling, fosse stato applicato il regime di tassazione ordinario.

46 Quanto agli argomenti relativi alla violazione dei diritti procedurali dell'Irlanda e della Apple Inc. nel corso del procedimento amministrativo, la Commissione ha dichiarato che, poiché la portata della sua indagine relativa all'esistenza di aiuti di Stato era rimasta invariata tra la decisione di avvio del procedimento e l'adozione della decisione impugnata, i loro diritti erano stati pienamente rispettati (sezione 10 della decisione impugnata).

3. Sul dispositivo

47 Il dispositivo della decisione impugnata così recita:

«*Articolo 1*

1. I ruling fiscali adottati dall'Irlanda il 29 gennaio 1991 e il 23 maggio 2007 a favore di Apple Sales International, che consentono a quest'ultima di stabilire la propria base imponibile in Irlanda su base annua, configurano un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. L'aiuto è stato concesso illegalmente dall'Irlanda in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, ed è incompatibile con il mercato interno.

2. I ruling fiscali adottati dall'Irlanda il 29 gennaio 1991 e il 23 maggio 2007 a favore di Apple Operations Europe International, che consentono a quest'ultima di stabilire la propria base imponibile in Irlanda su base annua, configurano un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. L'aiuto è stato concesso illegalmente dall'Irlanda in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, ed è incompatibile con il mercato interno.

Articolo 2

1. L'Irlanda procede al recupero dell'aiuto di cui all'articolo 1, paragrafo 1, presso Apple Sales International.

2. L'Irlanda procede al recupero dell'aiuto di cui all'articolo 1, paragrafo 2, presso Apple Operations Europe.

3. Le somme da recuperare includono gli interessi, che decorrono dalla data in cui sono state poste a disposizione del beneficiario, fino quella dell'effettivo recupero.

4. Gli interessi vengono calcolati secondo il regime dell'interesse composto, conformemente al capo V del regolamento (CE) n. 794/2004.

Articolo 3

1. Il recupero dell'aiuto di cui all'articolo 1 è immediato ed effettivo.

2. L'Irlanda garantisce l'attuazione della presente decisione entro quattro mesi dalla data della sua notifica.

Articolo 4

1. Entro due mesi dalla notifica della presente decisione l'Irlanda comunica alla Commissione le informazioni relative al metodo impiegato per il calcolo dell'importo esatto dell'aiuto.

2. L'Irlanda informa la Commissione dei progressi delle misure nazionali adottate per l'attuazione della presente decisione fino al completo recupero dell'aiuto di cui all'articolo 1. Trasmette immediatamente, dietro semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione.

Articolo 5

L'Irlanda è destinataria della presente decisione.»

II. Procedimento e conclusioni delle parti

A. Sulla causa T-778/16

48 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale il 9 novembre 2016, l'Irlanda ha proposto ricorso nella causa T-778/16.

1. Composizione del collegio giudicante e trattamento prioritario

49 Con decisione del 29 novembre 2016, la presidente della Settima Sezione del Tribunale ha accolto la domanda dell'Irlanda di concedere alla causa T-778/16 il trattamento prioritario ai sensi dell'articolo 67, paragrafo 2, del regolamento di procedura del Tribunale.

50 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 9 novembre 2016, l'Irlanda ha chiesto che la causa T-778/16 fosse decisa da un collegio giudicante ampliato. Il 18 gennaio 2017 il Tribunale ha preso atto, ai sensi dell'articolo 28, paragrafo 5, del regolamento di procedura, del fatto che la causa T-778/16 era stata rinviata alla Settima Sezione ampliata.

51 A causa dell'impedimento a partecipare al procedimento di due membri della Settima Sezione ampliata del Tribunale, con decisioni del 21 febbraio 2017 e del 21 maggio 2019, il presidente del Tribunale ha designato, rispettivamente, il vicepresidente del Tribunale e un altro giudice per completare la sezione.

2. Interventi

52 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 20 marzo 2017, il Granducato di Lussemburgo ha chiesto di essere ammesso a intervenire nella causa T-778/16 a sostegno delle conclusioni dell'Irlanda.

53 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 30 marzo 2017, la Repubblica di Polonia ha chiesto di essere ammessa a intervenire nella causa T-778/16 a sostegno delle conclusioni della Commissione.

54 Con ordinanza del 19 luglio 2017, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha accolto le istanze d'intervento del Granducato di Lussemburgo e della Repubblica di Polonia.

3. Domande di trattamento riservato

55 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 26 aprile 2017, l'Irlanda ha chiesto il trattamento riservato, nei confronti del Granducato di Lussemburgo e della Repubblica di Polonia, di una parte del suo ricorso nonché di taluni documenti ad esso allegati, in particolare della decisione impugnata, e di una parte del controricorso, nonché di taluni documenti ad esso allegati.

56 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 31 maggio 2017, l'Irlanda ha chiesto il trattamento riservato, nei confronti del pubblico, del nome dei consulenti fiscali del gruppo Apple.

57 Con atti depositati presso la cancelleria del Tribunale il 26 e il 29 novembre 2018, l'Irlanda ha parzialmente revocato le sue domande di trattamento riservato.

58 Il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica di Polonia hanno ricevuto versioni non riservate dei documenti in questione. Il Granducato di Lussemburgo non ha sollevato alcuna obiezione contro le domande di trattamento riservato formulate nei suoi confronti, mentre la Repubblica di Polonia ha contestato le domande di trattamento riservato formulate nei suoi confronti.

59 Con ordinanza del 14 dicembre 2018, Irlanda/Commissione (T-778/16, non pubblicata, EU:T:2018:1019), il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha parzialmente accolto le domande di trattamento riservato formulate nei confronti della Repubblica di Polonia e le ha respinte quanto al resto. La Repubblica di Polonia ha ricevuto versioni non riservate dei documenti in questione conformemente ai termini di detta ordinanza.

4. Conclusioni delle parti

60 L'Irlanda chiede che il Tribunale voglia:

– annullare la decisione impugnata;

– condannare la Commissione alle spese nella causa T-778/16.

61 La Commissione chiede che il Tribunale voglia:

– respingere il ricorso nella causa T-778/16 in quanto infondato;

– condannare l'Irlanda alle spese nella causa T-778/16.

62 Il Granducato di Lussemburgo chiede che il Tribunale voglia annullare la decisione impugnata, conformemente alle conclusioni dell'Irlanda.

63 La Repubblica di Polonia chiede, in sostanza, che il Tribunale voglia respingere il ricorso nella causa T-778/16, conformemente alle conclusioni della Commissione.

B. Sulla causa T-892/16

64 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale il 19 dicembre 2016, l'ASI e l'AOE hanno proposto ricorso nella causa T-892/16.

1. Composizione del collegio giudicante, trattamento prioritario e riunione

65 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale l'8 febbraio 2017, l'ASI e l'AOE hanno chiesto che fosse concesso il trattamento prioritario ai sensi dell'articolo 67, paragrafo 2, del regolamento di procedura alla causa T-892/16 e che quest'ultima fosse riunita alla causa T-778/16 ai fini delle fasi scritte e orali del procedimento nonché della decisione che definisce il giudizio.

66 Con decisione del 6 aprile 2017, la presidente della Settima Sezione del Tribunale ha accolto la domanda di concedere alla causa T-892/16 il trattamento prioritario ai sensi dell'articolo 67, paragrafo 2, del regolamento di procedura.

67 Su proposta della Settima Sezione del Tribunale, il Tribunale ha deciso, il 17 maggio 2017, ai sensi dell'articolo 28 del regolamento di procedura, di rinviare la causa a un collegio giudicante ampliato.

68 A causa dell'impedimento a partecipare al procedimento di due membri della Settima Sezione ampliata del Tribunale, con decisioni dell'8 giugno 2017 e del 21 maggio 2019, il presidente del Tribunale ha designato, rispettivamente, il vicepresidente del Tribunale e un altro giudice per completare la sezione.

2. Interventi

69 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 30 marzo 2017, la IBEC Company Limited by Guarantee ha chiesto di essere ammessa a intervenire nella causa T-892/16 a sostegno delle conclusioni dell'ASI e dell'AOE. Ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, del regolamento di procedura, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha deferito la decisione su tale domanda, di sua competenza, alla Settima Sezione ampliata del Tribunale. Con ordinanza del 15 dicembre 2017, Apple Sales International e Apple Operations Europe/Commissione (T-892/16, non pubblicata, EU:T:2017:926), il Tribunale ha respinto l'istanza di intervento della IBEC Company Limited by Guarantee.

70 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 31 marzo 2017, l'Autorità di vigilanza EFTA ha chiesto di essere ammessa a intervenire nella causa T-892/16 a sostegno delle conclusioni della Commissione. Con ordinanza del 19 luglio 2017, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha accolto l'istanza di intervento dell'Autorità di vigilanza EFTA.

71 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 31 marzo 2017, l'Irlanda ha chiesto di essere ammessa a intervenire nella causa T-892/15 a sostegno delle conclusioni dell'ASI e dell'AOE. Con decisione del 28 giugno 2017, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha accolto l'istanza di intervento dell'Irlanda.

72 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 13 aprile 2017, gli Stati Uniti d'America hanno chiesto di essere ammessi a intervenire nella causa T-892/16 a sostegno delle conclusioni dell'ASI e dell'AOE. Ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, del regolamento di procedura, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha deferito la decisione su tale domanda, di sua competenza, alla Settima Sezione ampliata del Tribunale. Con ordinanza del 15 dicembre 2017, Apple Sales International e Apple Operations Europe/Commissione (T-892/16, non pubblicata, EU:T:2017:925), il Tribunale ha respinto l'istanza di intervento degli Stati Uniti d'America. Gli Stati

Uniti d'America hanno proposto impugnazione avverso tale ordinanza. Con ordinanza del 17 maggio 2018, Stati Uniti d'America/Apple Sales International e a. [C-12/18 P(I), non pubblicata, EU:C:2018:330], tale impugnazione è stata respinta.

3. Domande di trattamento riservato

73 Nel corso del procedimento, l'ASI e l'AOE hanno chiesto il trattamento riservato di taluni atti processuali nei confronti dell'Autorità di vigilanza EFTA. Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 1º ottobre 2018, esse hanno revocato tale domanda.

4. Conclusioni delle parti

74 L'ASI e l'AOE chiedono che il Tribunale voglia:

– annullare la decisione impugnata;

– in subordine, annullare in parte la decisione impugnata;

– condannare la Commissione alle spese.

75 La Commissione chiede che il Tribunale voglia:

– respingere il ricorso;

– condannare l'ASI e l'AOE alle spese.

76 L'Irlanda chiede che il Tribunale voglia annullare la decisione impugnata, conformemente alle conclusioni dell'ASI e dell'AOE.

77 L'Autorità di vigilanza EFTA chiede che il Tribunale voglia:

– respingere il ricorso nella causa T-892/16 in quanto infondato;

– condannare l'ASI e l'AOE alle spese nella causa T-892/16.

C. Sulla riunione delle cause e sulla fase orale del procedimento

78 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale l'8 febbraio 2017, l'ASI e l'AOE hanno chiesto la riunione delle cause T-778/16 e T-892/16.

79 Con decisione del 21 giugno 2017, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha deciso di non procedere alla riunione, in tale fase del procedimento, delle cause T-778/16 e T-892/16.

80 Con decisione del presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale, del 9 luglio 2019, le cause T-778/16 e T-892/16 sono state riunite ai fini della fase orale del procedimento, conformemente all'articolo 68 del regolamento di procedura.

81 Su proposta della giudice relatrice, il Tribunale ha deciso di avviare la fase orale del procedimento e, nell'ambito delle misure di organizzazione del procedimento previste dall'articolo 89 del regolamento di procedura, ha chiesto alle parti di rispondere a quesiti scritti. Le parti hanno ottemperato a tale misura di organizzazione del procedimento entro il termine impartito.

82 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 23 agosto 2019, la Commissione ha chiesto il trattamento riservato, nei confronti del Granducato di Lussemburgo e della Repubblica di Polonia, di talune informazioni contenute nella sua risposta alle misure di organizzazione del procedimento.

83 Il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica di Polonia hanno ricevuto versioni non riservate di detta risposta.

84 Le difese delle parti e le loro risposte ai quesiti orali posti dal Tribunale sono state ascoltate nel corso dell'udienza del 17 e del 18 settembre 2019. All'udienza, l'ASI e l'AOE nonché la Commissione hanno formulato talune osservazioni sulla relazione d'udienza, circostanza di cui il Tribunale ha preso atto nel verbale d'udienza.

85 Inoltre, le parti sono state ascoltate in udienza su un'eventuale riunione delle cause T-778/16 e T-892/16 ai fini della decisione che definisce il giudizio, circostanza di cui il Tribunale ha preso atto nel verbale d'udienza.

III. In diritto

A. Sulla riunione delle cause T-778/16 e T-892/16 ai fini della decisione che definisce il giudizio

86 Ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, del regolamento di procedura, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha deferito la decisione sulla riunione delle cause T-778/16 e T-892/16, ai fini della decisione che definisce il giudizio, di sua competenza, alla Settima Sezione ampliata del Tribunale.

87 Poiché le parti sono state ascoltate in udienza riguardo a un'eventuale riunione, le cause T-778/16 e T-892/16 devono essere riunite ai fini della decisione che definisce il giudizio, per motivi di connessione.

B. Sui motivi dedotti e sulla struttura dell'esame dei presenti ricorsi

88 Con i loro ricorsi, l'Irlanda, nella causa T-778/16, nonché l'ASI e l'AOE, nella causa T-892/16, chiedono l'annullamento della decisione impugnata nella parte in cui essa ha constatato che i ruling fiscali contestati costituivano aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e ha ordinato il recupero delle somme che non sarebbero state riscosse dall'Irlanda presso le stesse, ai fini dell'imposta sulle società.

89 A sostegno del loro ricorso, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE deducono, rispettivamente, nove e quattordici motivi, la maggior parte dei quali si sovrappongono.

90 In primo luogo, tali motivi mirano in sostanza a contestare il ragionamento svolto in via principale dalla Commissione, in particolare a causa degli errori riguardanti la valutazione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo (dal primo al terzo motivo nella causa T-778/16 e dal primo al sesto motivo nella causa T-892/16) e la valutazione relativa alla nozione di intervento dello Stato (parzialmente secondo motivo nella causa T-778/16).

91 Più in particolare, nell'ambito della contestazione del ragionamento in via principale della Commissione, sotto un primo profilo, si addebita a quest'ultima di aver effettuato un esame congiunto delle nozioni di vantaggio e di selettività (parzialmente secondo motivo nella causa T-778/16). Sotto un secondo profilo, si contesta alla Commissione di aver erroneamente individuato il quadro di riferimento, in particolare sulla base di valutazioni errate del diritto irlandese (parzialmente primo e secondo motivo nella causa T-778/16 e primo motivo nella causa T-892/16), dell'erronea applicazione

del principio di libera concorrenza (parzialmente primo motivo e terzo motivo nella causa T-778/16 e parzialmente primo motivo e secondo motivo nella causa T-892/16), dell'applicazione inadeguata dei principi dell'OCSE (parzialmente secondo motivo nella causa T-778/16 e quinto motivo nella causa T-892/16). Sotto un terzo profilo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano le valutazioni della Commissione relative alle attività all'interno del gruppo Apple (parzialmente primo motivo nella causa T-778/16 e dal terzo al quinto motivo nella causa T-892/16). Sotto un quarto profilo, esse contestano le valutazioni relative al carattere selettivo dei ruling fiscali contestati (parzialmente secondo motivo nella causa T-778/16 e sesto motivo nella causa T-892/16).

92 In secondo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito del suo ragionamento in subordine (quarto motivo nella causa T-778/16 e ottavo motivo nella causa T-892/16).

93 In terzo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito del suo ragionamento alternativo (quinto motivo nella causa T-778/16 e nono motivo nella causa T-892/16).

94 In quarto luogo, l'ASI e l'AOE contestano il recupero degli aiuti ordinato nella decisione impugnata, a causa dell'impossibilità di calcolare l'importo da recuperare per i ragionamenti dedotti in subordine e in via alternativa della Commissione (decimo motivo nella causa T-892/16).

95 In quinto luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE fanno valere che l'esame della Commissione nell'ambito del procedimento amministrativo è stato condotto in violazione delle forme sostanziali e, in particolare, del diritto di essere ascoltati (sesto motivo nella causa T-778/16 e settimo e dodicesimo motivo nella causa T-892/16).

96 In sesto luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano il recupero ordinato dalla decisione impugnata, in violazione in particolare dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento (settimo motivo nella causa T-778/16 e undicesimo motivo nella causa T-892/16).

97 In settimo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano alla Commissione la sua ingerenza nelle competenze degli Stati membri, invocando, in particolare, il principio di autonomia fiscale (ottavo motivo nella causa T-778/16 e quattordicesimo motivo nella causa T-892/16).

98 In ottavo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano l'insufficienza di motivazione della decisione impugnata (nono motivo nella causa T-778/16 e tredicesimo motivo nella causa T-892/16).

99 Occorre anzitutto analizzare i motivi con cui si contesta la competenza della Commissione ad adottare la decisione impugnata, prima di esaminare gli altri motivi nell'ordine in cui sono stati sintetizzati ai precedenti punti da 90 a 96 e 98.

100 In via preliminare e ai fini dell'esame della legittimità della decisione impugnata di seguito esposta, occorre ricordare che, nell'ambito del controllo degli aiuti di Stato, per esaminare se i ruling fiscali contestati abbiano costituito un aiuto siffatto, spettava alla Commissione dimostrare che ricorrevano le condizioni per l'esistenza di un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Infatti, sebbene la Commissione possa qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato (v., in tal senso, sentenze del 2 luglio 1974, Italia/Commissione, 173/73, EU:C:1974:71, punto 28, e del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione, C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416, punto 81), ciò è possibile purché sussistano le condizioni di tale qualificazione (v., in tal senso, sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione, C-182/03 e C-217/03, EU:T:2006:416, punto 84).

101 Pertanto, spettava, in linea di principio, alla Commissione fornire la prova, nella decisione impugnata, dell'esistenza di tale aiuto (v., in tal senso, sentenze del 12 settembre 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissione, T-68/03, EU:T:2007:253, punto 34, e del 25 giugno 2015, SACE e Sace

BT/Commissione, T-305/13, EU:T:2015:435, punto 95). Pertanto, spettava alla Commissione dimostrare in particolare l'esistenza di un vantaggio selettivo a causa dell'adozione dei ruling fiscali contestati.

102 Occorre quindi, alla luce delle considerazioni che precedono, analizzare i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE diretti a contestare la legittimità della decisione impugnata.

C. Sui motivi riguardanti il travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze e l'ingerenza di quest'ultima nelle competenze degli Stati membri, in particolare in violazione del principio di autonomia fiscale (ottavo motivo nella causa T-778/16 e quattordicesimo motivo nella causa T-892/16)

103 In sostanza, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE fanno valere che la decisione impugnata costituisce una violazione dei principi costituzionali fondamentali dell'ordinamento giuridico dell'Unione che disciplinano la ripartizione delle competenze tra l'Unione e gli Stati membri, quali previsti in particolare agli articoli 4 e 5 TUE, e del principio di autonomia fiscale degli Stati membri che ne deriva. Infatti, allo stato attuale del diritto dell'Unione, il settore dell'imposizione diretta rientrerebbe nella competenza degli Stati membri.

104 La Commissione censura tali argomenti. In sostanza, essa ricorda che, sebbene gli Stati membri godano di una sovranità fiscale, ogni misura fiscale adottata da uno Stato membro deve rispettare le norme relative agli aiuti di Stato dell'Unione. Pertanto, gli Stati membri non potrebbero, mediante misure fiscali, operare una discriminazione tra operatori economici che si trovano in una situazione analoga, salvo dar luogo ad aiuti di Stato che creano distorsioni di mercato. Orbene, i ruling fiscali contestati avrebbero consentito all'ASI e all'AOE di ridurre il loro utile imponibile rispetto all'utile imponibile di altre società contribuenti rientranti nel sistema generale di tassazione irlandese sulle società, dando luogo ad aiuti di Stato illegittimi e incompatibili.

105 Secondo costante giurisprudenza, anche se la materia delle imposte dirette rientra, allo stato attuale dello sviluppo del diritto dell'Unione, nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v. sentenza del 12 luglio 2012, Commissione/Spagna, C-269/09, EU:C:2012:439, punto 47 e giurisprudenza ivi citata). Pertanto, gli interventi degli Stati membri in materia di imposte dirette, quand'anche riguardino questioni che non siano state oggetto di armonizzazione nell'Unione, non sono esclusi dall'ambito di applicazione della normativa sul controllo degli aiuti di Stato.

106 Ne deriva che la Commissione può qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato purché sussistano le condizioni di siffatta qualificazione (v., in tal senso, sentenze del 2 luglio 1974, Italia/Commissione, 173/73, EU:C:1974:71, punto 28, e del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione, C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416, punti 81 e 84). Gli Stati membri devono infatti esercitare la loro competenza in materia tributaria conformemente al diritto dell'Unione (sentenza del 3 giugno 2010, Commissione/Spagna, C-487/08, EU:C:2010:310, punto 37). Pertanto, essi devono astenersi dall'adottare, in tale contesto, qualsiasi misura che possa costituire un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno.

107 Orbene, per quanto riguarda la condizione secondo cui la misura in questione deve concedere un vantaggio economico, occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, sono considerati aiuti di Stato gli interventi che, sotto qualsiasi forma, sono atti a favorire direttamente o indirettamente determinate imprese, o che devono essere considerati come un vantaggio economico che l'impresa beneficiaria non avrebbe ottenuto in condizioni normali di mercato (v. sentenza del 2 settembre 2010, Commissione/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punto 40 e giurisprudenza ivi citata, e sentenza del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 21).

108 Più in particolare, un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un trattamento fiscale vantaggioso che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (sentenza del 15 marzo 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punto 14; v. anche sentenza dell'8 settembre 2011, Paint Graphos e a., da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

109 Da quanto precede risulta che, poiché la Commissione è competente a garantire il rispetto dell'articolo 107 TFUE, non può esserle contestato di aver ecceduto le sue competenze quando ha esaminato se, adottando i ruling fiscali contestati, le autorità tributarie irlandesi avessero concesso all'ASI e all'AOE un trattamento fiscale vantaggioso, consentendo loro di ridurre il loro utile imponibile rispetto all'utile imponibile di altre società contribuenti che si trovavano in una situazione analoga.

110 In caso di misure fiscali, l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un livello di tassazione definito «normale» (sentenza del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, EU:C:2006:511, punto 56). Pertanto, una misura del genere conferisce un vantaggio economico al suo beneficiario in quanto allevia gli oneri che di regola gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, pur senza costituire una sovvenzione in senso stretto, ha la stessa natura e produce identici effetti (sentenza del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 22).

111 Di conseguenza, per accertare l'esistenza di un vantaggio fiscale, occorre confrontare la situazione del beneficiario derivante dall'applicazione della misura in questione con quella dello stesso beneficiario in mancanza della misura stessa (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2018, Cellnex Telecom e Telecom Castilla-La Mancha/Commissione, C-91/17 P e C-92/17 P, non pubblicata, EU:C:2018:284, punto 114) e in applicazione delle regole ordinarie in materia di imposizione fiscale.

112 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE censurano la Commissione per il fatto di aver ecceduto le proprie competenze in quanto essa si sarebbe basata su un'interpretazione unilaterale ed erronea del diritto tributario irlandese, in particolare dell'articolo 25 del TCA 97. Inoltre, essa avrebbe imposto norme procedurali di valutazione della fiscalità nazionale che non esisterebbero nel diritto irlandese. Inoltre, la Commissione avrebbe ecceduto le proprie competenze giustificando l'adozione della decisione impugnata con la constatazione secondo cui l'ASI e l'AOE sarebbero apolidi fiscali.

113 A tal riguardo, in primo luogo, occorre rilevare che, in forza dell'articolo 25 del TCA 97, le società non residenti che esercitano la loro attività commerciale in Irlanda tramite una succursale sono soggette a imposizione fiscale, per quanto riguarda i loro redditi commerciali, unicamente sugli utili derivanti da attività commerciali direttamente o indirettamente imputabili a tale succursale irlandese. Occorre altresì rilevare che, ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97, è necessario determinare i redditi commerciali effettivamente realizzati direttamente o indirettamente tramite la succursale irlandese e che tale disposizione non prevede alcun metodo specifico che consenta di determinare gli utili imputabili alle succursali irlandesi delle società non residenti.

114 Orbene, dalle memorie dell'Irlanda e dalle difese orali svolte dalle parti in udienza risulta che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, si deve tener conto del contesto di fatto e della situazione della succursale in Irlanda, in particolare delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti dalla succursale.

115 In tali circostanze e come risulta dalla giurisprudenza citata al precedente punto 111, al fine di determinare se esistesse un vantaggio nel caso di specie, la Commissione doveva poter analizzare il trattamento fiscale dell'ASI e dell'AOE, risultante dall'applicazione dei ruling fiscali contestati, con il trattamento fiscale che sarebbe stato concesso a queste due società in applicazione delle regole ordinarie in materia di imposizione fiscale applicabili in Irlanda in mancanza dei ruling in questione.

116 Pertanto, non si può addebitare alla Commissione di aver proceduto a un'applicazione unilaterale delle norme fiscali sostanziali e a un'armonizzazione fiscale de facto, quando essa ha esaminato se gli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE, calcolati in forza dei ruling fiscali contestati, corrispondessero agli utili ricavati dalle loro succursali irlandesi, tenuto conto delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti da dette succursali, che sarebbero stati imponibili ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97.

117 In secondo luogo, per quanto riguarda gli argomenti secondo i quali la Commissione avrebbe imposto norme procedurali di valutazione della fiscalità nazionale, procedendo in tal modo ad una riscrittura del diritto tributario irlandese, l'Irlanda si oppone alle censure dedotte dalla Commissione contro i ruling fiscali contestati, per il fatto che non erano fondati su relazioni di attribuzione di utili (punti 262 e 363 della decisione impugnata), che essi non erano stati regolarmente riveduti (punto 368 della decisione impugnata) e che, prima di procedere all'adozione di detti ruling, le autorità tributarie irlandesi non avevano indagato su altre società all'interno del gruppo Apple, indipendentemente dal luogo in cui tali società operavano (punto 274 della decisione impugnata).

118 A tal riguardo, occorre ricordare che dalla decisione impugnata risulta che la Commissione ha concluso per l'esistenza di un vantaggio selettivo, in via principale, a causa della mancata attribuzione delle licenze di PI del gruppo Apple alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE (punti da 265 a 321 della decisione impugnata), in subordine, a causa dell'inadeguatezza della scelta dei metodi di attribuzione degli utili a dette succursali irlandesi (punti da 325 a 360 della decisione impugnata) e, a titolo di ragionamento alternativo, a causa del fatto che i ruling fiscali contestati avrebbero derogato all'articolo 25 del TCA 97 e ciò in modo discrezionale (punti da 369 a 403 della decisione impugnata).

119 Pertanto, non si può ritenere che la Commissione si sia basata su censure di natura procedurale, sintetizzate al precedente punto 117, al fine di concludere per l'esistenza di un vantaggio selettivo nel caso di specie. In tali circostanze, le censure dedotte dall'Irlanda devono essere respinte in quanto inoperanti.

120 In terzo luogo, per quanto riguarda la constatazione secondo cui l'ASI e l'AOE sarebbero apolidi fiscali, occorre rilevare che, senza dubbio, in particolare ai punti 52, 276, 277 e 281 della decisione impugnata, la Commissione ha effettivamente evidenziato il fatto che essa considerava l'ASI e l'AOE come apolidi fiscali, nell'ambito del suo ragionamento che porta alla conclusione che l'ASI e l'AOE esistevano soltanto sulla carta fuori dall'Irlanda.

