SENTENZA TAL-QORTI ĠENERALI (Is-Seba' Awla Estiża)

15 ta' Lulju 2020 *

"Għajnuna mill-Istat – Għajnuna implimentata mill-Irlanda – Deċiżjoni li tiddikjara l-għajnuna inkompatibbli mas-suq intern u illegali u li tordna l-irkupru tagħha – Deċiżjonijiet dwar it-taxxa (tax rulings) – Vantaġġi fiskali selettivi – Prinċipju ta' distakkament"

Fil-Kawżi T-778/16 u T-892/16,

L-Irlanda, irrappreżentata minn K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, bħala aġenti, assistiti minn P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman u B. Doherty, barristers,

rikorrenti fil-Kawża T-778/16,

sostnuta minn

Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, irrappreżentat minn T. Uri, bħala aġent, assistit minn D. Waelbroeck u S. Naudin, avukati,

intervenjenti fil-Kawża T-778/16,

Apple Sales International, stabbilita f'Cork (l-Irlanda),

Apple Operations Europe, stabbilita f'Cork,

irrappreżentati minn A. von Bonin, E. van der Stok, avukati, D. Beard, QC, A. Bates, L. Osepciu u J. Bourke, barristers,

rikorrenti fil-Kawża T-892/16,

sostnuti minn

L-Irlanda, irrappreżentata minn Duggan, Quaney, Browne, Joyce, assistiti minn Gallagher, Collins, Baker, Kingston, Donnelly, u Doherty,

intervenjenti fil-Kawża T-892/16,

vs

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn P.-J. Loewenthal u R. Lyal, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Ingliż.

konvenuta,

sostnuta minn

Ir-Repubblika tal-Polonja, irrappreżentata minn B. Majczyna, M. Rzotkiewicz u A. Kramarczyk-Szaładzińska, bħala aġenti,

intervenjenti fil-Kawża T-778/16,

u minn

Awtorità tas-Sorveljanza EFTA, irrappreżentata minn C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski u C. Simpson, bħala aġenti,

intervenjenti fil-Kawża T-892/16,

li għandhom bħala suġġett talbiet ibbażati fuq l-Artikolu 263 TFUE u intiżi għall-annullament tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni (UE) 2017/1283 tat-30 ta' Awwissu 2016 dwar Għajnuna mill-Istat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implimentata mill-Irlanda lil Apple (ĠU 2017, L 187, p. 1),

IL-QORTI ĠENERALI (Is-Seba' Awla Estiża),

komposta minn M. Van der Woude, President, V. Tomljenović (Relatur), A. Marcoulli, J. Passer u A. Kornezov, Imħallfin,

Reġistratur: S. Spyropoulos, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-17 u tat-18 ta' Settembru 2019,

tagħti l-preżenti

Sentenza

I. Il-fatti li wasslu għall-kawża

A. Fuq l-istorja tal-grupp Apple

1. F'dak li jikkonċerna lill-grupp Apple

1 Il-grupp Apple, stabbilit fl-1976 u stabbilit f'Cupertino, California (l-Istati Uniti), huwa kompost minn Apple Inc. u mill-kumpanniji kollha kkontrollati minn din tal-aħħar (iktar 'il quddiem, imsejħa flimkien, il-"grupp Apple"). Il-grupp Apple jikkonċepixxi, jimmanifattura u jikkummerċjalizza b'mod partikolari tagħmir ta' komunikazzjoni mobbli u multimedjali, kompjuters personali kif ukoll media players ta' mużika diġitali mobbli u jbigħ softwer, servizzi oħra, soluzzjonijiet ta' provvista ta' netwerk kif ukoll kontenut u applikazzjonijiet diġitali ta' terzi. Apple tikkummerċjalizza l-prodotti u s-servizzi tagħha ma' konsumaturi, impriżi u entitajiet

pubbliċi madwar id-dinja kollha, permezz tal-ħwienet fiżiċi tagħha, tal-ħwienet online tagħha u tas-servizz tal-bejgħ dirett tagħha, kif ukoll permezz ta' operaturi terzi ta' netwerks ċellulari, permezz ta' bejjiegħa bl-ingrossa, permezz ta' bejjiegħa bl-imnut u permezz ta' distributuri. In-negozju globali tal-grupp Apple huwa strutturar fuq oqsma funzjonali ewlenin, amministrati u diretti fuq livell ċentrali, mill-Istati Uniti, minn diretturi bbażati f'Cupertino.

2 Id-Deċiżjoni tal-Kummissjoni (UE) 2017/1283 tat-30 ta' Awwissu 2016 dwar Għajnuna mill-Istat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implimentata mill-Irlanda lil Apple (ĠU 2017, L 187, p. 1, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kkontestata"), tirrigwarda żewġ deċiżjonijiet dwar it-taxxa adottati mill-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi fir-rigward ta' żewġ kumpanniji li jifformaw parti mill-grupp Apple.

2. F'dak li jikkonċerna lil ASI u lil AOE

a) Fir-rigward tal-istruttura tal-kumpannija

3 Fi ħdan il-grupp Apple, Apple Operations International hija kumpannija sussidjarja li tappartjeni 100 % lil Apple Inc., Apple Operatons International iżżomm 100 % tal-kumpannija sussidjarja Apple Operations Europe (AOE), li min-naħa tagħha żżomm 100 % tal-kumpannija sussidjarja Apple Sales International (ASI). ASI u AOE huma t-tnejn ikkostitwiti bħala kumpanniji rregolati mid-dritt Irlandiż, iżda ma humiex residenti fiskali Irlandiżi.

4 Kif huwa indikat fil-premessi 113 sa 115 tad-deċiżjoni kkontestata, parti kbira mill-membri tal-bordijiet tad-diretturi ta' AOE u ta' ASI kienu diretturi, impjegati minn Apple Inc. u stabbiliti f'Cupertino. Fil-premessa 115 (tabelli Nru 4 u Nru 5) tal-imsemmija deċiżjoni huma riprodotti estratti ta' riżoluzzjonijiet u minuti tas-seduti tal-laqgħat ġenerali u tal-bordijiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE. Ir-riżoluzzjonijiet tal-bordijiet tad-diretturi kienu b'mod partikolari jirrigwardaw, b'mod regolari, il-ħlas ta' dividendi, l-approvazzjoni tar-rapporti tad-diretturi, il-ħatra u r-riżenja ta' diretturi. B'mod iktar okkażjonali, dawn ir-riżoluzzjonijiet kienu jikkonċernaw il-kostituzzjoni ta' kumpanniji sussidjarji u l-istabbiliment ta' mandati li jawtorizzaw lil ċerti diretturi għall-eżekuzzjoni ta' attivitajiet differenti bħall-ġestjoni tal-kontijiet bankarji, ir-relazzjonijiet mal-gvernijiet u mal-korpi pubbliċi, l-awditi, l-assigurazzjoni, il-kiri, ix-xiri u l-bejgħ ta' assi, ir-riċezzjoni ta' merkanzija u l-kuntratti kummerċjali.

b) Fir-rigward tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż

5 Apple Inc., minn naħa, u ASI u AOE, min-naħa l-oħra, kienu marbuta bi ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż (iktar 'il quddiem il-"ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż"). L-ispejjeż maqsuma kienu b'mod partikolari jirrigwardaw ir-riċerka u l-iżvilupp (R&D) tat-teknoloġiji inkorporati fil-prodotti tal-grupp Apple. Il-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż ġie inizjalment iffirmat f'Diċembru 1980. Il-partijiet għal dan il-ftehim kienu Apple Inc. (dak iż-żmien imsejħa Apple Computer Inc.) u AOE (dak iż-żmien imsejħa Apple Computer Ltd (ACL)). Fl-1999, ASI (dak iż-żmien imsejħa Apple Computer International) saret parti għal dan il-ftehim. Matul il-perijodu rilevanti għall-eżami tad-deċiżjoni kkontestata, saru diversi emendi għall-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, sabiex b'mod partikolari jittieħdu inkunsiderazzjoni bidliet fil-leġiżlazzjoni applikabbli.

6 Skont dan il-ftehim, minn naħa, il-partijiet aċċettaw li jaqsmu l-ispejjeż u r-riskji marbuta mar-R&D fir-rigward tal-assi intanġibbli wara attivitajiet ta' żvilupp li jikkonċernaw il-prodotti u s-servizzi tal-grupp Apple. Min-naħa l-oħra, il-partijiet qablu dwar il-fatt li Apple Inc. baqgħet

il-proprjetarja legali uffiċjali tal-assi intanġibbli bi spejjeż maqsuma, inkluż tad-drittijiet ta' proprjetà intellettwali (iktar 'il quddiem il-"PI") tal-grupp Apple. Barra minn hekk, Apple Inc. tat liċenzja libera ta' tariffi lil ASI u lil AOE li tippermettilhom, b'mod partikolari, li jimmanifatturaw u jbiegħu l-prodotti kkonċernati fit-territorju li kien ġie assenjat lilhom, jiġifieri d-dinja bl-esklużjoni tal-kontinent Amerikan. Barra minn hekk, il-partijiet għall-ftehim kienu obbligati jassumu r-riskji li jirriżultaw minn dan il-ftehim, peress li r-riskju prinċipali kien ikkostitwit mill-obbligu li jitħallsu l-ispejjeż ta' żvilupp tad-drittijiet ta' PI tal-grupp Apple.

c) Fir-rigward tal-ftehim dwar is-servizzi ta' kummerċjalizzazzjoni

7 Fl-2008, ASI kkonkludiet kuntratt ta' servizzi ta' kummerċjalizzazzjoni ma' Apple Inc., li fil-kuntest tiegħu din tal-aħħar impenjat ruħha li tipprovdi servizzi ta' kummerċjalizzazzjoni lil ASI, li jinkludi b'mod partikolari l-ħolqien, l-iżvilupp u l-implimentazzjoni ta' strateġiji ta' kummerċjalizzazzjoni, ta' programmi u ta' kampanji ta' promozzjoni. ASI impenjat ruħha li tħallas lil Apple Inc. għal dawn is-servizzi, permezz ta' ħlas li jikkorrispondi għal perċentwali tal-"ispejjeż raġonevoli mġarrba" minn Apple Inc. għal dawn is-servizzi, miżjuda b'marġni.

3. F'dak li jikkonċerna l-fergħat Irlandiżi

8 ASI u AOE kkostitwixxew fergħat Irlandiżi (indikati bl-Ingliż bit-terminu "branches"). AOE kellha wkoll fergħa f'Singapor li l-attivitajiet tagħha waqfu fl-2009.

9 Il-fergħa Irlandiża ta' ASI hija b'mod partikolari responsabbli għat-twettiq tal-attivitajiet ta' xiri, ta' bejgħ u ta' distribuzzjoni, assoċjati mal-bejgħ ta' prodotti tat-trade mark Apple lil partijiet relatati u ma' klijenti terzi fir-reġjuni li jkopru l-Ewropa, il-Lvant Nofsani, l-Indja u l-Afrika (EMEIA) kif ukoll l-Ażja tal-Paċifiku (APAC). Il-funzjonijiet prinċipali eżerċitati fi ħdan din il-fergħa jinkludu x-xiri ta' prodotti lesti tat-trade mark Apple mingħand manifatturi terzi u marbuta, l-attivitajiet ta' distribuzzjoni assoċjati mal-bejgħ ta' prodotti lil partijiet relatati fir-reġjuni EMEIA u APAC kif ukoll il-bejgħ ta' prodotti lil klijenti terzi fir-reġjun EMEIA, il-bejgħ online, l-operazzjonijiet loġistiċi u l-operat tas-servizz ta' wara l-bejgħ. Il-Kummissjoni Ewropea kkonstatat (premessa 55 tad-deċiżjoni kkontestata) li diversi attivitajiet assoċjati mad-distribuzzjoni fir-reġjun EMEIA twettqu minn partijiet marbuta fil-kuntest ta' kuntratti ta' servizzi.

10 Il-fergħa Irlandiża ta' AOE hija responsabbli għall-manifattura u għall-assemblaġġ ta' firxa speċjalizzata ta' prodotti informatiċi fl-Irlanda, bħal desktops iMac, laptops MacBook u aċċessorji informatiċi oħrajn, li din tipprovdi lil partijiet marbuta għar-reġjun EMEIA. Il-funzjonijiet ewlenin eżerċitati fi ħdan din il-fergħa jinkludu l-ippjanar u l-iskedar tal-produzzjoni, l-inġinerija tal-proċessi, il-produzzjoni u l-operazzjonijiet, l-assigurazzjoni u l-kontroll tal-kwalità u l-operazzjonijiet ta' restawr.

B. Fuq id-deċiżjonijiet tat-taxxa kkontestati

11 L-awtoritajiet fiskali Irlandiżi adottaw deċiżjonijiet fiskali, imsejħa "deċiżjonijiet dwar it-taxxa", fir-rigward ta' ċerti persuni taxxabbli li kienu talbuhom. Permezz ta' ittri tad-29 ta' Jannar 1991 u tat-23 ta' Mejju 2007 (iktar 'il quddiem, flimkien, id-"id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati"),

l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi esprimew il-qbil tagħhom mal-proposti fformulati mir-rappreżentanti tal-grupp Apple dwar il-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda. Dawn id-deċiżjonijiet huma deskritti fil-premessi 59 sa 62 tad-deċiżjoni kkontestata.

1. F'dak li jikkonċerna d-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991

a) Fuq il-bażi taxxabbli ta' ACL, predeċessur ta' AOE

12 Permezz ta' ittra tat-12 ta' Ottubru 1990, indirizzata lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi, il-konsulenti fiskali tal-grupp Apple iddeskrivew l-attivitajiet ta' ACL fl-Irlanda, billi indikaw il-funzjonijiet li kienu ġew eżerċitati mill-fergħa Irlandiża tagħha stabbilita f'Cork (l-Irlanda). Barra minn hekk, ġie ppreċiżat li l-fergħa kienet il-proprjetarja tal-attiv relatat mal-attivitajiet ta' manifattura, iżda li AOE żammet il-proprjetà tal-materjal użat, tal-prodotti kurrenti u tal-prodotti lesti.

13 Wara l-ittra tar-rappreżentanti tal-grupp Apple lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi tas-16 ta' Jannar 1991 u r-risposta tagħhom tal-24 ta' Jannar 1991, dawn l-awtoritajiet ikkonfermaw, permezz ta' ittra tad-29 ta' Jannar 1991, it-termini proposti mill-grupp Apple, kif deskritti iktar 'il quddiem. Għalhekk, skont dawn it-termini, ikkonfermati mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi, il-profitti taxxabbli ta' ACL fl-Irlanda, relatati mad-dħul tal-fergħa Irlandiża tagħha, ġie kkalkolat abbażi tal-elementi li ġejjin:

– 65 % tal-ispejjeż tal-operat ta' din il-fergħa sa ammont annwali ta' [*kunfidenzjali*] [1] 20 % tal-ispejjeż tal-operat tagħha lil hinn minn [*kunfidenzjali*];

– jekk il-profitti kumplessiv tal-fergħa Irlandiża ta' ACL ikunu inqas miċ-ċifra li tirriżulta minn din il-formula, din iċ-ċifra inferjuri tintuża għad-determinazzjoni tal-profitti netti tal-fergħa;

– l-ispejjeż tal-operat li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni għal dan il-kalkolu jinkludu l-ispejjeż kollha tal-operat, bl-esklużjoni tal-materjal intiż għall-bejgħ mill-ġdid u tal-element tal-ispejjeż relatati mal-assi intanġibbli ffatturati mill-kumpanniji affiljati mal-grupp Apple;

– jista' jintalab provvediment ta' kapital, bil-kundizzjoni li ma jeċċedix [*kunfidenzjali*] id-deprezzament addebitat fil-kontijiet.

b) Fuq il-bażi taxxabbli ta' ACAL, predeċessur ta' ASI

14 Permezz ta' ittra tat-2 ta' Jannar 1991, il-konsulenti fiskali tal-grupp Apple informaw lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi bl-eżistenza ta' kumpannija ġdida, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), li l-fergħa tagħha fl-Irlanda kienet deskritta bħala responsabbli mill-provvista tal-prodotti intiżi għall-esportazzjoni, mingħand produtturi Irlandiżi.

15 Fis-16 ta' Jannar 1991, ir-rappreżentanti tal-grupp Apple bagħtu ittra lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi li tiġbor fil-qosor it-termini tal-ftehim li kien ġie konkluż waqt laqgħa bejn dan il-grupp u l-imsemmija awtoritajiet fit-3 ta' Jannar 1991 dwar il-profitt taxxabbli ta' ACAL. Skont din l-ittra, il-kalkolu tal-profitti tal-fergħa għandu jkun ibbażat fuq marġni ta' 12.5 % tal-ispejjeż tal-operat (materjali għal bejgħ mill-ġdid eskluż).

[1] Data kunfidenzjali moħbija.

16 Permezz ta' ittra tad-29 ta' Jannar 1991, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kkonfermaw it-termini tal-ftehim kif espressi fl-ittra tas-16 ta' Jannar 1991.

2. F'dak li jikkonċerna d-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007

17 Permezz ta' ittra tas-16 ta' Mejju 2007 indirizzata lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi, il-konsulenti fiskali tal-grupp Apple ġabru fil-qosor il-proposta tagħhom sabiex jirrevedu l-metodu ta' determinazzjoni tal-bażi taxxabbli tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE.

18 Fir-rigward tal-fergħa Irlandiża ta' ASI (li ssuċċediet lil Apple Computer International, li ssuċċediet lil ACAL), kien propost li l-profitti taxxabbli li għandhom jiġu attribwiti lilha kienu jikkorrispondu għal [*kunfidenzjali*] tal-ispejjeż tal-operat tagħha, bl-esklużjoni tal-ispejjeż bħall-ammonti ffatturati mill-kumpanniji affiljati fi ħdan il-grupp Apple u l-ispejjeż ta' materjal.

19 Fir-rigward tal-fergħa Irlandiża ta' AOE, il-profitti taxxabbli kienu jikkorrispondu għas-somma, minn naħa, ta' ammont li jikkorrispondi għal [*kunfidenzjali*] tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħa, bl-esklużjoni tal-ispejjeż bħall-ammonti ffatturati mill-kumpanniji affiljati fi ħdan il-grupp Apple u l-ispejjeż tal-materjal, u, min-naħa l-oħra, ta' ammont li jikkorrispondi għall-qligħ fuq il-PI għat-teknoloġiji tal-proċess ta' manifattura żviluppati minn din il-fergħa, jiġifieri [*kunfidenzjali*] tad-dħul mill-bejgħ tal-imsemmija fergħa. Ġie awtorizzat tnaqqis bħala tnaqqis minħabba deprezzament tal-fabbriki u tal-bini "normalment ikkalkolat u awtorizzat".

20 Ġie propost li t-termini tal-ftehim li kellu jiġi konkluż jidħlu fis-seħħ mill-1 ta' Ottubru 2007 għaż-żewġ fergħat, li jkunu applikabbli għal ħames snin, fl-assenza ta' bidla fiċ-ċirkustanzi, u li sussegwentement jiġġeddu fuq bażi annwali. Ġie indikat ukoll li l-ftehim seta' jiġi applikat għal entitajiet ġodda li jistgħu jinħolqu jew jiġu ttrasformati fi ħdan il-grupp Apple, sakemm l-attivitajiet tagħhom ikunu jikkorrispondu għal dawk imwettqa rispettivament minn AOE, jiġifieri l-manifattura fl-Irlanda, u minn ASI, jiġifieri attivitajiet mhux marbuta mal-manifattura, bħall-bejgħ u s-servizzi inġenerali.

21 Permezz ta' ittra tat-23 ta' Mejju 2007, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kkonfermaw il-kunsens tagħhom għall-proposti kollha li jinsabu fl-ittra tas-16 ta' Mejju 2007. Dan il-ftehim ġie applikat sas-sena fiskali 2014.

C. Fuq il-proċedura amministrattiva quddiem il-Kummissjoni

22 Permezz ta' ittra tat-12 ta' Ġunju 2013, il-Kummissjoni talbet lill-Irlanda tipprovdilha informazzjoni dwar il-prassi tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa fit-territorju tagħha, b'mod partikolari dwar dawk li ngħataw lil ċerti entitajiet tal-grupp Apple, fosthom ASI u AOE.

23 Permezz ta' deċiżjoni tal-11 ta' Ġunju 2014, il-Kummissjoni fetħet il-proċedura ta' investigazzjoni formali prevista fl-Artikolu 108(2) TFUE (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni ta' ftuħ") fir-rigward tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, adottati mill-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi fuq il-qligħ taxxabbli attribwit lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, minħabba li dawn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa setgħu jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Skont il-Kummissjoni, id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati setgħu jagħtu vantaġġ lill-impriżi li kienu ngħataw fir-rigward tagħhom li kieku approvaw ftehim

dwar il-prezzijiet ta' trasferiment li kien jiddevja mill-kundizzjonijiet li kienu ġew stabbiliti bejn operaturi tas-suq indipendenti (il-prinċipju ta' distakkament). Din id-deċiżjoni ġiet ippubblikata fil-Ġurnal Uffiċjali fis-17 ta' Ottubru 2014.

24 Permezz ta' ittri tal-5 ta' Settembru u tas-17 ta' Novembru 2014, l-Irlanda u Apple Inc., rispettivament, ippreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom fuq id-deċiżjoni ta' ftuħ tal-proċedura.

25 Matul il-proċedura ta' investigazzjoni formali, saru diversi skambji u laqgħat bejn il-Kummissjoni, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi u Apple Inc. (premessi 11 sa 38 tad-deċiżjoni kkontestata). Barra minn hekk, Apple Inc. u l-Irlanda ppreżentaw żewġ rapporti *ad hoc* dwar l-attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, stabbiliti mill-konsulenti tat-taxxa rispettivi tagħhom.

D. Fuq id-deċiżjoni kkontestata

26 Fit-30 ta' Awwissu 2016, il-Kummissjoni adottat id-deċiżjoni kkontestata. Wara li ddeskriviet il-kuntest ġuridiku u fattwali (Taqsima 2) u l-proċedura amministrattiva (Taqsimiet 3 sa 7), il-Kummissjoni kkonċentrat fuq l-analiżi tal-eżistenza tal-għajnuna (Taqsima 8).

27 L-ewwel nett, il-Kummissjoni rrilevat li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu ngħataw mill-amministrazzjoni fiskali Irlandiża u għalhekk kienu imputabbli lill-Istat. Sa fejn dan kien iwassal għal tnaqqis tal-ammont tat-taxxa dovuta minn ASI u minn AOE, l-Irlanda kienet irrinunzjat għal taxxi, liema ħaġa tat lok għal telf ta' riżorsi tal-Istat (premessa 221 tad-deċiżjoni kkontestata).

28 It-tieni nett, peress li ASI u AOE jiffurmaw parti mill-grupp Apple, attiv fl-Istati Membri kollha, id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati setgħu, minħabba dan il-fatt, jaffettwaw il-kummerċ fi ħdan l-Unjoni Ewropea (premessa 222 tad-deċiżjoni kkontestata).

29 It-tielet nett, sa fejn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu wasslu għal tnaqqis tal-bażi taxxabbli ta' ASI u ta' AOE, għall-finijiet tal-istabbiliment tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda, dawn kienu jagħtu vantaġġ lil dawn iż-żewġ kumpanniji (premessa 223 tad-deċiżjoni kkontestata).

30 Barra minn hekk, skont il-Kummissjoni, peress li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati ngħataw biss lil ASI u lil AOE, in-natura selettiva tagħhom setgħet tiġi preżunta. Madankollu, sabiex tkun eżawrjenti, il-Kummissjoni sostniet li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu jikkostitwixxu deroga għall-kuntest ta' referenza, jiġifieri s-sistema tad-dritt komuni ta' tassazzjoni tal-kumpanniji fl-Irlanda (premessa 224 tad-deċiżjoni kkontestata).

31 Ir-raba' nett, jekk jirriżulta li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati jwasslu għal tnaqqis fl-ammont tat-taxxa dovuta minn ASI u minn AOE, dawn ikunu għalhekk ta' natura li jsaħħu l-pożizzjoni kompetittiva ta' dawn iż-żewġ kumpanniji u, għaldaqstant, li joħolqu distorsjoni jew jheddu li joħolqu distorsjoni tal-kompetizzjoni (premessa 222 tad-deċiżjoni kkontestata).

1. Fuq l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv

32 Fit-Taqsima 8.2 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni segwiet l-analiżi fi tliet stadji li tirriżulta mill-ġurisprudenza sabiex tipprova l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv f'dan il-każ. Għalhekk, qabel kollox, hija identifikat il-kuntest ta' referenza u ġġustifikat l-applikazzjoni

tal-prinċipju ta' distakkament f'dan il-każ. Sussegwentement, hija eżaminat l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv li jirriżulta minn deroga għall-kuntest ta' referenza. Essenzjalment, billi bbażat ruħha fuq raġunamenti prinċipali, sussidjarji u alternattivi, il-Kummissjoni kkunsidrat li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu ppermettew lil ASI u lil AOE li jnaqqsu l-ammont tat-taxxa li huma kellhom iħallsu fl-Irlanda matul il-perijodu li matulu dawn kienu fis-seħħ, jiġifieri bejn is-snin 1991 u 2014 (iktar 'il quddiem il-"perijodu rilevanti"), u li dan kien jirrappreżenta vantaġġ meta mqabbel ma' kumpanniji oħra li kienu jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli. Finalment, il-Kummissjoni kkonstatat li la l-Irlanda u lanqas Apple Inc. ma kienu ressqu argumenti dwar il-ġustifikazzjoni ta' dan il-vantaġġ selettiv.

a) Fuq il-kuntest ta' referenza

33 Fil-premessi 227 sa 243 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kkunsidrat li l-kuntest ta' referenza kien ikkostitwit mis-sistema ta' dritt komuni ta' tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji fl-Irlanda, li l-għan tagħha kien li jiġu intaxxati l-profitti tal-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa fl-Irlanda. Fid-dawl ta' dan l-għan, il-Kummissjoni kkunsidrat li l-kumpanniji integrati u l-kumpanniji awtonomi kienu jinsabu f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli. Għaldaqstant, l-Artikolu 25 tat-Taxes Consolidation Act tal-1997 (iktar 'il quddiem it-"TCA 97"), li jipprevedi t-tassazzjoni tal-kumpanniji mhux residenti fuq id-dħul kummerċjali miksub direttament jew indirettament permezz tal-fergħa attiva fl-Irlanda, għandu jitqies bħala li jifforma parti integrali mill-kuntest ta' referenza u mhux bħala kuntest ta' referenza distint.

b) Il-prinċipju ta' distakkament

34 Fil-premessi 244 sa 263 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni indikat li, skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, u fid-dawl tal-għan tiegħu, din id-dispożizzjoni kellha tiġi applikata flimkien ma' metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti. F'dan ir-rigward, hija rrilevat li l-Artikolu 107(1) TFUE kien jeżiġi li l-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti jkun ibbażat fuq il-prinċipju ta' distakkament, indipendentement mill-fatt jekk l-Istat Membru kkonċernat kienx inkorpora jew le l-prinċipju ta' distakkament fis-sistema legali nazzjonali tiegħu. Il-Kummissjoni bbażat din il-kunsiderazzjoni fuq żewġ premessi. Minn naħa, din fakkret li kull miżura fiskali adottata minn Stat Membru għandha tosserva r-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat. Min-naħa l-oħra, hija sostniet li mis-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416), kien jirriżulta li tnaqqis tal-bażi taxxabbli li kien jirriżulta minn miżura fiskali li tippermetti lil persuna taxxabbli li tuża prezzijiet ta' trasferiment, fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet fi ħdan il-grupp, li ma kinux qrib il-prezzijiet li kienu jiġu pprattikati f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni libera, kien jagħti vantaġġ selettiv lil din il-persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

35 Għalhekk, il-Kummissjoni sostniet, abbażi tas-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416), li l-prinċipju ta' distakkament kien jikkostitwixxi kriterju ta' riferiment sabiex jiġi ddeterminat jekk kumpannija integrata kinitx tibbenefika minn vantaġġ selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE minħabba miżura fiskali li kienet tiddetermina l-prezzijiet ta' trasferiment tagħha u, għaldaqstant, il-bażi fiskali tagħha. Dan il-prinċipju kien intiż sabiex jiżgura li t-tranżazzjonijiet fi ħdan il-gruppi jiġu ttrattati, għal finijiet ta' taxxa, bl-istess mod bħal dawk imwettqa bejn kumpanniji awtonomi mhux integrati, b'mod li jiġi evitat trattament mhux ugwali bejn kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ġuridika simili fir-rigward tal-għan ta' tali sistema, li kien li jiġu intaxxati l-profitti tal-kumpanniji kollha li jaqgħu taħt il-ġurisdizzjoni fiskali tagħha.

36 Fir-rigward tal-prinċipji żviluppati fil-kuntest tal-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u għall-Iżvilupp Ekonomiku (OECD), il-Kummissjoni indikat li dawn kienu jikkostitwixxu biss linji gwida utli għall-awtoritajiet fiskali, sabiex jiġi żgurat li l-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti u ta' ffissar tal-prezzijiet ta' trasferiment jipproduċu riżultati konformi mal-kundizzjonijiet tas-suq.

c) Fuq il-vantaġġ selettiv minħabba n-nuqqas ta' attribuzzjoni lill-fergħat Irlandiżi tal-profitti dderivati mil-liċenzji ta' PI miżmuma minn ASI u minn AOE (raġunament prinċipali)

37 Prinċipalment, fil-premessi 265 sa 321 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li l-fatt li l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi aċċettaw, fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, il-premessa li tgħid li l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple miżmuma minn ASI u minn AOE kellhom jiġu attribwiti barra mill-Irlanda kien wassal għal profitti annwali taxxabbli fuq ASI u fuq AOE fl-Irlanda li kienu differenti minn approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament.

38 Essenzjalment, il-Kummissjoni qieset li l-liċenzji ta' PI miżmuma minn ASI u minn AOE għax-xiri, għall-manifattura, għall-bejgħ u għad-distribuzzjoni ta' prodotti tal-grupp Apple barra mill-kontinent Amerikan, li hija kienet identifikat bħala l-"liċenzji ta' PI ta' Apple", kienu kkontribwixxew b'mod kunsiderevoli għad-dħul ta' dawn iż-żewġ kumpanniji.

39 Għalhekk, il-Kummissjoni kkritikat lill-awtoritajiet Irlandiżi talli attribwixxew b'mod żbaljat lill-uffiċċji rreġistrati ta' ASI u ta' AOE assi, funzjonijiet u riskji, filwaqt li dawn l-uffiċċji rreġistrati ma kellhomx preżenza fiżika u lanqas impjegati. B'mod iktar partikolari fir-rigward tal-funzjonijiet relatati mal-liċenzji ta' PI, il-Kummissjoni sostniet li tali funzjonijiet ma setgħux jiġu eżerċitati biss permezz tal-bordijiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE, fin-nuqqas ta' persunal, u dan ġie pprovat permezz tan-nuqqas ta' riferimenti għal diskussjonijiet u għal deċiżjonijiet f'dan ir-rigward fil-minuti tal-laqgħat tal-Bordijiet tad-Diretturi pprovduti lill-Kummissjoni. Għaldaqstant, skont il-Kummissjoni, sa fejn l-uffiċċji rreġistrati ta' ASI u ta' AOE ma setgħux jikkontrollaw u lanqas jiġġestixxu l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple, dawn l-uffiċċji rreġistrati ma kellhomx jiġu attribwiti, f'kuntest ta' distakkament, il-profitti miksuba mill-użu ta' dawn il-liċenzji. Għaldaqstant, dawn il-profitti kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat ta' ASI u ta' AOE, l-uniċi li setgħu effettivament jeżerċitaw funzjonijiet relatati mal-PI tal-grupp Apple u li kienu essenzjali għall-attività kummerċjali ta' ASI u ta' AOE.