121 Tuttavia, il fatto che la Commissione abbia sottolineato, nella decisione impugnata, che l'ASI e l'AOE erano apolidi fiscali non significa che essa abbia fondato la sua conclusione sull'esistenza di un vantaggio selettivo su tale constatazione.

122 In tali circostanze, per le stesse ragioni esposte al precedente punto 119, occorre respingere in quanto inoperanti le censure fatte valere dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE relative al travalicamento delle competenze della Commissione per aver considerato l'ASI e l'AOE come apolidi fiscali.

123 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre respingere l'ottavo motivo nella causa T-778/16 e il quattordicesimo motivo nella causa T-892/16, relativi al travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze e all'ingerenza di quest'ultima nelle competenze degli Stati membri.

124 Poiché la Commissione era competente, nell'ambito del controllo degli aiuti di Stato, ad esaminare se i ruling fiscali contestati avessero costituito un aiuto di tal genere, occorre quindi analizzare, in seguito, i motivi dedotti dall'Irlanda, dall'ASI e dall'AOE volti a contestare la fondatezza di ciascuna linea di ragionamento esposta dalla Commissione nella decisione impugnata al fine di dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo nel caso di specie.

D. Sui motivi riguardanti gli errori commessi nell'ambito del ragionamento in via principale della Commissione

125 Ricordo che, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione ha sostenuto, in sostanza, che, poiché le sedi dell'ASI e dell'AOE non avevano potuto controllare né gestire le licenze di PI del gruppo Apple, a tali sedi non avrebbero dovuto essere attribuiti, in un contesto di libera concorrenza, gli utili derivanti dall'utilizzo di tali licenze. Pertanto, tali utili avrebbero dovuto essere attribuiti alle succursali dell'ASI e dell'AOE, le uniche che sarebbero state in grado di svolgere effettivamente funzioni relative alla PI del gruppo Apple e che erano essenziali per l'attività commerciale dell'ASI e dell'AOE.

126 Inoltre, in risposta ai quesiti scritti del Tribunale, la Commissione ha precisato che, con l'espressione «utili derivanti dall'utilizzo delle licenze di PI di Apple», contenuta in particolare al punto 304 della decisione impugnata, si dovevano intendere gli utili derivanti dall'attribuzione della proprietà economica delle licenze di PI del gruppo Apple alle succursali irlandesi. Tali utili derivanti dall'utilizzo delle licenze di PI del gruppo Apple corrispondono, secondo la Commissione, agli utili tratti dal complesso delle vendite dell'ASI e dell'AOE.

127 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano il ragionamento in via principale della Commissione, addebitandole, in sostanza, di aver erroneamente concluso per l'esistenza di un vantaggio selettivo.

128 Anzitutto, l'Irlanda critica il metodo seguito dalla Commissione nella sua analisi condotta nell'ambito del suo ragionamento in via principale, in quanto essa non avrebbe analizzato separatamente i criteri del vantaggio e della selettività.

129 Inoltre, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano le conclusioni dell'analisi nell'ambito del ragionamento in via principale della Commissione. Da un lato, esse rilevano errori relativi alle valutazioni sul quadro di riferimento e sull'imposizione ordinaria in forza del diritto tributario irlandese, a causa dell'errata applicazione, da parte della Commissione, dell'articolo 25 del TCA 97, della sua applicazione del principio di libera concorrenza e della sua analisi alla luce del rapporto del 2010 sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni, approvato dal Consiglio dell'OCSE il 22 luglio 2010 (in prosieguo: l'«approccio autorizzato dell'OCSE»). D'altro lato, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano le valutazioni di fatto della Commissione riguardanti le attività all'interno del gruppo Apple.

130 Infine, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano le conclusioni della Commissione circa il carattere selettivo dei ruling fiscali contestati, in quanto, da un lato, tale selettività non potrebbe essere presunta nel caso di specie e, dall'altro, non vi sarebbe stato un trattamento derogatorio o selettivo nei confronti dell'ASI e dell'AOE, rispetto ad altre imprese che si trovavano in una situazione analoga. L'Irlanda fa valere che, in ogni caso, ammesso che sia dimostrato, siffatto trattamento sarebbe stato giustificato dalla natura e dalla struttura del regime fiscale irlandese.

131 La Commissione contesta gli argomenti dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE.

132 Occorre analizzare in seguito i motivi diretti a contestare il ragionamento in via principale della Commissione seguendo l'ordine delle censure sintetizzate ai precedenti punti da 128 a 130.

1. Sull'esame congiunto dei criteri del vantaggio e della selettività (parzialmente secondo motivo nella causa T-778/16)

133 L'Irlanda fa valere che la Commissione ha ignorato principi consolidati nella giurisprudenza confondendo i criteri del vantaggio e della selettività e le contesta di non aver esaminato queste due nozioni separatamente.

134 A tal riguardo, occorre ricordare che la selettività e il vantaggio costituiscono due criteri distinti. Infatti, per quanto riguarda il vantaggio, la Commissione deve dimostrare che la misura migliora la situazione finanziaria del beneficiario (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 1974, Italia/Commissione, 173/73, EU:C:1974:71, punto 33). Per quanto riguarda la selettività, la Commissione deve dimostrare che il vantaggio non va a beneficio di altre imprese in una situazione giuridica e di fatto analoga a quella del beneficiario alla luce dell'obiettivo del quadro di riferimento (sentenza dell'8 settembre 2011, Paint Graphos e a., da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 49).

135 Tuttavia, non si può escludere che tali criteri possano essere esaminati congiuntamente, dal momento che dall'esame effettuato dalla Commissione risulta, da un lato, che la misura in questione conferisce un vantaggio economico al suo beneficiario e, dall'altro, che tale vantaggio non va a beneficio di imprese che si trovano in una situazione di diritto e di fatto analoga.

136 Inoltre, per quanto attiene più specificamente alle misure fiscali, come sostiene giustamente la Commissione, l'esame del vantaggio e quello della selettività coincidono, in quanto questi due criteri implicano di dimostrare che la misura fiscale contestata conduce a una riduzione dell'importo dell'imposta che sarebbe stata normalmente dovuta dal beneficiario della misura in applicazione del regime fiscale ordinario e, quindi, applicabile agli altri contribuenti che si trovavano nella medesima situazione. Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte risulta che questi due criteri possono essere esaminati congiuntamente, quale «terza condizione» prevista dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, vertente sull'esistenza di un «vantaggio selettivo» (v., in tal senso, sentenza del 30 giugno 2016, Belgio/Commissione, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punto 32).

137 Dalla decisione impugnata risulta che la Commissione ha esaminato, nell'ambito della sua analisi sull'esistenza di un vantaggio selettivo (sezione 8.2 della decisione impugnata), in quale misura i ruling fiscali contestati avessero comportato una riduzione dell'importo dovuto dall'ASI e dall'AOE a titolo di imposta sulle società in Irlanda, e ciò al fine di dimostrare che tali ruling avevano concesso un vantaggio economico a tali società. Inoltre, la Commissione ha definito il quadro di riferimento come costituito dal regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda (sezione 8.2.1.1 della decisione impugnata). Peraltro, nell'ambito dei ragionamenti in via principale, in subordine e in via alternativa (sezioni da 8.2.2.2 a 8.2.3.2 della decisione impugnata), la Commissione ha esaminato se i ruling fiscali contestati, diminuendo l'utile annuo imponibile di tali imprese, avessero derogato a tale quadro di riferimento, e ciò al fine di dimostrare il loro carattere selettivo.

138 Dal momento che la Commissione ha effettivamente esaminato sia il criterio del vantaggio sia quello della selettività, poco importa che tale esame abbia riguardato i due criteri contemporaneamente. Non si può quindi ritenere che la Commissione sia incorsa in un errore di diritto per il solo fatto di averli esaminati congiuntamente.

139 Occorre quindi respingere in quanto infondata la censura fatta valere dall'Irlanda e vertente su tale esame congiunto dei criteri del vantaggio e della selettività.

2. Sull'individuazione del quadro di riferimento e sulle valutazioni relative alla tassazione normale ai sensi del diritto irlandese (parzialmente primo e secondo motivo nella causa T-778/16 e primo, secondo e quinto motivo nella causa T-892/16)

a) Sul quadro di riferimento

140 Ai punti da 227 a 243 della decisione impugnata la Commissione ha affermato che il quadro di riferimento pertinente nell'ambito della sua analisi dell'esistenza di un vantaggio selettivo era costituito dal regime ordinario di tassazione degli utili societari, previsto dal sistema dell'imposta sulle società vigente in Irlanda, il cui obiettivo intrinseco era la tassazione degli utili di tutte le società imponibili in tale Stato membro.

141 La Commissione ha ritenuto che tale quadro di riferimento comprendesse sia le società non integrate sia le società integrate, in quanto l'imposta sulle società in Irlanda non operava alcuna distinzione tra tali società.

142 Inoltre, la Commissione ha considerato che, anche se le società residenti e non residenti erano tassate su diverse fonti di reddito, alla luce dell'obiettivo intrinseco di tale sistema, vale a dire la tassazione degli utili di tutte le società soggette ad imposta in Irlanda, i due tipi di società si trovavano in una situazione di fatto e di diritto analoga. Pertanto, tale sistema avrebbe incluso l'articolo 25 del TCA 97, il quale non avrebbe quindi potuto essere considerato costitutivo, di per sé, di un quadro di riferimento distinto.

143 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano tale definizione del quadro di riferimento e sostengono, in sostanza, che il quadro di riferimento pertinente nel caso di specie è costituito dall'articolo 25 del TCA 97, una disposizione di assoggettamento distinta, applicabile specificamente alle società non residenti, che non si trovano in una situazione analoga a quella delle società residenti. Inoltre, secondo l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, la natura integrata o non integrata delle imprese non costituirebbe la questione problematica nel caso di specie, che sarebbe piuttosto quella della tassazione delle società non residenti.

144 Occorre rilevare che la determinazione del quadro di riferimento è pertinente, nell'ambito dell'analisi delle misure fiscali sotto il profilo dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, ai fini dell'esame sia del criterio del vantaggio sia del criterio della selettività.

145 Infatti, come è stato rilevato al precedente punto 110, nel caso delle misure fiscali, l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un'imposizione cosiddetta «normale». Così, è proprio l'imposizione cosiddetta «normale» ad essere stabilita nel quadro di riferimento.

146 Inoltre, la qualificazione di una misura fiscale nazionale come selettiva presuppone, in un primo momento, l'identificazione e il previo esame del regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato (sentenza dell'8 settembre 2011, Paint Graphos e a., da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 49).

147 Peraltro, la Corte ha confermato la propria giurisprudenza secondo cui è sufficiente, al fine di dimostrare la selettività di una misura derogatoria a un regime tributario comune, che sia accertato che la stessa avvantaggia taluni operatori e non altri, laddove l'insieme di tali operatori si trova in una situazione oggettivamente analoga sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da detto regime fiscale comune (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 76).

148 Pertanto, se per dimostrare la selettività di una misura fiscale non è sempre necessario che quest'ultima abbia un carattere derogatorio rispetto un regime tributario comune, la circostanza che sia dotata di siffatto carattere è pertinente a tal fine quando ne discende che si distinguono due categorie di operatori e gli stessi sono a priori oggetto di un trattamento differenziato, ossia quelli a cui si applica la misura derogatoria e quelli a cui continua ad applicarsi il regime tributario comune, laddove le due categorie in parola si trovano in una situazione analoga sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal regime di cui trattasi (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 77).

149 Inoltre, la Corte ha dichiarato che la tecnica normativa utilizzata non può essere un elemento decisivo ai fini della determinazione del quadro di riferimento (sentenza del 28 giugno 2018, Lowell Financial Services/Commissione, C-219/16 P, non pubblicata, EU:C:2018:508, punti 94 e 95).

150 Dalla giurisprudenza risulta che il quadro di riferimento è costituito dalle norme fiscali alle quali è soggetto il beneficiario della misura considerata, costitutiva di un aiuto di Stato. Inoltre, ne deriva che la delimitazione materiale del quadro di riferimento può essere effettuata solo in relazione alla misura considerata, costitutiva di un aiuto di Stato. Pertanto, al fine di determinare il quadro di riferimento, devono essere presi in considerazione l'oggetto delle misure di cui trattasi e il contesto giuridico nel quale esse si inseriscono.

151 Peraltro, la Commissione ha precisato la sua interpretazione della nozione di quadro di riferimento nella comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (GU 2016, C 262, pag. 1). Tale comunicazione, pur non potendo vincolare il Tribunale, può tuttavia fungere da fonte di ispirazione utile (v., in tal senso e per analogia, sentenza del 26 luglio 2017, Repubblica ceca/Commissione, C-696/15 P, EU:C:2017:595, punto 53).

152 Si precisa, in particolare, al punto 133 della comunicazione menzionata al precedente punto 151 che il sistema di riferimento si compone di un insieme coerente di norme che generalmente si applicano, sulla base di criteri oggettivi, a tutte le imprese che rientrano nel campo di applicazione definito dal suo obiettivo. Di solito, queste norme definiscono non solo il campo di applicazione del sistema ma anche le condizioni alle quali viene applicato, i diritti e gli obblighi delle imprese ad esso assoggettate e le modalità tecniche di funzionamento del sistema stesso.

153 È quindi alla luce delle suesposte considerazioni che occorre verificare se la Commissione abbia correttamente individuato il quadro di riferimento pertinente per esaminare la selettività dei ruling fiscali contestati.

154 Nel caso di specie, dalla lettura dei ruling fiscali contestati, come descritti ai precedenti punti da 11 a 21, si può constatare che essi sono stati adottati al fine di consentire all'ASI e all'AOE di determinare i loro utili imponibili in Irlanda ai fini dell'imposta sulle società in tale Stato membro.

155 Ne consegue che i ruling fiscali contestati rientrano nell'ambito del regime generale irlandese dell'imposta sulle società, il cui obiettivo è quello di tassare gli utili imponibili delle società che esercitano attività in Irlanda, siano esse residenti o non residenti, integrate o autonome.

156 Infatti, occorre constatare che, secondo il regime generale irlandese, a quanto risulta dalla descrizione non contestata dalle parti, contenuta nel punto 71 della decisione impugnata, l'imposta sulle società in Irlanda è prelevata sugli utili delle società (articolo 21, paragrafo 1, del TCA 97). Inoltre, occorre rilevare che in Irlanda si applicano aliquote fiscali diverse ai redditi commerciali, ai redditi non commerciali e alle plusvalenze. Pertanto, l'articolo 21 del TCA 97 fissa l'aliquota generale dell'imposta sulle società al 12,5%. Tale aliquota si applica ai redditi commerciali delle società tassate ai sensi del TCA 97, mentre i redditi non commerciali sono tassati con un'aliquota del 25% e le plusvalenze con un'aliquota del 33%. Tuttavia, le plusvalenze sulle cessioni di talune partecipazioni sono oggetto di esenzione.

157 Peraltro, come indicato al punto 72 della decisione impugnata, ai sensi dell'articolo 26 del TCA 97, le società residenti devono versare l'imposta sulle società, calcolata sui loro utili e sulle loro plusvalenze realizzati a livello mondiale, ad esclusione della maggior parte delle distribuzioni di utili provenienti da altre società residenti in Irlanda.

158 Infine, in forza dell'articolo 25 del TCA 97, il cui testo è riportato al punto 73 della decisione impugnata, una società non residente rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle società solo se svolge attività commerciali in Irlanda tramite una succursale o un'agenzia. In tale ipotesi, detta società è tassata sull'insieme dei suoi redditi commerciali derivanti direttamente o indirettamente dalla succursale o dall'agenzia e da proprietà o da diritti utilizzati o detenuti dalla succursale o dall'agenzia o per conto della stessa, nonché sulle plusvalenze imponibili imputabili alla succursale o all'agenzia.

159 Pertanto, in forza dell'articolo 25, paragrafo 1, del TCA 97, le società non residenti sono tassate in Irlanda solo se vi svolgono attività commerciali tramite una succursale o un'agenzia, e in tal caso esse sono soggette all'imposta sulle società su tutti gli utili imponibili. L'articolo 25, paragrafo 2, lettera a), del TCA 97 definisce tali utili imponibili come qualsiasi reddito commerciale derivante direttamente o indirettamente dalla succursale o agenzia, e qualsiasi reddito derivante da attivi o da diritti utilizzati o detenuti dalla succursale o agenzia o per conto della stessa.

160 Pertanto, anche se la prima parte della prima frase dell'articolo 25, paragrafo 1, del TCA 97 poteva essere intesa nel senso che introduce una deroga al regime di imposizione ordinario, per le società non residenti, la seconda parte di tale frase rende tale regime applicabile alle società non residenti che svolgono attività commerciali in Irlanda tramite una succursale, le quali sono soggette all'imposta sulle società su tutti gli utili imponibili. Pertanto, in forza di tale disposizione, le condizioni di applicazione dell'imposta sulle società si applicano anche a tali società.

161 Da questo punto di vista, le società residenti e quelle non residenti che svolgono attività commerciali in Irlanda tramite una succursale si trovano in una situazione analoga alla luce dell'obiettivo perseguito da detto regime, vale a dire tassare gli utili imponibili. Il fatto che gli utili imponibili di queste ultime siano definiti in modo specifico dall'articolo 25, paragrafo 2, lettera a), del TCA 97 non può erigere quest'ultimo a quadro di riferimento, ma rientrerebbe piuttosto nella tecnica normativa utilizzata per l'applicazione dell'imposta sulle società a tale categoria di società. Infatti, come risulta dalla giurisprudenza citata ai precedenti punti 148 e 149, l'esistenza di una differenziazione di trattamento nei confronti di una categoria di società rispetto alle altre società, a causa di una siffatta tecnica normativa, non implicherebbe che queste due categorie di società non si trovino in una situazione analoga sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da detto regime.

162 Pertanto, le sole disposizioni relative agli utili imponibili di una società non residente in Irlanda, previste dall'articolo 25 del TCA 97, non possono costituire un regime specifico distinto da quello ordinario. Infatti, tale disposizione non è di per sé sufficiente ad applicare in modo coerente l'imposta sulle società a dette società non residenti.

163 In tali circostanze, si deve ritenere che la Commissione non sia incorsa in errore quando ha concluso che il quadro di riferimento nel caso di specie era costituito dal regime di tassazione ordinario degli utili societari in Irlanda, il cui obiettivo intrinseco era quello di tassare gli utili di tutte le società soggette ad imposta in tale Stato membro, e, pertanto, che tale quadro includeva le disposizioni applicabili alle società non residenti di cui all'articolo 25 del TCA 97.

164 Pertanto, occorre respingere le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE relative al quadro di riferimento quale definito nella decisione impugnata.

165 Tenuto conto del quadro di riferimento come definito nella decisione impugnata, vale a dire il regime di tassazione ordinario degli utili societari, che include in particolare le disposizioni di cui all'articolo 25 del TCA 97, occorre analizzare le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro l'interpretazione di tali disposizioni da parte della Commissione.

b) Sulle valutazioni della Commissione relative alla normale imposizione degli utili ai sensi del diritto tributario irlandese

166 Nella decisione impugnata (in particolare punti da 319 a 321 di tale decisione), secondo il suo ragionamento in via principale, la Commissione ha sostenuto che il fatto di non attribuire alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE gli utili derivanti dalle licenze di PI del gruppo Apple, detenute dall'ASI e dall'AOE, ha condotto a una determinazione degli utili annui imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda che si discostava da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conformemente al principio di libera concorrenza, il che avrebbe ridotto l'importo dovuto, di norma, dall'ASI e dall'AOE a titolo di imposta sulle società in Irlanda.

167 Tale analisi della Commissione si basa sulla considerazione, esposta ai punti da 244 a 263 della decisione impugnata, secondo cui l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 ai fini dell'attribuzione di utili ad una succursale richiederebbe l'applicazione di un metodo di attribuzione degli utili che, in forza dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, dovrebbe essere fondato sul principio di libera concorrenza. Inoltre, al punto 272 della decisione impugnata, la Commissione ha rinviato all'approccio autorizzato dell'OCSE quando ha affermato che gli utili da attribuire a una succursale erano gli utili che la stessa avrebbe realizzato secondo il principio di libera concorrenza, se fosse stata un'impresa distinta e indipendente impegnata in attività uguali o similari, a condizioni uguali o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, delle risorse utilizzate e dei rischi assunti dalla società attraverso la sua succursale.

168 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano ogni elemento del ragionamento descritto ai precedenti punti 166 e 167.

169 Così, in primo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE censurano l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 effettuata dalla Commissione nell'ambito del suo ragionamento in via principale, in forza della quale essa ha addebitato alle autorità tributarie irlandesi di non aver preteso l'attribuzione, in sostanza, di tutti gli utili di queste ultime alle loro succursali irlandesi.

170 In secondo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano l'esistenza di un principio di libera concorrenza derivante dall'articolo 107 TFUE, come invocato dalla Commissione nell'ambito del suo ragionamento, e che, pertanto, non sarebbe applicabile in Irlanda.

171 In terzo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE fanno valere che l'approccio autorizzato dell'OCSE non è applicabile nel diritto tributario irlandese. In ogni caso, anche supponendo che l'approccio autorizzato dell'OCSE possa essere applicato nel caso di specie, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE sostengono che la Commissione avrebbe erroneamente concluso, sulla base di tale approccio, che gli utili relativi alle licenze di PI del gruppo Apple, detenute da queste ultime, avrebbero dovuto essere attribuiti alle loro succursali irlandesi.

172 Occorre quindi esaminare, anzitutto, le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, relative all'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, successivamente la questione se, nell'ambito della sua analisi, la Commissione potesse far valere, correttamente, un principio di libera concorrenza derivante dall'articolo 107 TFUE e, infine, l'applicazione nel caso di specie dell'approccio autorizzato dell'OCSE.

1) Sull'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 (parzialmente secondo motivo nella causa T-778/16 e parzialmente primo motivo nella causa T-892/16)

173 Nel caso di specie, è pacifico tra le parti che:

– l'ASI e l'AOE sono società di diritto irlandese, ma non sono considerate residenti fiscalmente in Irlanda, come riconosciuto dalla Commissione al punto 50 della decisione impugnata;

– l'articolo 25 del TCA 97 contiene le disposizioni specificamente applicabili alle società non residenti, in forza delle quali, quando una società non residente esercita un'attività commerciale in Irlanda tramite una succursale, tale società è assoggettata ad imposta, in particolare, sull'insieme dei suoi redditi commerciali derivanti direttamente o indirettamente dalla succursale;

– le società non residenti ASI e AOE hanno esercitato attività commerciali in Irlanda tramite le loro rispettive succursali.

174 Occorre quindi esaminare se la Commissione potesse legittimamente ritenere che, in applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 e al fine di determinare gli utili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda, le autorità tributarie irlandesi avrebbero dovuto attribuire le licenze di PI del gruppo Apple alle succursali irlandesi di queste due società.

175 Secondo il diritto tributario irlandese, e in particolare secondo l'articolo 25 del TCA 97, nel caso di società non residenti che esercitano la loro attività commerciale in Irlanda tramite una succursale, sono imponibili, da un lato, solo gli utili derivanti da attività commerciali direttamente o indirettamente imputabili a tale succursale irlandese e, dall'altro, l'insieme dei redditi derivanti da proprietà o da diritti utilizzati o detenuti dalla succursale o per conto della stessa.

176 È vero che, come rilevato giustamente dalla Commissione e come riconosciuto dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, l'articolo 25 del TCA 97 non prevede alcun metodo specifico che consenta di accertare quali siano gli utili direttamente o indirettamente imputabili alle succursali irlandesi delle società non residenti e non fa alcuna menzione del principio di libera concorrenza ai fini di siffatta imputazione.

177 Tuttavia, è giocoforza constatare che l'articolo 25 del TCA 97 riguarda unicamente gli utili derivanti dalle attività che le stesse succursali irlandesi hanno svolto, dovendosi escludere quelli derivanti dalle attività svolte da altre parti della società non residente di cui trattasi.

178 Secondo l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, tale meccanismo di tassazione esclude, in linea di principio, un approccio consistente nell'esaminare tutti gli utili della società non residente e, nei limiti in cui tali utili non possono essere attribuiti ad altre parti di tale società, nell'imputarli automaticamente alle succursali irlandesi (ossia un approccio «per esclusione»).

179 A tal riguardo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE si basano sul parere di un esperto di diritto irlandese, la cui pertinenza non è contestata in quanto tale dalla Commissione. Secondo tale parere, l'analisi pertinente ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 per determinare gli utili imponibili delle società non residenti che svolgono attività commerciali in Irlanda tramite le loro succursali irlandesi deve riguardare le attività reali di tali succursali irlandesi e il valore delle attività effettivamente svolte dalle succursali stesse. Tale parere si basa in particolare sulla sentenza della High Court (Alta Corte, Irlanda) nella causa S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I.R. 10 nota 4507 (in prosieguo: la «sentenza Dataproducts»). La sentenza Dataproducts è stata altresì invocata come precedente sia a sostegno degli argomenti dell'Irlanda e della Apple Inc. nel corso del procedimento amministrativo sia a sostegno degli argomenti dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE nell'ambito della presente controversia.

180 Dalla sentenza Dataproducts risulta che gli utili derivanti da attivi controllati da una società non residente, anche se sono stati messi a disposizione della succursale irlandese di tale società, non possono essere considerati, in quanto tali, come utili imputabili alle succursali.

181 Infatti, da tale sentenza risulta che un attivo appartenente a una società non residente in Irlanda e controllato dai dirigenti di tale società, anch'essi non residenti in Irlanda, non può essere attribuito alla succursale di tale società in Irlanda, anche se viene messo a sua disposizione. Poiché il personale e gli amministratori della succursale irlandese non avevano alcun controllo sull'attivo in questione, il reddito derivante da tale attivo non poteva essere imputato a tale succursale ai fini dell'imposta in Irlanda. Tale conclusione non cambierebbe neppure nel caso in cui solo la succursale irlandese utilizzi lavoratori dipendenti e abbia beni fisici, laddove la società non residente non disponga di beni fisici, di dipendenti o di attività commerciali diversi da quelli di detta succursale irlandese. Si è ritenuto che la società non residente senza dipendenti eserciti il controllo di tali beni tramite i suoi organi direttivi.

182 Pertanto, dalla sentenza Dataproducts risulta che la questione pertinente ai fini della determinazione degli utili della succursale consiste nello stabilire se la succursale irlandese controlli detto attivo.

183 Nel caso di specie, come precisato ai precedenti punti da 37 a 40, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione ha sostenuto, in sostanza, che gli utili delle attività commerciali derivanti dalla PI del gruppo Apple, le cui licenze erano detenute dall'ASI e dall'AOE, avrebbero dovuto essere attribuiti alle succursali irlandesi, in quanto tali società non avevano presenza fisica né dipendenti al di fuori di dette succursali e non avrebbero quindi potuto esercitarne il controllo.

184 Orbene, alla luce della sentenza Dataproducts, ai fini della determinazione degli utili imputabili alla succursale irlandese di una società non fiscalmente residente, ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97, gli attivi detenuti da tale società non possono essere attribuiti alla succursale irlandese qualora non sia dimostrato che tali attivi sono effettivamente controllati da detta succursale. Inoltre, da tale sentenza risulta che il fatto che la società non residente non abbia dipendenti né presenza fisica al di fuori della succursale irlandese non è di per sé un elemento determinante che impedisce di concludere che il controllo degli attivi è esercitato da detta società.