40 Għaldaqstant, billi ma attribwixxewx lill-fergħat ta' ASI u ta' AOE l-profitti dderivati mill-PI tal-grupp Apple, u dan b'mod mhux konformi mal-prinċipju ta' distakkament, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi taw vantaġġ lil ASI u lil AOE, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, fil-forma ta' tnaqqis tal-profitti annwali taxxabbli rispettivi tagħhom. Skont il-Kummissjoni, dan il-vantaġġ kien ta' natura selettiva, peress li kien jinvolvi tnaqqis fl-oneru tat-taxxa ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda meta mqabbla mal-kumpanniji mhux integrati li d-dħul taxxabbli tagħhom kien jirrifletti l-prezzijiet innegozjati fis-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament.

d) Fuq il-vantaġġ selettiv minħabba l-għażla inadegwata tal-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE (raġunament sussidjarju)

41 Sussidjarjament, fil-premessi 325 sa 360 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni qieset li, anki kieku l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi kellhom raġun li jaċċettaw l-ipoteżi li tgħid li l-liċenzji ta' PI ta' Apple miżmuma minn ASI u minn AOE kellhom jiġu attribwiti barra mill-Irlanda,

madankollu metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti approvati mid-deċiżjonijiet tat-taxxa kkontestati kienu rriżultaw fi profitti taxxabbli annwali għal ASI u għal AOE fl-Irlanda li jitbiegħed minn approssimazzjoni affidabbli ta' eżitu bbażat fuq is-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament. Fil-fatt, skont il-Kummissjoni, dawn il-metodi kienu bbażati fuq għażliet metodoloġiċi mhux xierqa, liema ħaġa kienet wasslet għal tnaqqis fl-ammont tat-taxxa li kellhom iħallsu ASI u AOE meta mqabbla mal-kumpanniji mhux integrati li l-profitti taxxabbli tagħhom skont dawn ir-regoli kienu ddeterminati mill-prezzijiet innegozjati fis-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament. Għaldaqstant, skont il-Kummissjoni, id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, minħabba l-approvazzjoni ta' dawn il-metodi, kienu taw vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

e) Fuq il-vantaġġ selettiv minħabba d-deroga mill-kuntest ta' referenza, anki jekk jitqies li dan huwa kkostitwit biss mill-Artikolu 25 tat-TCA 97, mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, li ma humiex konformi mal-prinċipju ta' distakkament (raġunament alternattiv)

42 Bħala raġunament alternattiv, fil-premessi 369 sa 403 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li, anki kieku kellu jitqies li l-kuntest ta' referenza kien ikkostitwit biss mill-Artikolu 25 tat-TCA 97, id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu taw vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE, fil-forma ta' tnaqqis tal-bażi taxxabbli tagħhom fl-Irlanda. Minn naħa, il-Kummissjoni sostniet li l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 fl-Irlanda kienet ibbażata fuq il-prinċipju ta' distakkament. Issa, f'dan il-każ, il-Kummissjoni wriet li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati tbiegħdu minn approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq skont il-prinċipju ta' distakkament, u dan kiseb vantaġġ ekonomiku lil ASI u lil AOE. Min-naħa l-oħra u fi kwalunkwe każ, il-Kummissjoni sostniet li, anki kieku kellu jitqies li l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 ma kinitx ibbażata fuq il-prinċipju ta' distakkament, kellu jiġi konkluż li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu ġew adottati mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi b'mod diskrezzjonali, fin-nuqqas ta' kriterji oġġettivi marbuta mas-sistema tat-taxxa Irlandiża, u li, minħabba f'hekk, kienu jagħtu vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE.

f) Konklużjoni dwar il-vantaġġ selettiv

43 Il-Kummissjoni kkonkludiet li deċiżjonijiet tat-taxxa kkontestati kienu jwasslu għal tnaqqis fit-taxxa li normalment kellhom jiġġarrbu minn ASI u minn AOE fil-kuntest tal-attivitajiet kurrenti tagħhom u li, għalhekk, dawn kellhom jitqiesu li taw għajnuna operatorja lil dawn iż-żewġ kumpanniji. Madankollu, hija sostniet li, sa fejn ASI u AOE kienu jiffurmaw parti mill-grupp Apple, li għandha natura multinazzjonali, u sa fejn dan kellu jitqies bħala unità ekonomika waħda, fis-sens tal-ġurisprudenza, l-imsemmi grupp kollu kemm hu kien ibbenefika mill-għajnuna mill-Istat mogħtija mill-Irlanda permezz tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati (Taqsima 8.3 tad-deċiżjoni kkontestata).

2. Fuq l-inkompatibbiltà, l-illegalità u l-irkupru tal-għajnuna

44 Il-Kummissjoni rrilevat li dawn il-miżuri ta' għajnuna kienu inkompatibbli mas-suq intern skont l-Artikolu 107(3)(c) TFUE u li, peress li ma ġewx innotifikati minn qabel, huma kienu jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat illegali implimentata bi ksur tal-Artikolu 108(3) TFUE (Taqsimiet 8.5 u 9 tad-deċiżjoni kkontestata).

45 Finalment (Taqsima 11 tad-deċiżjoni kkontestata), il-Kummissjoni indikat li l-Irlanda kellha tirkupra l-għajnuna mogħtija mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati għall-perijodu mit-12 ta' Ġunju 2003 sas-27 ta' Settembru 2014. Din ippreċiżat li l-ammont li kellu jiġi rkuprat kellu jiġi kkalkolat abbażi ta' paragun bejn it-taxxa effettivament imħallsa u dik li kien ikollha titħallas kieku, fin-nuqqas ta' deċiżjonijiet dwar it-taxxa, kienet ġiet applikata s-sistema komuni ta' tassazzjoni.

46 Fir-rigward tal-argumenti dwar il-ksur tad-drittijiet proċedurali tal-Irlanda u ta' Apple Inc. matul il-proċedura amministrattiva, il-Kummissjoni indikat li, peress li l-portata tal-investigazzjoni tagħha dwar l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat baqgħet l-istess bejn id-deċiżjoni tal-ftuħ u l-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, id-drittijiet tagħhom kienu ġew irrispettati b'mod sħiħ (Taqsima 10 tad-deċiżjoni kkontestata).

3. Fuq id-dispożittiv

47 Id-dispożittiv tad-deċiżjoni kkontestata jipprovdi kif ġej:

"Artikolu 1

1. Id-deċiżjonijiet tat-taxxa maħruġin mill-Irlanda fid-29 ta' Jannar 1991 u fit-23 ta' Mejju 2007 favur Apple Sales International, li jippermettu lil din tal-aħħar tiddetermina l-obbligazzjoni ta' taxxa tagħha fl-Irlanda fuq bażi annwali, jikkostitwixxu għajnuna skont it-tifsira tal-Artikolu 107(1) tat-Trattat. Dik l-għajnuna ddaħħlet fis-seħħ mill-Irlanda b'mod illegali bi ksur tal-Artikolu 108(3) tat-Trattat u hija inkompatibbli mas-suq intern.

2. Id-deċiżjonijiet tat-taxxa maħruġin mill-Irlanda fid-29 ta' Jannar 1991 u fit-23 ta' Mejju 2007 favur Apple Operations Europe International, li jippermettu lil din tal-aħħar tiddetermina l-obbligazzjoni ta' taxxa tagħha fl-Irlanda fuq bażi annwali, jikkostitwixxu għajnuna skont it-tifsira tal-Artikolu 107(1) tat-Trattat. Dik l-għajnuna ddaħħlet fis-seħħ mill-Irlanda b'mod illegali bi ksur tal-Artikolu 108(3) tat-Trattat u hija inkompatibbli mas-suq intern.

Artikolu 2

1. L-Irlanda [għandha] tirkupra l-għajnuna msemmija fl-Artikolu 1(1) mingħand Apple Sales International.

2. L-Irlanda [għandha] tirkupra l-għajnuna msemmija fl-Artikolu 1(2) mingħand Apple Operations Europe.

3. L-ammonti li għandhom jiġu rkuprati jinkludu l-imgħaxijiet akkumulati mid-data li fiha dawn l-ammonti tqiegħdu għad-dispożizzjoni tal-benefiċjarju sad-data tal-irkupru effettiv tagħhom.

4. L-imgħax għandu jiġi kkalkolat fuq bażi komposta skont il-Kapitolu V tar-Regolament (KE) Nru 794/2004.

Artikolu 3

1. L-irkupru tal-għajnuna msemmija fl-Artikolu 1 huwa immedjat u effettiv.

2. L-Irlanda għandha tiżgura li din id-Deċiżjoni tiġi implimentata fi żmien erba' xhur wara d-data tan-notifika tagħha.

Artikolu 4

1. Fi żmien xahrejn wara n-notifika ta' din id-Deċiżjoni, l-Irlanda [għandha] tissottometti informazzjoni lill-Kummissjoni rigward il-metodu li tuża sabiex tikkalkola l-ammont eżatt tal-għajnuna.

2. L-Irlanda għandha żżomm lill-Kummissjoni informata dwar il-progress tal-miżuri nazzjonali li ttieħdu sabiex tiġi implimentata din id-Deċiżjoni sakemm tiġi rkuprata l-għajnuna msemmija fl-Artikolu 1. Fuq sempliċi talba tal-Kummissjoni, għandha tissottometti minnufih informazzjoni dwar il-miżuri diġà meħudin u dawk ippjanati sabiex tikkonforma ma' din id-Deċiżjoni.

Artikolu 5

Din id-Deċiżjoni hija indirizzata lill-Irlanda."

II. Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet

A. Fuq il-kawża T-778/16

48 Permezz ta' rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fid-9 ta' Novembru 2016, l-Irlanda ppreżentat ir-rikors fil-Kawża T-778/16.

1. Kompożizzjoni tal-kulleġġ ġudikanti u trattament prijoritarju

49 Permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Novembru 2016, il-President tas-Seba' Awla tal-Qorti Ġenerali laqa' l-proposta tal-Imħallef Relatur li l-Kawża T-778/16 tinqata' bi prijorità skont l-Artikolu 67(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali.

50 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fid-9 ta' Novembru 2016, l-Irlanda talbet li l-Kawża T-778/16 tiġi deċiża minn kulleġġ ġudikanti estiż. Fit-18 ta' Jannar 2017, il-Qorti Ġenerali, b'applikazzjoni tal-Artikolu 28(5) tar-Regoli tal-Proċedura, ħadet nota tal-fatt li l-Kawża T-778/16 kienet intbagħtet quddiem is-Seba' Awla Estiża.

51 Minħabba l-impediment ta' żewġ membri tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali, permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Frar 2017 u tal-21 ta' Mejju 2019, il-President tal-Qorti Ġenerali nnomina, rispettivament, lill-Viċi President tal-Qorti Ġenerali u lil Imħallef ieħor sabiex jikkompletaw l-Awla.

2. Interventi

52 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fl-20 ta' Marzu 2017, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu talab li jintervjeni fil-Kawża T-778/16 insostenn tat-talbiet tal-Irlanda.

53 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-30 ta' Marzu 2017, ir-Repubblika tal-Polonja talbet li tintervjeni fil-Kawża T-778/16 insostenn tat-talbiet tal-Kummissjoni.

54 Permezz ta' digriet tad-19 ta' Lulju 2017, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali laqa' t-talbiet għal intervent tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u tar-Repubblika tal-Polonja.

3. Talba għal trattament kunfidenzjali

55 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fis-26 ta' April 2017, l-Irlanda talbet it-trattament *kunfidenzjali*, fil-konfront tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u tar-Repubblika tal-Polonja, ta' parti mir-rikors tagħha kif ukoll ta' ċerti dokumenti annessi miegħu, b'mod partikolari tad-deċiżjoni u ta' parti mir-risposta kif ukoll ta' ċerti dokumenti annessi magħha.

56 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fil-31 ta' Mejju 2017, l-Irlanda talbet it-trattament *kunfidenzjali*, fil-konfront tal-pubbliku, ta' isem il-konsulenti tat-taxxa tal-grupp Apple.

57 Permezz ta' atti ppreżentati fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fis-26 u fid-29 ta' Novembru 2018, l-Irlanda rtirat parzjalment it-talbiet tagħha għal trattament *kunfidenzjali*.

58 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika tal-Polonja rċevew verżjonijiet mhux *kunfidenzjali* tad-dokumenti inkwistjoni. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma qajjem ebda oġġezzjoni kontra t-talbiet għal trattament *kunfidenzjali* magħmula fil-konfront tiegħu, filwaqt li r-Repubblika tal-Polonja kkontestat it-talbiet għal trattament *kunfidenzjali* mressqa fil-konfront tagħha.

59 Permezz ta' digriet tal-14 ta' Diċembru 2018, L-Irlanda vs Il-Kummissjoni (T-778/16, mhux ippubblikat, EU:T:2018:1019), il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali laqa' parzjalment it-talbiet għal trattament *kunfidenzjali* magħmula fir-rigward tar-Repubblika tal-Polonja u ċaħadhom għall-kumplament. Ir-Repubblika tal-Polonja rċeviet verżjonijiet mhux *kunfidenzjali* tad-dokumenti inkwistjoni skont l-imsemmi digriet.

4. It-talbiet tal-partijiet

60 L-Irlanda titlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– tannulla d-deċiżjoni kkontestata;

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż fil-Kawża T-778/16.

61 Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– tiċħad ir-rikors fil-Kawża T-778/16 bħala infondat;

– tikkundanna lill-Irlanda għall-ispejjeż fil-Kawża T-778/16.

62 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jitlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha tannulla d-deċiżjoni kkontestata, konformement mat-talbiet tal-Irlanda.

63 Ir-Repubblika tal-Polonja titlob, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali jogħġobha tiċħad ir-rikors fil-Kawża T-778/16, konformement mat-talbiet tal-Kummissjoni.

B. Fuq il-kawża T-892/16

64 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fid-19 ta' Diċembru 2016, ASI u AOE ppreżentaw rikors fil-Kawża T-892/16.

1. Kompożizzjoni tal-kulleġġ ġudikanti, trattament prijoritarju u tagħqid

65 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-8 ta' Frar 2017, ASI u AOE talbu li jingħata t-trattament prijoritarju fis-sens tal-Artikolu 67(2) tar-Regoli tal-Proċedura lill-Kawża T-892/16 u li din tingħaqad mal-Kawża T-778/16 għall-finijiet tal-fażijiet bil-miktub u orali tal-proċedura kif ukoll tad-deċiżjoni li ttemm l-istanza.

66 Permezz ta' deċiżjoni tas-6 ta' April 2017, il-President tas-Seba' Awla tal-Qorti Ġenerali laqa' t-talba li l-Kawża T-892/16 tinqata' bi prijorità skont l-Artikolu 67(2) tar-Regoli tal-Proċedura.

67 Fuq proposta tas-Seba' Awla tal-Qorti Ġenerali, il-Qorti Ġenerali ddeċidiet, fis-17 ta' Mejju 2017, b'applikazzjoni tal-Artikolu 28 tar-Regoli tal-Proċedura, li tibgħat il-kawża quddiem kulleġġ ġudikanti estiż.

68 Minħabba l-impediment ta' żewġ membri tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali, permezz ta' deċiżjonijiet tat-8 ta' Ġunju 2017 u tal-21 ta' Mejju 2019, il-President tal-Qorti Ġenerali nnomina, rispettivament, lill-Viċi President tal-Qorti Ġenerali u lil Imħallef ieħor sabiex jikkompletaw l-Awla.

2. Interventi

69 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-30 ta' Marzu 2017, IBEC Company Limited by Guarantee talbet li tintervjeni fil-Kawża T-892/16 insostenn tat-talbiet ta' ASI u ta' AOE. Skont l-Artikolu 19(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali għadda d-deċiżjoni dwar din it-talba, li kienet taqa' fil-kompetenza tiegħu, lis-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali. Permezz ta' digriet tal-15 ta' Diċembru 2017, Apple Sales International u Apple Operations Europe vs Il-Kummissjoni (T-892/16, mhux ippubblikat, EU:T:2017:926), il-Qorti Ġenerali ċaħdet it-talba għal intervent ta' IBEC Company Limited by Guarantee.

70 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fil-31 ta' Marzu 2017, l-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA talbet li tintervjeni fil-Kawża T-892/16 insostenn tat-talbiet tal-Kummissjoni. Permezz ta' digriet tad-19 ta' Lulju 2017, il-President tas-Seba'Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali laqa' t-talba għal intervent imressqa mill-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA.

71 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fil-31 ta' Marzu 2017, l-Irlanda talbet li tintervjeni fil-Kawża T-892/16 insostenn tat-talbiet ta' ASI u ta' AOE. Permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Ġunju 2017, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali laqa' t-talba għal intervent imressqa mill-Irlanda.

72 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-13 ta' April 2017, l-Istati Uniti tal-Amerika talbu li jintervjenu fil-Kawża T-892/16 insostenn tat-talbiet ta' ASI u ta' AOE. Skont l-Artikolu 19(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali għadda d-deċiżjoni dwar din it-talba, li kienet taqa' fil-kompetenza tiegħu, lis-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali. Permezz ta' digriet tal-15 ta' Diċembru 2017, Apple Sales International u

Apple Operations Europe vs Il-Kummissjoni (T-892/16, mhux ippubblikat, EU:T:2017:925), il-Qorti Ġenerali ċaħdet it-talba għal intervent tal-Istati Uniti tal-Amerika. L-Istati Uniti tal-Amerika appellaw kontra dan id-digriet. Permezz ta' digriet tas-17 ta' Mejju 2018, L-Istati Uniti tal-Amerika vs Apple Sales International *et* (C-12/18 P(I), mhux ippubblikat, EU:C:2018:330), dan l-appell ġie miċħud.

3. Talbiet għal trattament kunfidenzjali

73 Matul il-proċedura, ASI u AOE talbu t-trattament *kunfidenzjali* ta' ċerti atti proċedurali fir-rigward tal-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fl-1 ta' Ottubru 2018, dawn irtiraw din it-talba.

4. It-talbiet tal-partijiet

74 ASI u AOE jitolbu li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– tannulla d-deċiżjoni kkontestata;

– sussidjarjament, tannulla parzjalment is-sentenza appellata;

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

75 Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– tiċħad ir-rikors;

– tikkundanna lil ASI u lil AOE għall-ispejjeż.

76 L-Irlanda titlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha tannulla d-deċiżjoni kkontestata konformement mat-talbiet ta' ASI u ta' AOE.

77 L-Awtorità ta' Sorveljanza EFTA titlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– tiċħad ir-rikors fil-Kawża T-892/16 bħala infondat;

– tikkundanna lil ASI u lil AOE għall-ispejjeż fil-Kawża T-892/16.

C. Fuq it-tagħqid tal-kawżi u fuq il-fażi orali tal-proċedura

78 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-8 ta' Frar 2017, ASI u AOE talbu li l-Kawżi T-778/16 u T-892/16 jingħaqdu.

79 Permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Ġunju 2017, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali ddeċieda li ma jgħaqqadx, f'dan l-istadju tal-proċedura, il-Kawżi T-778/16 u T-892/16.

80 Permezz ta' deċiżjoni tal-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali tad-9 ta' Lulju 2019, il-Kawżi T-778/16 u T-892/16 ġew magħquda għall-finijiet tal-fażi orali tal-proċedura, konformement mal-Artikolu 68(1) tar-Regoli tal-Proċedura.

81 Fuq proposta tal-Imħallef Relatur, il-Qorti Ġenerali ddeċidiet li tiftaħ il-fażi orali tal-proċedura u, fil-kuntest tal-miżuri ta' organizzazzjoni tal-proċedura previsti fl-Artikolu 89 tar-Regoli tal-Proċedura, talbet lill-partijiet iwieġbu mistoqsijiet bil-miktub. Il-partijiet irrispondew għal din il-miżura ta' organizzazzjoni tal-proċedura fit-terminu stabbilit.

82 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-23 ta' Awwissu 2019, il-Kummissjoni talbet it-trattament *kunfidenzjali*, fir-rigward tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u tar-Repubblika tal-Polonja, ta' ċerta informazzjoni li tinsab fir-risposta tagħha għall-miżuri ta' organizzazzjoni tal-proċedura.

83 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika tal-Polonja rċevew verżjonijiet mhux *kunfidenzjali* tal-imsemmija risposta.

84 Is-sottomissjonijiet orali u t-tweġibiet tal-partijiet għall-mistoqsijiet magħmula mill-Qorti Ġenerali nstemgħu waqt is-seduta tas-17 u tat-18 ta' Settembru 2019. Waqt is-seduta, ASI u AOE kif ukoll il-Kummissjoni fformulaw ċerti osservazzjonijiet fuq ir-rapport tas-seduta, u l-Qorti Ġenerali ħadet nota ta' dan fil-proċess verbal tas-seduta.

85 Barra minn hekk, il-partijiet instemgħu fis-seduta dwar tgħaqqid eventwali tal-Kawżi T-778/16 u T-892/16 għall-finijiet tad-deċiżjoni li ttemm l-istanza, u l-Qorti Ġenerali ħadet nota ta' dan fil-proċess verbal tas-seduta.

III. Id-dritt

A. Fuq l-għaqda tal-Kawżi T-778/16 u T-892/16 għall-finijiet tad-deċiżjoni li ttemm l-istanza

86 Skont l-Artikolu 19(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali għadda d-deċiżjoni dwar it-tgħaqqid tal-Kawżi T-778/16 u T-892/16 għall-finijiet tad-deċiżjoni li ttemm l-istanza, li kienet taqa' fil-kompetenza tiegħu, lis-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali.

87 Wara li nstemgħu l-partijiet fis-seduta dwar tgħaqqid eventwali, hemm lok li, għall-finijiet tad-deċiżjoni li ttemm l-istanza, il-Kawżi T-778/16 u T-892/16 jingħaqdu minħabba konnessjoni.

B. Fuq il-motivi invokati u fuq l-istruttura tal-eżami ta' dawn ir-rikorsi

88 Permezz tar-rikors tagħhom, l-Irlanda, fil-Kawża T-778/16, kif ukoll ASI u AOE, fil-Kawża T-892/16, jitolbu l-annullament tad-deċiżjoni kkontestata sa fejn din tikkonstata li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE u ordnat l-irkupru tas-somom li ma ngħabrux mill-Irlanda mingħandhom, abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji.

89 Insostenn tar-rikorsi tagħhom, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jqajmu, rispettivament, disa' u erbatax-il motiv, li jikkoinċidu għall-parti l-kbira.

90 Fl-ewwel lok, dawn il-motivi huma essenzjalment intiżi sabiex jikkontestaw ir-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni, b'mod partikolari minħabba l-iżbalji dwar l-evalwazzjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv (l-ewwel sat-tielet motivi fil-Kawża T-778/16 u l-ewwel sas-sitt motivi fil-Kawża T-892/16) u l-evalwazzjoni dwar il-kunċett ta' intervent tal-Istat (parzjalment it-tieni motiv fil-Kawża T-778/16).

91 B'mod iktar partikolari, fil-kuntest tal-kontestazzjoni tar-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni, l-ewwel nett, huwa lmentat li din wettqet eżami konġunt tal-kunċetti ta' vantaġġ u ta' selettività (parzjalment it-tieni motiv fil-Kawża T-778/16). It-tieni nett, il-Kummissjoni hija kkritikata li identifikat b'mod żbaljat il-kuntest ta' referenza, b'mod partikolari abbażi ta' evalwazzjonijiet żbaljati tad-dritt Irlandiż (parzjalment l-ewwel u t-tieni motivi fil-Kawża T-778/16 u l-ewwel motiv fil-Kawża T-892/16), tal-applikazzjoni żbaljata tal-prinċipju ta' distakkament (parzjalment l-ewwel motiv u t-tielet motiv fil-Kawża T-778/16 u parzjalment l-ewwel motiv u t-tieni motiv fil-Kawża T-892/16), tal-applikazzjoni mhux xierqa tal-prinċipji tal-OECD (parzjalment it-tieni motiv fil-Kawża T-778/16 u l-ħames motiv fil-Kawża T-892/16). It-tielet nett, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple (parzjalment l-ewwel motiv fil-Kawża T-778/16 u t-tielet sal-ħames motivi fil-Kawża T-892/16). Ir-raba' nett, huma jikkontestaw l-evalwazzjonijiet dwar in-natura selettiva tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati (parzjalment it-tieni motiv fil-Kawża T-778/16 u s-sitt motiv fil-Kawża T-892/16).

92 Fit-tieni lok, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha (ir-raba' motiv fil-Kawża T-778/16 u t-tmien motiv fil-Kawża T-892/16).

93 Fit-tielet lok, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament alternattiv tagħha (il-ħames motiv fil-Kawża T-778/16 u d-disa' motiv fil-Kawża T-892/16).

94 Fir-raba' lok, ASI u AOE jikkontestaw l-irkupru tal-għajnuna ordnata fid-deċiżjoni kkontestata, minħabba l-impossibbiltà li jiġi kkalkolat l-ammont li għandu jiġi rkuprat abbażi tar-raġunamenti sussidjarji u alternattivi tal-Kummissjoni (l-għaxar motiv fil-Kawża T-892/16).

95 Fil-ħames lok, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li l-eżami tal-Kummissjoni fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva twettaq bi ksur tal-forom proċedurali sostanzjali, u b'mod partikolari tad-dritt għal smigħ (is-sitt motiv fil-Kawża T-778/16 u s-seba' u t-tnax-il motiv fil-Kawża T-892/16).

96 Fis-sitt lok, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw l-irkupru ordnat mid-deċiżjoni kkontestata, bi ksur b'mod partikolari tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi (is-seba' motiv fil-Kawża T-778/16 u l-ħdax-il motiv fil-Kawża T-892/16).

97 Fis-seba' lok, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkritikaw lill-Kummissjoni dwar l-indħil tagħha fil-kompetenzi tal-Istati Membri, billi jinvokaw, b'mod partikolari, il-prinċipju ta' awtonomija fiskali (it-tmien motiv fil-Kawża T-778/16 u l-erbatax-il motiv fil-Kawża T-892/16).

98 Fit-tmien lok, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw l-insuffiċjenza ta' motivazzjoni tad-deċiżjoni kkontestata (id-disa' motiv fil-Kawża T-778/16 u t-tlettax-il motiv fil-Kawża T-892/16).

99 Qabel kollox għandhom jiġu analizzati l-motivi li jikkontestaw il-kompetenza tal-Kummissjoni sabiex tadotta d-deċiżjoni kkontestata, qabel ma jiġu indirizzati l-motivi l-oħra fl-ordni li dawn ġew miġbura fiha fil-qosor fil-punti 90 sa 96 u 98 iktar 'il fuq.

100 Preliminarjament u għall-finijiet tal-eżami tal-legalità tad-deċiżjoni kkontestata li ssegwi, għandu jitfakkar li, fil-kuntest tal-istħarriġ tal-għajnuna mill-Istat, sabiex teżamina jekk id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kkostitwixxewx tali għajnuna, hija l-Kummissjoni li kellha turi li kienu ssodisfatti l-kundizzjonijiet għall-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Fil-fatt, għalkemm il-Kummissjoni tista' tikklassifika miżura fiskali bħala għajnuna mill-Istat (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs Il-Kummissjoni, 173/73, EU:C:1974:71, punt 28, u tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416, punt 81), dan huwa biss fil-każ li jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet meħtieġa għal tali klassifikazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416, punt 84).

101 Għalhekk, bħala prinċipju, huwa l-kompitu tal-Kummissjoni li tipproduċi, fid-deċiżjoni kkontestata, il-prova tal-eżistenza ta' tali għajnuna (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies vs Il-Kummissjoni, T-68/03, EU:T:2007:253, punt 34, u tal-25 ta' Ġunju 2015, SACE u Sace BT vs Il-Kummissjoni, T-305/13, EU:T:2015:435, punt 95). Għaldaqstant, kienet il-Kummissjoni li kellha turi b'mod partikolari l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv minħabba l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

102 Għaldaqstant, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandhom jiġu analizzati l-motivi invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE intiżi sabiex jikkontestaw il-legalità tad-deċiżjoni kkontestata.

C. Fuq il-motivi bbażati fuq il-qbiż, mill-Kummissjoni, tal-kompetenzi tagħha u tal-indħil tagħha fil-kompetenzi tal-Istati Membri, b'mod partikolari bi ksur tal-prinċipju ta' awtonomija fiskali (it-tmien motiv fil-Kawża T-778/16 u l-erbatax-il motiv fil-Kawża T-892/16)

103 Essenzjalment, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li d-deċiżjoni kkontestata tikkostitwixxi ksur tal-prinċipji kostituzzjonali fundamentali tal-ordinament ġuridiku tal-Unjoni li jirregolaw it-tqassim tal-kompetenzi bejn l-Unjoni u l-Istati Membri, kif previsti b'mod partikolari fl-Artikoli 4 u 5 TUE, u tal-prinċipju ta' awtonomija fiskali tal-Istati Membri li jirriżulta minnhom. Fil-fatt, fl-istat attwali tad-dritt tal-Unjoni, il-qasam tat-tassazzjoni diretta jaqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri.

104 Il-Kummissjoni tikkontesta dawn l-argumenti. Essenzjalment hija tfakkar li, għalkemm l-Istati Membri jgawdu minn sovranità fiskali, kull miżura fiskali adottata minn Stat Membru għandha tosserva r-regoli tal-Unjoni dwar l-għajnuna mill-Istat. B'hekk, l-Istati Membri ma jistgħux, permezz ta' miżuri fiskali, jiddiskriminaw bejn operaturi ekonomiċi li jinsabu f'sitwazzjoni analoga, mingħajr ma jagħtu lok għal għajnuna mill-Istat li toħloq distorsjonijiet tas-suq. Issa, id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati ppermettew lil ASI u lil AOE li jnaqqsu l-profitti taxxabbli tagħhom meta mqabbla mal-profitti taxxabbli ta' kumpanniji taxxabbli oħra li jaqgħu taħt is-sistema ġenerali ta' taxxa fuq il-kumpanniji Irlandiża, liema ħaġa tagħti lok għal għajnuna mill-Istat illegali u inkompatibbli.

105 Skont ġurisprudenza stabbilita, minkejja li t-tassazzjoni diretta taqa', fl-istat attwali tal-iżvilupp tad-dritt tal-Unjoni, taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar għandhom xorta jeżerċitaw din il-kompetenza b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għalhekk, l-interventi tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, minkejja li dawn jirrigwardaw kwistjonijiet li ma humiex is-suġġett ta' armonizzazzjoni fl-Unjoni, ma humiex esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni dwar l-istħarriġ tal-għajnuna mill-Istat.

106 Minn dan jirriżulta li l-Kummissjoni tista' tikklassifika miżura fiskali bħala għajnuna mill-Istat sakemm ikunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet meħtieġa għal tali klassifikazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs Il-Kummissjoni, 173/73, EU:C:1974:71, punt 28, u tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416, punti 81 u 84). Fil-fatt, l-Istati Membri għandhom jeżerċitaw il-kompetenza tagħhom fil-qasam fiskali konformement mad-dritt tal-Unjoni (sentenza tat-3 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-487/08, EU:C:2010:310, punt 37). Konsegwentement, huma għandhom jastjenu milli jieħdu, f'dan il-kuntest, kwalunkwe miżura li tista' tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq intern.

107 Madankollu, fir-rigward tal-kundizzjoni li skontha l-miżura inkwistjoni għandha tagħti vantaġġ ekonomiku, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, għandhom jitqiesu bħala għajnuna mill-Istat l-interventi li, taħt kwalunkwe forma, jistgħu jiffavorixxu direttament jew indirettament lil impriżi, jew li għandhom jitqiesu bħala vantaġġ ekonomiku li l-impriża benefiċjarja ma kinitx tikseb taħt kundizzjonijiet normali tas-suq (ara s-sentenza tat-2 ta' Settembru 2010, Il-Kummissjoni vs Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata; is-sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21).

108 B'mod iktar preċiż, miżura li permezz tagħha l-awtoritajiet pubbliċi jagħtu lil ċerti impriżi trattament fiskali vantaġġuż li, għalkemm ma jinvolvix trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, iqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli minn dik ta' persuni taxxabbli oħra tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (sentenza tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14; ara wkoll, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

109 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li, peress li l-Kummissjoni hija kompetenti sabiex tiżgura l-osservanza tal-Artikolu 107 TFUE, hija ma tistax tiġi kkritikata li marret lil hinn mill-kompetenzi tagħha meta eżaminat jekk, bl-adozzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kinux taw lil ASI u lil AOE trattament fiskali vantaġġuż, billi ppermettitilhom li jnaqqsu l-profitti taxxabbli tagħhom meta mqabbla mal-profitti taxxabbli ta' kumpanniji taxxabbli oħra li jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli.

110 Fil-każ ta' miżuri fiskali, l-eżistenza nnifisha ta' vantaġġ tista' tiġi stabbilita biss billi tiġi mqabbla ma' tassazzjoni msejħa "normali" (sentenza tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56). Għaldaqstant, tali miżura tagħti vantaġġ ekonomiku lill-benefiċjarju tagħha peress li din tnaqqas l-oneri li normalment jaqgħu fuq il-finanzi ta' impriża u li, b'dan il-mod, mingħajr ma tkun sussidju fis-sens strett tal-kelma, hija tal-istess natura u għandha effetti identiċi (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22).

111 Konsegwentement, sabiex jiġi ddeterminat jekk jeżistix vantaġġ fiskali, is-sitwazzjoni tal-benefiċjarju li tirriżulta mill-applikazzjoni tal-miżura inkwistjoni għandha titqabbel mas-sitwazzjoni tiegħu fl-assenza tal-miżura inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Cellnex Telecom u Telecom Castilla-La Mancha vs Il-Kummissjoni, C-91/17 P u C-92/17 P, mhux ippubblikata, EU:C:2018:284, punt 114) u bl-applikazzjoni tar-regoli normali ta' tassazzjoni.