185 Pertanto, se le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE non fossero controllate dalle succursali irlandesi, sarebbe errato attribuire a dette succursali in forza dell'articolo 25 del TCA 97 tutti i redditi generati dalle società, derivanti da tali licenze. Per contro, solo gli utili relativi alle attività commerciali delle succursali irlandesi, comprese quelle svolte in base alle licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE, dovrebbero essere considerati inerenti alle attività delle succursali.

186 Da quanto precede risulta che, nel considerare che le licenze di PI del gruppo Apple avrebbero dovuto essere attribuite alle succursali irlandesi in quanto si riteneva che l'ASI e l'AOE non avessero dipendenti né presenza fisica per garantirne la gestione, la Commissione ha proceduto a un'attribuzione di utili «per esclusione» che non è conforme all'articolo 25 del TCA 97. Infatti, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione non ha tentato di dimostrare che le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE avevano effettivamente controllato le licenze di PI del gruppo Apple, quando ha concluso che le autorità tributarie irlandesi avrebbero dovuto attribuire a tali succursali le licenze di PI del gruppo Apple e che, di conseguenza, ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97, tutti i redditi commerciali dell'ASI e dell'AOE avrebbero dovuto essere considerati come derivanti dall'attività di tali succursali.

187 In tali circostanze, si deve ritenere che, come sostenuto correttamente dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE con le loro censure fatte valere nell'ambito del secondo motivo nella causa T-778/16 e del primo motivo nella causa T-892/16, la Commissione abbia erroneamente valutato, nell'ambito del

ragionamento in via principale, le disposizioni del diritto tributario irlandese relative alla tassazione degli utili delle società non residenti in Irlanda, ma che ivi esercitano un'attività commerciale tramite una succursale.

188 Poiché il ragionamento in via principale della Commissione si basa su un insieme di valutazioni relative alla tassazione normale degli utili ai sensi del diritto tributario irlandese, occorre poi esaminare gli argomenti dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro gli altri elementi inerenti a tali valutazioni.

2) Sul principio di libera concorrenza (parzialmente primo motivo e terzo motivo nella causa T-778/16 e parzialmente primo motivo e secondo motivo nella causa T-892/16)

189 In sostanza, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, sostenute al riguardo dal Granducato di Lussemburgo, fanno valere che il principio di libera concorrenza non fa parte del diritto tributario irlandese e che un obbligo autonomo di applicazione di tale principio non risulta né dall'articolo 107 TFUE, né da alcun'altra disposizione del diritto dell'Unione, né dalla sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416). L'Irlanda sostiene che, in ogni caso, la Commissione stessa ha applicato in modo incoerente detto principio in quanto non ha tenuto conto della realtà economica, della struttura e delle peculiarità del gruppo Apple.

190 La Commissione, sostenuta al riguardo dalla Repubblica di Polonia e dall'Autorità di vigilanza EFTA, censura tali argomenti facendo valere, in sostanza, che il metodo utilizzato per determinare gli utili imponibili ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97 deve produrre un'approssimazione affidabile di un risultato fondato sul mercato, e quindi fondato sul principio di libera concorrenza, che sarebbe stato applicato in passato dalle autorità tributarie irlandesi, nell'applicazione di convenzioni sulla doppia imposizione.

191 Occorre quindi esaminare, in primo luogo, se la Commissione potesse legittimamente basarsi sul principio della libera concorrenza al fine di verificare l'esistenza di un vantaggio selettivo e, in secondo luogo e in caso affermativo, se la Commissione abbia correttamente applicato detto principio nell'ambito del suo ragionamento in via principale.

i) Sulla possibilità per la Commissione di basarsi sul principio di libera concorrenza al fine di verificare l'esistenza di un vantaggio selettivo

192 In primo luogo, occorre ricordare che, ai punti da 244 a 248 della decisione impugnata, la Commissione ha affermato che, poiché l'articolo 25 del TCA 97 non indicava in che modo dovesse essere determinato l'utile imponibile di una succursale irlandese, tale disposizione doveva essere applicata utilizzando un metodo di attribuzione degli utili.

193 In secondo luogo, al punto 249 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che, secondo la sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), una riduzione della base imponibile derivante da una misura fiscale che consentiva a un contribuente di ricorrere, nell'ambito di transazioni infragruppo, a prezzi di trasferimento che non erano prossimi ai prezzi che sarebbero stati praticati secondo il principio di libera concorrenza tra imprese indipendenti operanti in condizioni comparabili conformemente al principio di libera concorrenza, conferiva a tale contribuente un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

194 Inoltre, ai punti 251 e 252 della decisione impugnata, la Commissione ha precisato che il principio di libera concorrenza mirava a garantire che operazioni realizzate tra società integrate di uno stesso gruppo fossero trattate a fini fiscali tenendo conto dell'importo degli utili che sarebbero stati realizzati se le stesse operazioni fossero state concluse da società autonome non integrate; in caso contrario, le società integrate del gruppo avrebbero beneficiato di un trattamento favorevole in base al regime di

tassazione ordinario. Secondo la Commissione, nella sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), la Corte ha approvato il principio di libera concorrenza come criterio di riferimento per stabilire se una società integrata del gruppo beneficiasse di un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE per effetto di una misura fiscale che determinava i suoi prezzi di trasferimento e quindi la sua base imponibile.

195 In terzo luogo, al punto 255 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che lo stesso principio si applicava alle operazioni interne tra parti diverse della stessa società integrata, ad esempio una succursale che effettua operazioni con altre parti della società alla quale appartiene. Secondo la Commissione, affinché un metodo di attribuzione degli utili, approvato da un ruling fiscale, non procuri un vantaggio selettivo a una società non residente che opera tramite una succursale in Irlanda, è necessario che tale metodo pervenga a un utile imponibile che costituisce un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conformemente al principio di libera concorrenza. Al punto 256 della decisione impugnata, essa ha aggiunto di applicare il principio di libera concorrenza non come base per «imporre» tasse che altrimenti non sarebbero dovute ai sensi del quadro di riferimento, bensì come parametro di riferimento per verificare se l'utile imponibile di una succursale fosse calcolato in modo da garantire che essa non ricevesse un trattamento di favore rispetto alle società non integrate il cui utile imponibile rifletteva i prezzi negoziati sul mercato in base al principio di libera concorrenza.

196 In quarto luogo, per quanto riguarda la base giuridica di detto principio, la Commissione ha precisato, al punto 255 della decisione impugnata, che essa non applicava direttamente l'articolo 7, paragrafo 2, o l'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, né le linee guida dell'OCSE sull'attribuzione degli utili o sulla fissazione di prezzi di trasferimento, i quali non erano strumenti vincolanti, ma costituivano tuttavia orientamenti utili su come garantire che i meccanismi relativi all'attribuzione di utili e alla fissazione dei prezzi di trasferimento producessero risultati conformi alle condizioni di mercato.

197 Inoltre, al punto 257 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che il principio di libera concorrenza che essa applicava derivava dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, secondo l'interpretazione della Corte, che si intendeva vincolante per gli Stati membri e non escludeva le norme fiscali nazionali dal suo ambito di applicazione. Essa ha precisato che tale principio si applicava a prescindere dal fatto che lo Stato membro in questione l'avesse recepito nel proprio sistema giuridico nazionale.

198 La Commissione ha concluso, ai punti 258 e 259 della decisione impugnata, che se era possibile dimostrare che l'utile imponibile in Irlanda dell'ASI e dell'AOE, determinato in base ai metodi di attribuzione degli utili approvati dai ruling fiscali contestati, si discostava da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, i ruling si dovevano considerare tali da conferire un vantaggio selettivo, nella misura in cui avrebbero implicato una riduzione del loro debito d'imposta ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda rispetto alle società non integrate, la cui base imponibile era determinata dagli utili che le stesse generavano a condizioni di mercato.

199 Anzitutto, come risulta in particolare dai punti 258 e 259 della decisione impugnata, richiamati al precedente punto 198, occorre sottolineare che la Commissione ha fatto valere il principio di libera concorrenza ai fini della sua analisi sull'esistenza di un vantaggio selettivo a causa dei ruling fiscali contestati, in particolare nell'ambito del suo ragionamento in via principale.

200 Inoltre, occorre ricordare, come indicato al precedente punto 163, che il quadro di riferimento, pertinente ai fini dell'analisi del criterio del vantaggio nel caso di specie, era costituito dal regime di tassazione ordinario degli utili societari in Irlanda, il cui obiettivo intrinseco era quello di tassare gli utili di tutte le società soggette ad imposta in tale Stato membro e, pertanto, che tale quadro di riferimento includeva le disposizioni applicabili alle società non residenti di cui all'articolo 25 del TCA 97.

201 Occorre quindi esaminare se la Commissione potesse analizzare, alla luce del principio di libera concorrenza, in particolare nell'ambito del suo ragionamento in via principale, se l'attribuzione degli utili alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, convalidata dai ruling fiscali contestati, avesse procurato un vantaggio selettivo a tali società.

202 In caso di misure fiscali, l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un livello di tassazione definito «normale» (sentenza del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, EU:C:2006:511, punto 56). Pertanto, una misura di tal genere conferisce un vantaggio economico al suo beneficiario in quanto allevia gli oneri che di regola gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, pur senza costituire sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti (sentenza del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 22).

203 Pertanto, per accertare l'esistenza di un vantaggio fiscale, occorre confrontare la situazione del beneficiario derivante dall'applicazione della misura contestata con quella dello stesso beneficiario in mancanza della misura stessa (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2018, Cellnex Telecom e Telecom Castilla-La Mancha/Commissione, C-91/17 P e C-92/17 P, non pubblicata, EU:C:2018:284, punto 114) e in applicazione delle normali regole in materia di imposizione fiscale.

204 In primo luogo, occorre ricordare che, nel caso di specie, si tratta della tassazione delle società non residenti fiscali in Irlanda che esercitano un'attività commerciale in tale Stato tramite le loro succursali irlandesi. Si tratta quindi di determinare gli utili che devono essere attribuiti a tali succursali ai fini dell'imposta sulle società, nell'ambito dell'imposizione cosiddetta «normale», tenuto conto delle norme di imposizione normali applicabili nel caso di specie, come richiamate al precedente punto 200, che includono le disposizioni applicabili alle società non residenti previste all'articolo 25 del TCA 97.

205 Pertanto, la questione pertinente nel caso di specie non è una questione relativa ai prezzi di operazioni infragruppo all'interno di un gruppo di imprese quale si è posta nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 24 settembre 2019, Paesi Bassi e a./Commissione (T-760/15 e T-636/16, EU:T:2019:669).

206 È vero che l'attribuzione di utili a una succursale all'interno di una società può prestarsi all'applicazione per analogia dei principi applicabili ai prezzi di operazioni infragruppo all'interno di un gruppo di imprese. Infatti, come i prezzi delle operazioni infragruppo effettuate da società integrate all'interno di uno stesso gruppo di imprese non sono determinati in condizioni di mercato, l'attribuzione di utili a una succursale, all'interno di una stessa società, non viene effettuata in condizioni di mercato.

207 Tuttavia, affinché siffatta applicazione per analogia possa essere effettuata, dal diritto tributario nazionale dovrebbe discendere che gli utili derivanti dalle attività delle succursali di imprese non residenti dovrebbero essere tassati come se risultassero dall'attività economica di imprese autonome operanti in condizioni di mercato.

208 A tal riguardo, in secondo luogo, occorre ricordare che, come precisato al precedente punto 161, dal punto di vista delle condizioni di applicazione del regime dell'imposta sulle società in Irlanda, in forza dell'articolo 25 del TCA 97, le società residenti, da un lato, e le società non residenti che svolgono attività commerciali in Irlanda tramite una succursale, dall'altro, si trovano in una situazione analoga alla luce dell'obiettivo perseguito da detto regime, vale a dire tassare gli utili imponibili di tali società, sia residenti che non residenti.

209 Inoltre, come rilevato al precedente punto 179, l'analisi pertinente ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 per determinare gli utili imponibili delle società non residenti che svolgono attività commerciali in Irlanda tramite le loro succursali irlandesi deve riguardare le attività reali di tali succursali irlandesi e il valore delle attività effettivamente svolte dalle succursali stesse.

210 Peraltro, occorre rilevare che, interpellata esplicitamente su tale punto da un quesito scritto del Tribunale e oralmente in udienza, l'Irlanda ha confermato che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, come menzionata al precedente punto 209, il valore delle attività effettivamente svolte dalle succursali è determinato in base al valore di tale tipo di attività sul mercato.

211 Ne consegue che il diritto tributario irlandese intende tassare l'utile risultante dalle attività commerciali di tale succursale come se fosse determinato in condizioni di mercato.

212 In tali circostanze, occorre constatare che, quando esamina, nell'esercizio della competenza conferitale dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, una misura fiscale riguardante gli utili imponibili di una società non residente che esercita attività commerciali in Irlanda tramite una succursale, la Commissione può confrontare l'onere fiscale di tale società non residente derivante dall'applicazione di detta misura fiscale con l'onere fiscale derivante dall'applicazione delle norme fiscali normali del diritto nazionale a una società residente, posta in una situazione di fatto analoga, che esercita le proprie attività in condizioni di mercato.

213 Tali conclusioni sono suffragate, mutatis mutandis, dalla sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), come ha rilevato correttamente la Commissione nella decisione impugnata. La causa che ha dato luogo a tale sentenza riguardava il diritto tributario belga, il quale prevedeva che le società integrate e le società autonome fossero trattate alle stesse condizioni. Infatti, al punto 95 di tale sentenza, la Corte ha riconosciuto la necessità di confrontare un regime di aiuti derogatorio con quello «di applicazione generale, basato sulla differenza tra ricavi e costi, per un'impresa che svolge le proprie attività secondo il principio di libera concorrenza».

214 Pertanto, sebbene, mediante la misura fiscale riguardante gli utili imponibili di una società non residente che esercita attività commerciali in Irlanda tramite una succursale, le autorità nazionali abbiano ammesso un determinato livello di utili attribuibili a tale succursale, l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE consente alla Commissione di controllare se tale livello di utili corrisponda a quello che sarebbe stato ottenuto mediante l'esercizio di tali attività commerciali in condizioni di mercato, al fine di verificare se ciò comporti una riduzione degli oneri normalmente gravanti sul bilancio della società in questione, conferendole così un vantaggio ai sensi di detto articolo. Il principio di libera concorrenza, come descritto dalla Commissione nella decisione impugnata, costituisce quindi uno strumento che consente di effettuare tale verifica nell'esercizio delle sue competenze ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

215 La Commissione ha del resto precisato, correttamente, al punto 256 della decisione impugnata, che il principio di libera concorrenza interveniva come «parametro di riferimento» per verificare se l'utile imponibile di una succursale di una società non residente fosse determinato, ai fini dell'imposta sulle società, in modo da garantire che le società non residenti operanti tramite una succursale in Irlanda non beneficiassero di un trattamento di favore rispetto alle società residenti autonome, il cui utile imponibile rifletteva i prezzi negoziati sul mercato in base al principio di libera concorrenza.

216 In terzo luogo, occorre inoltre precisare che, quando la Commissione applica tale strumento per verificare se l'utile imponibile di una società non residente, che svolge attività commerciali in Irlanda tramite una succursale in virtù di una misura fiscale, corrisponda a un'approssimazione affidabile di un utile imponibile generato in condizioni di mercato, essa può constatare l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE solo a condizione che la differenza tra i due elementi di confronto vada al di là delle imprecisioni inerenti al metodo applicato per ottenere detta approssimazione.

217 In quarto luogo, occorre rilevare che, certamente, come sostenuto dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, quando i ruling fiscali contestati sono stati adottati, rispettivamente, nel 1991 e nel 2007, il principio di libera concorrenza non era stato incorporato nel diritto tributario irlandese, né

direttamente, in particolare mediante l'incorporazione dei principi applicabili in materia di prezzi di trasferimento a favore delle imprese multinazionali e delle amministrazioni fiscali, adottati dal comitato degli affari fiscali dell'OCSE il 27 giugno 1995 e riveduti il 22 luglio 2010 (in prosieguo: le «linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento»), né mediante l'incorporazione dell'approccio autorizzato dell'OCSE ai fini dell'attribuzione di utili a succursali di società non residenti.

218 Tuttavia, anche in mancanza di un'incorporazione formale di tale principio nel diritto irlandese, come è stato appena constatato ai precedenti punti 209 e 210, l'Irlanda ha confermato che l'applicazione, da parte delle autorità tributarie irlandesi, dell'articolo 25 del TCA 97 richiedeva, da un lato, di individuare le attività reali delle succursali irlandesi in questione e, dall'altro, di determinare il valore di tali attività in base al valore di mercato di tale tipo di attività.

219 Inoltre, è giocoforza constatare che dalla sentenza della High Court (Alta Corte), nella causa Belville Holdings v. Cronin [1985] I.R. 465, invocata dalla Commissione nella sua risposta scritta ai quesiti del Tribunale e la cui portata è stata discussa dalle parti in udienza, risulta che, già nel 1984, le autorità tributarie irlandesi ritenevano che, quando il valore dichiarato di una transazione tra imprese correlate non corrispondeva a quello che sarebbe risultato dal libero mercato, tale valore dovesse essere adeguato in modo da corrispondere a un valore di mercato. Orbene, tale approccio, convalidato sul principio dalla High Court (Alta Corte), implicava adeguamenti equivalenti a quelli proposti, sulla base del principio di libera concorrenza, in particolare nell'ambito delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento.

220 Peraltro, come giustamente rilevato dalla Commissione, nell'ambito delle convenzioni sulla doppia imposizione, firmate dall'Irlanda con gli Stati Uniti d'America e con il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, è stato incluso il principio di libera concorrenza, al fine di risolvere situazioni potenziali di doppia imposizione. Pertanto, tali convenzioni stabiliscono gli utili che ciascuno Stato parte delle suddette convenzioni può assoggettare a imposta qualora una società stabilita in uno di tali Stati svolga attività commerciali nell'altro Stato tramite un centro di attività stabile. Pertanto, si deve concludere che, almeno nell'ambito delle sue relazioni bilaterali con tali Stati, l'Irlanda ha accettato di applicare il principio di libera concorrenza al fine di evitare situazioni di doppia imposizione.

221 In quinto luogo, la Commissione non può sostenere, per contro, come fanno valere correttamente l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, che esiste un obbligo autonomo di applicare il principio di libera concorrenza risultante dall'articolo 107 TFUE e che obbliga gli Stati membri ad applicare tale principio in modo orizzontale e in tutti i settori del loro diritto tributario nazionale.

222 Infatti, in assenza di una regolamentazione dell'Unione in materia, rientra nella competenza degli Stati membri determinare i criteri d'imposizione e la ripartizione della pressione fiscale sui diversi fattori di produzione e settori economici (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 97).

223 Anche se, certamente, ciò non implica che qualsiasi misura fiscale che incide in particolare sulla base imponibile presa in considerazione dalle autorità tributarie esuli dall'applicazione dell'articolo 107 TFUE (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 103 e 104), resta il fatto che la Commissione non dispone, in tale fase dello sviluppo del diritto dell'Unione, di una competenza che le consenta di definire autonomamente l'imposizione cosiddetta «normale» di un'impresa integrata, prescindendo dalle norme fiscali nazionali.

224 Tuttavia, sebbene la tassazione cosiddetta «normale» sia definita dalle norme fiscali nazionali e sebbene l'esistenza stessa di un vantaggio debba essere dimostrata in relazione ad esse, resta il fatto che, sebbene tali norme nazionali prevedano che le succursali delle società non residenti, per quanto riguarda gli utili derivanti dalle attività commerciali di queste ultime in Irlanda, e le società residenti siano tassate alle stesse condizioni, l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE consente alla Commissione di

controllare se il livello degli utili attribuiti alle succursali, accettato dalle autorità nazionali per la determinazione degli utili imponibili di dette società non residenti, corrisponda al livello degli utili che sarebbero stati ottenuti mediate l'esercizio di tali attività commerciali in condizioni di mercato.

225 In tali circostanze, occorre respingere gli argomenti dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE, invocati nell'ambito del primo motivo nella causa T-778/16 e nei motivi primo e secondo nella causa T-892/16, nella parte in cui censurano il fatto che, nel caso di specie, la Commissione, tenuto conto dell'applicazione da parte delle autorità tributarie irlandesi dell'articolo 25 del TCA 97, abbia controllato, mediante il principio di libera concorrenza, quale definito nella decisione impugnata come strumento, se il livello degli utili attribuiti alle succursali per le loro attività commerciali in Irlanda, come accettato nei ruling fiscali contestati, corrispondesse al livello degli utili che sarebbero stati ottenuti mediante l'esercizio di tali attività commerciali in condizioni di mercato.

ii) Sulla questione se la Commissione abbia correttamente applicato il principio di libera concorrenza nell'ambito del suo ragionamento in via principale

226 L'Irlanda fa valere, nell'ambito del terzo motivo nella causa T-778/16, che la Commissione stessa ha applicato in modo incoerente il principio di libera concorrenza nell'ambito del suo ragionamento in via principale, in quanto non ha tenuto conto della realtà economica, della struttura e delle peculiarità del gruppo Apple.

227 A tal riguardo, occorre ricordare quanto rilevato ai precedenti punti 209 e 210, ossia che l'analisi pertinente ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, per determinare gli utili imponibili delle società non residenti che svolgono attività commerciali in Irlanda tramite le loro succursali irlandesi, deve riguardare le attività reali di tali succursali e il valore di mercato delle attività effettivamente svolte dalle succursali stesse.

228 Orbene, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione ha concluso che le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE avrebbero dovuto essere attribuite alle succursali irlandesi a causa della mancanza di personale e di presenza fisica di queste due società, senza cercare di dimostrare che tale attribuzione derivava dalle attività effettivamente svolte da dette succursali irlandesi. Inoltre, la Commissione ha dedotto da tale conclusione che tutti i redditi commerciali dell'ASI e dell'AOE avrebbero dovuto essere considerati come derivanti dall'attività delle succursali irlandesi, senza cercare di dimostrare che tali redditi rappresentavano il valore delle attività effettivamente svolte dalle succursali stesse.

229 In tali circostanze, si devono considerare fondati gli argomenti dedotti dall'Irlanda nell'ambito del terzo motivo nella causa T-778/16, nella parte in cui censurano le conclusioni alle quali, sulla base del principio di libera concorrenza, la Commissione è pervenuta nell'ambito del suo ragionamento in via principale.

230 Per le ragioni indicate al precedente punto 188, occorrerà poi esaminare gli argomenti dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro le valutazioni della Commissione nell'ambito del suo ragionamento in via principale, relative all'approccio autorizzato dell'OCSE.

3) Sull'approccio autorizzato dell'OCSE (parzialmente secondo e quarto motivo nella causa T-778/16 e quinto motivo nella causa T-892/16)

231 In sostanza, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE fanno valere che l'approccio autorizzato dell'OCSE non fa parte del sistema fiscale irlandese, in particolare per quanto riguarda la tassazione delle società non residenti, prevista dall'articolo 25 del TCA 97. Infatti, tale disposizione non sarebbe fondata sull'approccio autorizzato dell'OCSE. Inoltre, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE sostengono che, anche supponendo che l'attribuzione degli utili imponibili ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97 abbia dovuto

essere effettuata conformemente all'approccio autorizzato dell'OCSE, la Commissione ne ha effettuato un'applicazione errata in quanto non ha esaminato le funzioni effettivamente esercitate all'interno delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE.

232 Occorre quindi esaminare, in primo luogo, se la Commissione potesse legittimamente basarsi sull'approccio autorizzato dell'OCSE al fine di verificare l'esistenza di un vantaggio selettivo e, in secondo luogo e in caso affermativo, se la Commissione abbia correttamente applicato tale approccio nell'ambito del suo ragionamento in via principale.

i) Sulla possibilità per la Commissione di basarsi sull'approccio autorizzato dell'OCSE

233 Come è stato precisato al precedente punto 202, nel caso di misure fiscali, l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un livello di tassazione definito «normale» al fine di verificare se dette misure conducano ad una riduzione dell'onere fiscale dei beneficiari delle misure in questione, rispetto a quello che tali beneficiari avrebbero dovuto normalmente sopportare in mancanza di dette misure.

234 Ne consegue che è in relazione al diritto tributario irlandese che spettava alla Commissione verificare se i ruling fiscali contestati avessero portato alla creazione di un vantaggio e se quest'ultimo fosse di natura selettiva.

235 Orbene, come risulta dalle considerazioni esposte al precedente punto 196, da un lato, la Commissione ha espressamente dichiarato al punto 255 della decisione impugnata che essa non applicava direttamente l'articolo 7, paragrafo 2, o l'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE né le linee guida dell'OCSE sull'attribuzione degli utili o sulla fissazione di prezzi di trasferimento. D'altro lato, come esposto al precedente punto 217, l'approccio autorizzato dell'OCSE non è stato incorporato nel diritto tributario irlandese.

236 Tuttavia, anche se la Commissione ha correttamente osservato che essa non può essere formalmente vincolata dai principi elaborati all'interno dell'OCSE, e più concretamente dall'approccio autorizzato dell'OCSE, resta il fatto che, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, in particolare ai punti da 265 a 270 della decisione impugnata, essa si è basata, in sostanza, sull'approccio autorizzato dell'OCSE quando ha ritenuto che l'attribuzione degli utili all'interno di una società presupponesse la ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra le diverse parti di tale società. Peraltro, la stessa Commissione rinvia direttamente all'approccio autorizzato dell'OCSE per suffragare le sue considerazioni, ad esempio, alla nota n. 186 della decisione impugnata.

237 A tal riguardo, occorre rilevare che l'approccio autorizzato dell'OCSE si basa su lavori svolti da gruppi di esperti, che lo stesso riflette il consenso raggiunto a livello internazionale per quanto riguarda l'attribuzione di utili a stabili organizzazioni e che riveste quindi un'importanza pratica certa nell'interpretazione delle questioni relative a detta attribuzione di utili, come riconosciuto dalla Commissione al punto 79 della decisione impugnata.

238 Peraltro, occorre ricordare che, come riconosciuto dalla stessa Irlanda, al punto 123 del suo ricorso, senza che la Commissione lo contesti, l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 richiede che si tenga conto del contesto di fatto e della situazione delle succursali in Irlanda, in particolare delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti dalle succursali. Inoltre, occorre altresì ricordare che, interpellata esplicitamente su tale punto da un quesito scritto del Tribunale e oralmente in udienza, l'Irlanda ha confermato che, al fine di determinare gli utili attribuibili alle succursali, ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97, doveva essere effettuata un'analisi oggettiva dei fatti, che comprendesse, in primo luogo, l'individuazione delle «attività» svolte dalla succursale, gli attivi che essa utilizza per le sue attività, in particolare rispetto agli attivi immateriali, quali la PI, e i relativi rischi che essa assume, e, in secondo luogo, la determinazione del valore di questo tipo di attività sul mercato.

239 Orbene, contrariamente a quanto sostiene l'Irlanda con i suoi argomenti relativi alle differenze che sussisterebbero tra l'articolo 25 del TCA 97 e l'approccio autorizzato dell'OCSE, è giocoforza constatare che, in sostanza, l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, quale descritta dall'Irlanda, e l'analisi funzionale e fattuale nell'ambito della prima fase dell'analisi proposta dall'approccio autorizzato dell'OCSE si sovrappongono.

240 In tali circostanze, non si può censurare la Commissione per il fatto di essersi basata, in sostanza, sull'approccio autorizzato dell'OCSE quando ha considerato che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, l'attribuzione degli utili alla succursale irlandese di una società non residente doveva prendere in considerazione la ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra la succursale e le altre parti di tale società.

ii) Sulla questione se la Commissione abbia correttamente applicato l'approccio autorizzato dell'OCSE nell'ambito del suo ragionamento in via principale

241 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, in sostanza, sostengono che il ragionamento in via principale della Commissione non è conforme all'approccio autorizzato dell'OCSE, in quanto la Commissione avrebbe ritenuto che gli utili relativi alle licenze di PI del gruppo Apple avrebbero dovuto essere necessariamente attribuiti alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, in quanto i dirigenti dell'ASI e dell'AOE non avrebbero esercitato funzioni attive o essenziali di gestione di tali licenze.

242 A tal riguardo, occorre ricordare che, in forza dell'approccio autorizzato dell'OCSE, quale descritto in particolare ai punti 88 e 89 della decisione impugnata, l'analisi nella prima fase mira ad individuare gli attivi, le funzioni e i rischi che devono essere attribuiti alla stabile organizzazione di una società, in base alle attività effettivamente svolte da quest'ultima. È vero che l'analisi in questa prima fase non può essere effettuata in maniera astratta, ignorando le attività e le funzioni esercitate all'interno della società nel suo insieme. Tuttavia, la circostanza che l'approccio autorizzato dell'OCSE insista sull'analisi delle funzioni effettivamente esercitate in seno alla stabile organizzazione contraddice l'approccio adottato dalla Commissione, consistente, da un lato, nell'individuare funzioni esercitate dalla società nel suo insieme, senza procedere a un'analisi più dettagliata delle funzioni effettivamente esercitate dalle succursali, e, dall'altro, nel presumere che le funzioni fossero state esercitate dall'organizzazione stabile, qualora queste ultime non potessero essere attribuite alla sede centrale della società stessa.

243 Infatti, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione ha ritenuto, in sostanza, che gli utili dell'ASI e dell'AOE, relativi alla PI del gruppo Apple (che, secondo la teoria della Commissione, rappresentavano una quota assai significativa della totalità degli utili di queste due società), dovessero essere attribuiti alle succursali irlandesi, in quanto l'ASI e l'AOE, al di fuori di dette succursali, non avrebbero avuto dipendenti che avrebbero potuto gestire tale PI, senza tuttavia dimostrare che le succursali irlandesi avessero esercitato tali funzioni di gestione.

244 Ne consegue, come sostengono correttamente l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, che l'approccio seguito dalla Commissione nell'ambito del suo ragionamento in via principale non è conforme all'approccio autorizzato dell'OCSE.

245 In tali circostanze, come giustamente sostenuto dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE con le loro censure, dedotte nell'ambito del secondo e del quarto motivo nella causa T-778/16 e del quinto motivo nella causa T-892/16, si deve ritenere che la Commissione abbia erroneamente applicato, nell'ambito del ragionamento in via principale, l'analisi funzionale e fattuale delle attività svolte dalle succursali dell'ASI e dell'AOE, sulla quale si fonda l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 da parte delle autorità tributarie irlandesi e che corrisponde, in sostanza, a quella prevista dall'approccio autorizzato dell'OCSE.

4) Conclusioni sull'individuazione del quadro di riferimento e sulle valutazioni relative all'imposizione normale ai sensi del diritto irlandese

246 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve concludere che la Commissione non è incorsa in errore quando ha individuato come quadro di riferimento, nel caso di specie, il regime ordinario di tassazione degli utili delle società, che include in particolare le disposizioni di cui all'articolo 25 del TCA 97.

247 Inoltre, la Commissione non è incorsa in errore quando ha fatto valere il principio di libera concorrenza quale strumento, al fine di verificare se, nell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 da parte delle autorità tributarie irlandesi, il livello degli utili attribuiti alle succursali per le loro attività commerciali in Irlanda, come accettato nei ruling fiscali contestati, corrispondesse al livello degli utili che sarebbero stati ottenuti mediante l'esercizio di tali attività commerciali in condizioni di mercato.

248 Non si può poi addebitare alla Commissione di essersi basata, in sostanza, sull'approccio autorizzato dell'OCSE quando ha considerato che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, l'attribuzione degli utili alla succursale irlandese di una società non residente doveva prendere in considerazione la ripartizione dei beni, delle funzioni e dei rischi tra la succursale e le altre parti di tale società.

249 Per contro, occorre rilevare che, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione è incorsa in errori per quanto riguarda l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, come è stato constatato al precedente punto 187, del principio di libera concorrenza, come rilevato al precedente punto 229, e dell'approccio autorizzato dell'OCSE, come constatato ai precedenti punti 244 e 245. In tali circostanze, si deve concludere che il ragionamento in via principale della Commissione è stato fondato su valutazioni errate relative all'imposizione normale in forza del diritto tributario irlandese applicabile nel caso di specie.

250 Per completezza, occorrerà tuttavia esaminare in seguito le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE riguardo alle valutazioni di fatto della Commissione relative alle attività del gruppo Apple.

3. Sulle valutazioni della Commissione relative alle attività all'interno del gruppo Apple (primo motivo nella causa T-778/16 e terzo e quarto motivo nella causa T-892/16)

251 Come è stato constatato al precedente punto 177, l'articolo 25 del TCA 97 riguarda gli utili derivanti dalle attività che le stesse succursali irlandesi hanno svolto. Inoltre, occorre ricordare, come rilevato al precedente punto 238, che l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 richiede che si tenga conto del contesto di fatto e della situazione delle succursali in Irlanda, in particolare delle funzioni esercitate, dei beni utilizzati e dei rischi assunti dalle succursali.

252 Inoltre, occorre rilevare che la Commissione stessa ha sottolineato, ai punti 91 e 92 della decisione impugnata, che l'approccio autorizzato dell'OCSE, per quanto riguarda la questione dell'attribuzione alle stabili organizzazioni di beni immateriali, come la PI, si basa sulla nozione di funzioni significative svolte dal personale connesse alla gestione del bene in questione e all'adozione di decisioni, in particolare riguardo allo sviluppo del bene immateriale.

253 Occorre quindi esaminare le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE nell'ambito del primo motivo nella causa T-778/16 e del terzo e quarto motivo nella causa T-892/16 contro le valutazioni di fatto della Commissione relative alle attività all'interno del gruppo Apple.

254 In sostanza, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE fanno valere che le attività e le funzioni svolte dalle succursali irlandesi di queste ultime, individuate dalla Commissione, rappresentano solo una minima parte della loro attività economica e dei loro utili e che, in ogni caso, tali attività e funzioni non hanno incluso né la gestione né l'adozione di decisioni strategiche riguardanti lo sviluppo e la commercializzazione della PI. Per contro, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE fanno valere che tutte le decisioni strategiche, in particolare per quanto riguarda la progettazione e lo sviluppo dei prodotti, sono state adottate seguendo una strategia commerciale globale determinata a Cupertino e attuate dalle due società in questione, mediante i loro organi direttivi, in ogni caso, al di fuori delle succursali irlandesi. Pertanto, l'attribuzione alle succursali irlandesi delle licenze di PI del gruppo Apple non sarebbe giustificata.

a) Sulle attività della succursale irlandese dell'ASI

255 Come è stato precisato al precedente punto 9, la succursale irlandese dell'ASI è responsabile in particolare dello svolgimento delle attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione, associate alla vendita di prodotti recanti il marchio Apple a parti correlate e a clienti terzi nelle regioni comprendenti la regione EMEIA e la regione APAC.

256 Ai punti 289 e 290 della decisione impugnata, la Commissione ha fatto riferimento al controllo di qualità dei prodotti, alla gestione delle infrastrutture di R&S e ai rischi d'impresa come funzioni che dovevano essere necessariamente attribuite alle succursali irlandesi, tenuto conto del fatto che l'ASI e l'AOE, al di fuori di dette succursali, non avevano personale che avrebbe potuto assumere tali funzioni.

257 Più specificamente, la Commissione ha sottolineato che, poiché la succursale irlandese dell'ASI era autorizzata a distribuire prodotti recanti il marchio Apple, le sue attività richiedevano l'accesso a tale marchio, che sarebbe stato concesso integralmente all'ASI sotto forma di licenze di PI del gruppo Apple (punto 296 della decisione impugnata).

258 La Commissione ha poi rilevato che la succursale irlandese dell'ASI esercitava una serie di funzioni cruciali per lo sviluppo e il mantenimento del marchio Apple sui mercati locali nonché per la fidelizzazione dei clienti a detto marchio su tali mercati. A titolo di esempio, essa ha rilevato che la succursale irlandese dell'ASI aveva sostenuto direttamente costi di marketing a livello locale per l'operato di fornitori di servizi di marketing (punto 297 della decisione impugnata). Inoltre, la succursale irlandese dell'ASI sarebbe stata responsabile della raccolta e dell'analisi di dati regionali al fine di stabilire le previsioni della domanda di prodotti recanti il marchio Apple. Peraltro, la Commissione ha evidenziato che [*riservato*] posti equivalenti a tempo pieno (ETP), nella categoria R&S, erano stabiliti in Irlanda (punto 300 della decisione impugnata).

259 In primo luogo, per quanto riguarda l'attribuzione «per esclusione» effettuata dalla Commissione, ai punti da 289 a 295 della decisione impugnata, consistente nell'imputare alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE le funzioni di controllo di qualità, di gestione delle infrastrutture di R&S e di gestione dei rischi d'impresa, unicamente a causa del fatto che l'ASI e l'AOE non avrebbero avuto personale al di fuori delle loro succursali irlandesi, occorre ricordare le considerazioni svolte ai precedenti punti 243 e 244, secondo le quali un siffatto metodo non è conforme né al diritto irlandese né all'approccio autorizzato dell'OCSE. Infatti, con tale ragionamento la Commissione non è riuscita a dimostrare che tali funzioni fossero state effettivamente svolte dalle succursali irlandesi.

260 A sostegno della sua valutazione, la Commissione si basa sull'allegato B dell'accordo di ripartizione dei costi come modificato nel 2009, che include due tabelle, riprodotte nelle figure nn. 8 e 9 della decisione impugnata (punto 122 della decisione impugnata), riguardanti tutte le funzioni pertinenti relative ai beni immateriali oggetto dell'accordo in questione e i relativi rischi. Ciascuna di tali funzioni e

ciascuno di tali rischi è associato da una «x», rispettivamente, alla Apple Inc. (identificata come «Apple») e all'ASI e all'AOE (identificate collettivamente come «International Participant»), ad eccezione della registrazione e della tutela della PI, che è associata unicamente alla Apple Inc.

261 Così, per i beni immateriali oggetto dell'accordo di ripartizione dei costi, vale a dire, in sostanza, tutta la PI del gruppo Apple, le funzioni elencate nell'allegato B di detto accordo comprendono la R&S, il controllo di qualità, le previsioni, la pianificazione finanziaria e l'analisi in relazione alle attività di sviluppo, la gestione delle strutture di R&S, la conclusione di contratti con parti correlate o terzi riguardanti le attività di sviluppo, l'amministrazione dei contratti in relazione alle attività di sviluppo, la selezione, l'assunzione e la supervisione di dipendenti, appaltatori e subappaltatori per lo svolgimento delle attività di sviluppo, la registrazione e la tutela della PI e lo sviluppo del mercato.

262 Per quanto riguarda i rischi elencati in tale allegato B dell'accordo di ripartizione dei costi, essi comprendono, per tutta la PI del gruppo Apple, in particolare i rischi di sviluppo del prodotto, di qualità del prodotto, di sviluppo del mercato, di responsabilità derivante dal prodotto, relativi alle attività fisse o materiali, alla tutela della PI e alle violazioni di quest'ultima, nonché allo sviluppo e al riconoscimento del marchio e i rischi relativi a cambiamenti nei regimi normativi.

263 Come hanno fatto valere la Apple Inc. nel corso del procedimento amministrativo e l'ASI e l'AOE dinanzi al Tribunale, dall'allegato in questione risulta che si tratta di funzioni che le parti dell'accordo di ripartizione dei costi erano autorizzate a esercitare e dei relativi rischi che esse potevano essere chiamate ad assumere. Orbene, la Commissione non ha fornito alcun elemento di prova per dimostrare che tali funzioni erano state effettivamente esercitate dall'ASI e dall'AOE, e ancor meno dalle loro succursali irlandesi.

264 Inoltre, la Commissione fa valere, riguardo a tali funzioni e a tali rischi, che è «evidente» che l'ASI e l'AOE non avrebbero potuto sorvegliare siffatti rischi senza dipendenti al di fuori delle loro succursali. Orbene, la Commissione non fornisce alcun elemento di prova che dimostri che il personale delle succursali di cui trattasi abbia effettivamente esercitato tali funzioni e gestito tali rischi.

265 Peraltro, l'Irlanda, sia nell'ambito del procedimento amministrativo con la Apple Inc. sia dinanzi al Tribunale con l'ASI e l'AOE, ha fatto valere che la succursale dell'ASI non aveva avuto personale fino al 2012, anno prima del quale tutto il personale era stato assunto dalla succursale irlandese dell'AOE. Tale informazione è specificata al punto 109 della decisione impugnata ed è stata confermata in udienza. Orbene, se si dovesse seguire l'argomento della Commissione secondo cui l'ASI non avrebbe potuto svolgere funzioni al di fuori della sua succursale in mancanza di personale, ciò implicherebbe che, per gran parte del periodo oggetto dell'esame della Commissione, tali funzioni non avrebbero potuto essere esercitate neppure dalla succursale irlandese dell'ASI, anch'essa priva di personale.

266 Parimenti, la Commissione si basa sul fatto che il consiglio di amministrazione dell'ASI, unicamente per mezzo di riunioni occasionali, non sarebbe stato in grado né di svolgere tali funzioni né di assumere tali rischi. Orbene, la Commissione non ha cercato di dimostrare che gli organi di gestione delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE avessero effettivamente esercitato la gestione quotidiana attiva di tutte le funzioni e di tutti i rischi inerenti alla PI del gruppo Apple elencati nell'allegato B dell'accordo di ripartizione dei costi.

267 Infine, in considerazione delle attività e dei rischi elencati nell'allegato B dell'accordo di ripartizione dei costi, esposti ai precedenti punti 261 e 262, si può concludere che si tratta, in sostanza, di tutte le funzioni costituenti il fulcro del modello economico (business model) del gruppo Apple, incentrato sullo sviluppo di prodotti tecnologici. Per quanto riguarda in particolare i rischi elencati in detto allegato, essi possono essere considerati rischi chiave, inerenti a tale modello economico. Orbene, la Commissione afferma, in sostanza, che la succursale irlandese dell'ASI ha esercitato tutte queste funzioni e ha assunto tutti questi rischi connessi alle attività del gruppo Apple al di fuori del continente americano, senza fornire elementi di prova sull'esercizio e sull'assunzione concreta di tali funzioni e di

tali rischi da parte della succursale di cui trattasi. Tenuto conto dell'importanza delle attività del gruppo Apple al di fuori del continente americano, che rappresentano approssimativamente il 60% del fatturato del gruppo, siffatta considerazione da parte della Commissione non è ragionevole.

268 In secondo luogo, per quanto riguarda le attività e le funzioni che la Commissione ha elencato ai punti da 296 a 300 della decisione impugnata, come effettivamente esercitate dalla succursale irlandese dell'ASI, occorre rilevare che, nel caso di specie, nessuna di tali attività e di tali funzioni, considerate separatamente o nel loro complesso, giustifica l'attribuzione delle licenze di PI dal gruppo Apple a tale succursale.

269 Così, per quanto riguarda il controllo di qualità, l'ASI e l'AOE hanno fatto valere, senza essere contraddette sul punto dalla Commissione, che migliaia di persone erano occupate, in tutto il mondo, nella funzione del controllo di qualità, mentre una sola persona era impiegata in tale funzione in Irlanda. Inoltre, esse hanno fatto valere che dette funzioni potevano anche essere esternalizzate nell'ambito di accordi con produttori terzi.

270 A tal riguardo, è giocoforza constatare che il fatto che una funzione come il controllo di qualità sia cruciale per la reputazione del marchio Apple, i cui prodotti erano distribuiti dalla succursale irlandese dell'ASI, non consente di concludere, in mancanza di altri elementi di prova, che essa sia stata necessariamente esercitata da tale succursale.

271 Per quanto riguarda la gestione dell'esposizione ai rischi nell'ambito della normale attività delle succursali, la Commissione ha dedotto come unico argomento che fosse «evidente» che, non avendo dipendenti, l'ASI non poteva controllare e sorvegliare i rischi commerciali. A tal riguardo, è sufficiente rinviare alle considerazioni esposte al precedente punto 266, secondo le quali spettava alla Commissione provare con elementi concreti che le succursali dell'ASI e dell'AOE avevano svolto le funzioni, e assunto i rischi, ad esse attribuiti. Pertanto, il ragionamento della Commissione, lungi dal pervenire a un risultato evidente, non può provare che questo tipo di funzioni sia stato effettivamente esercitato dalla succursale irlandese dell'ASI.

272 Per quanto riguarda la gestione di strutture di R&S, l'ASI e l'AOE hanno sostenuto, senza essere contraddette dalla Commissione, che nessuna persona assunta dalle succursali irlandesi era responsabile di tali strutture.

273 Per quanto riguarda i [*riservato*] posti ETP che figuravano quali dipendenti nella funzione di R&S, l'ASI e l'AOE hanno fornito spiegazioni dettagliate sui compiti specificamente svolti da tali dipendenti, vale a dire la garanzia del rispetto di norme di sicurezza e di tutela dell'ambiente nella regione [*riservato*], il test dei prodotti per garantire la loro conformità alle norme tecniche applicabili nella regione [*riservato*], l'assistenza al gruppo con sede a Cupertino nella consegna dei software [*riservato*], la traduzione dei software nelle varie lingue della regione [*riservato*] e il supporto amministrativo [*riservato*]. Orbene, tali attività sarebbero di natura chiaramente ausiliaria e, per quanto importanti, non potrebbero essere considerate funzioni chiave che determinano l'attribuzione delle licenze della PI del gruppo Apple alle succursali irlandesi di cui trattasi.

274 Per quanto riguarda i costi di marketing a livello locale sostenuti direttamente con fornitori di servizi di marketing, il fatto che la succursale dell'ASI abbia sostenuto tali costi non implica che tale succursale sia responsabile dell'elaborazione della strategia di marketing in quanto tale. Infatti, come fanno valere l'ASI e l'AOE, senza essere contraddette dalla Commissione, la succursale irlandese dell'ASI non aveva personale addetto alla funzione marketing.

275 Per quanto riguarda le attività di raccolta e di analisi dei dati regionali, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE non contestano il fatto che queste ultime abbiano partecipato durante il periodo pertinente a siffatte attività. Tuttavia, come sostenuto dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, senza essere tuttavia contraddette dalla Commissione, tali attività sembrano essere consistite nella mera raccolta di dati

destinati ad essere raggruppati in una banca dati globale. Orbene, tali attività di trattamento statistico di dati sembrano attività ausiliarie piuttosto che attività essenziali per l'insieme delle attività commerciali dell'ASI. In ogni caso, la responsabilità per tali attività relative alla raccolta di dati non può giustificare l'attribuzione delle licenze di PI del gruppo Apple alle succursali irlandesi.

276 Per quanto riguarda le attività relative al servizio AppleCare, al punto 299 della decisione impugnata, la Commissione ha precisato, basandosi sulla relazione ad hoc presentata dall'Irlanda, che si trattava dei servizi di assistenza post-vendita e dei servizi connessi alla riparazione dei prodotti recanti il marchio Apple in tutta la regione EMEIA, dei quali era responsabile la succursale irlandese dell'ASI. La Commissione ha ritenuto che, poiché l'obiettivo di tale funzione era quello di garantire la soddisfazione dei clienti, essa influisse direttamente sul marchio Apple.

277 A tal riguardo, occorre rilevare che dalla relazione ad hoc presentata dall'Irlanda, sulla quale si è basata la stessa Commissione, risulta che la succursale irlandese dell'ASI ha esercitato varie funzioni qualificate come «esecuzione», secondo gli orientamenti e la direzione strategica definiti negli Stati Uniti, tra cui il servizio AppleCare. Nell'ambito di tale servizio, le responsabilità della succursale dell'ASI sono state descritte come legate ai programmi di garanzia e di riparazione dei prodotti recanti il marchio Apple, alla gestione della rete di fornitori di servizi di riparazione e al supporto telefonico per i clienti. I compiti specificamente svolti dalla succursale dell'ASI sono stati descritti come consistenti nella raccolta di dati sulle irregolarità dei prodotti nonché nella sorveglianza (monitoring) di tali irregolarità e dei prodotti restituiti, trasmessi ai gruppi di analisi situati negli Stati Uniti. Inoltre, si precisa che la succursale dell'ASI era responsabile della gestione dei fornitori di servizi di riparazione, riconosciuti in modo centralizzato all'interno del gruppo Apple, e della distribuzione di pezzi per la riparazione nell'ambito della rete dei fornitori. Tale descrizione è equivalente a quella esposta dalla relazione ad hoc presentata dalla Apple Inc. La Commissione non ha contestato tale descrizione delle mansioni svolte dalla succursale irlandese dell'ASI nell'ambito del servizio AppleCare.

278 In udienza l'ASI e l'AOE hanno confermato che la AppleCare consisteva in un servizio svolto dalla succursale irlandese, che ha assunto i costi relativi all'infrastruttura e al personale relativi a tale servizio. Tale personale era incaricato, in particolare, di rispondere alle domande degli utenti dei prodotti recanti il marchio Apple, tramite un supporto telefonico (call centre).

279 Alla luce della descrizione del servizio AppleCare, effettuata dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, cui la Commissione rinvia nella decisione impugnata, si deve ritenere che si tratti di un servizio di assistenza post-vendita per gli utenti dei prodotti recanti il marchio Apple, in particolare mediante l'assunzione delle attività di riparazione o di sostituzione dei prodotti difettosi. Pertanto, la natura di tale servizio di assistenza svolto dalla succursale irlandese è piuttosto accessoria all'attuazione della garanzia stessa, che rientra nella responsabilità dell'ASI. Peraltro, siffatto servizio di assistenza post-vendita non è connesso alla progettazione, allo sviluppo, alla fabbricazione e alla vendita dei prodotti stessi.

280 Orbene, quand'anche la qualità di un servizio di assistenza post-vendita avesse un notevole impatto sulla percezione del marchio o potesse essere all'origine di miglioramenti apportati ai prodotti, l'esercizio di tali attività da parte della succursale irlandese dell'ASI non può necessariamente implicare l'attribuzione delle licenze di PI del gruppo Apple. Infatti, i servizi di assistenza post-vendita sono spesso esternalizzati senza che per questo la PI della società in questione debba essere attribuita al fornitore esterno in questione.

281 In terzo luogo, dall'analisi delle attività della succursale irlandese dell'ASI, comprese le funzioni che, secondo la Commissione, giustificano l'attribuzione delle licenze di PI dal gruppo Apple a detta succursale, risulta che esse costituiscono funzioni di routine, in esecuzione di istruzioni impartite dai dirigenti stabiliti negli Stati Uniti e che non apportano in modo significativo valore aggiunto alle attività dell'ASI considerate nel loro insieme. A tal riguardo, occorre rilevare che, in particolare, nelle relazioni ad hoc presentate dalla Apple Inc e dall'Irlanda si è proceduto a un'analisi dettagliata delle

attività della succursale dell'ASI. Queste due relazioni hanno concluso per la natura di routine di tali attività, qualificandole come attività di approvvigionamento, di vendita e di distribuzione a rischio limitato. Benché la Commissione contesti quest'ultima qualificazione, essa non ha confutato la descrizione in quanto tale di dette attività e funzioni, effettuata dall'Irlanda e dalla Apple Inc.

282 In quarto luogo, la Commissione ha sostenuto che tali attività e tali funzioni esercitate dalla succursale irlandese dell'ASI avrebbero richiesto l'accesso al marchio Apple. Orbene, anche se le attività della succursale irlandese dell'ASI avessero avuto un impatto sull'immagine e sul prestigio del marchio Apple e il loro esercizio avesse anche richiesto l'utilizzo della PI del gruppo Apple, tale accesso e tale uso del marchio da parte della succursale potevano essere garantiti mediante licenze specifiche in funzione delle esigenze di utilizzo da parte di detta succursale, senza che fosse necessaria l'attribuzione di tutte le licenze della PI in questione. Pertanto, con i suoi argomenti, la Commissione non è riuscita a provare che le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI dovessero essere attribuite alla succursale di quest'ultima.

283 A seguito dell'analisi delle funzioni e delle attività svolte dalla succursale irlandese dell'ASI, identificate dalla Commissione come quelle che giustificano l'attribuzione a detta succursale delle licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI, si deve concludere che si tratta di attività ausiliarie e di esecuzione di politiche e strategie concepite e adottate al di fuori di tale succursale, in particolare per quanto riguarda la ricerca, lo sviluppo e la commercializzazione dei prodotti recanti il marchio Apple.

284 In tali circostanze, si deve concludere, al pari dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE, che la Commissione ha erroneamente ritenuto che le funzioni e le attività svolte dalla succursale irlandese dell'ASI giustificassero l'attribuzione a tale succursale delle licenze di PI del gruppo Apple e dei redditi che ne derivavano.

b) Sulle attività della succursale irlandese dell'AOE

285 Come precisato al precedente punto 10, la succursale irlandese dell'AOE è responsabile della fabbricazione e dell'assemblaggio dei desktop iMac, dei laptop MacBook e di altri accessori informatici. Tali attività si svolgono in Irlanda. Essa fornisce i propri prodotti a partner collegati al gruppo Apple.

286 Per quanto riguarda la succursale irlandese dell'AOE, al punto 301 della decisione impugnata, la Commissione rileva che tale succursale sviluppava competenze di processo e produzione specifiche e garantiva funzioni di assicurazione e controllo della qualità necessarie per preservare il valore del marchio Apple.

287 Inoltre, ai punti 301 e 302 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che i costi coperti dall'accordo di ripartizione dei costi associati a tale succursale sono stati presi in considerazione nell'ambito del ruling fiscale del 1991 e che, nel ruling fiscale del 2007, sarebbe stata prevista una percentuale del [*riservato*] del suo fatturato quale remunerazione della PI. Sulla base di tali elementi, la Commissione ha ritenuto che le autorità irlandesi avrebbero dovuto concludere che la succursale irlandese dell'AOE partecipava allo sviluppo della PI o alla gestione e al controllo delle licenze di PI del gruppo Apple.

288 In primo luogo, le considerazioni espresse ai precedenti punti da 259 a 272 sono applicabili anche per quanto riguarda la succursale irlandese dell'AOE, in quanto la Commissione fa valere indistintamente, nei confronti delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, i suoi argomenti relativi alle funzioni di controllo di qualità, di gestione di strutture di R&S e di gestione dei rischi d'impresa.

289 In secondo luogo, per quanto riguarda, più in particolare, le competenze di processo e produzione specifiche, le parti non contestano l'effettivo esercizio di tali funzioni da parte della succursale irlandese dell'AOE. Tuttavia, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano le conseguenze che la Commissione ne trae.

290 A tal riguardo, occorre rilevare che si tratta delle competenze di processo e produzione specifiche sviluppate dalla stessa succursale irlandese dell'AOE nell'ambito delle sue attività di produzione. Pertanto, quand'anche tali elementi potessero beneficiare della tutela di taluni diritti di proprietà intellettuale, si tratta di un settore ristretto e specifico delle attività di tale succursale irlandese. Pertanto, ciò non giustifica l'attribuzione di tutte le licenze di PI dal gruppo Apple a tale succursale.

291 In terzo luogo, come sostenuto dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE e come riconosciuto dalla Commissione, i ruling fiscali contestati avrebbero tenuto conto dei contributi della succursale irlandese dell'AOE alla PI del gruppo Apple.