112 L-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkritikaw lill-Kummissjoni talli marret lil hinn mill-kompetenzi tagħha sa fejn hija bbażat ruħha fuq interpretazzjoni unilaterali u żbaljata tad-dritt fiskali Irlandiż, b'mod partikolari tal-Artikolu 25 tat-TCA 97. Barra minn hekk, hija imponiet regoli proċedurali ta' evalwazzjoni tat-taxxa nazzjonali li ma jeżistux fid-dritt Irlandiż. Barra minn hekk, il-Kummissjoni marret lil hinn mill-kompetenzi tagħha billi ġġustifikat l-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata bil-konstatazzjoni li tgħid li ASI u AOE huma persuni mingħajr stat fiskali.

113 F'dan ir-rigward, l-ewwel nett, għandu jiġi rrilevat li, skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, il-kumpanniji mhux residenti li jeżerċitaw l-attività kummerċjali tagħhom fl-Irlanda permezz ta' fergħa huma intaxxati, f'dak li jirrigwarda d-dħul kummerċjali tagħhom, biss fuq il-profitti miksuba minn attivitajiet kummerċjali direttament jew indirettament imputabbli lil din il-fergħa Irlandiża. Għandu jiġi rrilevat ukoll li, skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, huwa neċessarju li jiġi ddeterminat id-dħul kummerċjali effettivament iġġenerati direttament jew indirettament permezz tal-fergħa Irlandiża u li ebda metodu speċifiku ma huwa previst minn din id-dispożizzjoni li jippermetti li jiġi ddeterminat liema huma l-profitti imputabbli lill-fergħat Irlandiżi ta' kumpanniji mhux residenti.

114 Issa, mill-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Irlanda kif ukoll mit-trattazzjoni tal-partijiet waqt is-seduta jirriżulta li, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-kuntest fattwali u s-sitwazzjoni tal-fergħa fl-Irlanda, b'mod partikolari l-funzjonijiet eżerċitati, l-assi użati u r-riskji assunti mill-fergħa.

115 F'dawn iċ-ċirkustanzi u kif jirriżulta mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 111 iktar 'il fuq, sabiex jiġi ddeterminat jekk kienx jeżisti vantaġġ f'dan il-każ, il-Kummissjoni kellha tkun tista' tanalizza t-trattament fiskali ta' ASI u ta' AOE, li jirriżulta mill-applikazzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, bit-trattament fiskali li kien jingħata lil dawn iż-żewġ kumpanniji skont ir-regoli normali ta' tassazzjoni applikabbli fl-Irlanda fl-assenza tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa inkwistjoni.

116 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma tistax tiġi kkritikata talli applikat b'mod unilaterali r-regoli fiskali sostantivi u armonizzazzjoni fiskali *de facto*, meta hija analizzat jekk il-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE, ikkalkolati skont id-dikjarazzjonijiet fiskali kkontestati, kinux jikkorrispondu mal-profitti miksuba mill-fergħat Irlandiżi tagħhom, fid-dawl tal-funzjonijiet eżerċitati, tal-assi użati u tar-riskji assunti mill-imsemmija fergħat, li kienu taxxabbli skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97.

117 It-tieni nett, f'dak li jirrigwarda l-argumenti li jgħidu li l-Kummissjoni imponiet regoli proċedurali ta' evalwazzjoni tat-taxxa nazzjonali, u b'hekk kitbet mill-ġdid id-dritt fiskali Irlandiż, l-Irlanda tikkontesta l-ilmenti mqajma mill-Kummissjoni kontra d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, minħabba l-fatt li dawn ma kinux ibbażati fuq rapporti ta' attribuzzjoni tal-profitti (premessi 262 u 363 tad-deċiżjoni kkontestata), li ma kinux ġew regolarment riveduti (premessa 368 tad-deċiżjoni kkontestata) u li, qabel ma ġew adottati l-imsemmija deċiżjonijiet dwar it-taxxa,

l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi ma kinux investigaw kumpanniji oħra fi ħdan il-grupp Apple, indipendentement mill-post fejn kienu attivi dawn il-kumpanniji (premessa 274 tad-deċiżjoni kkontestata).

118 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li mid-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li l-Kummissjoni kkonkludiet li kien jeżisti vantaġġ selettiv, prinċipalment, minħabba n-nuqqas ta' attribuzzjoni tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE (premessi 265 sa 321 tad-deċiżjoni kkontestata), sussidjarjament, minħabba l-għażla inadegwata tal-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti lill-imsemmija fergħat Irlandiżi (premessi 325 sa 360 tad-deċiżjoni kkontestata) u, alternattivament, minħabba l-fatt li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati dderogaw mill-Artikolu 25 tat-TCA 97, u dan b'mod diskrezzjonali (premessi 369 sa 403 tad-deċiżjoni kkontestata).

119 Għaldaqstant, ma jistax jiġi kkunsidrat li l-Kummissjoni bbażat ruħha fuq kritika ta' natura proċedurali, miġbura fil-qosor fil-punt 117 iktar 'il fuq, sabiex tikkonkludi li jeżisti vantaġġ selettiv f'dan il-każ. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-ilmenti invokati mill-Irlanda għandhom jiġu miċħuda bħala ineffettivi.

120 It-tielet nett, fir-rigward tal-konstatazzjoni li tgħid li ASI u AOE huma persuni mingħajr stat fiskali, għandu jiġi rrilevat li, ċertament, b'mod partikolari fil-premessi 52, 276, 277 u 281 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni effettivament enfasizzat il-fatt li hija kienet tikkunsidra lil ASI u lil AOE bħala persuni mingħajr stat fiskali, fil-kuntest tar-raġunament tagħha li wassal għall-konklużjoni li ASI u AOE kienu jeżistu biss fuq karta barra mill-Irlanda.

121 Madankollu, il-fatt li fid-deċiżjoni kkontestata l-Kummissjoni enfasizzat li ASI u AOE kienu persuni mingħajr stat fiskali ma jfissirx li hija bbażat il-konklużjoni tagħha fuq l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv fuq din il-konstatazzjoni.

122 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għall-istess raġunijiet bħal dawk esposti fil-punt 119 iktar 'il fuq, għandhom jiġu miċħuda bħala ineffettivi l-ilmenti invokati mill-Irlanda u mill-ASI u minn AOE dwar il-qbiż tal-kompetenzi tal-Kummissjoni minħabba l-fatt li hija qieset lil ASI u lil AOE bħala persuni mingħajr stat fiskali.

123 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, it-tmien motiv fil-Kawża T-778/16 u l-erbatax-il motiv fil-Kawża T-892/16, ibbażati fuq il-fatt li l-Kummissjoni eċċediet il-kompetenzi tagħha u indaħlet fil-kompetenzi tal-Istati Membri, għandhom jiġu miċħuda.

124 Sa fejn il-Kummissjoni kienet kompetenti, fil-kuntest tal-istħarriġ tal-għajnuna mill-Istat, sabiex teżamina jekk id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kinux ikkostitwixxew tali għajnuna, għandhom għalhekk, sussegwentement, jiġu analizzati l-motivi invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE intiżi sabiex jikkontestaw il-fondatezza ta' kull linja ta' raġunament esposta mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata sabiex turi l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv f'dan il-każ.

D. Fuq il-motivi bbażati fuq żbalji mwettqa fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni

125 Bħala tfakkira, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni sostniet, essenzjalment, li, sa fejn l-uffiċċji rreġistrati ta' ASI u ta' AOE ma setgħux jikkontrollaw u lanqas jiġġestixxu l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple, dawn l-uffiċċji rreġistrati ma kellhomx jingħataw, f'kuntest ta' distakkament, il-profitti miksuba mill-użu ta' dawn il-liċenzji. Għaldaqstant, dawn

il-profitti kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat ta' ASI u ta' AOE, l-uniċi li setgħu effettivament jeżerċitaw funzjonijiet relatati mal-PI tal-grupp Apple u li kienu essenzjali għall-attività kummerċjali ta' ASI u ta' AOE.

126 Barra minn hekk, bi tweġiba għall-mistoqsijiet bil-miktub tal-Qorti Ġenerali, il-Kummissjoni ppreċiżat li, permezz tal-espressjoni "profitt derivat mill-użu tal-liċenzji tal-IP ta' Apple", li tinsab b'mod partikolari fil-premessa 304 tad-deċiżjoni kkontestata, kellhom jinftiehmu l-profitti li jirriżultaw mill-fatt li l-proprjetà ekonomika tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple tiġi attribwita lill-fergħat Irlandiżi. Dawn il-profitti li jirriżultaw mill-użu tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple jikkorrispondu, skont il-Kummissjoni, għall-profitti miksuba mill-bejgħ kollu ta' ASI u ta' AOE.

127 L-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw ir-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni, billi jilmentaw, essenzjalment, li din ikkonkludiet b'mod żbaljat li kien jeżisti vantaġġ selettiv.

128 Qabel kollox, l-Irlanda tikkritika l-metodu segwit mill-Kummissjoni fl-analiżi tagħha magħmula fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, peress li hija ma analizzatx separatament il-kriterji tal-vantaġġ u tas-selettività.

129 Sussegwentement, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw il-konklużjonijiet tal-analiżi fi ħdan ir-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni. Minn naħa, dawn jaqgħu taħt żbalji relatati mal-evalwazzjonijiet dwar il-kuntest ta' referenza u dwar it-tassazzjoni normali skont id-dritt fiskali Irlandiż, minħabba l-applikazzjoni żbaljata mill-Kummissjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, tal-applikazzjoni tagħha tal-prinċipju ta' distakkament u tal-analiżi tagħha fid-dawl tar-Rapport tal-2010 dwar l-attribuzzjoni tal-profitti lill-istabbilimenti permanenti, approvat mill-Kunsill tal-OECD fit-22 ta' Lulju 2010 (iktar 'il quddiem l-"approċċ awtorizzat tal-OECD"). Min-naħa l-oħra, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw l-evalwazzjonijiet fattwali tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple.

130 Finalment, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw il-konklużjonijiet tal-Kummissjoni dwar in-natura selettiva tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, sa fejn, minn naħa, tali selettività ma tistax tiġi preżunta f'dan il-każ u, min-naħa l-oħra, ma kienx hemm trattament derogatorju jew selettiv fir-rigward ta' ASI u ta' AOE, meta mqabbla ma' impriżi oħra li jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli. L-Irlanda ssostni li, fi kwalunkwe każ, anki jekk jitqies bħala stabbilit, tali trattament kien iġġustifikat min-natura u mill-istruttura tas-sistema fiskali Irlandiża.

131 Il-Kummissjoni tikkontesta l-argumenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE.

132 Sussegwentement, għandhom jiġu analizzati l-motivi intiżi sabiex jikkontestaw ir-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni skont l-ordni tal-ilmenti miġbura fil-punti 128 sa 130 iktar 'il fuq.

1. Fuq l-eżami konġunt tal-kriterji tal-vantaġġ u tas-selettività (parzjalment it-tieni motiv fil-Kawża T-778/16)

133 L-Irlanda ssostni li l-Kummissjoni injorat il-prinċipji stabbiliti fil-ġurisprudenza billi fixklet il-kriterji tal-vantaġġ u tas-selettività u tikkritikaha talli ma eżaminatx dawn iż-żewġ kunċetti separatament.

134 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li s-selettività u l-vantaġġ jikkostitwixxu żewġ kriterji distinti. Fil-fatt, fir-rigward tal-vantaġġ, il-Kummissjoni għandha turi li l-miżura ttejjeb is-sitwazzjoni finanzjarja tal-benefiċjarju (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs

Il-Kummissjoni, 173/73, EU:C:1974:71, punt 33). Fir-rigward tas-selettività, il-Kummissjoni għandha turi li l-vantaġġ ma jibbenefikax lil impriżi oħra f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli għal dik tal-benefiċjarju fid-dawl tal-għan tal-qafas ta' referenza (sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

135 Madankollu, ma jistax jiġi eskluż li dawn il-kriterji jistgħu jiġu eżaminati flimkien, peress li mill-eżami mwettaq mill-Kummissjoni jirriżulta, minn naħa, li l-miżura inkwistjoni tagħti vantaġġ ekonomiku lill-benefiċjarju tagħha u, min-naħa l-oħra, li dan il-vantaġġ ma jibbenefikax lil impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli.

136 Barra minn hekk, fir-rigward b'mod iktar speċifiku ta' miżuri fiskali, kif issostni ġustament il-Kummissjoni, l-eżami tal-vantaġġ u dak tas-selettività jikkoinċidu, sa fejn dawn iż-żewġ kriterji jimplikaw li jintwera li l-miżura fiskali kkontestata twassal għal tnaqqis fl-ammont tat-taxxa li normalment kien dovut mill-benefiċjarju tal-miżura skont is-sistema tat-taxxa ordinarja u, għaldaqstant, applikabbli għall-persuni taxxabbli l-oħra li jinsabu fl-istess sitwazzjoni. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li dawn iż-żewġ kriterji jistgħu jiġu eżaminati flimkien, bħala "tielet kundizzjoni" prevista mill-Artikolu 107(1) TFUE, dwar l-eżistenza ta' "vantaġġ selettiv" (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Ġunju 2016, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punt 32).

137 Mid-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li l-Kummissjoni eżaminat, fil-kuntest tal-analiżi tagħha dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv (Taqsima 8.2 tad-deċiżjoni kkontestata), sa fejn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu wasslu għal tnaqqis tal-ammont dovut minn ASI u minn AOE abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda, u dan sabiex turi li dawn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kienu taw vantaġġ ekonomiku lil dawn il-kumpanniji. Barra minn hekk, il-Kummissjoni ddefinixxiet il-kuntest ta' referenza bħala li huwa kkostitwit mis-sistema ta' dritt komuni tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda (Taqsima 8.2.1.1 tad-deċiżjoni kkontestata). Barra minn hekk, fil-kuntest tar-raġunamenti prinċipali, b'mod sussidjarju u b'mod alternattiv (Taqsimiet 8.2.2.2 sa 8.2.3.2 tad-deċiżjoni kkontestata), il-Kummissjoni eżaminat jekk id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, billi naqqsu l-profitti taxxabbli annwali ta' dawn l-impriżi, kinux idderogaw minn dan il-kuntest ta' referenza, u dan sabiex tiġi stabbilita n-natura selettiva tagħhom.

138 Peress li l-Kummissjoni effettivament eżaminat kemm il-kriterju tal-vantaġġ kif ukoll dak tas-selettività, ftit jimporta li dan l-eżami kien jirrigwarda ż-żewġ kriterji fl-istess ħin. Għalhekk ma jistax jitqies li l-Kummissjoni wettqet żball ta' liġi minħabba s-sempliċi fatt li eżaminathom flimkien.

139 Għaldaqstant, l-ilment invokat mill-Irlanda u bbażat fuq tali eżami konġunt tal-kriterji tal-vantaġġ u tas-selettività għandu jiġi miċħud bħala infondat.

2. Fuq l-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza u l-evalwazzjonijiet dwar it-tassazzjoni normali skont id-dritt Irlandiż (parzjalment l-ewwel u t-tieni motivi fil-Kawża T-778/16 u l-ewwel, it-tieni u l-ħames motivi fil-Kawża T-892/16)

a) Fuq il-kuntest ta' referenza

140 Fil-premessi 227 sa 243 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni esponiet li l-kuntest ta' referenza rilevanti fil-kuntest tal-analiżi tagħha tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv kien ikkostitwit mis-sistema tad-dritt komuni ta' tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji, prevista mis-sistema tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda, li l-għan intrinsiku tagħha kien li jiġu intaxxati l-profitti tal-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa f'dan l-Istat Membru.

141 Il-Kummissjoni kkunsidrat li dan il-kuntest ta' referenza kien jinkludi kemm il-kumpanniji mhux integrati kif ukoll il-kumpanniji integrati, sa fejn it-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda ma kinitx tagħmel distinzjoni bejn dawn il-kumpanniji.

142 Barra minn hekk, il-Kummissjoni kkunsidrat li, anki jekk il-kumpanniji residenti u mhux residenti kienu intaxxati fuq sorsi differenti ta' dħul, fid-dawl tal-għan intrinsiku ta' din is-sistema, jiġifieri t-tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa fl-Irlanda, iż-żewġ tipi ta' kumpanniji kienu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli. Għaldaqstant, din is-sistema integrat l-Artikolu 25 tat-TCA 97, li għalhekk ma setax jitqies bħala li jikkostitwixxi waħdu qafas ta' referenza distint.