292 Così, da un lato, nel caso del ruling fiscale del 1991, come precisato dalla Commissione al punto 302 della decisione impugnata, il contributo della succursale irlandese dell'AOE ai costi connessi all'accordo di ripartizione dei costi è stato incluso tra i costi operativi, a partire dai quali è stato calcolato l'utile imponibile dell'AOE. Pertanto, una parte dell'utile imponibile dell'AOE doveva essere calcolata tenendo conto di una parte della PI del gruppo Apple. Orbene, la Commissione non ha fornito alcun elemento a sostegno del suo argomento, espresso al punto 302 della decisione impugnata, secondo cui, poiché una parte dei costi relativi alla PI del gruppo Apple era stata presa in considerazione per calcolare l'utile imponibile dell'AOE, le autorità irlandesi avrebbero dovuto attribuire tutte le licenze di PI del gruppo Apple alla succursale irlandese dell'AOE.

293 D'altro lato, nel caso del ruling fiscale del 2007, l'esistenza di una PI propria delle attività di produzione della succursale irlandese dell'AOE e la remunerazione corrispondente sono state riconosciute in modo esplicito mediante l'inclusione, nella formula per il calcolo dell'utile imponibile dell'AOE, di un rendimento sulla PI sviluppata da tale succursale. A tal riguardo la Commissione non ha fornito alcun elemento a sostegno del suo argomento, espresso al punto 303 della decisione impugnata, secondo il quale, a causa di tale remunerazione relativa alla PI sviluppata dalla succursale irlandese dell'AOE, quest'ultima partecipava allo sviluppo, alla gestione o al controllo delle licenze relative all'intera PI del gruppo Apple. Orbene, il fatto che sia stata attribuita a quest'ultima una remunerazione per la PI specificamente sviluppata nell'ambito delle attività di produzione della succursale irlandese dell'AOE non implica che debbano esserle attribuite anche le licenze relative all'intera PI del gruppo Apple.

294 Pertanto, la Commissione non può basarsi unicamente sull'intervento della succursale irlandese dell'AOE nella creazione di specifiche competenze di processo e produzione dei prodotti dei quali essa è responsabile per concludere che avrebbero dovuto essere attribuiti a tale succursale gli utili collegati all'intera PI del gruppo Apple.

295 In tali circostanze, si deve concludere, al pari dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE, che la Commissione ha erroneamente ritenuto che le funzioni e le attività svolte dalla succursale irlandese dell'AOE giustificassero l'attribuzione a tale succursale delle licenze di PI del gruppo Apple e dei redditi che ne derivavano.

c) Sulle attività al di fuori delle succursali dell'ASI e dell'AOE

296 Come è stato esposto ai precedenti punti da 37 a 40, il ragionamento in via principale della Commissione nella decisione impugnata si fonda sulla tesi secondo cui le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE avrebbero dovuto essere attribuite alle loro succursali irlandesi, in

quanto, al di fuori di tali succursali, l'ASI e l'AOE non avevano né presenza fisica né dipendenti idonei a garantire le funzioni chiave e la gestione delle licenze di cui trattasi, poiché le loro succursali erano le uniche ad avere una presenza tangibile e dipendenti all'interno dell'ASI e dell'AOE.

297 Occorre esaminare gli argomenti dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE, volti a contestare la tesi della Commissione, secondo i quali, in sostanza, l'adozione di decisioni strategiche all'interno del gruppo Apple è stata centralizzata a Cupertino e queste ultime, tramite i loro organi direttivi, hanno dato esecuzione a dette decisioni, senza che le loro succursali irlandesi abbiano attivamente partecipato a tale adozione di decisioni.

1) Sull'adozione di decisioni strategiche all'interno del gruppo Apple

298 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE sostengono che il «centro di gravità» delle attività del gruppo Apple era a Cupertino e non in Irlanda. Infatti, tutte le decisioni strategiche, in particolare per quanto riguarda la progettazione e lo sviluppo dei prodotti del gruppo Apple, sarebbero state adottate, secondo una strategia commerciale globale designata per l'intero gruppo, a Cupertino. Tale strategia decisa a livello centrale sarebbe stata attuata dalle società del gruppo, in particolare dall'ASI e dall'AOE, le quali avrebbero agito tramite i loro organi direttivi, al pari di qualsiasi altra società, in forza delle norme del diritto societario applicabile.

299 A tal riguardo, occorre rilevare, in particolare, che l'ASI e l'AOE hanno presentato, nell'ambito del procedimento amministrativo e a sostegno delle loro memorie nei presenti ricorsi, elementi di prova sul carattere centralizzato delle decisioni strategiche all'interno del gruppo Apple, adottate da dirigenti, a Cupertino, e poi eseguite a cascata dalle diverse entità del gruppo, quali l'ASI e l'AOE. Tali procedure centralizzate riguardano, in particolare, la fissazione dei prezzi, le decisioni relative alla contabilità nonché il finanziamento o la tesoreria concernenti tutte le attività internazionali del gruppo Apple, che sarebbero state adottate a livello centrale sotto la direzione della società controllante, la Apple Inc.

300 Più in particolare, per quanto riguarda le decisioni nel settore R&S, che è all'origine, segnatamente, della PI del gruppo Apple, l'ASI e l'AOE hanno fornito elementi che dimostrano che le decisioni relative ai prodotti da sviluppare, che dovevano essere successivamente commercializzati in particolare dalle stesse, e alla strategia di R&S, che dovevano essere seguite in particolare dalle stesse, erano state adottate e attuate da dirigenti del gruppo stabiliti a Cupertino. Da tali elementi di prova risulta altresì che le strategie di lancio dei nuovi prodotti, e, in particolare, l'organizzazione della distribuzione sui mercati europei diversi mesi prima della data di lancio prevista, sono state stabilite a livello del gruppo Apple, in particolare dal personale dirigenziale del gruppo (Executive Team) sotto la direzione dell'amministratore delegato del gruppo, a Cupertino.

301 Inoltre, dal fascicolo risulta che i contratti con i produttori terzi (Original Equipment Manufacturers o OEM), responsabili della fabbricazione di gran parte dei prodotti venduti dall'ASI, sono stati negoziati e firmati dalla società controllante, la Apple Inc., e dall'ASI, tramite i rispettivi amministratori, direttamente o mediante procura. L'ASI e l'AOE hanno altresì presentato elementi di prova sulle trattative e sulla firma dei contratti con i clienti, quali gli operatori di telecomunicazioni che assicurano una parte importante delle vendite al dettaglio dei prodotti recanti il marchio Apple, e in particolare dei telefoni cellulari. Da tali elementi risulta che le trattative in questione sono state condotte da amministratori del gruppo Apple, per contratti sottoscritti, per il gruppo Apple, dalla Apple Inc. e dall'ASI, dai loro rispettivi amministratori, direttamente o mediante procura.

302 Pertanto, poiché è dimostrato che, in particolare per quanto riguarda lo sviluppo dei prodotti del gruppo Apple all'origine della PI del gruppo Apple, le decisioni strategiche sono state adottate per tutto il gruppo Apple a Cupertino, la Commissione ha erroneamente concluso che la gestione della PI del gruppo Apple, le cui licenze erano detenute dall'ASI e dall'AOE, è stata necessariamente assunta dalle loro succursali irlandesi.

2) Sull'adozione di decisioni da parte dell'ASI e dell'AOE

303 Per quanto riguarda la capacità dell'ASI e dell'AOE di adottare decisioni che incidono sulle loro funzioni essenziali tramite i loro organi direttivi, occorre rilevare che la Commissione stessa ha preso atto dell'esistenza dei consigli di amministrazione e delle loro riunioni periodiche durante il periodo pertinente e ha presentato, nelle tabelle nn. 4 e 5 della decisione impugnata, estratti dei verbali di dette riunioni che confermano tali fatti.

304 Orbene, il fatto che i verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione non mostrino dettagli sulle decisioni relative alla gestione delle licenze di PI del gruppo Apple, sull'accordo di ripartizione dei costi e sulle decisioni commerciali importanti non può escludere l'esistenza di queste stesse decisioni.

305 Alla luce degli estratti dei verbali riportati dalla Commissione nelle tabelle nn. 4 e 5 della decisione impugnata, il loro carattere sommario è sufficiente per comprendere come le decisioni fondamentali per la società nel corso di ciascun esercizio fiscale, quali l'approvazione dei conti annuali, siano state adottate e iscritte nei verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione pertinenti.

306 Pertanto, le delibere dei consigli di amministrazione, iscritte in tali verbali, vertevano, in particolare, regolarmente (e più volte durante l'anno), sul versamento di dividendi, sull'approvazione delle relazioni degli amministratori nonché sulla nomina e sulle dimissioni di amministratori. Inoltre, più occasionalmente, tali delibere riguardavano la costituzione di controllate e la procura che autorizzava taluni amministratori a svolgere diverse attività quali la gestione dei conti bancari, i rapporti con i governi e gli organismi pubblici, gli audit, l'assunzione di assicurazioni, le locazioni, l'acquisto e la vendita di attivi, la ricezione di merci e i contratti commerciali. Inoltre, da tali verbali risulta che poteri molto ampi di gestione sono stati delegati a favore di singoli amministratori.

307 Inoltre, per quanto riguarda l'accordo di ripartizione dei costi, dalle informazioni presentate dall'ASI e dall'AOE risulta che le diverse versioni di tale accordo nel periodo pertinente sono state firmate da membri dei loro consigli di amministrazione, a Cupertino.

308 Peraltro, secondo informazioni dettagliate fornite dall'ASI e dall'AOE, sia nel caso dell'ASI sia nel caso dell'AOE, solo un amministratore era stabilito in Irlanda su un totale, rispettivamente, di quattordici e otto amministratori che avrebbero fatto parte dei consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE per ciascun esercizio fiscale nel periodo in cui erano in vigore i ruling fiscali contestati.

309 Pertanto, la Commissione ha erroneamente ritenuto che l'ASI e l'AOE, tramite i loro organi direttivi, in particolare i loro consigli di amministrazione, non avessero le capacità di esercitare le funzioni essenziali delle società in questione, se del caso, delegando i loro poteri a singoli dirigenti, al di fuori del personale delle succursali irlandesi.

d) Conclusioni sulle attività all'interno del gruppo Apple

310 Dalle considerazioni che precedono risulta che, nel caso di specie, la Commissione non è riuscita a dimostrare che, tenuto conto, da un lato, delle attività e delle funzioni effettivamente esercitate dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE e, dall'altro, delle decisioni strategiche adottate e attuate al di

fuori di tali succursali, a dette succursali irlandesi avrebbero dovuto essere attribuite le licenze di PI del gruppo Apple, ai fini della determinazione degli utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda.

311 In tali circostanze, occorre accogliere le censure dedotte dall'Irlanda nell'ambito del primo motivo nella causa T-778/16 e dall'ASI e dall'AOE nell'ambito del terzo e del quarto motivo nella causa T-892/16, contro le valutazioni di fatto della Commissione sulle attività delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE e sulle attività al di fuori di dette succursali.

4. Conclusione sulla valutazione della Commissione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo sulla base del suo ragionamento in via principale

312 Alla luce delle constatazioni rilevate al precedente punto 249 sulle errate valutazioni della Commissione riguardo all'imposizione normale in forza del diritto tributario irlandese applicabile nel caso di specie, e delle constatazioni rilevate al precedente punto 310 sulle errate valutazioni della Commissione per quanto riguarda le attività all'interno del gruppo Apple, occorre accogliere i motivi vertenti sul fatto che, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione non è riuscita a dimostrare che, adottando i ruling fiscali contestati, le autorità tributarie irlandesi abbiano concesso un vantaggio all'ASI e all'AOE, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

313 Non è quindi necessario esaminare i motivi diretti a contestare, nell'ambito del ragionamento in via principale, le valutazioni della Commissione sulla selettività delle misure in questione e la mancanza di giustificazione per queste ultime.

314 Pertanto, occorre esaminare successivamente i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE che censurano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito dei ragionamenti dedotti in subordine e in via alternativa nella decisione impugnata.

E. Sui motivi che contestano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito del ragionamento in subordine (quarto motivo nella causa T-778/16 e ottavo motivo nella causa T-892/16)

315 Nell'ambito del suo ragionamento in subordine nella decisione impugnata (punti da 325 a 360), la Commissione ha sostenuto che, anche se le autorità tributarie irlandesi avessero potuto giustamente accettare che le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE non abbiano dovuto essere attribuite alle loro succursali irlandesi, i metodi di attribuzione degli utili approvati nei ruling fiscali contestati avrebbero portato, comunque, a un risultato discostantesi da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, per il fatto che tali metodi sottostimavano l'utile annuo imponibile dell'ASI e dell'AOE in Irlanda.

316 Più precisamente, in particolare ai punti da 328 a 330 della decisione impugnata, la Commissione ha sostenuto che i metodi di attribuzione di utili approvati nei ruling fiscali contestati costituivano metodi unilaterali di attribuzione di utili che assomigliavano al metodo del margine netto della transazione (in prosieguo: il «TNMM»), come previsto dalle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento.

317 Orbene, secondo la Commissione, i metodi di attribuzione di utili approvati dai ruling fiscali contestati sono stati viziati da errori, relativi, in primo luogo, alla scelta delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come punto centrale o «parte sottoposta a test» dei metodi unilaterali di attribuzione degli utili (punti da 328 a 333 della decisione impugnata), in secondo luogo, alla scelta dei costi operativi come indicatore del livello degli utili (punti da 334 a 345 della decisione impugnata) e, in terzo luogo, ai livelli di rendimento accettati (punti da 346 a 359 della decisione impugnata). Ciascuno di tali errori

ha comportato, secondo la Commissione, una riduzione dell'onere fiscale di tali società in Irlanda rispetto alle società non integrate il cui utile imponibile rifletteva i prezzi negoziati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza (punto 360 della decisione impugnata).

318 Pertanto, è giocoforza constatare che tutte le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito del suo ragionamento in subordine mirano a dimostrare l'esistenza di un vantaggio che sarebbe stato concesso all'ASI e all'AOE per il fatto che i metodi di attribuzione degli utili, convalidati dai ruling fiscali contestati, non avevano portato a utili di libera concorrenza.

319 A tal riguardo, occorre rilevare che la mera inosservanza di prescrizioni metodologiche, in particolare nell'ambito delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, non è sufficiente per concludere che l'utile calcolato non è un'approssimazione affidabile di un risultato di mercato e, ancor meno, che l'utile calcolato è inferiore all'utile che avrebbe dovuto essere ottenuto se il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento fosse stato applicato correttamente. Pertanto, la mera constatazione di un errore metodologico non è sufficiente, di per sé, a dimostrare che le misure fiscali controverse abbiano conferito un vantaggio ai beneficiari di dette misure. Infatti, occorre inoltre che la Commissione dimostri che gli errori metodologici individuati hanno portato a una riduzione dell'utile imponibile e quindi dell'onere fiscale sopportato da tali beneficiari, rispetto a quello che essi avrebbero sopportato in applicazione delle normali regole di imposizione del diritto nazionale in mancanza delle misure fiscali di cui trattasi.

320 È alla luce delle considerazioni che precedono che occorre analizzare gli argomenti dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro le valutazioni della Commissione sintetizzate ai precedenti punti da 315 a 317.

321 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE deducono, anzitutto, censure contro le valutazioni della Commissione sull'applicazione del TNMM e sul fatto che essa si è basata su strumenti elaborati in seno all'OCSE. Successivamente, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano i tre errori metodologici specificamente sollevati dalla Commissione, vale a dire quelli riguardanti la scelta delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come «parte sottoposta a test» dei metodi di attribuzione di utili, la scelta dei costi operativi come indicatore del livello degli utili e i livelli di rendimento accettati nei ruling fiscali contestati.

1. Sulla valutazione dei metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati alla luce del TNMM

322 Le parti controvertono, in sostanza, sulla questione dei limiti entro i quali la Commissione avrebbe potuto far valere, ai fini del suo ragionamento in subordine, il principio di libera concorrenza, come prescritto nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, ai quali rinvia l'approccio autorizzato dell'OCSE. Più specificamente, esse dissentono sulla questione se la Commissione potesse utilizzare il TNMM, quale previsto in particolare nelle suddette linee guida, al fine di verificare se il metodo di attribuzione degli utili avallato dai ruling fiscali contestati abbia comportato utili imponibili dell'ASI e dell'AOE inferiori a quelli di una società che si trovasse in una situazione analoga.

323 In primo luogo, per quanto riguarda l'applicazione dell'approccio autorizzato dell'OCSE, occorre ricordare le considerazioni esposte ai precedenti punti da 233 a 245. Pertanto, in sostanza, sebbene l'approccio autorizzato dell'OCSE non sia stato incorporato nel diritto tributario irlandese, il modo in cui l'articolo 25 del TCA 97 è applicato dalle autorità tributarie irlandesi coincide essenzialmente con l'analisi proposta dall'approccio autorizzato dell'OCSE. Infatti, da un lato, l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, come descritta dall'Irlanda nel suo ricorso e come confermata in udienza, richiede anzitutto un'analisi delle funzioni esercitate, dei beni utilizzati e dei rischi assunti dalle succursali, il che corrisponde, in sostanza, alla prima fase dell'analisi proposta dall'approccio autorizzato dell'OCSE. D'altro lato, per quanto riguarda la seconda fase di tale analisi, occorre ricordare che l'approccio autorizzato dell'OCSE rinvia alle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento. A tal riguardo,

l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE non hanno contestato l'affermazione della Commissione, contenuta in particolare al punto 265 della decisione impugnata, secondo cui i metodi di attribuzione di utili convalidati dai ruling fiscali contestati assomigliavano ai metodi unilaterali di fissazione dei prezzi di trasferimento, indicati nelle linee dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, come il TNMM.

324 In secondo luogo, occorre rilevare che, nell'ambito del procedimento amministrativo, l'Irlanda e la Apple Inc. hanno presentato relazioni ad hoc, redatte dai rispettivi consulenti fiscali, le quali si basavano proprio sul TNMM al fine di dimostrare che gli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda, che sono stati effettivamente dichiarati in Irlanda sulla base dei ruling fiscali contestati, erano compresi in un intervallo di libera concorrenza. Orbene, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE non possono addebitare alla Commissione di essersi basata sull'approccio autorizzato dell'OCSE e di utilizzare il TNMM nell'ambito del suo ragionamento in subordine, allorché esse stesse se ne sono avvalse nell'ambito del procedimento amministrativo.

325 Alla luce di quanto precede, occorre respingere le censure dirette contro l'utilizzo da parte della Commissione del TNMM, come previsto in particolare nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, al fine di verificare se il metodo di attribuzione degli utili avallato dai ruling fiscali contestati avesse comportato una riduzione dell'onere fiscale dell'ASI e dell'AOE.

326 In tali circostanze, occorrerà esaminare, in seguito, gli argomenti dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE, vertenti sull'applicazione del TNMM, da parte della Commissione, nell'ambito del suo ragionamento in subordine, al fine di esaminare se quest'ultima sia riuscita a dimostrare che i ruling fiscali contestati avevano conferito un vantaggio all'ASI e all'AOE.

327 Al riguardo, le parti dissentono quanto alle constatazioni della Commissione relative a tre errori nel metodo di attribuzione degli utili avallato dai ruling fiscali contestati, riguardanti, in primo luogo, la scelta delle succursali come parti sottoposte a test, in secondo luogo, la scelta dei costi operativi come indicatore del livello degli utili e, in terzo luogo, i livelli dei rendimenti accettati.

2. Sulla scelta delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come «parte sottoposta a test» nell'applicazione dei metodi di attribuzione degli utili

328 Occorre ricordare che, ai punti da 328 a 333 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che, anche supponendo che le licenze di PI del gruppo Apple siano state correttamente attribuite alle sedi centrali dell'ASI e dell'AOE, queste ultime non avevano potuto svolgere funzioni complesse senza personale né presenza fisica. Per contro, secondo la Commissione, le succursali irlandesi avevano svolto funzioni collegate alla PI che erano essenziali per la promozione e il riconoscimento del marchio nella regione EMEIA. La Commissione ne ha dedotto che le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE erano state scelte erroneamente come parti sottoposte a test.

329 A tal riguardo, occorre rilevare che il TNMM costituisce un metodo unilaterale di determinazione dei prezzi di trasferimento. Esso consiste nel determinare, a partire da una base adeguata, l'utile netto realizzato da un contribuente, vale a dire la «parte sottoposta a test», per un'operazione controllata o per operazioni controllate strettamente collegate o continue. Per determinare tale base adeguata, si deve scegliere un indicatore del livello degli utili, come i costi, le vendite o gli attivi. L'indicatore dell'utile netto ottenuto dal contribuente per un'operazione controllata deve essere determinato con ma riferimento all'indicatore dell'utile netto che lo stesso contribuente o una società indipendente realizza per operazioni analoghe sul libero mercato. Il TNMM comporta quindi l'individuazione di una parte dell'operazione per la quale un indicatore è sottoposto a test. Si tratta della «parte sottoposta a test».

330 Inoltre, secondo le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento del 2010, ai quali la Commissione rinvia in particolare ai punti 94 e 255 della decisione impugnata, in quanto orientamenti utili, e sui quali si basano anche le relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc., la scelta della parte sottoposta a test deve essere compatibile con l'analisi funzionale dell'operazione. Peraltro, si precisa che, in linea generale, la parte sottoposta a test è quella a cui un metodo di determinazione del prezzo di trasferimento può essere applicato nel modo più affidabile e per la quale possono essere individuati i dati comparabili più affidabili. Sarà nella maggior parte dei casi quella la cui analisi funzionale è meno complessa.

331 In primo luogo, occorre sottolineare che, nella decisione impugnata, in particolare al punto 333 della stessa, la Commissione si è limitata ad affermare che l'errore relativo alla determinazione dell'entità da sottoporre a test aveva portato a una diminuzione dell'utile imponibile dell'ASI e dell'AOE.

332 Orbene, come precisato al precedente punto 319, la mera inosservanza di prescrizioni metodologiche nell'applicazione di un metodo di attribuzione degli utili non è sufficiente per concludere che l'utile calcolato non è un'approssimazione affidabile di un risultato di mercato e, ancor meno, che l'utile calcolato è inferiore all'utile che avrebbe dovuto essere ottenuto se il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento fosse stato applicato correttamente.

333 Pertanto, la mera constatazione, da parte della Commissione, di un errore metodologico relativo alla scelta della parte sottoposta a test nell'ambito dei metodi di attribuzione degli utili alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE convalidati dai ruling fiscali contestati, anche supponendo che sia dimostrato, non è sufficiente, di per sé, a dimostrare che detti ruling fiscali abbiano conferito un vantaggio all'ASI e all'AOE. Infatti, sarebbe stato altresì necessario che la Commissione dimostrasse che siffatto errore aveva portato a una riduzione dell'utile imponibile di queste due società, che esse non avrebbero ottenuto in mancanza di tali ruling. Orbene, nel caso di specie, la Commissione non ha presentato elementi diretti a dimostrare che la scelta delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come parti sottoposte a test fosse sfociata in una riduzione dell'utile imponibile di tali società.

334 In secondo luogo e in ogni caso, occorre rilevare che, nell'ambito del TNMM, è necessario scegliere previamente una parte da sottoporre a test, in particolare in base alle funzioni esercitate da tale parte, per poter calcolare successivamente la remunerazione nell'ambito di un'operazione connessa a tali funzioni. Il fatto che, di norma, sia scelta la parte che esercita le funzioni meno complesse non pregiudica le funzioni realmente esercitate dalla parte scelta e la determinazione della remunerazione di tali funzioni.

335 Infatti, le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento non prescrivono quale parte dell'operazione debba essere scelta, ma raccomandano la scelta della società per la quale possono essere individuati dati affidabili sulle operazioni più strettamente comparabili. Viene poi precisato che ciò implica spesso la scelta della società collegata meno complessa tra le società coinvolte nell'operazione e priva di beni immateriali di valore o di singoli beni. Ne deriva che detti orientamenti non impongono necessariamente la scelta dell'entità meno complessa, ma si limitano a consigliare la scelta dell'entità per la quale esiste la maggiore quantità di dati affidabili.

336 Pertanto, a condizione che le funzioni della parte sottoposta a test siano state correttamente individuate, e che la remunerazione di tali funzioni sia stata correttamente calcolata, il fatto che una parte o un'altra sia stata scelta come parte sottoposta a test è irrilevante.

337 In terzo luogo, occorre ricordare che la Commissione ha basato il suo ragionamento in subordine sulla premessa secondo cui le licenze di PI del gruppo Apple sono state attribuite correttamente alle sedi centrali dell'ASI e dell'AOE.

338 A tal riguardo, come correttamente sottolineato dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, occorre rilevare che la PI costituisce l'attivo fondamentale per società, come il gruppo Apple, il cui modello economico si basa essenzialmente sulle innovazioni tecnologiche. Tale PI può quindi essere considerato, nel caso di specie, come un attivo unico, alla luce delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento.

339 Orbene, come risulta dall'approccio autorizzato dell'OCSE, in linea di principio, nel caso di una società come il gruppo Apple, il solo fatto che una delle parti sia titolare della PI implica l'esercizio di funzioni umane significative rispetto a tale attivo immateriale, come un processo decisionale attivo riguardo all'attuazione del programma di sviluppo all'origine di tale PI e la gestione attiva di quest'ultimo. L'attribuzione della PI a una parte della società può quindi essere considerata un indizio dell'esercizio, ad opera di tale parte, di funzioni complesse.

340 Ne consegue che la Commissione non può sostenere, nel suo ragionamento in subordine, che la PI del gruppo Apple era correttamente attribuita alle sedi dell'ASI e dell'AOE e, allo stesso tempo, che sono le succursali irlandesi di queste due società ad aver esercitato le funzioni più complesse riguardo a tale PI, senza fornire alcun elemento di prova quanto all'esercizio effettivo di tali funzioni complesse da parte di dette succursali.

341 Per contro, come rilevato ai precedenti punti 281 e 290, nel caso di specie la Commissione non è riuscita a dimostrare che tali succursali avessero effettivamente esercitato funzioni e adottato decisioni determinanti per la PI del gruppo Apple, in particolare per quanto riguarda la sua concezione, la sua creazione e il suo sviluppo.

342 In quarto luogo, occorre rilevare che i ruling fiscali contestati si basano sulle descrizioni delle funzioni delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE effettuate nelle domande presentate dal gruppo Apple alle autorità tributarie irlandesi. Come risulta dai punti da 54 a 57 della decisione impugnata, tali funzioni consistono nell'approvvigionamento, nella vendita e nella distribuzione di prodotti recanti il marchio Apple a parti correlate e a clienti terzi nella regione EMEIA, nel caso della succursale dell'ASI, e nella produzione e nell'assemblaggio di una gamma specializzata di prodotti informatici in Irlanda, nel caso della succursale dell'AOE.

343 Orbene, è giocoforza constatare che tali funzioni possono essere considerate, prima facie, facilmente individuabili e non particolarmente complesse. Esse non costituiscono, in ogni caso, funzioni di carattere unico e specifico per le quali dati comparabili sono difficilmente individuabili. Al contrario, si tratta di funzioni correnti e di carattere relativamente standard nei rapporti commerciali tra imprese.