143 L-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw din id-definizzjoni tal-qafas ta' referenza u jsostnu, essenzjalment, li l-kuntest ta' referenza rilevanti f'dan il-każ huwa kkostitwit mill-Artikolu 25 tat-TCA 97, dispożizzjoni ta' tassazzjoni distinta, applikabbli speċifikament għall-kumpanniji mhux residenti, li ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli għal dik tal-kumpanniji residenti. Barra minn hekk, skont l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, in-natura integrata jew mhux integrata tal-impriżi ma hijiex il-kwistjoni problematika f'dan il-każ, li hija pjuttost dik tat-tassazzjoni tal-kumpanniji mhux residenti.

144 Għandu jiġi rrilevat li d-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza hija rilevanti, fil-kuntest tal-analiżi tal-miżuri fiskali mill-perspettiva tal-Artikolu 107(1) TFUE, kemm għall-finijiet tal-eżami tal-kriterju tal-vantaġġ kif ukoll ta' dak tas-selettività.

145 Fil-fatt, hekk kif ġie rrilevat fil-punt 110 iktar 'il fuq, fil-każ ta' miżuri fiskali, l-eżistenza nfisha ta' vantaġġ tista' tiġi stabbilita biss billi tiġi mqabbla ma' tassazzjoni msejħa "normali". Għalhekk, hija preċiżament it-taxxa msejħa "normali" li hija stabbilita mill-kuntest ta' referenza.

146 Barra minn hekk, il-klassifikazzjoni ta' miżura fiskali nazzjonali bħala selettiva tippreżumi, qabel kollox, l-identifikazzjoni u l-eżami minn qabel tas-sistema fiskali komuni jew normali applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat (sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

147 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat il-ġurisprudenza tagħha li tgħid li huwa biżżejjed, sabiex tiġi stabbilita s-selettività ta' miżura li tidderoga minn sistema fiskali komuni, li jintwera li din hija ta' benefiċċju għal ċerti operaturi u mhux lil oħrajn, filwaqt li dawn l-operaturi kollha jinsabu f'sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli fir-rigward tal-għan imfittex mis-sistema fiskali komuni (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 76).

148 B'hekk, minkejja li sabiex tiġi stabbilita s-selettività ta' miżura fiskali ma huwiex dejjem neċessarju li din tkun ta' natura derogatorja meta mqabbla mas-sistema fiskali komuni, il-fatt li din tkun ta' tali natura huwa tabilħaqq rilevanti għal dawn l-għanijiet meta minn dan ikun jirriżulta li żewġ kategoriji ta' operaturi huma distinti u *a priori* huma suġġetti għal trattament differenzjat, jiġifieri dawk li jaqgħu taħt il-miżura derogatorja u dawk li jibqgħu jaqgħu taħt is-sistema fiskali komuni, minkejja l-fatt li dawn iż-żewġ kategoriji jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 77).

149 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-teknika leġiżlattiva użata ma tistax tkun element deċiżiv għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza (sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Lowell Financial Services vs Il-Kummissjoni, C-219/16 P, mhux ippubblikata, EU:C:2018:508, punti 94 u 95).

150 Mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-kuntest ta' referenza huwa kkostitwit mir-regoli ta' tassazzjoni li huwa suġġett għalihom il-benefiċjarju tal-miżura meqjusa bħala li tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat. Barra minn hekk, minn dan jirriżulta li d-delimitazzjoni materjali tal-kuntest ta' referenza tista' ssir biss b'rabta mal-miżura meqjusa li tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat. Għaldaqstant, l-għan tal-miżuri inkwistjoni u l-kuntest ġuridiku li jifformaw parti minnu għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni sabiex jiġi ddeterminat il-kuntest ta' referenza.

151 Barra minn hekk, il-Kummissjoni ppreċiżat l-interpretazzjoni tagħha tal-kunċett ta' kuntest ta' referenza fl-Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) TFUE (ĠU 2016, C 262, p. 1). Dan l-Avviż, għalkemm ma jistax jorbot lill-Qorti Ġenerali, jista' madankollu jservi bħala sors ta' ispirazzjoni utli (ara, f'dan is-sens u b'analoġija, is-sentenza tas-26 ta' Lulju 2017, Ir-Repubblika Ċeka vs Il-Kummissjoni, C-696/15 P, EU:C:2017:595, punt 53).

152 B'mod partikolari, fil-punt 133 tal-avviż imsemmi fil-punt 151 iktar 'il fuq hemm indikat li s-sistema ta' referenza hija komposta minn grupp ta' regoli konsistenti li japplikaw b'mod ġenerali – abbażi ta' kriterji oġġettivi – għall-impriżi kollha li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tagħha kif iddefiniti mill-għan tagħha. Ta' spiss, dawn ir-regoli ma jiddefinixxux biss il-kamp ta' applikazzjoni ta' din is-sistema, iżda wkoll il-kundizzjonijiet li taħthom tiġi tapplika s-sistema, id-drittijiet u l-obbligi tal-impriżi soġġetti għaliha u l-aspetti tekniċi tal-funzjonament tas-sistema.

153 Huwa għalhekk fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti li għandu jiġi vverifikat jekk il-Kummissjoni identifikatx b'mod korrett il-kuntest ta' referenza rilevanti sabiex tiġi eżaminata s-selettività tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

154 F'dan il-każ, mill-qari tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, kif deskritti fil-punti 11 sa 21 iktar 'il fuq, jista' jiġi kkonstatat li dawn ġew adottati sabiex ASI u AOE jkunu jistgħu jiddeterminaw il-profitti taxxabbli tagħhom fl-Irlanda għall-finijiet tat-taxxa fuq il-kumpanniji f'dan l-Istat Membru.

155 Minn dan jirriżulta li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati jidħlu fil-kuntest tas-sistema ġenerali Irlandiża tat-taxxa fuq il-kumpanniji, li għandha bħala għan li tintaxxa l-profitti taxxabbli tal-kumpanniji li jeżerċitaw attivitajiet fl-Irlanda, kemm jekk ikunu residenti jew mhux residenti, integrati jew awtonomi.

156 Fil-fatt, għandu jiġi kkonstatat li, skont is-sistema ġenerali Irlandiża, skont id-deskrizzjoni mhux ikkontestata mill-partijiet, li tinsab fil-premessa 71 tad-deċiżjoni kkontestata, it-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda tinġabar fuq il-profitti tal-kumpanniji (Artikolu 21(1) tat-TCA 97). Barra minn hekk, għandu jiġi rrilevat li l-Irlanda tapplika rati tat-taxxa differenti għad-dħul minn tranżazzjonijiet kummerċjali, għal-dħul minn tranżazzjonijiet mhux kummerċjali u għal-dħul kapitali. B'hekk, l-Artikoli 21 tat-TCA 97 jistabbilixxi r-rata ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji għal 12.5 %. Din ir-rata tapplika għal-dħul minn tranżazzjonijiet kummerċjali tal-kumpanniji intaxxati skont it-TCA 97, filwaqt li d-dħul minn tranżazzjonijiet mhux kummerċjali huwa intaxxat b'rata ta' 25 % u d-dħul kapitali b'rata ta' 33 %. Madankollu, id-dħul kapitali fuq it-trasferimenti ta' ċerti ishma huwa suġġett għal eżenzjoni.

157 Barra minn hekk, kif huwa indikat fil-premessa 72 tad-deċiżjoni kkontestata, skont l-Artikolu 26 tat-TCA 97, il-kumpanniji residenti għandhom iħallsu t-taxxa fuq il-kumpanniji, ikkalkolata fuq il-profitti u fuq il-qligħ kapitali tagħhom magħmul fuq livell dinji, bl-esklużjoni tal-parti l-kbira tat-tqassim tal-profitti derivanti minn kumpanniji oħra residenti fl-Irlanda.

158 Finalment, skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, li l-kliem tagħha jidher fil-premessa 73 tad-deċiżjoni kkontestata, kumpanija mhux residenti ma hijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji, sakemm ma twettaqx attività kummerċjali fl-Irlanda permezz ta' fergħa jew ta' aġenzija. F'dan il-każ, din il-kumpannija hija intaxxata fuq id-dħul kummerċjali kollu tagħha li jirriżulta direttament jew indirettament mill-fergħa jew mill-aġenzija u mill-attiv jew mid-drittijiet użati minn jew miżmuma minn jew għall-fergħa jew għall-aġenzija kif ukoll fuq id-dħul kapitali taxxabbli imputabbli lill-fergħa jew lill-aġenzija.

159 B'hekk, skont l-Artikolu 25(1) tat-TCA 97, il-kumpanniji mhux residenti ma humiex intaxxati fl-Irlanda, sakemm ma jwettqux attività kummerċjali permezz ta' fergħa jew aġenzija, u f'dak il-każ huma għandhom iħallsu t-taxxa fuq il-kumpanniji fuq il-profitti taxxabbli kollha tagħhom. L-Artikolu 25(2)(a) tat-TCA 97 jiddefinixxi lil dawn il-profitti taxxabbli bħala d-dħul kollu minn tranżazzjonijiet kummerċjali mwettaq direttament jew indirettament permezz tal-fergħa jew tal-aġenzija u d-dħul kollu derivanti minn assi jew minn drittijiet użati minn jew miżmuma minn jew għall-fergħa jew għall-aġenzija.

160 Għaldaqstant, għalkemm l-ewwel parti tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 25(1) tat-TCA 97 setgħet tinftiehem bħala li tintroduċi deroga mis-sistema ta' tassazzjoni normali, għall-kumpanniji mhux residenti, it-tieni parti ta' din is-sentenza tirrendi din is-sistema applikabbli għall-kumpanniji mhux residenti li jeżerċitaw attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz ta' fergħa, li għandhom iħallsu t-taxxa fuq il-kumpanniji fuq il-profitti taxxabbli kollu tagħhom. Għaldaqstant, skont din id-dispożizzjoni, il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji japplikaw ukoll għal dawn il-kumpanniji.

161 Minn din il-perspettiva, il-kumpanniji residenti u dawk mhux residenti li jeżerċitaw attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz ta' fergħa jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema, jiġifieri li jiġu intaxxati l-profitti taxxabbli. Il-fatt li l-profitti taxxabbli ta' dawn tal-aħħar huma ddefiniti b'mod speċifiku mill-Artikolu 25(2)(a) tat-TCA 97 ma jistax jistabbilixxi lil din tal-aħħar bħala kuntest ta' referenza, iżda pjuttost jaqa' taħt it-teknika leġiżlattiva użata għall-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji għal din il-kategorija ta' kumpanniji. Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 148 u 149 iktar 'il fuq, l-eżistenza ta' trattament differenti fir-rigward ta' kategorija ta' kumpanniji meta mqabbla

mal-kumpanniji l-oħra, minħabba tali teknika leġiżlattiva, ma timplikax li dawn iż-żewġ kategoriji ta' kumpanniji ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema.

162 Għaldaqstant, l-uniċi dispożizzjonijiet dwar il-profitti taxxabbli ta' kumpannija mhux residenti fl-Irlanda, previsti fl-Artikolu 25 tat-TCA 97, ma jistgħux jikkostitwixxu sistema speċifika distinta minn dik tad-dritt komuni. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni waħedha ma hijiex biżżejjed sabiex tiġi applikata b'mod koerenti t-taxxa fuq il-kumpanniji għall-imsemmija kumpanniji mhux residenti.

163 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jitqies li l-Kummissjoni ma wettqitx żball meta kkonkludiet li l-kuntest ta' referenza f'dan il-każ kien ikkostitwit mis-sistema ta' dritt komuni ta' tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji fl-Irlanda, li l-għan intrinsiku tagħha kien li jiġu intaxxati l-profitti tal-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa f'dan l-Istat Membru, u, għaldaqstant, li dan il-kuntest kien jintegra d-dispożizzjonijiet applikabbli għall-kumpanniji mhux residenti previsti fl-Artikolu 25 tat-TCA 97.

164 Għaldaqstant, għandhom jiġu miċħuda l-ilmenti invokati mill-Irlanda u minn ASI u minn AOE dwar il-kuntest ta' referenza kif iddefinit fid-deċiżjoni kkontestata.

165 Fid-dawl tal-kuntest ta' referenza kif iddefinit fid-deċiżjoni kkontestata, jiġifieri s-sistema tad-dritt komuni ta' tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji, li tintegra b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet previsti fl-Artikolu 25 tat-TCA 97, għandhom jiġu analizzati l-ilmenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE kontra l-interpretazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet mill-Kummissjoni.

b) Fuq l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar it-tassazzjoni normali tal-profitti skont id-dritt fiskali Irlandiż

166 Fid-deċiżjoni kkontestata (b'mod partikolari l-premessi 319 sa 321 ta' din id-deċiżjoni), abbażi tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni sostniet li l-fatt li ma jiġux attribwiti lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE l-profitti li jirriżultaw mil-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple, miżmuma minn ASI u minn AOE, wassal għal determinazzjoni tal-profitti taxxabbli annwali ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda li kienet titbiegħed minn approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament, liema ħaġa naqset l-ammont li normalment kien ikun dovut minn ASI u minn AOE bħala taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda.

167 Din l-analiżi tal-Kummissjoni tibbaża ruħha fuq il-kunsiderazzjoni, esposta fil-premessi 244 sa 263 tad-deċiżjoni kkontestata, li tgħid li l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 għall-finijiet tal-attribuzzjoni ta' profitti lil fergħa teħtieġ l-applikazzjoni ta' metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti li, skont l-Artikolu 107(1) TFUE, għandu jkun ibbażat fuq il-prinċipju ta' distakkament. Barra minn hekk, fil-premessa 272 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rreferiet għall-approċċ awtorizzat mill-OECD meta affermat li l-profitti li għandhom jiġu attribwiti lil fergħa kienu dawk li din setgħet twettaq, f'kundizzjonijiet ta' distakkament, kieku hija kienet impriża distinta u indipendenti li teżerċita attivitajiet identiċi jew analogi f'kundizzjonijiet identiċi jew analogi, fid-dawl tal-funzjonijiet eżerċitati, tal-assi użati u tar-riskji assunti mill-kumpannija permezz tal-fergħa tagħha.

168 L-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw kull element tar-raġunament deskritt fil-punti 166 u 167 iktar 'il fuq.

169 Għalhekk, l-ewwel nett, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 imwettqa mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, li permezz tiegħu hija kkritikat lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi li ma eżiġewx l-attribuzzjoni, essenzjalment, tal-profitti kollha tagħhom lill-fergħat Irlandiżi tagħhom.

170 It-tieni nett, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw l-eżistenza ta' prinċipju ta' distakkament li jirriżulta mill-Artikolu 107 TFUE, kif invokat mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament tagħha, u li, għaldaqstant, ma huwiex applikabbli fl-Irlanda.

171 It-tielet nett, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li l-approċċ awtorizzat tal-OECD ma huwiex applikabbli fid-dritt fiskali Irlandiż. Fi kwalunkwe każ, anki jekk jitqies li l-approċċ awtorizzat tal-OECD jista' jiġi applikat f'dan il-każ, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li l-Kummissjoni kkonkludiet b'mod żbaljat, abbażi tal-imsemmi approċċ, li l-profitti relatati mal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple, miżmuma minn dawn tal-aħħar, kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi tagħhom.

172 Għalhekk għandhom jiġu eżaminati, qabel kollox, l-ilmenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE, dwar l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, sussegwentement, il-kwistjoni dwar jekk, fil-kuntest tal-analiżi tagħha, il-Kummissjoni setgħetx ġustament tinvoka prinċipju ta' distakkament li jirriżulta mill-Artikolu 107 TFUE u, finalment, l-applikazzjoni f'dan il-każ tal-approċċ awtorizzat mill-OECD.

1) Fuq l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 (parzjalment it-tieni motiv fil-Kawża T-778/16 u parzjalment l-ewwel aggravju fil-Kawża T-892/16)

173 F'dan il-każ, huwa stabbilit bejn il-partijiet li:

– ASI u AOE huma kumpanniji rregolati mid-dritt Irlandiż, iżda ma humiex ikkunsidrati bħala residenti fiskali fl-Irlanda, hekk kif irrikonoxxiet il-Kummissjoni fil-premessa 50 tad-deċiżjoni kkontestata;

– l-Artikolu 25 tat-TCA 97 jinkludi fih id-dispożizzjonijiet li japplikaw b'mod speċifiku għall-kumpanniji mhux residenti, li bis-saħħa tagħhom, meta kumpannija mhux residenti teżerċita attività kummerċjali fl-Irlanda permezz ta' fergħa, din il-kumpannija hija intaxxata b'mod partikolari fuq id-dħul kummerċjali kollu tagħha li jirriżulta direttament jew indirettament mill-fergħa;

– il-kumpanniji mhux residenti ASI u AOE eżerċitaw attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz tal-fergħat rispettivi tagħhom.

174 Għaldaqstant, għandu jiġi analizzat jekk il-Kummissjoni kellhiex raġun li tqis li, skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97 u sabiex jiddeterminaw il-profitti ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kellhom jattribwixxu l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple lill-fergħat Irlandiżi ta' dawn iż-żewġ kumpanniji.

175 Skont id-dritt fiskali Irlandiż, u b'mod partikolari skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, fil-każ ta' kumpanniji mhux residenti li jeżerċitaw l-attività kummerċjali tagħhom fl-Irlanda permezz ta' fergħa, huwa biss taxxabbli, minn naħa, il-profitti miksuba minn attivitajiet kummerċjali direttament jew indirettament imputabbli lil din il-fergħa Irlandiża u, min-naħa l-oħra, id-dħul kollu li jirriżulta minn assi jew minn drittijiet użati minn jew miżmuma minn jew għall-fergħa.

176 Ċertament, kif ġustament tirrileva l-Kummissjoni u hekk kif jirrikonoxxu l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, l-Artikolu 25 tat-TCA 97 ma jipprevedix metodu speċifiku li jippermetti li jiġi stabbilit liema huma l-profitti direttament jew indirettament imputabbli lill-fergħat Irlandiżi ta' kumpanniji mhux residenti u ma jagħmel ebda riferiment għall-prinċipju ta' distakkament għall-finijiet ta' tali imputazzjoni.

177 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 25 tat-TCA 97 jirrigwarda biss il-profitti li jirriżultaw mill-attivitajiet li wettqu l-fergħat Irlandiżi stess, bl-esklużjoni ta' dawk li jirriżultaw mill-attivitajiet li jsiru minn partijiet oħra tal-kumpannija mhux residenti inkwistjoni.

178 Skont l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, dan il-mekkaniżmu ta' tassazzjoni jeskludi, bħala prinċipju, approċċ li jikkonsisti fl-eżami tal-profitti kollha tal-kumpannija mhux residenti u, sa fejn dawn il-profitti ma jistgħux jiġu attribwiti lil partijiet oħra ta' din il-kumpannija, fl-imputazzjoni awtomatika tagħhom lill-fergħat Irlandiżi (jiġifieri approċċ "b'esklużjoni").

179 F'dan ir-rigward, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jibbażaw ruħhom fuq l-opinjoni ta' espert fid-dritt Irlandiż, li r-rilevanza tagħha ma hijiex ikkontestata bħala tali mill-Kummissjoni. Skont din l-opinjoni, l-analiżi rilevanti għall-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 sabiex jiġi ddeterminat il-profitti taxxabbli tal-kumpanniji mhux residenti li jwettqu attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz tal-fergħat Irlandiżi tagħhom għandha tirrigwarda l-attivitajiet reali ta' dawn il-fergħat Irlandiżi u l-valur tal-attivitajiet effettivament imwettqa mill-fergħat infushom. Din l-opinjoni hija bbażata b'mod partikolari fuq is-sentenza tal-High Court (il-Qorti Għolja, l-Irlanda) fil-Kawża S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 nota 4507 (iktar 'il quddiem is-"sentenza Dataproducts"). Is-sentenza Dataproducts ġiet ukoll invokata bħala presedent kemm insostenn tal-argumenti tal-Irlanda u ta' Apple Inc. matul il-proċedura amministrattiva kif ukoll insostenn tal-argumenti tal-Irlanda kif ukoll ta' ASI u ta' AOE fil-kuntest ta' din il-kawża.

180 Mis-sentenza Dataproducts jirriżulta li l-profitti derivanti minn assi li huma kkontrollati minn kumpannija mhux residenti, anki jekk ikunu tqiegħdu għad-dispożizzjoni tal-fergħa Irlandiża ta' din il-kumpannija, ma jistgħux bħala tali jitqiesu li huma profitti imputabbli lill-fergħat.

181 Fil-fatt, minn din is-sentenza jirriżulta li attiv li jappartjeni lil kumpannija mhux residenti fl-Irlanda u kkontrollat mid-diretturi ta' din il-kumpannija, li lanqas ma jirrisjedu fl-Irlanda, ma jistax jiġi attribwit lill-fergħa ta' din il-kumpannija fl-Irlanda, anki jekk jitqiegħed għad-dispożizzjoni tagħha. Sa fejn il-persunal u d-diretturi tal-fergħa Irlandiża ma kellhomx kontroll fuq l-assi inkwistjoni, id-dħul minn dan l-attiv ma setax jiġi imputat lil din il-fergħa għall-finijiet tat-taxxa fl-Irlanda. Din il-konklużjoni lanqas ma tinbidel fis-sitwazzjoni fejn hija biss il-fergħa Irlandiża li timpjega impjegati u jkollha assi fiżiċi filwaqt li l-kumpannija mhux residenti ma jkollhiex assi fiżiċi, impjegati jew attivitajiet kummerċjali minbarra dawk tal-imsemmija fergħa Irlandiża. Il-kumpannija mhux residenti mingħajr impjegati ġiet meqjusa bħala li teżerċita l-kontroll ta' dawn l-assi, permezz tal-korpi ta' tmexxija tagħha.

182 Għalhekk, mis-sentenza Dataproducts jirriżulta li l-kwistjoni rilevanti għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti tal-fergħa hija jekk il-fergħa Irlandiża tikkontrollax l-imsemmi attiv.

183 F'dan il-każ, kif ġie indikat fil-punti 37 sa 40 iktar 'il fuq, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni sostniet essenzjalment li l-profitti mill-attivitajiet kummerċjali li jirriżultaw mill-PI tal-grupp Apple, li l-liċenzji tagħha kienu miżmuma minn ASI u minn AOE,

kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi, sa fejn dawn il-kumpanniji la kellhom preżenza fiżika u lanqas impjegati barra mill-imsemmija fergħat u għalhekk ma setgħux jeżerċitaw il-kontroll tagħhom.

184 Issa, fid-dawl tas-sentenza Dataproducts, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti imputabbli lill-fergħa Irlandiża ta' kumpannija mhux residenti fiskali, fis-sens tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, l-assi miżmuma minn din il-kumpannija ma jistgħux jiġu attribwiti lill-fergħa Irlandiża jekk ma jiġix stabbilit li dawn l-assi huma effettivament ikkontrollati mill-fergħa msemmija. Barra minn hekk, minn din is-sentenza jirriżulta li l-fatt li l-kumpannija mhux residenti la għandha impjegati u lanqas preżenza fiżika barra mill-fergħa Irlandiża ma huwiex fih innifsu element determinanti li jipprekludi li jiġi konkluż li l-kontroll tal-assi huwa eżerċitat mill-kumpannija msemmija.

185 Għalhekk, kieku l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple miżmuma minn ASI u minn AOE ma kinux ikkontrollati mill-fergħat Irlandiżi, id-dħul kollu ġġenerat mill-kumpanniji li jirriżulta minn dawn il-liċenzji ma jkunx jista' jiġi attribwit lill-imsemmija fergħat skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97. Min-naħa l-oħra, huma biss il-profitti mill-attivitajiet kummerċjali tal-fergħat Irlandiżi, inklużi dawk imwettqa abbażi tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple miżmuma minn ASI u minn AOE, li għandhom jitqiesu bħala relatati mal-attivitajiet tal-fergħat.

186 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li, billi kkunsidrat li l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi sa fejn ASI u AOE kienu kkunsidrati bħala li la għandhom impjegati u lanqas preżenza fiżika sabiex jiżguraw il-ġestjoni tagħhom, il-Kummissjoni attribwixxiet il-profitti "bl-esklużjoni" li ma huwiex konformi mal-Artikolu 25 tat-TCA 97. Fil-fatt, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni ma pprovatx turi li l-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE kienu effettivament ivverifikaw il-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple, meta kkonkludiet li l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kellhom jattribwixxu lil dawn il-fergħat il-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple u li, konsegwentement, skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, id-dħul kummerċjali kollu ta' ASI u ta' AOE kellu jitqies bħala li jirriżulta mill-attività ta' dawn il-fergħat.

187 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jitqies li, kif isostnu ġustament l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE permezz tal-ilmenti tagħhom invokati fil-kuntest tat-tieni motiv fil-Kawża T-778/16 u tal-ewwel motiv fil-Kawża T-892/16, il-Kummissjoni evalwat b'mod żbaljat, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali, id-dispożizzjonijiet tad-dritt fiskali Irlandiż dwar it-tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji mhux residenti fl-Irlanda, iżda li jeżerċitaw hemmhekk attività kummerċjali permezz ta' fergħa.

188 Peress li r-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni huwa bbażat fuq numru ta' evalwazzjonijiet dwar it-tassazzjoni normali tal-profitti skont id-dritt fiskali Irlandiż, għandhom sussegwentement jiġu eżaminati l-argumenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE kontra elementi oħra inerenti għal dawn l-evalwazzjonijiet.

2) Fuq il-prinċipju ta' distakkament (parzjalment l-ewwel motiv u t-tielet motiv fil-Kawża T-778/16 u parzjalment l-ewwel motiv u t-tieni motiv fil-Kawża T-892/16)

189 Essenzjalment, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, sostnuti f'dan ir-rigward mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, isostnu li l-prinċipju ta' distakkament ma jifformax parti mid-dritt fiskali Irlandiż u li obbligu awtonomu li jiġi applikat dan il-prinċipju la jirriżulta mill-Artikolu 107 TFUE u lanqas minn xi dispożizzjoni oħra tad-dritt tal-Unjoni, u lanqas mis-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u

C-217/03, EU:C:2006:416). L-Irlanda ssostni li, fi kwalunkwe każ, il-Kummissjoni stess applikat l-imsemmi prinċipju b'mod inkoerenti sa fejn hija ma ħaditx inkunsiderazzjoni r-realtà ekonomika, l-istruttura u l-partikolaritajiet tal-grupp Apple.

190 Il-Kummissjoni, sostnuta f'dan ir-rigward mir-Repubblika tal-Polonja u mill-Awtorità ta' Sorveljanza EFTA, tikkontesta dawn l-argumenti billi ssostni essenzjalment li l-metodu użat sabiex jiġu ddeterminati l-profitti taxxabbli skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97 għandu jipproduċi approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq, u għalhekk ibbażat fuq il-prinċipju ta' distakkament, li ġie applikat mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi fil-passat, fil-kuntest tal-applikazzjoni ta' ftehim dwar tassazzjoni doppja.

191 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat, fl-ewwel lok, jekk il-Kummissjoni setgħetx ġustament tibbaża ruħha fuq il-prinċipju ta' distakkament sabiex tivverifika l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv u, fit-tieni lok u fl-affermattiv, jekk il-Kummissjoni applikatx l-imsemmi prinċipju b'mod korrett fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha.

i) Fuq il-possibbiltà għall-Kummissjoni li tibbaża ruħha fuq il-prinċipju ta' distakkament sabiex tivverifika l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv

192 L-ewwel nett, għandu jitfakkar li, fil-premessi 244 sa 248 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ddikjarat li, sa fejn l-Artikolu 25 tat-TCA 97 ma kienx jindika b'liema mod kellhom jiġu ddeterminati l-profitti taxxabbli ta' fergħa Irlandiża, din id-dispożizzjoni kellha tiġi applikata bl-użu ta' metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti.

193 It-tieni nett, fil-premessa 249 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni indikat li, skont is-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416), tnaqqis tal-bażi taxxabbli li kien jirriżulta minn miżura fiskali li tippermetti lil persuna taxxabbli li tuża prezzijiet ta' trasferiment, fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet fi ħdan il-grupp, li ma kinux qrib il-prezzijiet li kienu jiġu pprattikati f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni libera bejn impriżi indipendenti li jinnegozjaw f'kundizzjonijiet paragunabbli konformement mal-prinċipju ta' distakkament, kien jagħti vantaġġ selettiv lil din il-persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

194 Barra minn hekk, fil-premessi 251 u 252 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ppreċiżat li l-prinċipju ta' distakkament huwa intiż sabiex jiżgura li tranżazzjonijiet imwettqa bejn kumpanniji integrati fl-istess grupp jiġu ttrattati għal finijiet fiskali billi jittieħed inkunsiderazzjoni l-ammont tal-profitt li kien jitwettaq li kieku l-istess tranżazzjonijiet kienu ġew konklużi minn kumpanniji awtonomi mhux integrati, li fin-nuqqas tagħhom il-kumpanniji integrati tal-grupp kienu jibbenefikaw minn trattament favorevoli skont is-sistema komuni tat-taxxa. Skont il-Kummissjoni, fis-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416), il-Qorti tal-Ġustizzja approvat il-prinċipju ta' distakkament bħala punt ta' referenza biex jiġi stabbilit jekk kumpanija integrata fi grupp tirċivix vantaġġ selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE bħala riżultat ta' miżura fiskali li tiddetermina l-prezzar ta' trasferiment tagħha u, għalhekk, il-bażi taxxabbli tagħha.

195 It-tielet nett, fil-premessa 255 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni indikat li l-istess prinċipju kien japplika għat-tranżazzjonijiet interni ta' partijiet differenti tal-istess kumpanija integrata, bħal pereżempju fergħa li tagħmel tranżazzjonijiet mal-partijiet l-oħra tal-kumpanija li tappartjeni għaliha. Skont il-Kummissjoni, sabiex metodu ta' attribuzzjoni ta' profitti, approvat permezz ta' deċiżjonijiet dwar it-taxxa, ma jagħtix vantaġġ selettiv lil kumpannija mhux residenti

li topera permezz ta' fergħa fl-Irlanda, huwa neċessarju li dan il-metodu jasal għal profitti taxxabbli li jikkostitwixxi approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq skont il-prinċipju ta' distakkament. Fil-premessa 256 tad-deċiżjoni kkontestata, hija żiedet li hija kienet tapplika l-prinċipju ta' distakkament mhux bħala bażi għall-"impożizzjoni" ta' taxxi li ma jkunux normalment dovuti fil-kuntest tal-kuntest ta' referenza, iżda bħala riferiment sabiex jiġi vverifikat jekk il-profitti taxxabbli ta' fergħa kinux iddeterminati b'mod li hija ma kinitx tirċievi trattament favorevoli meta mqabbla mal-kumpanniji mhux integrati li l-profitt taxxabbli tagħhom kien jirrifletti l-prezzijiet innegozjati fis-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament.

196 Ir-raba' nett, fir-rigward tal-bażi legali tal-imsemmi prinċipju, il-Kummissjoni indikat, fil-premessa 255 tad-deċiżjoni kkontestata, li hija ma kinitx tapplika direttament l-Artikolu 7(2) jew l-Artikolu 9 tal-Mudell ta' Konvenzjoni tat-Taxxa tal-OECD, u lanqas il-linji gwida pprovduti mill-OECD dwar l-attribuzzjoni tal-profitti jew tal-iffissar tal-prezzijiet ta' trasferiment, li ma kinux strumenti vinkolanti, iżda li madankollu kienu jikkostitwixxu linji gwida utli dwar il-mod kif għandu jiġi żgurat li l-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti u ta' ffissar tal-prezzijiet ta' trasferiment jipproduċu riżultati konformi mal-kundizzjonijiet tas-suq.

197 Barra minn hekk, fil-premessa 257 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni indikat li l-prinċipju ta' distakkament li hija kienet tapplika kien jirriżulta mill-Artikolu 107(1) TFUE, kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja, li kien jorbot lill-Istati Membri u ma kienx jeskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tiegħu s-sistemi tat-taxxa nazzjonali. Din ippreċiżat li għalhekk, dan il-prinċipju kien japplika indipendentement minn jekk l-Istat Membru kkonċernat inkorporax il-prinċipju msemmi fis-sistema legali nazzjonali tiegħu.

198 Minn dan il-Kummissjoni kkonkludiet, fil-premessi 258 u 259 tad-deċiżjoni kkontestata, li jekk seta' jiġi pprovat li l-metodi tal-attribuzzjoni tal-profitti approvat mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati jirriżultaw fi profitti taxxabbli għal ASI u għal AOE fl-Irlanda li jitbiegħed minn approssimazzjoni affidabbli ta' eżitu bbażat fuq is-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament, dawk id-deċiżjonijiet kellhom jitqiesu bħala li jagħtu vantaġġ selettiv, billi jwasslu għal tnaqqis fl-ammont ta' taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda meta mqabbla mal-kumpaniji mhux integrati li l-bażi taxxabbli tagħhom kienet iddeterminata mill-profitti li jiġġeneraw skont il-kundizzjonijiet tas-suq.