344 È vero che le informazioni presentate dal gruppo Apple alle autorità tributarie irlandesi prima dell'adozione dei ruling fiscali contestati erano molto sintetiche quanto alle funzioni, agli attivi e ai rischi delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE. Infatti, i ruling fiscali contestati sono stati adottati in seguito all'invio, da parte dei consulenti fiscali del gruppo Apple alle autorità tributarie irlandesi, di alcune lettere sommarie in cui essi hanno brevemente descritto le attività delle succursali dell'ASI e dell'AOE e proposto una metodologia per calcolare gli utili imponibili di queste due società in Irlanda. Il contenuto di tali scambi è abbastanza vago e fa emergere che le discussioni fra le autorità tributarie irlandesi e i consulenti fiscali del gruppo Apple, in occasione di due incontri, sono state decisive ai fini della determinazione dell'utile imponibile di tali società, senza che sia stata documentata un'analisi obiettiva e dettagliata riguardo alle funzioni delle succursali e alla valutazione di tali funzioni.

345 Così, a differenza delle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc. ex post facto nell'ambito del procedimento amministrativo, nessuna relazione sull'attribuzione degli utili e nessuna informazione supplementare è stata fornita alle autorità tributarie irlandesi prima dell'adozione dei ruling fiscali contestati.

346 Peraltro, come è stato confermato in udienza, le informazioni riguardanti le attività delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE fornite in previsione del ruling fiscale del 1991 non sono state completate in modo significativo prima dell'adozione del ruling fiscale del 2007 e non sono state successivamente aggiornate.

347 Tale mancanza di elementi di prova presentati alle autorità tributarie irlandesi riguardo alle funzioni effettivamente svolte dalle succursali irlandesi e alla valutazione di queste ultime ai fini della determinazione dell'utile attribuibile alle suddette succursali può essere considerata una carenza metodologica nell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, che richiede, anzitutto, l'esecuzione di un'analisi delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti dalle succursali.

348 Tuttavia, per quanto tale carenza metodologica sia deplorevole, la Commissione, nell'ambito del suo controllo degli aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE, non può, dal canto suo, limitarsi a dedurre che la scelta delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come parti sottoposte a test nell'applicazione del metodo di attribuzione degli utili è stata errata, senza dimostrare che le funzioni effettivamente svolte da tali succursali costituissero funzioni particolarmente complesse, uniche o difficilmente individualizzate, di modo che non sarebbero stati identificabili o affidabili dati comparabili per procedere a siffatto metodo unilaterale di attribuzione degli utili e che, pertanto, l'attribuzione che ne risultava sarebbe stata necessariamente errata.

349 Peraltro, e in ogni caso, anche supponendo che siffatto errore nel metodo di attribuzione degli utili sia dimostrato, come è stato esposto ai precedenti punti 319 e 332, la Commissione deve provare che l'attribuzione degli utili di cui trattasi ha portato a una riduzione dell'onere fiscale delle società di cui trattasi rispetto a quello che esse avrebbero sopportato in mancanza dei ruling fiscali contestati, cosicché è stato effettivamente concesso un vantaggio.

350 Orbene, la Commissione non ha presentato alcun elemento di prova nell'ambito del suo ragionamento in subordine diretto a dimostrare che siffatta carenza metodologica, relativa alla mancanza di informazioni presentate alle autorità tributarie irlandesi, ha comportato una riduzione della base imponibile dell'ASI e dell'AOE a causa dell'applicazione dei ruling fiscali contestati.

351 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre accogliere le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro le constatazioni della Commissione sulla scelta errata delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come parti sottoposte a test nell'applicazione dei metodi di attribuzione degli utili sui quali si sono basati i ruling fiscali contestati.

3. Sulla scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili

352 In via preliminare, va ricordato che, nell'ambito dei ruling fiscali contestati (v. supra, punti da 12 a 21), gli utili imponibili delle succursali irlandesi sono stati calcolati quale margine sui costi operativi.

353 Ai punti da 334 a 345 della decisione impugnata, la Commissione ha fatto valere che, anche supponendo che le succursali irlandesi abbiano potuto essere considerate come parti sottoposte a test, ai fini del metodo unilaterale di attribuzione degli utili, la scelta dei costi operativi di dette succursali come indicatore del livello degli utili era errata. Secondo la Commissione, l'indicatore del livello degli utili nell'ambito di un metodo unilaterale di attribuzione degli utili deve riflettere le funzioni svolte dalla parte sottoposta a test, il che non si è verificato nel caso di specie. Infatti, la Commissione ha sostenuto che le vendite dell'ASI, e non i costi operativi della sua succursale irlandese, erano più idonee a riflettere le attività e i rischi assunti dalla succursale irlandese, e quindi il contributo di quest'ultima al fatturato dell'ASI.

354 Di conseguenza, la Commissione (punto 345 della decisione impugnata) ha concluso che, a causa dell'utilizzo dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili nell'ambito del metodo di attribuzione degli utili convalidato dai ruling fiscali contestati, gli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda non riflettevano un'approssimazione affidabile di un risultato fondato sul mercato, secondo il principio di libera concorrenza. Pertanto, a suo avviso, le autorità tributarie irlandesi avevano procurato un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE rispetto alle società non integrate, il cui utile imponibile rifletteva i prezzi negoziati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza.

a) Sulla scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili della succursale irlandese dell'ASI

355 Per quanto riguarda specificamente la succursale irlandese dell'ASI (punto 336 della decisione impugnata), la Commissione ha ritenuto che fosse inadeguato basarsi sui costi operativi, i quali sarebbero indicati «in genere» per analizzare gli utili di distributori a basso rischio. Essa ha sostenuto che la succursale irlandese dell'ASI non era un distributore di tal genere, in quanto tale succursale aveva assunto rischi connessi al fatturato, alle garanzie e agli appaltatori terzi.

356 Anzitutto, occorre rilevare che la Commissione non ha indicato specificamente la fonte su cui si basava per tale affermazione. Inoltre, l'uso dell'espressione «in genere» indica che essa non escludeva che i costi operativi fossero utilizzati quale indicatore del livello degli utili in talune situazioni.

357 Oltre alla mancanza di precisione della tesi sostenuta dalla Commissione, occorre rilevare che tale tesi non è conforme alle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, sui quali si è basata la Commissione nell'ambito del suo ragionamento in subordine, come correttamente sostenuto dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE. Infatti, dal punto 2.87 di tali linee guida risulta che l'indicatore del livello degli utili deve essere incentrato sul valore delle funzioni della parte sottoposta a test, tenuto conto dei suoi beni e dei suoi rischi. Pertanto, secondo tali orientamenti, la scelta dell'indicatore del livello degli utili non è fissata per un qualsiasi tipo di funzioni, a condizione che tale indicatore rifletta il valore delle funzioni in questione.

358 In ogni caso, occorre esaminare se la Commissione sia riuscita a dimostrare che la scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili non era appropriata nel caso di specie e, nei limiti in cui i rischi assunti dalle succursali devono essere presi in considerazione, se essa abbia correttamente concluso che la succursale irlandese dell'ASI aveva assunto rischi connessi al fatturato, alle garanzie e agli appaltatori terzi.

1) Sull'indicatore appropriato del livello degli utili

359 Ai punti 340 e 341 della decisione impugnata, la Commissione ha sostenuto che la scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili non era appropriata, in quanto tale scelta non rifletteva adeguatamente i rischi assunti e le attività svolte dalla succursale irlandese dell'ASI e che le vendite sarebbero state un indicatore più appropriato. Essa ha sostenuto che, per le stesse ragioni, il Berry ratio (rapporto Berry), utilizzato nelle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc., non era appropriato per determinare una remunerazione di libera concorrenza per le funzioni svolte da detta succursale.

360 In primo luogo, occorre rilevare che la Commissione fonda le proprie constatazioni, in sostanza, sulla tesi secondo cui si deve ritenere che la succursale irlandese dell'ASI abbia assunto i rischi e svolto le funzioni relative alle attività dell'ASI, in quanto quest'ultima non avrebbe potuto farlo direttamente in mancanza di personale e di presenza fisica.

361 A tal riguardo, occorre ricordare le considerazioni esposte, nell'ambito dell'esame del ragionamento in via principale, al precedente punto 259, secondo cui l'attribuzione «per esclusione» di funzioni, e quindi degli utili, ad una succursale non è conforme al diritto irlandese, né all'approccio autorizzato dell'OCSE, in quanto siffatta analisi non consente di dimostrare che tali funzioni siano state effettivamente svolte dalle succursali irlandesi.

362 Pertanto, al fine di dimostrare che la scelta dei costi operativi della succursale irlandese dell'ASI quale indicatore del livello degli utili di quest'ultima era errata, la Commissione non poteva attribuire funzioni e rischi assunti dall'ASI alla sua succursale irlandese senza dimostrare che quest'ultima avesse effettivamente esercitato tali funzioni e assunto tali rischi.

363 In secondo luogo, occorre rilevare che, al punto 342 della decisione impugnata, la Commissione stessa rinvia al punto 2.87 delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento. Orbene, come rilevato al precedente punto 357, tali orientamenti prevedono che tanto le vendite quanto i costi operativi possono costituire un indicatore del livello degli utili adeguato.

364 Più in particolare, al punto 2.87 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento si afferma che la scelta dell'indicatore del livello degli utili dovrebbe essere pertinente al fine di dimostrare il valore delle funzioni esercitate dalla parte sottoposta a test della transazione in esame, tenendo conto dei beni utilizzati e dei rischi assunti.

365 Orbene, la Commissione, precisando, ai punti 337 e 338 della decisione impugnata, che l'utilizzo dei costi operativi come indicatore del livello degli utili non riflette i rischi connessi al fatturato, alle garanzie e ai prodotti gestiti da appaltatori terzi e che il fatturato delle vendite sarebbe più adeguato quale indicatore del livello degli utili, non risponde alla questione se i costi operativi riflettano in modo appropriato il valore apportato dalla succursale irlandese dell'ASI tenuto conto delle funzioni, degli attivi e dei rischi assunti da tale succursale. Infatti, la Commissione si limita unicamente a precisare che le vendite dell'ASI sarebbero state un indicatore del livello degli utili appropriato senza dimostrare perché, nel caso di specie, i costi operativi della sua succursale non fossero in grado di riflettere il valore che tale succursale aveva apportato alle attività della società attraverso le funzioni, i rischi e gli attivi di cui essa era stata effettivamente responsabile nell'ambito di detta società.

366 In terzo luogo, per quanto riguarda il Berry ratio, occorre ricordare che esso è stato utilizzato nell'ambito delle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc., quale indicatore del livello degli utili al fine di provare ex post facto che gli utili attribuiti all'ASI e all'AOE in forza dei ruling fiscali contestati sarebbero stati compresi in una gamma di valori di libera concorrenza.

367 Orbene, al punto 340 della decisione impugnata, la Commissione ha respinto l'utilizzo di tale rapporto quale indice finanziario per stimare la remunerazione di libera concorrenza nel caso di specie. La Commissione ha sostenuto che le situazioni in cui il Berry ratio poteva essere utilizzato, secondo le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, non corrispondevano alla situazione della succursale irlandese dell'ASI.

368 A tal riguardo, occorre rilevare che, al punto 2.101 delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, ai quali la Commissione rinvia al punto 342 della decisione impugnata, si afferma che, affinché il Berry ratio sia adeguato per verificare la remunerazione di una transazione controllata, occorre che, in primo luogo, il valore delle funzioni esercitate nella transazione controllata sia proporzionale ai costi operativi, in secondo luogo, il valore delle funzioni esercitate nella transazione controllata non sia sensibilmente influenzato dal valore dei prodotti distribuiti, in altri termini, non sia proporzionale al fatturato, e, in terzo luogo, il contribuente non eserciti, nell'ambito delle transazioni controllate, altre funzioni significative (di produzione, ad esempio) che dovrebbero essere remunerate utilizzando un altro metodo o un altro indicatore finanziario.

369 Anzitutto, è giocoforza rilevare che, nella decisione impugnata, la Commissione non ha fatto valere che il valore dei costi operativi presi in considerazione nei ruling fiscali contestati non era proporzionale al valore delle funzioni esercitate dalla succursale irlandese dell'ASI, quali descritte ai punti 54 e 55 della decisione impugnata. È giocoforza constatare che la Commissione non ha presentato argomenti ed elementi di prova diretti a dimostrare che non era stata presa in considerazione la totalità dei costi che avrebbero dovuto essere qualificati come costi operativi e che tale mancata considerazione ha comportato un vantaggio selettivo per l'ASI e l'AOE. Essa non ha neppure cercato di dimostrare che il valore assegnato ai costi che erano stati presi in considerazione era troppo esiguo e che ne sarebbe derivato un vantaggio selettivo. Infatti, essa si è limitata a contestare il principio stesso della presa in considerazione dei costi operativi in quanto indicatore del livello degli utili.

370 Occorre poi rilevare la mancanza di un nesso tra i costi operativi della succursale irlandese dell'ASI e il fatturato di tale società. Tale mancanza di correlazione è stata riconosciuta dalla stessa Commissione al punto 337 della decisione impugnata.

371 Infine, occorre ricordare le considerazioni esposte ai precedenti punti 342 e 343 per quanto riguarda il carattere non complesso e facilmente individuabile delle funzioni svolte dalla succursale irlandese dell'ASI. Infatti, tale succursale ha essenzialmente esercitato funzioni di distribuzione. Essa non è stata responsabile di funzioni di produzione né di altre funzioni complesse, segnatamente connesse allo sviluppo tecnologico o alla PI.

372 Pertanto, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, le condizioni per l'applicazione del Berry ratio, indicate nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, sono soddisfatte nel caso della succursale irlandese dell'ASI.

373 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve constatare che la Commissione non è riuscita a dimostrare che la scelta dei costi operativi non era adeguata quale indicatore del livello degli utili per la succursale irlandese dell'ASI.

374 In ogni caso, anche supponendo che si possa sostenere, come affermato dalla Commissione al punto 336 della decisione impugnata, che i costi operativi possono servire da indicatore del livello degli utili solo per distributori «a basso rischio», occorre esaminare se le autorità tributarie irlandesi potessero considerare che la succursale irlandese dell'ASI non si era assunta i rischi che, secondo la Commissione, avrebbero dovuto essere attribuiti a quest'ultima.

2) Sul rischio connesso al fatturato

375 Al punto 337 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che l'ASI si era assunta il rischio connesso al fatturato e che, poiché la sua sede non aveva personale per gestire tali rischi, «si [doveva] presumere» che tali rischi fossero a carico della succursale irlandese. Essa ha aggiunto che la scelta dei costi operativi non rispecchiava tale rischio, il che sarebbe stato suffragato dal fatto che i costi operativi erano rimasti relativamente stabili nel corso del periodo pertinente, mentre il fatturato sarebbe aumentato in modo esponenziale.

376 Anzitutto, è giocoforza constatare che la tesi della Commissione si fonda su una presunzione secondo i termini stessi della decisione impugnata.

377 Occorre poi rilevare che la Commissione non è stata in grado di spiegare nella decisione impugnata in cosa consistesse esattamente il rischio connesso al fatturato.

378 Quando è stata interpellata al riguardo durante l'udienza, la Commissione ha dichiarato che si trattava piuttosto di un rischio di inventario, vale a dire il rischio che i prodotti contenuti nell'inventario dell'ASI, di cui la succursale irlandese garantiva la distribuzione, restassero invenduti.

379 A sostegno della sua tesi secondo cui la succursale irlandese dell'ASI aveva assunto il rischio connesso all'eventuale riduzione delle vendite dell'ASI, la Commissione si è limitata a procedere ad un'attribuzione di tale rischio per esclusione, il che, come precisato ai precedenti punti 361 e 362, non costituisce una valida base di attribuzione.

380 Inoltre, la Commissione ha fatto riferimento, in udienza, allo schema n. 9 della decisione impugnata (esposto al punto 122 di detta decisione), che riproduce una tabella contenuta nell'accordo di ripartizione dei costi sulla ripartizione dei rischi tra l'Apple Inc., da un lato, e l'ASI e l'AOE, dall'altro. Orbene, come è stato constatato ai precedenti punti da 263 a 268 e 271, tale tabella stila l'elenco dei rischi che l'ASI poteva essere chiamata in particolare ad assumere, ma non prova che tali rischi siano stati effettivamente assunti dall'ASI. Inoltre, tale tabella riguarda l'ASI, e non la sua succursale irlandese.

381 Per contro, la Apple Inc., l'ASI e l'AOE hanno presentato, nell'ambito del procedimento amministrativo e del ricorso di cui trattasi, elementi di prova che dimostrano che accordi quadro con i fabbricanti dei prodotti recanti il marchio Apple (o OEM) erano stati conclusi in modo centralizzato per tutto il gruppo Apple dalla Apple Inc. e dall'ASI negli Stati Uniti.

382 Inoltre, la Apple Inc., l'ASI e l'AOE hanno presentato elementi di prova relativi ad altri accordi quadro conclusi, anch'essi in modo centralizzato per tutto il gruppo Apple, con i principali acquirenti dei prodotti recanti il marchio Apple, vale a dire gli operatori di telecomunicazioni, in particolare nella regione EMEIA.

383 Peraltro, la Apple Inc., l'ASI e l'AOE hanno presentato elementi di prova relativi alla politica di tariffazione internazionale dei prodotti recanti il marchio Apple, la cui definizione è centralizzata per tutto il gruppo Apple.

384 È giocoforza constatare che gli elementi di prova presentati dimostrano che la succursale irlandese dell'ASI non ha partecipato alle trattative e alla firma degli accordi quadro, siano essi quelli conclusi con i fornitori dei prodotti da essa distribuiti, vale a dire gli OEM, o quelli conclusi con i clienti ai quali essa distribuisce i prodotti recanti il marchio Apple, quali gli operatori di telecomunicazioni. Infatti, tale succursale non è neppure menzionata in detti accordi.

385 Inoltre, gli elementi di prova presentati mostrano che la succursale irlandese dell'ASI non ha avuto potere decisionale per quanto riguarda l'offerta (vale a dire la determinazione dei prodotti da fabbricare), la domanda (vale a dire la determinazione dei clienti ai quali i prodotti sarebbero stati venduti) o i prezzi ai quali tali prodotti recanti il marchio Apple erano venduti, in particolare nella regione EMEIA, in quanto tali elementi sono stati determinati in forza degli accordi quadro.

386 Pertanto, come sostenuto correttamente dall'ASI e dall'AOE, alla succursale irlandese dell'ASI non possono essere attribuiti i rischi inerenti a prodotti che rimangono invenduti o ad un crollo della domanda, in quanto sia l'offerta che la domanda sono determinate in modo centralizzato, al di fuori di detta succursale.

387 Gli elementi di prova presentati confermano il ruolo della succursale irlandese dell'ASI, quale risulta dalle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc., secondo le quali tale succursale, in quanto distributore, ha avuto la responsabilità di garantire il flusso di prodotti tra i produttori e i clienti e di raccogliere e trasmettere a livello di gruppo informazioni sulle previsioni dell'offerta e della domanda nella regione EMEIA nonché sui livelli degli inventari. Infatti, non è per il fatto che la succursale irlandese dell'ASI ha svolto funzioni di «monitoring» per la regione EMEIA che si deve ritenere che essa abbia assunto il rischio economico che sarebbe potuto derivare da una riduzione del fatturato dell'ASI in tale regione.

388 Infine, per quanto riguarda l'affermazione, contenuta nel punto 337 della decisione impugnata, secondo cui le vendite dell'ASI sono aumentate in modo esponenziale durante il periodo pertinente, mentre i costi operativi della sua succursale irlandese sono rimasti stabili, si deve constatare che tale fatto costituisce piuttosto un indizio dell'impatto limitato delle attività svolte da detta succursale sull'insieme delle attività commerciali dell'ASI.

389 Inoltre, siffatta circostanza non è sufficiente, di per sé, a mettere in discussione la scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili. Infatti, la Commissione ha fondato il suo ragionamento senza indicare la ragione per cui un aumento delle vendite della società ASI avrebbe dovuto comportare necessariamente un aumento degli utili attribuibili alla sua succursale irlandese.

390 Di conseguenza, si deve constatare che la Commissione non è riuscita a dimostrare che la succursale irlandese dell'ASI fosse responsabile del rischio connesso al fatturato.

3) Sul rischio connesso alle garanzie dei prodotti

391 Al punto 338 della decisione impugnata, la Commissione ha precisato che, poiché l'ASI ha fornito garanzie per tutti i prodotti venduti nella regione EMEIA e tali garanzie costituivano la parte più consistente del suo passivo, i relativi rischi non avevano potuto essere assunti dall'ASI, che non aveva personale, ma, necessariamente, dalla sua succursale irlandese.

392 Più in particolare, la Commissione ha sostenuto, al punto 338 della decisione impugnata, che tali rischi costituivano il passivo più consistente dell'ASI, il quale è stato trasferito alla Apple Distribution International (ADI), una società collegata del gruppo Apple. La Commissione ha rinviato, a tal riguardo, al punto 135 della decisione impugnata, nel quale si spiega che l'ADI ha ripreso le attività di distribuzione nella regione EMEIA per conto dell'ASI e che, a tal fine, in forza di un protocollo datato 23 aprile 2012, l'ADI ha assunto le passività dell'ASI, il cui elemento più importante era costituito dagli accantonamenti a titolo di garanzie dei prodotti.

393 In primo luogo, tali elementi di fatto messi in evidenza dalla Commissione dimostrano che le garanzie dei prodotti recanti il marchio Apple nella regione EMEIA erano assunte dall'ASI e che gli accantonamenti per tali garanzie facevano parte del passivo di detta società, fino al 2012. Orbene, tali informazioni non consentono, di per sé, di stabilire un nesso tra i rischi rappresentati da tali garanzie concesse dall'ASI, concretizzati dagli accantonamenti che figurano nel passivo del bilancio di quest'ultima, e la sua succursale irlandese. Inoltre, la teoria della Commissione non è valida per gli anni successivi al 2012, quando tali rischi sono stati trasferiti all'ADI. Orbene, la Commissione non ha limitato il suo ragionamento al periodo fino al 2012.

394 In secondo luogo, il rischio connesso alle garanzie dei prodotti non può essere attribuito alla succursale irlandese dell'ASI se quest'ultima non è responsabile, da un punto di vista economico, dei reclami che fanno valere siffatta garanzia. Orbene, la Commissione non ha fornito elementi di prova che dimostrino che la succursale irlandese dell'ASI aveva assunto tale responsabilità.

395 In terzo luogo, sebbene sia indubbiamente pacifico che la succursale irlandese dell'ASI ha gestito il servizio di assistenza post-vendita AppleCare, come rilevato ai precedenti punti da 276 a 278, le funzioni svolte da tale succursale nell'ambito di detto servizio sono, tuttavia, di natura ausiliaria rispetto alle garanzie stesse.

396 Infatti, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE si basano, al fine di contestare l'argomento della Commissione, in particolare sulle relazioni ad hoc da esse presentate e sulle quali la Commissione stessa si è basata, che descrivono le attività delle succursali irlandesi connesse alle garanzie dei prodotti recanti il marchio Apple. Secondo tali relazioni, la succursale irlandese dell'ASI è stata responsabile, nell'ambito del servizio AppleCare, in sostanza:

– della raccolta di dati sui prodotti difettosi;

– della gestione della rete dei riparatori terzi autorizzati;

– della distribuzione di pezzi per la riparazione nell'ambito di tale rete;

– della gestione del call center.

397 Considerata la natura ausiliaria di tali funzioni, non si può concludere, in mancanza di altri elementi di prova, che la succursale irlandese dell'ASI abbia assunto le conseguenze economiche connesse alle garanzie dei prodotti, come confermato in udienza dall'ASI e dall'AOE.

398 Inoltre, la circostanza relativa al numero significativo di dipendenti addetti al servizio AppleCare non è, di per sé, decisiva, tenuto conto del fatto che tale servizio include, in particolare, il call center per i servizi di assistenza post-vendita, che costituisce, naturalmente, una funzione che richiede un numero elevato di dipendenti.

399 Peraltro, la Commissione non ha fornito altri elementi di prova che dimostrino che il personale della succursale irlandese dell'ASI sarebbe stato attivamente impegnato nell'adozione delle decisioni che incidevano significativamente sui rischi connessi alla garanzia dei prodotti recanti il marchio Apple venduti dall'ASI e che tale succursale ne aveva responsabilità economica definitiva in forza di tale garanzia.

400 Ciò premesso, dalla gestione del servizio AppleCare da parte della succursale irlandese dell'ASI non si può dedurre che quest'ultima abbia assunto i rischi connessi alle garanzie per i prodotti recanti il marchio Apple.

4) Sui rischi connessi alle attività degli appaltatori terzi

401 Al punto 339 della decisione impugnata, la Commissione ha sostenuto che, poiché l'ASI subappaltava sistematicamente la sua funzione di distribuzione ad appaltatori terzi al di fuori dell'Irlanda, il fatturato delle vendite totali sarebbe stato un indicatore del livello degli utili più appropriato, tenuto conto del rischio assunto dalla succursale irlandese con riferimento ai prodotti che non erano gestiti in Irlanda.

402 Anzitutto, occorre rilevare che la risposta alla questione di accertare in cosa consistesse il rischio che sarebbe stato generato dalla circostanza menzionata al precedente punto 401 e come tale rischio sarebbe stato sopportato dalla succursale irlandese dell'ASI non risulta chiaramente dalla lettura del punto 339 della decisione impugnata. Orbene, siffatta valutazione, che si presta ad interpretazioni divergenti, non può essere considerata come idonea a suffragare validamente il ragionamento svolto in subordine dalla Commissione.

403 In ogni caso, interpellata su tale punto in udienza, la Commissione ha dichiarato che si trattava dello stesso tipo di rischio di quello previsto al punto 337 della decisione impugnata, vale a dire un rischio connesso alla possibilità di un calo nella domanda e all'eventualità di prodotti invenduti, quando l'ASI subappaltava le sue funzioni di distribuzione ad appaltatori terzi pur rimanendo proprietaria dei detti prodotti.

404 Pertanto, anche supponendo che il rischio previsto dalla Commissione al punto 339 della decisione impugnata possa essere considerato dello stesso tipo del rischio connesso al fatturato, individuato al punto 337 della decisione impugnata, le stesse considerazioni esposte ai precedenti punti da 376 a 390 si applicano anche a questo tipo di rischio, la cui assunzione da parte della succursale irlandese dell'ASI rimane non dimostrata.

405 Peraltro, anche supponendo che tale rischio esista, la mera circostanza dell'esternalizzazione di talune attività di distribuzione ad appaltatori terzi, al di fuori dell'Irlanda, non può, senza ulteriori indicazioni, corroborare la tesi secondo cui siffatto rischio dovrebbe essere attribuito alla succursale irlandese dell'ASI.

406 Infatti, la circostanza che, a seguito di transazioni con fornitori e clienti, negoziate e organizzate negli Stati Uniti, la distribuzione dei prodotti di cui trattasi sia gestita al di fuori dell'Irlanda da appaltatori terzi rafforzerebbe piuttosto la tesi secondo cui i rischi che potrebbero derivarne non sono sopportati dalla succursale irlandese dell'ASI.

407 Dalle considerazioni che precedono risulta che la Commissione non è riuscita a dimostrare che i rischi individuati ai punti 336, 337 e 339 della decisione impugnata fossero stati effettivamente sopportati dalla succursale irlandese dell'ASI.

b) Sulla scelta dei costi operativi in quanto indicatore del livello degli utili della succursale irlandese dell'AOE

408 Per quanto riguarda l'AOE, ai punti 343 e 344 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che, tenuto conto della mancanza di presenza fisica dell'AOE o di dipendenti in grado di gestire i rischi al di fuori della sua succursale irlandese, si doveva ritenere che quest'ultima assumesse la totalità dei rischi, in particolare il rischio di magazzino. In tali circostanze, essa ha ritenuto che un indicatore del livello degli utili che includesse i costi totali sarebbe stato più appropriato dei costi operativi.

409 La Commissione basa i propri argomenti sulle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento. Tuttavia, è giocoforza rilevare che, come è stato precisato al precedente punto 357, esse non raccomandano l'utilizzo di un livello degli utili qualsiasi, come i costi totali, e non ostano all'utilizzo dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili.

410 Inoltre, secondo il punto 2.93 delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, al quale la Commissione rinvia al punto 343 della decisione impugnata, «quando si applica un [TNMM] fondato sui costi, vengono spesso utilizzati i costi pieni». Ne consegue che non è escluso, in linea di principio, che i costi operativi possano costituire un indicatore del livello degli utili appropriato.

411 Oltre a ciò, l'argomento della Commissione secondo cui un indicatore del livello degli utili che include i costi totali è più adatto a una società di produzione come l'AOE non può essere accolto nel caso di specie. Infatti, come è stato precisato al precedente punto 12, è l'AOE e non la sua succursale irlandese a detenere la proprietà dei materiali utilizzati, dei prodotti in corso di fabbricazione e dei prodotti finiti. Poiché i costi totali tengono conto dei costi di tutti questi elementi, l'utilizzo dei costi totali quale indicatore del livello degli utili non sembra, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, il più adatto a riflettere il valore delle funzioni effettivamente esercitate dalla succursale irlandese dell'AOE, tenuto conto in particolare dell'attivo di quest'ultima.

412 In tali circostanze, la Commissione non è riuscita a dimostrare che l'indicatore del livello degli utili basato sui costi totali, da essa raccomandato, sarebbe più appropriato nel caso di specie, al fine di determinare gli utili di libera concorrenza per la succursale irlandese dell'AOE.

c) Conclusioni sulla scelta dei costi operativi come indicatore del livello degli utili

413 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve concludere che la Commissione non è riuscita a dimostrare, nella decisione impugnata, che la scelta dei costi operativi delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE quale indicatore del livello degli utili nell'applicazione di un metodo unilaterale di attribuzione degli utili era inappropriata.

414 Inoltre, e in ogni caso, la Commissione non ha neppure presentato elementi di prova diretti a dimostrare che tale scelta, in quanto tale, doveva necessariamente condurre alla conclusione secondo cui i ruling fiscali contestati avevano ridotto l'onere fiscale dell'ASI e dell'AOE in Irlanda.

415 A tal riguardo, il Tribunale constata che né gli scambi che hanno preceduto l'adozione dei ruling fiscali contestati né l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, interpellate su tale punto nell'ambito del presente procedimento, hanno saputo spiegare in modo sufficiente quale fosse la giustificazione per le incoerenze individuate all'interno di detti ruling per quanto riguarda i costi operativi, considerati come base per il calcolo dell'utile imponibile delle succursali nel ruling fiscale del 1991 e che non sono stati più inclusi come base per il calcolo dell'utile imponibile delle succursali nel ruling fiscale del 2007.

416 Tuttavia, anche in presenza delle incoerenze che dimostrano carenze nel metodo di calcolo degli utili imponibili, applicato nell'ambito dei ruling fiscali contestati, occorre ricordare le considerazioni esposte al precedente punto 348, secondo le quali la Commissione non può limitarsi a invocare un errore metodologico, ma deve provare che un vantaggio è stato effettivamente concesso, in quanto siffatto errore ha effettivamente condotto a una riduzione dell'onere fiscale delle società di cui trattasi rispetto a quello che esse avrebbero sopportato in applicazione delle normali regole d'imposizione. Orbene, occorre altresì precisare che la Commissione non ha sostenuto, nella decisione impugnata, che l'esclusione di talune categorie di costi operativi considerati come base per il calcolo dell'utile attribuito alle succursali dell'ASI e dell'AOE avesse dato luogo a un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

417 Pertanto, occorre accogliere le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro le constatazioni della Commissione sull'errore metodologico relativo alla scelta dei costi operativi come indicatore del livello degli utili delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE nell'ambito del ragionamento in subordine.

4. Sui livelli dei rendimenti accettati nei ruling fiscali contestati

418 Ai punti da 346 a 359 della decisione impugnata, la Commissione ha contestato i livelli di rendimento delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE accettati dai ruling fiscali contestati, rilevando al contempo che nessuna relazione sull'attribuzione degli utili né altre spiegazioni erano state presentate alle autorità tributarie irlandesi dal gruppo Apple a sostegno delle sue proposte che avevano portato ai ruling fiscali contestati.

419 Da un lato, per quanto riguarda l'ASI, al punto 346 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che il ruling fiscale del 1991 aveva accettato, quale utile imponibile, un margine del 12,5% sui costi operativi della sua succursale irlandese, mentre il ruling fiscale del 2007 aveva accettato un margine del [*riservato*].

420 D'altro lato, per quanto riguarda l'AOE, al punto 347 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che l'utile imponibile avallato dalle autorità tributarie irlandesi corrispondeva al [*riservato*] dei costi operativi, una percentuale che sarebbe stata ridotta al [*riservato*] quando l'utile imponibile fosse stato superiore a [*riservato*]. Nel ruling fiscale del 2007, l'utile imponibile sarebbe stato pari al [*riservato*] dei costi operativi della succursale, aumentati di un rendimento del [*riservato*] sul fatturato,

a titolo della PI sviluppata dall'AOE. Inoltre, essa ha sottolineato che l'utile imponibile dell'AOE sembrava essere stato stabilito a seguito di negoziati e sulla base di considerazioni occupazionali, come avrebbe dimostrato la presa in considerazione della necessità di «non impedire l'espansione delle attività irlandesi» nell'ambito delle discussioni a monte dell'adozione del ruling fiscale del 1991.

421 Dai punti 348 e 349 della decisione impugnata risulta che le spiegazioni fornite durante il procedimento amministrativo dall'Irlanda e dalla Apple Inc. riguardo al calcolo dell'utile imponibile dell'ASI e dell'AOE non hanno convinto la Commissione. Essa ha ritenuto che i rendimenti accettati dalle autorità fiscali irlandesi per le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE fossero stati basati su margini di utili molto ridotti, mentre non sarebbe esistita alcuna logica economica a che una società accettasse utili così bassi.

422 In particolare, per quanto riguarda il ruling fiscale del 2007, ai punti da 350 a 359 della decisione impugnata, la Commissione si è concentrata sul ragionamento ex post contenuto nelle relazioni ad hoc redatte dai rispettivi consulenti fiscali dell'Irlanda e del gruppo Apple, relativo ai livelli di rendimento convenuti per le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE. Secondo la Commissione, tali relazioni si erano basate su uno studio di comparabilità, la cui pertinenza era contestata a motivo del rilievo che i prodotti proposti dalle società selezionate ai fini della comparabilità non erano paragonabili ai prodotti di marca di alta qualità proposti dal gruppo Apple. Più precisamente, la Commissione ha sostenuto che i rischi connessi alle garanzie dei prodotti di alto livello assunti dall'ASI non erano paragonabili a quelli sostenuti dalle società selezionate nello studio per i loro prodotti. Inoltre, essa ha evidenziato il fatto che almeno tre società, tra le 52 selezionate, si trovavano in situazione di liquidazione giudiziale.

423 Peraltro, ai punti 354 e 355 della decisione impugnata, la Commissione, a fini di completezza, ha comunque proceduto alla propria valutazione del livello di rendimento che avrebbe dovuto essere attribuito all'ASI e all'AOE, utilizzando le stesse società comparabili riprese nella relazione ad hoc presentata dall'Irlanda, ma considerando come indicatore del livello degli utili, per quanto riguarda l'ASI, il fatturato (risultante dalle vendite) e, per quanto riguarda l'AOE, i costi totali. A seguito di tale analisi rettificata, la Commissione è giunta alla conclusione che i livelli di rendimento accettati nei ruling fiscali contestati erano eccessivamente bassi.

424 Infatti, per quanto riguarda l'ASI, al punto 355 della decisione impugnata, la Commissione ha constatato che, prendendo le vendite delle società scelte nello studio di comparabilità come indicatore del livello degli utili, nel 2012, il rendimento medio era del 3%, con un intervallo interquartile tra l'1,3 e il 4,5%. Orbene, la Commissione ha rilevato che i redditi commerciali attribuiti alla succursale irlandese dell'ASI, quali utili imponibili in forza del ruling fiscale del 2007, per il 2012, ammontavano approssimativamente a [*riservato*], ossia circa [*riservato*] del fatturato realizzato dall'ASI nel 2012. Tale rendimento sarebbe praticamente 20 volte inferiore a quello ottenuto dalla Commissione nella sua analisi rettificata.

425 Per quanto riguarda l'AOE, al punto 357 della decisione impugnata, la Commissione ha rilevato che il suo utile imponibile nel 2012 ammontava a circa [*riservato*] dei costi totali della succursale irlandese. Tale percentuale si sarebbe collocata nell'intervallo interquartile presentato nelle relazioni ad hoc dei rispettivi consulenti fiscali dell'Irlanda e del gruppo Apple e si sarebbe avvicinata al 25° percentile, che secondo i consulenti fiscali avrebbe costituito il limite inferiore di una gamma di libera concorrenza. Così, la Commissione ha rilevato che, secondo la relazione ad hoc presentata dalla Apple Inc., per il periodo 2009-2011, il margine dei costi totali per il quartile inferiore sarebbe ammontato a [*riservato*] con un valore mediano di [*riservato*] e, secondo la relazione ad hoc, presentata dall'Irlanda, per il periodo 2007-2011, il margine dei costi totali per il quartile inferiore sarebbe stato di [*riservato*] (con un valore mediano di [*riservato*]).

426 Tuttavia, ai punti 358 e 359 della decisione impugnata, la Commissione ha precisato che tali relazioni non possono fondare la conclusione ex post secondo cui la remunerazione delle funzioni esercitate dalla succursale irlandese dell'AOE era conforme al principio di libera concorrenza. Anzitutto, essa ha rimesso in discussione la comparabilità dei dati in quanto non sarebbe stata fornita alcuna analisi dettagliata della comparabilità della struttura dei costi e delle attività delle società selezionate. Essa ha poi spiegato che il 25º percentile era stato considerato come limite inferiore dell'intervallo, il che sarebbe stato corrispondente ad un approccio troppo ampio, in particolare alla luce dei problemi di comparabilità individuati nelle relazioni ad hoc in questione. Infine, la Commissione ha rilevato che, nelle relazioni ad hoc, il confronto era stato effettuato unicamente con riferimento a società di produzione, mentre la succursale irlandese dell'AOE aveva fornito anche servizi condivisi alle altre società del gruppo Apple nella regione EMEIA, come servizi finanziari, relativi ai sistemi e alle tecnologie dell'informazione, e servizi in materia di risorse umane.

427 Sulla base di tali constatazioni, al punto 360 della decisione impugnata, la Commissione ha concluso che i ruling fiscali contestati avevano convalidato una remunerazione che le succursali irlandesi non avrebbero accettato, dal punto di vista della loro redditività, se fossero state società separate e indipendenti impegnate in attività identiche o analoghe a condizioni identiche o analoghe.

428 Le parti controvertono sia sull'esistenza sia sull'impatto degli errori individuati dalla Commissione riguardo ai livelli di rendimento accettati dai ruling fiscali contestati e sulla convalida ex post di tali rendimenti, proposta nelle relazioni ad hoc redatte dai rispettivi consulenti fiscali dell'Irlanda e del gruppo Apple.

a) Sulla remunerazione delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, avallata dal ruling fiscale del 1991

429 In primo luogo, la Commissione contesta alle autorità tributarie irlandesi di aver accettato, nei ruling fiscali contestati, livelli di rendimento per le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE senza che alcuna relazione li giustificasse.

430 Da un lato, occorre rilevare che l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE fanno valere che, all'epoca in cui i ruling fiscali contestati sono stati adottati, la presentazione di una relazione sull'attribuzione degli utili non era richiesta in forza del diritto tributario irlandese applicabile, circostanza che la Commissione non ha contestato.

431 D'altro lato, occorre rilevare che la censura della Commissione si avvicina ad un errore metodologico (o alla mancanza di metodo), nella parte in cui verte sulle carenze nel metodo di calcolo degli utili imponibili avallato dai ruling fiscali contestati, a causa della mancanza di relazioni di attribuzione degli utili.

432 È vero che le spiegazioni fornite dal gruppo Apple alle autorità tributarie irlandesi sulla giustificazione dei livelli di rendimento proposti, come riportate al punto 64 della decisione impugnata, erano sommarie. Infatti, il gruppo Apple avrebbe affermato che i livelli proposti erano al di sopra di un margine del 15%, che di regola sarebbe stato realizzato da un «cost center», ma al di sotto di un margine del 100%, che avrebbe potuto essere normale nell'industria farmaceutica, che non sarebbe stata paragonabile al settore informatico. Si deve inoltre ricordare che il gruppo Apple ha riconosciuto dinanzi alle autorità tributarie irlandesi che la sua proposta non si basava su alcun fondamento scientifico, ma che esso riteneva che tale proposta portasse ad un importo di utili imponibili sufficientemente rilevante.

433 A tal riguardo, il Tribunale rileva che né gli scambi che hanno preceduto l'adozione dei ruling fiscali contestati né l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, interpellate su tale punto nell'ambito del presente procedimento, hanno saputo spiegare in modo sufficiente quale fosse la giustificazione esatta degli

indicatori e delle cifre presi in considerazione per il calcolo degli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE. Pertanto, nessun elemento di prova concreto e contemporaneo spiega le ragioni che giustificano l'entità delle percentuali dei costi operativi considerati nei ruling fiscali contestati e ancor meno la loro evoluzione nel corso del tempo.

434 Tuttavia, è giocoforza constatare che, oltre al fatto di sollevare la questione della mancanza di relazioni sull'attribuzione degli utili, la Commissione non ha portato a termine la sua analisi al fine di dimostrare che, in forza di detto calcolo, le imposte effettivamente pagate dall'ASI e dall'AOE sulla base dei ruling fiscali contestati erano inferiori a quelle che avrebbero dovuto essere pagate in mancanza dei ruling fiscali contestati, in applicazione delle normali regole di imposizione.

435 Pertanto, per le stesse ragioni esposte al precedente punto 332, la mera constatazione di un errore riguardo alla metodologia che conduce al calcolo degli utili da attribuire alle succursali non è sufficiente a dimostrare che i ruling fiscali contestati abbiano conferito un vantaggio all'ASI e all'AOE.

436 In secondo luogo, la Commissione ha contestato alle autorità tributarie irlandesi il fatto di aver accettato, senza giustificazione, una soglia per gli utili imponibili dell'AOE, vale a dire [*riservato*], oltre la quale gli utili imponibili non corrispondevano più al 65% dei costi operativi della succursale irlandese, ma al [*riservato*] di tali costi. Secondo la Commissione, un operatore economico razionale non avrebbe accettato una remunerazione inferiore, rinunciando a una parte dei suoi utili, quando i suoi costi operativi aumentavano, il che indicava una crescita del volume delle sue attività, quand'anche tale remunerazione fosse stata sufficiente per coprire i suoi costi e per realizzare un determinato profitto.

437 La Commissione ha fatto valere che tale soglia costituiva uno sgravio fiscale che sarebbe stato concesso in base a criteri estranei al sistema di imposizione, quali le considerazioni relative all'occupazione, e che, pertanto, si riteneva tale da procurare un vantaggio selettivo.

438 A tal riguardo, la Apple Inc. ha fatto valere, nell'ambito delle sue osservazioni a seguito della decisione di avvio del procedimento, che tale divario era giustificato dal fatto che gli investimenti fissi marginali necessari allo sviluppo erano più significativi all'inizio dell'attività che quando quest'ultima era in corso. Peraltro, nell'ambito delle risposte ai quesiti scritti del Tribunale, l'ASI e l'AOE hanno confermato che la soglia del [*riservato*] non era mai stata raggiunta e che, pertanto, la seconda percentuale, ridotta, non era mai stata utilizzata ai fini del calcolo degli utili imponibili dell'AOE. La Commissione non ha contestato tali informazioni.

439 In primo luogo, occorre rilevare che, sebbene indubbiamente si sia dichiarato che, quando le autorità competenti disponevano di un ampio potere discrezionale per determinare, in particolare, le condizioni della misura concessa sulla base di criteri estranei al sistema fiscale, quali il mantenimento dell'occupazione, si poteva ritenere che l'esercizio di tale potere desse luogo a una misura selettiva (sentenza del 18 luglio 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punto 27), resta il fatto che, per stabilire se misure statali possano costituire aiuti di Stato, vanno presi in considerazione essenzialmente gli effetti di tali misure per quanto riguarda le imprese beneficiarie (v. sentenza del 13 settembre 2010, Grecia e a./Commissione, T-415/05, T-416/05 e T-423/05, EU:T:2010:386, punto 212 e giurisprudenza ivi citata).

440 In ogni caso, l'unico riferimento, nel corso degli scambi precedenti il ruling fiscale del 1991 fra le autorità tributarie irlandesi e il gruppo Apple, al fatto che quest'ultimo fosse uno dei maggiori datori di lavoro della regione in cui erano stabilite le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE non prova che gli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE siano stati determinati in base a questioni relative all'occupazione. Infatti, dalla relazione concernente lo scambio di cui trattasi, riportata al punto 64 della decisione impugnata, risulta che il riferimento ai dipendenti del gruppo Apple nella regione in

questione è stato fatto come informazione sul contesto e sull'evoluzione delle attività del gruppo nella regione e non come contropartita della proposta relativa all'attribuzione degli utili alle succursali irlandesi di cui trattasi.

441 Pertanto, in mancanza di altri elementi di prova, la Commissione non può sostenere che il ruling fiscale in questione è stato adottato come contropartita dell'eventuale creazione di posti di lavoro nella regione.

442 In secondo luogo, occorre rilevare che la soglia in questione non è mai stata raggiunta e che, pertanto, gli utili della succursale irlandese dell'AOE non sono mai stati attribuiti in base alla percentuale più ridotta prevista dal ruling fiscale del 1991.

443 Infatti, il fatturato dell'AOE è diminuito in maniera significativa tra il periodo precedente il ruling fiscale del 1991, vale a dire USD 751 milioni nel 1989, come indicato al punto 64 della decisione impugnata, e il 2006, l'ultimo anno in cui è stato applicato il ruling fiscale del 1991, vale a dire USD 359 milioni, come indicato al punto 97 della decisione impugnata.

444 Pertanto, anche supponendo che siano dimostrate le affermazioni della Commissione sulla mancanza di giustificazione economica della soglia prevista da tale ruling, essa non può sostenere che è stato concesso un vantaggio a causa dell'inserimento di una soglia nel ruling fiscale del 1991, quando siffatto meccanismo non è stato in realtà attuato.

445 In terzo luogo, anche se l'argomento della Commissione dovesse essere inteso nel senso che i livelli di rendimento accettati dalle autorità tributarie irlandesi erano troppo bassi per le funzioni esercitate dalle succursali, tenuto conto degli attivi e dei rischi inerenti a tali funzioni, tale argomento non può essere accolto in mancanza di altri elementi di prova.

446 Infatti, il ragionamento in subordine della Commissione si basa sulla premessa secondo cui le autorità tributarie irlandesi hanno potuto correttamente attribuire le licenze della PI del gruppo Apple alle sedi centrali, il che, secondo le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, indica l'esercizio di funzioni complesse o uniche. Orbene, come risulta dalle conclusioni espresse al precedente punto 348, la Commissione non è riuscita a dimostrare che le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE avessero esercitato le funzioni più complesse.

447 Inoltre, in particolare per quanto riguarda l'ASI, la Commissione radica il suo ragionamento sulla considerazione secondo cui la succursale irlandese avrebbe assunto rischi assai rilevanti per le attività del gruppo Apple. Orbene, come risulta dalle conclusioni espresse al precedente punto 407, la Commissione non è riuscita a dimostrare che tali rischi fossero stati effettivamente sopportati dalla filiale irlandese dell'ASI.

448 Pertanto, in mancanza di altri elementi di prova, la Commissione non è riuscita a dimostrare che i livelli di rendimento fissati in forza del ruling fiscale del 1991 fossero stati troppo bassi per remunerare le funzioni effettivamente svolte dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, tenuto conto dei loro attivi e dei loro rischi.

b) Sulla remunerazione delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE avallata dal ruling fiscale del 2007

449 Oltre alla censura relativa alla mancanza di una relazione sull'attribuzione degli utili a sostegno del ruling fiscale del 2007, che è stata respinta per le ragioni esposte ai precedenti punti da 430 a 435, la Commissione ha contestato la remunerazione delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, sotto forma di utili attribuiti a tali succursali, in applicazione del ruling fiscale del 2007, criticando le relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc. al fine di giustificare ex post il fatto che tali

utili si erano collocati in intervalli di libera concorrenza. In particolare, la Commissione ha messo in discussione l'affidabilità delle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc. per il fatto che le società scelte per lo studio di comparabilità, che era alla base di dette relazioni, non erano paragonabili all'ASI e all'AOE.

1) Sulla scelta delle società utilizzate nelle analisi di comparabilità

450 Nella decisione impugnata la Commissione ha rilevato, in particolare, due errori riguardanti la comparabilità delle società scelte nello studio di comparabilità con la succursale irlandese dell'ASI. Da un lato, al punto 350 della decisione impugnata, la Commissione ha affermato che non era possibile individuare le società scelte nell'ambito della relazione ad hoc presentata dalla Apple Inc. D'altro lato, al punto 351 della decisione impugnata, la Commissione ha sottolineato che la selezione delle società paragonabili negli studi di comparabilità non aveva tenuto conto del fatto che, contrariamente a tali società, il gruppo Apple vendeva prodotti di marca di alta qualità e collocava come tali i suoi prodotti sul mercato. A tal riguardo, la Commissione ha rilevato che, mentre l'ASI era responsabile delle garanzie sui prodotti venduti che, nel caso di prodotti di marca di alta qualità, generavano un rischio assai elevato, le società paragonabili prese in considerazione non erano esposte a tale rischio.

451 Per quanto riguarda la comparabilità con la succursale irlandese dell'AOE, la Commissione ha rilevato (al punto 359 della decisione impugnata) che la relazione ad hoc presentata dall'Irlanda aveva preso in considerazione unicamente società di produzione, mentre l'AOE forniva anche servizi condivisi alle altre società del gruppo Apple nella regione EMEIA, quali servizi finanziari, servizi relativi ai sistemi e alle tecnologie dell'informazione, e servizi relativi alle risorse umane.

452 Occorre anzitutto rilevare che, anche supponendo che gli errori individuati dalla Commissione riguardo alle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc. ex post facto siano accertati e invalidino le conclusioni di tali relazioni, la Commissione non poteva dedurne che i ruling fiscali contestati avessero portato a una riduzione dell'onere fiscale dell'ASI e dell'AOE in Irlanda.

453 Infatti, tali relazioni sono state presentate dall'Irlanda e dall'Apple Inc. al fine di dimostrare ex post facto che gli utili attribuiti alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE in forza dei ruling fiscali contestati si erano collocati in intervalli di libera concorrenza. Orbene, la presentazione di tali relazioni ad hoc da parte dell'Irlanda e della Apple Inc. non può modificare l'onere della prova relativo all'esistenza di un vantaggio nel caso di specie, che grava sulla Commissione, come ricordato al precedente punto 100.

454 In ogni caso, occorre esaminare se le carenze individuate dalla Commissione nelle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc. siano dimostrate e possano consentire di invalidare le conclusioni di dette relazioni.

455 In primo luogo, occorre rilevare, come sostengono correttamente l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, che le analisi sui prezzi di trasferimento non costituiscono una scienza esatta e che non possono essere ricercati risultati esatti quanto al livello ritenuto di libera concorrenza. A tal riguardo, occorre ricordare il punto 1.13 delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, il quale precisa che l'obiettivo dell'esercizio di determinazione dei prezzi di trasferimento è «di arrivare a un'approssimazione ragionevole rispetto a un risultato rispondente al principio di libera concorrenza in base ad informazioni affidabili» e che «la determinazione dei prezzi di trasferimento non è una scienza esatta, ma richiede una valutazione da parte dell'amministrazione fiscale e del contribuente».

456 In secondo luogo, per quanto riguarda le imprese scelte per lo studio di comparabilità alla base della relazione ad hoc presentata dalla Apple Inc., l'ASI e l'AOE sostengono che, durante il procedimento amministrativo, quest'ultima ha chiesto più volte alla Commissione osservazioni su tale relazione ad hoc, senza che fosse stata formulata alcuna domanda specifica sui dati dello studio di comparabilità.

La Commissione non contesta tali argomenti. Inoltre, l'ASI e l'AOE hanno presentato, nell'ambito del ricorso di cui trattasi, i dati che sono stati utilizzati per tale relazione ad hoc, precisando che sono stati tratti dalla stessa banca dati utilizzata nell'ambito della relazione ad hoc presentata dall'Irlanda. La Commissione non ha più sollevato obiezioni specifiche riguardo alla relazione ad hoc presentata dalla Apple Inc.

457 In terzo luogo, poiché la Commissione ha contestato, con riferimento alle due relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc., l'utilizzo di uno studio di comparabilità basato su una ricerca in una banca di dati comparabili, occorre rilevare quanto segue.

458 Anzitutto, nei limiti in cui gli addebiti della Commissione devono essere intesi nel senso che contestano l'utilizzo di una banca di dati comparabili, in quanto tale, essi non possono essere accolti. Infatti, senza il sostegno di una banca dati, non sarebbe possibile effettuare, nell'ambito della seconda fase del metodo unilaterale di attribuzione degli utili, uno studio di comparabilità che consenta di procedere a una stima degli utili considerati di libera concorrenza, che presuppone la possibilità di effettuare tale stima presso società comparabili.

459 Orbene, la Commissione non ha fornito elementi che giustifichino l'esclusione, in quanto tale, dell'utilizzo di banche dati elaborate da società specializzate indipendenti, come quella utilizzata nelle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc. Infatti, come sostengono correttamente l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, tali banche dati sono istituite a partire dalla nomenclatura generale delle attività economiche nelle Comunità europee (NACE) e, in mancanza di prove che dimostrino carenze che le invalidano, esse costituiscono una base empirica a partire dalla quale è possibile effettuare gli studi di comparabilità.

460 Per quanto riguarda, poi, gli argomenti della Commissione diretti a contestare la comparabilità delle società scelte ai fini dell'analisi di comparabilità, per quanto riguarda la succursale irlandese dell'ASI, si deve rilevare che la Commissione si è limitata a invocare gli stessi argomenti che essa aveva dedotto contro la scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili, vale a dire il fatto che l'ASI era responsabile delle garanzie sui prodotti venduti e che essa assumeva un notevole rischio per i prodotti di alto livello gestiti da subappaltatori terzi, mentre le società scelte non assumevano questo tipo di rischi così elevati e non erano, pertanto, comparabili. Orbene, per le stesse ragioni espresse ai precedenti punti da 391 a 402, tali argomenti devono essere respinti.

461 Inoltre, al pari dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE, si deve rilevare che, poiché, come è stato concluso al precedente punto 413, non si sono potuti escludere i costi operativi quale indicatore del livello degli utili nel caso di specie, il carattere di alta qualità del marchio non avrebbe un'incidenza significativa sulla comparabilità nel caso di specie. Infatti, come sostenuto correttamente dall'ASI e dall'AOE, il fatto che una società distribuisca prodotti con un marchio di alta qualità non può avere necessariamente un impatto sui suoi costi operativi rispetto ai costi operativi che essa dovrebbe sostenere qualora distribuisse prodotti di minore qualità. Tale considerazione è stata dimostrata nel caso di specie dal fatto, riconosciuto dalla stessa Commissione al punto 337 della decisione impugnata, che i costi operativi della succursale irlandese dell'ASI erano rimasti relativamente stabili rispetto all'aumento esponenziale delle vendite dell'ASI.

462 Per quanto riguarda le riserve sulla comparabilità delle società di produzione scelte nell'ambito dell'analisi di comparabilità nei confronti della succursale irlandese dell'AOE, a causa delle funzioni ausiliarie che tale succursale avrebbe svolto in aggiunta alle attività di produzione, occorre rilevare che tali funzioni ausiliarie non sono rappresentative dell'insieme delle funzioni svolte da detta succursale, come sostengono correttamente l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE. A tal riguardo, queste ultime si basano in particolare sull'analisi delle attività della succursale irlandese dell'AOE, effettuata nelle relazioni ad hoc da esse presentate, che non è stata contestata su questo punto specifico dalla Commissione.

463 Infine, per quanto riguarda la circostanza, menzionata dalla Commissione, secondo cui tre delle 52 società scelte per l'analisi di comparabilità sarebbero divenute società in situazione di liquidazione, tali riserve non possono incidere sull'affidabilità di tale analisi nel suo insieme. Inoltre, dette società sarebbero state poste in liquidazione giudiziale successivamente agli esercizi per i quali è stata effettuata l'analisi. Peraltro, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, non risulta, tenuto conto delle considerazioni esposte al precedente punto 455, che il numero di tre società, sulle 52 indicate nell'analisi in questione, rappresenti una percentuale significativa tale da falsare il risultato dello studio di comparabilità.

464 In tali circostanze, si deve concludere che la Commissione non è riuscita a mettere in discussione l'affidabilità degli studi di comparabilità sui quali si fondano le relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc. e, pertanto, la mancanza di affidabilità di dette relazioni.

2) Sull'analisi di comparabilità rettificata effettuata dalla Commissione

465 Occorre rilevare che la Commissione ha effettuato, ai punti da 353 a 356 della decisione impugnata, la propria analisi di comparabilità, che può essere designata come «analisi di comparabilità rettificata».

466 Nell'ambito della sua analisi di comparabilità rettificata, la Commissione ha cercato di verificare se la remunerazione delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, quale avallata dai ruling fiscali contestati, rientrasse in intervalli di libera concorrenza.

467 In primo luogo, per quanto riguarda la succursale irlandese dell'ASI, la Commissione ha utilizzato i dati delle società selezionate nella relazione ad hoc presentata dall'Irlanda, assumendo come parte sottoposta a test la succursale irlandese dell'ASI, e le vendite quale indicatore del livello degli utili. Tali dati sono stati ripresi nella figura n. 13, contenuta al punto 354 della decisione impugnata. La Commissione ha così confrontato gli utili attribuiti alla succursale irlandese dell'ASI rispetto alle vendite dell'ASI con il rendimento medio delle vendite delle società selezionate nell'ambito della relazione ad hoc presentata dall'Irlanda, per gli anni dal 2007 al 2011.

468 Occorre anzitutto rilevare che, certamente, l'approccio della Commissione consistente nel confrontare, da un lato, i risultati della propria analisi e, dall'altro, gli utili imponibili dell'ASI alla luce dei ruling fiscali contestati avrebbe potuto consentirle, in linea di principio, di dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo.

469 Tuttavia, le conclusioni dell'analisi di comparabilità rettificata, effettuata dalla Commissione, non possono inficiare le conclusioni delle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc., secondo le quali gli utili delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, determinati in applicazione dei ruling fiscali contestati, si collocavano in intervalli di libera concorrenza.

470 Anzitutto, è giocoforza constatare che l'analisi di comparabilità rettificata della Commissione si basa sulle vendite quale indicatore del livello degli utili ai fini dell'applicazione del TNMM. Orbene, come risulta dalle considerazioni espresse ai precedenti punti 402 e 412, non è stato dimostrato che l'utilizzo dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili fosse stato inappropriato nel caso di specie. Inoltre, non è stato dimostrato che l'utilizzo delle vendite sarebbe stato più appropriato.

471 Occorre poi ricordare che l'analisi effettuata dalla Commissione, nell'ambito del suo ragionamento in subordine, si fonda sulla premessa secondo cui, in sostanza, le funzioni svolte dalla succursale irlandese dell'ASI erano state di natura complessa e determinanti per il successo del marchio Apple e, pertanto, delle attività commerciali dell'ASI. Inoltre, secondo la Commissione, detta succursale aveva assunto rischi significativi rispetto alle attività dell'ASI. Orbene, come è stato concluso ai precedenti punti 348 e 407, la Commissione non è riuscita a dimostrare che la succursale dell'ASI avesse esercitato funzioni complesse e assunto tali rischi significativi.

472 Infine, la Commissione ha cercato, ai punti da 353 a 355 della decisione impugnata, di valutare il rendimento medio delle vendite delle società comparabili con il rendimento medio delle vendite dell'ASI, in funzione dell'utile attribuito alla sua succursale irlandese, in forza del ruling fiscale del 2007. Orbene, tale approccio non è conforme all'approccio autorizzato dell'OCSE, né all'articolo 25 del TCA 97, in quanto il rendimento sulle vendite dell'ASI non può riflettere, nel caso della sua succursale irlandese, il valore delle funzioni che tale succursale ha effettivamente svolto, per i seguenti motivi.

473 Da un lato, come precisato ai precedenti punti 384 e 385, le funzioni di distribuzione svolte dalla succursale irlandese dell'ASI sono consistite nell'approvvigionamento, nella vendita e nella distribuzione di prodotti recanti il marchio Apple, in forza degli accordi quadro negoziati al di fuori di detta succursale. Pertanto, il valore aggiunto apportato dalla succursale irlandese dell'ASI non può essere considerato dal rendimento sulle vendite dell'ASI.

474 D'altro lato, le funzioni effettivamente svolte dalla succursale irlandese dell'ASI non hanno avuto un impatto determinante sulla PI del gruppo Apple, né sul marchio Apple, come constatato al precedente punto 341. Orbene, questi due fattori sono intrinsecamente connessi e possono essere compresi nel marchio Apple che designa prodotti di alta qualità, il quale è stato considerato dalla stessa Commissione al punto 351 della decisione impugnata come incidente in modo determinante sul valore delle vendite dell'ASI. Per tale ragione, il rendimento sulle vendite dell'ASI non offre un'immagine realistica del contributo effettivo della sua succursale irlandese a dette vendite.

475 In tali circostanze, le conclusioni dell'analisi di comparabilità rettificata effettuata dalla Commissione per quanto riguarda la remunerazione della succursale irlandese dell'ASI, analisi che ha utilizzato le vendite quale indicatore del livello degli utili, non possono inficiare le conclusioni delle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc., che hanno utilizzato i costi operativi quale indicatore del livello degli utili.

476 In secondo luogo, per quanto riguarda la remunerazione dell'AOE, come rilevato dalla stessa Commissione al punto 357 della decisione impugnata, i risultati dell'analisi di comparabilità effettuata dalla Commissione, come sintetizzati al precedente punto 425, dimostrano che gli utili attribuiti alla succursale irlandese dell'AOE in Irlanda, in applicazione dei ruling fiscali contestati, si collocavano in una gamma che poteva essere considerata di libera concorrenza.

477 Pertanto, i risultati dell'analisi effettuata dalla Commissione, in sostanza, confermano le conclusioni derivanti dalle relazioni ad hoc presentate dall'Irlanda e dalla Apple Inc., secondo le quali gli utili attribuiti alla succursale irlandese dell'AOE sono stati inclusi in intervalli di libera concorrenza. A tal riguardo, occorre rilevare, alla luce delle considerazioni espresse al precedente punto 455 riguardo alle analisi sui prezzi di trasferimento, che il fatto che tali risultati si collochino piuttosto nel limite inferiore di un intervallo di libera concorrenza non può inficiare tali risultati.

478 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre accogliere le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro le constatazioni della Commissione sull'errore metodologico relativo ai livelli dei rendimenti accettati nei ruling fiscali contestati.

5. Conclusioni sulle valutazioni della Commissione nell'ambito del suo ragionamento in subordine

479 Le constatazioni effettuate in precedenza per quanto riguarda le carenze nei metodi di calcolo degli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE dimostrano il carattere lacunoso e talvolta incoerente dei ruling fiscali contestati. Tuttavia, di per sé sole, tali circostanze non sono sufficienti a provare l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

480 Infatti, la Commissione non è riuscita a dimostrare che gli errori metodologici da essa dedotti contro i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, relativi alla scelta delle succursali irlandesi in quanto parti sottoposte a test (punto 351 supra), alla scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili (punto 417 supra) e ai livelli di rendimento accettati dai ruling fiscali contestati (punto 478 supra) avevano portato a una diminuzione degli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda. Pertanto, essa non è riuscita a dimostrare che tali ruling avessero concesso un vantaggio a tali società.

481 In tali circostanze, occorre accogliere i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, vertenti sul fatto che, nell'ambito del suo ragionamento in subordine, la Commissione non è riuscita a dimostrare l'esistenza di un vantaggio nel caso di specie, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

F. Sui motivi che censurano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito del ragionamento in via alternativa (quinto motivo nella causa T-778/16 e nono motivo nella causa T-892/16)

482 La Commissione ha esposto il suo ragionamento in via alternativa ai punti da 369 a 403 della decisione impugnata, il quale implica un'alternativa tra due parti.

483 In primo luogo, ai punti da 369 a 378 della decisione impugnata, la Commissione ha fatto valere che il principio di libera concorrenza era inerente all'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 e che, poiché i ruling fiscali contestati derogavano a detto principio, essi procuravano un vantaggio selettivo sotto forma di riduzione della base imponibile dell'ASI e dell'AOE.

484 In secondo luogo, ai punti da 379 a 403 della decisione impugnata, la Commissione ha fatto valere che, anche se l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 non era disciplinata dal principio di libera concorrenza, si doveva comunque ritenere che i ruling fiscali contestati concedessero un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE per il fatto che tali ruling erano la conseguenza del potere discrezionale esercitato dalle autorità tributarie irlandesi.

485 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE censurano, in sostanza, le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito delle due parti del ragionamento in via alternativa.

1. Sulla prima parte del ragionamento alternativo della Commissione

486 Con la prima parte del suo ragionamento alternativo, la Commissione ha ritenuto che i ruling fiscali contestati derogassero all'articolo 25 del TCA 97, sulla base del rilievo che il principio di libera concorrenza era inerente a detto articolo (punto 377 della decisione impugnata). La Commissione ha quindi rinviato al suo ragionamento in subordine, nell'ambito del quale essa ha ritenuto che i ruling fiscali contestati non consentissero di giungere ad un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato secondo il principio di libera concorrenza e, pertanto, ha concluso che tali ruling avevano concesso un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE (punto 378 della decisione impugnata).

487 A tal riguardo, è sufficiente rilevare che, poiché la prima parte del ragionamento alternativo della Commissione si basa sulle constatazioni da essa effettuate per il ragionamento in subordine e che, come è stato concluso al precedente punto 481, la Commissione non può basarsi su tale ragionamento al fine di concludere per l'esistenza di un vantaggio nel caso di specie, si deve concludere che la Commissione non può neppure basarsi sulla prima parte del suo ragionamento in via principale al fine di concludere per l'esistenza di un vantaggio nel caso di specie.

488 Ciò premesso, si deve concludere che, con la prima parte del ragionamento alternativo, la Commissione non è riuscita a dimostrare che i ruling fiscali contestati avessero concesso un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE.

2. Sulla seconda parte del ragionamento alternativo della Commissione

489 Nell'ambito della seconda parte del ragionamento alternativo, la Commissione fa valere che, anche supponendo che l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 non sia stata disciplinata dal principio di libera concorrenza, i ruling fiscali contestati avrebbero conferito comunque un vantaggio selettivo all'AOE e all'ASI, in quanto sarebbero stati adottati discrezionalmente dalle autorità tributarie irlandesi.

490 Da un lato, la Commissione ha sostenuto di aver dimostrato, con i suoi ragionamenti in via principale e in subordine, che i ruling fiscali contestati avevano approvato metodi di attribuzione degli utili che comportavano una riduzione dell'utile imponibile dell'ASI e dell'AOE in Irlanda e che procuravano un vantaggio economico ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

491 D'altro lato, essa ha sostenuto che, poiché l'articolo 25 del TCA 97 non definisce alcun criterio oggettivo relativo alla ripartizione degli utili tra le diverse parti di una stessa società non residente, il potere discrezionale di cui dispongono le autorità tributarie irlandesi per applicare tale disposizione non è basato su criteri oggettivi collegati al sistema fiscale, il che comporta una presunzione di selettività per i ruling fiscali contestati. Inoltre, la Commissione ha esaminato undici ruling fiscali che le erano stati trasmessi dall'Irlanda e ha constatato un certo numero di incoerenze, in base alle quali essa ha ritenuto che la prassi delle autorità tributarie irlandesi in materia di ruling fiscali fosse discrezionale, non essendo utilizzato alcun criterio coerente per determinare gli utili da attribuire alle succursali irlandesi di società non residenti ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97.

492 La Commissione ha concluso che i ruling fiscali contestati erano stati emanati in virtù del potere discrezionale delle autorità tributarie irlandesi in mancanza di criteri oggettivi attinenti al sistema fiscale e che, pertanto, si doveva ritenere che tali ruling conferissero un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

493 Alla luce delle considerazioni della Commissione, in primo luogo, occorre rilevare che, poiché quest'ultima non è riuscita a dimostrare l'esistenza di un vantaggio con i suoi ragionamenti in via principale e in subordine, essa non può, solo con il suo ragionamento alternativo come descritto supra, dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo nel caso di specie. Infatti, anche supponendo che l'esistenza di un potere discrezionale delle autorità tributarie sia dimostrata, siffatta esistenza di un potere discrezionale non implica necessariamente che quest'ultimo sia stato esercitato in modo da ridurre l'onere fiscale del beneficiario del ruling fiscale rispetto a quello che avrebbe dovuto normalmente sopportare.

494 Pertanto, il ragionamento alternativo della Commissione non è sufficiente a dimostrare l'esistenza di un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

495 In secondo luogo e in ogni caso, la Commissione non è riuscita a dimostrare che le autorità irlandesi avessero esercitato un ampio potere discrezionale nel caso di specie.

496 Infatti, occorre ricordare la giurisprudenza secondo la quale, per accertare il carattere selettivo di un vantaggio fiscale, non è necessario che le autorità nazionali competenti dispongano del potere discrezionale di concederne il beneficio. Ciò nonostante, l'esistenza di un simile potere discrezionale può essere tale da consentire a dette autorità di favorire determinate imprese o produzioni a scapito di

altre, in particolare nel caso in cui le autorità competenti dispongano del potere discrezionale di determinare i beneficiari e le condizioni della misura concessa sulla base di criteri estranei al sistema fiscale (sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a., C-128/16 P, EU:C:2018:591, punto 55).

497 È giocoforza constatare che, al punto 381 della decisione impugnata, la Commissione si è limitata ad affermare che l'Irlanda non aveva individuato alcuna norma oggettiva riguardante la ripartizione degli utili di una società non residente ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97. Essa ha direttamente concluso, nel medesimo punto 381, che «questo [avrebbe significato] che il potere discrezionale del fisco irlandese nell'applicare tale disposizione non si basa[va] su un criterio oggettivo attinente al sistema fiscale, cosa che comporta[va] la presunzione di un vantaggio selettivo».

498 Orbene, come è stato constatato ai precedenti punti 238 e 239, l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 richiede un'analisi oggettiva dei fatti, che contenga, in primo luogo, l'individuazione delle attività svolte dalla succursale, gli attivi da essa utilizzati per le sue funzioni e i relativi rischi che essa assume e, in secondo luogo, la determinazione del valore di questo tipo di attività sul mercato. Tale analisi corrisponde in sostanza a quella proposta dall'approccio autorizzato dell'OCSE.

499 Pertanto, la Commissione non può sostenere che l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, da parte delle autorità tributarie irlandesi, non comporta l'utilizzo di alcun criterio coerente per determinare gli utili da attribuire alle succursali irlandesi di società non residenti.

500 È vero che, nel caso di specie, l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 da parte delle autorità tributarie irlandesi nell'ambito dei ruling fiscali contestati non è stata sufficientemente documentata. Infatti, come constatato ai precedenti punti 347 e 433, le informazioni e gli elementi di prova a sostegno di tale applicazione sono stati molto sommari. Tale mancanza di analisi documentata costituisce, certamente, una carenza metodologica deplorevole nell'ambito del calcolo degli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE, avallato dai ruling fiscali contestati. Tuttavia, siffatta carenza, di per sé sola, non può dimostrare che i ruling fiscali contestati siano stati la conseguenza dell'esercizio di un ampio potere discrezionale da parte delle autorità tributarie irlandesi.

501 In terzo luogo, gli undici ruling fiscali relativi all'attribuzione di utili alle succursali irlandesi di società non residenti, esaminati dalla Commissione ai punti da 385 a 395 della decisione impugnata, non sono tali da dimostrare l'esistenza di un ampio potere discrezionale delle autorità tributarie irlandesi che finisca per favorire le società beneficiarie rispetto ad altre società in una situazione analoga.

502 Infatti, come risulta dai punti da 385 a 395 della decisione impugnata, questi undici ruling fiscali riguardano ciascuno società che svolgono attività del tutto diverse. Orbene, come rilevato dalla stessa Commissione al punto 88 della decisione impugnata, l'attribuzione degli utili tra più imprese associate dipende dalle funzioni svolte, dai rischi assunti e dalle risorse utilizzate da ciascuna società. Si deve quindi constatare che la sola circostanza che gli undici ruling fiscali convalidano metodi diversi di ripartizione degli utili si basa proprio sul fatto che le situazioni dei contribuenti sono diverse. Pertanto, il fatto che tali diverse situazioni siano state prese in considerazione per l'adozione dei ruling in questione non dimostra affatto un qualsivoglia potere discrezionale delle autorità tributarie irlandesi.

503 Dalle considerazioni che precedono discende che la Commissione non può basarsi sulla seconda parte del suo ragionamento alternativo per concludere nel senso dell'esistenza di un vantaggio selettivo nel caso di specie.

504 Pertanto, occorre accogliere i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE vertenti sul fatto che, nell'ambito del suo ragionamento alternativo, la Commissione non è riuscita a dimostrare l'esistenza di un vantaggio nel caso di specie, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, senza che sia necessario esaminare le censure relative alla violazione delle forme sostanziali e alla violazione del diritto di essere ascoltati, fatte valere dall'ASI e dall'AOE contro le valutazioni della Commissione nell'ambito di detto ragionamento alternativo.

G. Conclusioni sulla valutazione della Commissione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo

505 Tenuto conto delle conclusioni di cui ai precedenti punti 312, 481 e 504, secondo le quali occorre accogliere i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito dei suoi ragionamenti svolti in via principale, in subordine e del ragionamento alternativo, si deve concludere che la Commissione non ha dimostrato, nel caso di specie, che, adottando i ruling fiscali contestati, le autorità tributarie irlandesi avevano concesso un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

506 A tal riguardo, occorre ricordare che, sebbene, secondo una giurisprudenza costante, citata al precedente punto 100, la Commissione possa qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato, ciò avviene solo purché sussistano le condizioni di tale qualificazione.

507 Nel caso di specie, poiché la Commissione non è riuscita a dimostrare sufficientemente l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, occorre annullare la decisione impugnata nel suo insieme, senza che sia necessario esaminare gli altri motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE.

IV. Sulle spese

508 Ai sensi dell'articolo 134, paragrafo 1, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. La Commissione, rimasta soccombente, deve essere condannata a sopportare le proprie spese nonché quelle sostenute dall'Irlanda, nell'ambito della causa T-778/16, nonché dall'ASI e dall'AOE, conformemente alla loro domanda.

509 Conformemente all'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura, l'Irlanda, nell'ambito della causa T-892/16, il Granducato di Lussemburgo, la Repubblica di Polonia e l'Autorità di vigilanza EFTA sopporteranno le proprie spese.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Settima Sezione ampliata)

dichiara e statuisce:

1) Le cause T-778/16 e T-892/16 sono riunite ai fini della presente sentenza.

2) La decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple, è annullata.

3) La Commissione europea sopporterà le proprie spese nonché quelle dell'Irlanda, nell'ambito della causa T-778/16, e quelle della Apple Sales International e della Apple Operations Europe.

4) L'Irlanda, nell'ambito della causa T-892/16, il Granducato di Lussemburgo, la Repubblica di Polonia e l'Autorità di vigilanza EFTA sopporteranno le proprie spese.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 luglio 2020.

Firme

Indice

I. Fatti 2

A. Sulla cronistoria del gruppo Apple 2

1. Per quanto riguarda il gruppo Apple 2

2. Per quanto riguarda l'ASI e l'AOE 3

a) Sulla struttura societaria 3

b) Sull'accordo di ripartizione dei costi 3

c) Sull'accordo relativo ai servizi di commercializzazione 4

3. Per quanto riguarda le succursali irlandesi 4

B. Sui ruling fiscali contestati 4

1. Per quanto riguarda il ruling fiscale del 1991 4

a) Sulla base imponibile dell'ACL, predecessore dell'AOE 4

b) Sulla base imponibile dell'ACAL, predecessore dell'ASI 5

2. Per quanto riguarda il ruling fiscale del 2007 5

C. Sul procedimento amministrativo dinanzi alla Commissione 6

D. Sulla decisione impugnata 6

1. Sull'esistenza di un vantaggio selettivo 7

a) Sul quadro di riferimento 7

b) Sul principio di libera concorrenza 7

c) Sul vantaggio selettivo derivante dalla mancata attribuzione alle succursali irlandesi degli utili derivati dalle licenze di PI detenute dall'ASI e dall'AOE (ragionamento in via principale) 8

d) Sul vantaggio selettivo derivante dalla scelta inadeguata dei metodi di attribuzione di utili alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE (ragionamento in subordine) 9

e) Sul vantaggio selettivo derivante dalla deroga al quadro di riferimento – anche supponendo che esso sia costituito unicamente dall'articolo 25 del TCA 97 – da parte dei ruling fiscali contestati, che non sono conformi al principio di libera concorrenza (ragionamento alternativo) 9

f) Conclusione sul vantaggio selettivo 9

2. Sull'incompatibilità, sull'illegittimità e sul recupero dell'aiuto 10

3. Sul dispositivo 10

II. Procedimento e conclusioni delle parti 11

A. Sulla causa T-778/16 11

1. Composizione del collegio giudicante e trattamento prioritario 11

2. Interventi 11

3. Domande di trattamento riservato 12

4. Conclusioni delle parti 12

B. Sulla causa T-892/16 13

1. Composizione del collegio giudicante, trattamento prioritario e riunione 13

2. Interventi 13

3. Domande di trattamento riservato 14

4. Conclusioni delle parti 14

C. Sulla riunione delle cause e sulla fase orale del procedimento 14

III. In diritto 15

A. Sulla riunione delle cause T-778/16 e T-892/16 ai fini della decisione che definisce il giudizio ... 15

B. Sui motivi dedotti e sulla struttura dell'esame dei presenti ricorsi 15

C. Sui motivi riguardanti il travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze e l'ingerenza di quest'ultima nelle competenze degli Stati membri, in particolare in violazione del principio di autonomia fiscale (ottavo motivo nella causa T-778/16 e quattordicesimo motivo nella causa T-892/16) 17

D. Sui motivi riguardanti gli errori commessi nell'ambito del ragionamento in via principale della Commissione 20

1. Sull'esame congiunto dei criteri del vantaggio e della selettività (parzialmente secondo motivo nella causa T-778/16) 21

2. Sull'individuazione del quadro di riferimento e sulle valutazioni relative alla tassazione normale ai sensi del diritto irlandese (parzialmente primo e secondo motivo nella causa T-778/16 e primo, secondo e quinto motivo nella causa T-892/16) 22

a) Sul quadro di riferimento 22

b) Sulle valutazioni della Commissione relative alla normale imposizione degli utili ai sensi del diritto tributario irlandese 25

1) Sull'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 (parzialmente secondo motivo nella causa T-778/16 e parzialmente primo motivo nella causa T-892/16) 26

2) Sul principio di libera concorrenza (parzialmente primo motivo e terzo motivo nella causa T-778/16 e parzialmente primo motivo e secondo motivo nella causa T-892/16) ... 28

i) Sulla possibilità per la Commissione di basarsi sul principio di libera concorrenza al fine di verificare l'esistenza di un vantaggio selettivo ... 28

ii) Sulla questione se la Commissione abbia correttamente applicato il principio di libera concorrenza nell'ambito del suo ragionamento in via principale ... 33

3) Sull'approccio autorizzato dell'OCSE (parzialmente secondo e quarto motivo nella causa T-778/16 e quinto motivo nella causa T-892/16) ... 33

i) Sulla possibilità per la Commissione di basarsi sull'approccio autorizzato dell'OCSE ... 34

ii) Sulla questione se la Commissione abbia correttamente applicato l'approccio autorizzato dell'OCSE nell'ambito del suo ragionamento in via principale ... 35

4) Conclusioni sull'individuazione del quadro di riferimento e sulle valutazioni relative all'imposizione normale ai sensi del diritto irlandese ... 36

3. Sulle valutazioni della Commissione relative alle attività all'interno del gruppo Apple (primo motivo nella causa T-778/16 e terzo e quarto motivo nella causa T-892/16) ... 36

a) Sulle attività della succursale irlandese dell'ASI ... 37

b) Sulle attività della succursale irlandese dell'AOE ... 41

c) Sulle attività al di fuori delle succursali dell'ASI e dell'AOE ... 42

1) Sull'adozione di decisioni strategiche all'interno del gruppo Apple ... 43

2) Sull'adozione di decisioni da parte dell'ASI e dell'AOE ... 44

d) Conclusioni sulle attività all'interno del gruppo Apple ... 44

4. Conclusione sulla valutazione della Commissione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo sulla base del suo ragionamento in via principale ... 45

E. Sui motivi che contestano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito del ragionamento in subordine (quarto motivo nella causa T-778/16 e ottavo motivo nella causa T-892/16) ... 45

1. Sulla valutazione dei metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati alla luce del TNMM ... 46

2. Sulla scelta delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come «parte sottoposta a test» nell'applicazione dei metodi di attribuzione degli utili ... 47

3. Sulla scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili ... 50

a) Sulla scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili della succursale irlandese dell'ASI ... 51

1) Sull'indicatore appropriato del livello degli utili ... 51

2) Sul rischio connesso al fatturato 53

3) Sul rischio connesso alle garanzie dei prodotti 55

4) Sui rischi connessi alle attività degli appaltatori terzi 56

b) Sulla scelta dei costi operativi in quanto indicatore del livello degli utili della succursale irlandese dell'AOE 57

c) Conclusioni sulla scelta dei costi operativi come indicatore del livello degli utili 58

4. Sui livelli dei rendimenti accettati nei ruling fiscali contestati 58

a) Sulla remunerazione delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, avallata dal ruling fiscale del 1991 60

b) Sulla remunerazione delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE avallata dal ruling fiscale del 2007 62

1) Sulla scelta delle società utilizzate nelle analisi di comparabilità 63

2) Sull'analisi di comparabilità rettificata effettuata dalla Commissione 65

5. Conclusioni sulle valutazioni della Commissione nell'ambito del suo ragionamento in subordine 66

F. Sui motivi che censurano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito del ragionamento in via alternativa (quinto motivo nella causa T-778/16 e nono motivo nella causa T-892/16) 67

1. Sulla prima parte del ragionamento alternativo della Commissione 67

2. Sulla seconda parte del ragionamento alternativo della Commissione 68

G. Conclusioni sulla valutazione della Commissione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo .. 70

IV. Sulle spese 70