199 Qabel kollox, hekk kif jirriżulta b'mod partikolari mill-premessi 258 u 259 tad-deċiżjoni kkontestata, imsemmija fil-punt 198 iktar 'il fuq, għandu jiġi enfasizzat li l-Kummissjoni bbażat ruħha fuq il-prinċipju ta' distakkament għall-finijiet tal-analiżi tagħha dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv minħabba d-dikjarazzjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, b'mod partikolari fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha.

200 Barra minn hekk, għandu jitfakkar, hekk kif ġie indikat fil-punt 163 iktar 'il fuq, li l-kuntest ta' referenza, rilevanti għall-finijiet tal-analiżi tal-kriterju tal-vantaġġ f'dan il-każ, kien ikkostitwit mis-sistema tad-dritt komuni ta' tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji fl-Irlanda, li l-għan intrinsiku tagħha kien li tintaxxa l-profitti tal-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa f'dan l-Istat Membru u, għaldaqstant, li dan il-qafas ta' referenza jintegra d-dispożizzjonijiet applikabbli għall-kumpanniji mhux residenti previsti fl-Artikolu 25 tat-TCA 97.

201 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat jekk il-Kummissjoni setgħetx tanalizza, fid-dawl tal-prinċipju ta' distakkament, b'mod partikolari fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, jekk l-attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, ivvalidata mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, kinitx tat vantaġġ selettiv lil dawn il-kumpanniji.

202 Fil-każ tal-miżuri fiskali, l-eżistenza nnifisha ta' vantaġġ tista' tiġi stabbilita biss billi tiġi mqabbla ma' tassazzjoni msejħa "normali" (sentenza tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56). Għaldaqstant, tali miżura tagħti vantaġġ ekonomiku lill-benefiċjarju tagħha peress li din tnaqqas l-oneri li normalment jaqgħu fuq il-baġit ta' impriża u li, b'hekk, mingħajr ma tkun sussidju fis-sens strett tal-kelma, tkun tal-istess natura u għandha effetti identiċi (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22).

203 Konsegwentement, sabiex jiġi ddeterminat jekk jeżistix vantaġġ fiskali, is-sitwazzjoni tal-benefiċjarju li tirriżulta mill-applikazzjoni tal-miżura inkwistjoni għandha tiġi pparagunata mas-sitwazzjoni tiegħu fl-assenza tal-miżura inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Cellnex Telecom u Telecom Castilla-La Mancha vs Il-Kummissjoni, C-91/17 P u C-92/17 P, mhux ippubblikata, EU:C:2018:284, punt 114) u bl-applikazzjoni tar-regoli normali ta' tassazzjoni.

204 Fl-ewwel lok, għandu jitfakkar li, f'dan il-każ, hija kkonċernata t-tassazzjoni tal-kumpanniji mhux residenti fiskali fl-Irlanda li jeżerċitaw attività kummerċjali f'dan l-Istat permezz tal-fergħat Irlandiżi tagħhom. Għalhekk, għandhom jiġu ddeterminati l-profitti li għandhom jiġu attribwiti lil dawn il-fergħat għall-finijiet tat-taxxa fuq il-kumpanniji, fil-kuntest tat-taxxa msejħa "normali", fid-dawl tar-regoli ta' tassazzjoni normali applikabbli f'dan il-każ, kif imfakkra fil-punt 200 iktar 'il fuq, li jintegraw id-dispożizzjonijiet applikabbli għall-kumpanniji mhux residenti previsti fl-Artikolu 25 tat-TCA 97.

205 Għaldaqstant, il-kwistjoni rilevanti f'dan il-każ ma hijiex kwistjoni marbuta mal-prezzijiet ta' tranżazzjonijiet fi ħdan grupp ta' impriżi kif kien il-każ fil-kawża li tat lok għas-sentenza tal-24 ta' Settembru 2019, Il-Pajjiżi l-Baxxi *et* vs Il-Kummissjoni (T-760/15 u T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Ċertament, l-attribuzzjoni tal-profitti lil fergħa fi ħdan kumpannija, jista' jwassal għall-applikazzjoni b'analoġija tal-prinċipji applikabbli għall-prezzijiet ta' tranżazzjonijiet fi ħdan grupp ta' impriżi. Fil-fatt, bl-istess mod kif il-prezzijiet tat-tranżazzjonijiet intragrupp imwettqa minn kumpanniji integrati fi ħdan l-istess grupp ta' impriżi ma humiex iddeterminati f'kundizzjonijiet tas-suq, l-attribuzzjoni tal-profitti lil fergħa, fi ħdan l-istess kumpannija, ma jsirx f'kundizzjonijiet tas-suq.

207 Madankollu, sabiex tali applikazzjoni b'analoġija tkun tista' ssir, għandu jirriżulta mid-dritt fiskali nazzjonali li l-profitti li jirriżultaw mill-attivitajiet tal-fergħat ta' impriżi mhux residenti għandu jiġi intaxxat daqslikieku kien jirriżulta mill-attività ekonomika ta' impriżi awtonomi li joperaw f'kundizzjonijiet tas-suq.

208 F'dan ir-rigward, fit-tieni lok, għandu jitfakkar li, kif ġie indikat fil-punt 161 iktar 'il fuq, mill-perspettiva tal-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tas-sistema tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Irlanda, skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, il-kumpanniji residenti, minn naħa, u l-kumpanniji mhux residenti li jeżerċitaw attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz ta' fergħa, min-naħa l-oħra, jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema, jiġifieri li jiġu intaxxati l-profitti taxxabbli ta' dawn il-kumpanniji, kemm residenti kif ukoll mhux residenti.

209 Barra minn hekk, kif ġie rrilevat fil-punt 179 iktar ’il fuq, l-analiżi rilevanti għall-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 sabiex jiġu ddeterminati l-profitti taxxabbli tal-kumpanniji mhux residenti li jwettqu attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz tal-fergħat Irlandiżi tagħhom għandha tirrigwarda l-attivitajiet reali ta’ dawn il-fergħat Irlandiżi u l-valur tal-attivitajiet effettivament imwettqa minn dawn il-fergħat stess.

210 Barra minn hekk, għandu jiġi rrilevat li, mistoqsija espliċitament dwar dan il-punt permezz ta’ mistoqsija bil-miktub tal-Qorti Ġenerali u oralment matul is-seduta, l-Irlanda kkonfermat li, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kif imsemmi fil-punt 209 iktar ’il fuq, il-valur tal-attivitajiet effettivament imwettqa mill-fergħat huwa ddeterminat skont il-valur ta’ dan it-tip ta’ attivitajiet fis-suq.

211 Minn dan jirriżulta li d-dritt tat-taxxa Irlandiż għandu l-għan li jintaxxa l-profitt li jirriżulta mill-attivitajiet kummerċjali ta’ tali fergħa daqslikieku kien iddeterminat f’kundizzjonijiet tas-suq.

212 F’dawn il-kundizzjonijiet, għandu jiġi kkonstatat li, meta hija teżamina, fil-kuntest tal-kompetenza li jagħtiha l-Artikolu 107(1) TFUE, miżura fiskali li tirrigwarda l-profitti taxxabbli ta’ kumpannija mhux residenti li teżerċita attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz ta’ fergħa, il-Kummissjoni tista’ tqabbel l-oneru fiskali ta’ tali impriża mhux residenti li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-imsemmija miżura fiskali, mal-oneru fiskali li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-regoli ta’ tassazzjoni normali tad-dritt nazzjonali ta’ kumpannija residenti, imqiegħda f’sitwazzjoni fattwali paragunabbli, li teżerċita l-attivitajiet tagħha f’kundizzjonijiet tas-suq.

213 Dawn il-konklużjonijiet huma kkorroborati, *mutatis mutandis*, mis-sentenza tat-22 ta’ Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416), hekk kif irrilevat ġustament il-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata. Il-kawża li tat lok għal din is-sentenza kienet tikkonċerna d-dritt fiskali Belġjan, li kien jipprovdi li l-kumpanniji integrati u l-kumpanniji awtonomi jiġu ttrattati taħt l-istess kundizzjonijiet. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet fil-punt 95 ta’ din is-sentenza l-ħtieġa li skema ta’ għajnuna derogatorja tiġi pparagunata ma’ dik ta’ “liġi ordinarja bbażata fuq id-differenza bejn il-profitt u l-ħruġ ta’ impriża li teżerċita l-attivitajiet tagħha f’kundizzjonijiet ta’ kompetizzjoni ħielsa”.

214 F’dan il-kuntest, għalkemm, permezz tal-miżura fiskali fir-rigward tal-profitti taxxabbli ta’ kumpannija mhux residenti li teżerċita attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz ta’ fergħa, l-awtoritajiet nazzjonali aċċettaw ċertu livell ta’ profitti attribwibbli lil din il-fergħa, l-Artikolu 107(1) TFUE jippermetti lill-Kummissjoni tistħarreġ jekk dan il-livell ta’ profitti jikkorrispondix għal dak li kien jinkiseb permezz tal-eżerċizzju ta’ dawn l-attivitajiet kummerċjali f’kundizzjonijiet tas-suq, sabiex tivverifika jekk minn dan jirriżultax tnaqqis tal-oneri imposti normalment fuq il-baġit tal-impriża inkwistjoni, li jagħtiha għalhekk vantaġġ fis-sens tal-imsemmi artikolu. Il-prinċipju ta’ distakkament, kif deskritt mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata, jikkostitwixxi għalhekk għodda li tippermetti li ssir din il-verifika fil-kuntest tal-eżerċizzju tal-kompetenzi tagħha skont l-Artikolu 107(1) TFUE.

215 Barra minn hekk, il-Kummissjoni indikat, ġustament, fil-premessa 256 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-prinċipju ta’ distakkament kien jintervjeni bħala “riferiment” sabiex jiġi vverifikat jekk il-profitt taxxabbli ta’ fergħa ta’ kumpannija mhux residenti kienx iddeterminat, għall-finijiet tat-taxxa fuq il-kumpanniji, b’mod li jiżgura li l-kumpanniji mhux residenti li joperaw permezz ta’ fergħa fl-Irlanda ma jibbenefikawx minn trattament favorevoli meta mqabbla mal-kumpanniji residenti awtonomi, li l-profitt taxxabbli tagħhom kien jirrifletti l-prezzijiet innegozjati fis-suq f’kundizzjonijiet ta’ distakkament.

216 It-tielet nett, għandu barra minn hekk jiġi ppreċiżat li, meta l-Kummissjoni tapplika din l-għodda sabiex tistħarreġ jekk il-profitt taxxabbli ta' kumpannija mhux residenti, li teżerċita attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz ta' fergħa b'applikazzjoni ta' miżura fiskali, jikkorrispondix għal approssimazzjoni affidabbli ta' profitt taxxabbli magħmul f'kundizzjonijiet tas-suq, hija tista' tikkonstata l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE biss bil-kundizzjoni li d-differenza bejn iż-żewġ fatturi ta' tqabbil tmur lil hinn mill-impreċiżazzjonijiet inerenti għall-metodu applikat sabiex tinkiseb l-approssimazzjoni msemmija.

217 Fir-raba' lok, għandu jiġi rrilevat li, ċertament, kif isostnu l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, meta ġew adottati d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati rispettivament fl-1991 u fl-2007, il-prinċipju ta' distakkament ma kienx ġie inkorporat fid-dritt fiskali Irlandiż, la direttament, b'mod partikolari bl-inkorporazzjoni tal-prinċipji applikabbli fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment fir-rigward tal-impriżi multinazzjonali u tal-amministrazzjonijiet fiskali, adottati mill-kumitat tal-affarijiet fiskali tal-OECD fis-27 ta' Ġunju 1995 u riveduti fit-22 ta' Lulju 2010 (iktar 'il quddiem il-"linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment"), u lanqas permezz tal-inkorporazzjoni tal-approċċ awtorizzat mill-OECD għall-finijiet tal-attribuzzjoni tal-profitt lil fergħat ta' kumpanniji mhux residenti.

218 Madankollu, anki fin-nuqqas ta' inkorporazzjoni formali ta' dan il-prinċipju fid-dritt Irlandiż, kif għadu kif ġie kkonstatat fil-punti 209 u 210 iktar 'il fuq, l-Irlanda kkonfermat li l-applikazzjoni mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 kienet teħtieġ, minn naħa, li jiġu identifikati l-attivitajiet reali tal-fergħat Irlandiżi inkwistjoni u, min-naħa l-oħra, li jiġi ddeterminat il-valur ta' dawn l-attivitajiet skont il-valur tas-suq ta' dan it-tip ta' attivitajiet.

219 Barra minn hekk, għandu jiġi kkonstatat li mis-sentenza tal-High Court (il-Qorti Għolja), fil-kawża Belville Holdings vs Cronin [1985] I. R. 465, invokata mill-Kummissjoni fil-kuntest tat-tweġiba bil-miktub tagħha għall-mistoqsijiet tal-Qorti Ġenerali u li l-portata tagħha ġiet diskussa mill-partijiet waqt is-seduta, jirriżulta li, diġà fl-1984, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kienu jqisu li, meta l-valur iddikjarat ta' tranżazzjoni bejn impriżi relatati ma kienx jikkorrispondi għal dak li kien jirriżulta mill-kummerċ, dan il-valur kellu jiġi aġġustat b'mod li jikkorrispondi għal valur tas-suq. Issa, dan l-approċċ, ivvalidat bħala prinċipju mill-High Court (il-Qorti Għolja), kien jimplika aġġustamenti ekwivalenti għal dawk proposti, abbażi tal-prinċipju ta' distakkament, b'mod partikolari fil-kuntest tal-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment.

220 Barra minn hekk, kif ġustament irrilevat il-Kummissjoni, fil-kuntest tal-ftehimiet dwar tassazzjoni doppja, iffirmati mill-Irlanda mal-Istati Uniti tal-Amerika u mar-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq, il-prinċipju ta' distakkament ġie inkluż, sabiex jiġu riżolti sitwazzjonijiet potenzjali ta' taxxa doppja. Għalhekk, dawn il-ftehim jistabbilixxu l-profitti li kull Stat parti għall-imsemmija ftehimiet jista' jimponi meta kumpannija stabbilita f'wieħed minn dawn l-Istati twettaq attivitajiet kummerċjali fl-Istat l-ieħor permezz ta' stabbiliment permanenti. Għaldaqstant, għandu jiġi konkluż li, għall-inqas fil-kuntest tar-relazzjonijiet bilaterali tagħha ma' dawn l-Istati, l-Irlanda aċċettat li tapplika l-prinċipju ta' distakkament sabiex tevita sitwazzjonijiet ta' tassazzjoni doppja.

221 Fil-ħames lok, il-Kummissjoni ma tistax issostni, min-naħa l-oħra, kif isostnu ġustament l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, li jeżisti obbligu awtonomu li jiġi applikat il-prinċipju ta' distakkament li jirriżulta mill-Artikolu 107 TFUE u li jobbliga lill-Istati Membri li japplikaw dan il-prinċipju b'mod orizzontali u fl-oqsma kollha tad-dritt fiskali nazzjonali tagħhom.

222 Fil-fatt, fl-assenza ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni f'dan il-qasam, l-identifikazzjoni tal-bażijiet taxxabbli u tat-tqassim tal-oneru fiskali fuq id-diversi fatturi ta' produzzjoni u d-diversi setturi ekonomiċi jaqgħu fil-kompetenza tal-Istati Membri (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 97).

223 Għalkemm, ċertament, dan ma jimplikax li kull miżura fiskali li taffettwa b'mod partikolari l-valur taxxabbli meħud inkunsiderazzjoni mill-awtoritajiet fiskali ma taqax taħt l-applikazzjoni tal-Artikolu 107 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 103 u 104), xorta jibqa' l-fatt li l-Kummissjoni ma għandhiex, f'dan l-istadju tal-iżvilupp tad-dritt tal-Unjoni, kompetenza li tippermettilha tiddefinixxi b'mod awtonomu t-taxxa msejħa "normali" ta' impriża integrata, filwaqt li tinjora r-regoli fiskali nazzjonali.

224 Madankollu, għalkemm it-tassazzjoni msejħa "normali" hija ddefinita mir-regoli fiskali nazzjonali u għalkemm l-eżistenza nnifisha ta' vantaġġ għandha tiġi stabbilita fil-konfront tagħha, xorta jibqa' l-fatt li, jekk dawn ir-regoli jipprevedu li l-fergħat tal-kumpanniji mhux residenti, f'dak li jikkonċerna l-profitt li jirriżultaw minn attivitajiet kummerċjali tagħhom fl-Irlanda, u l-kumpanniji residenti jiġu intaxxati taħt l-istess kundizzjonijiet, l-Artikolu 107(1) TFUE jippermetti lill-Kummissjoni tistħarreġ jekk il-livell tal-profitti attribwit lill-fergħat, aċċettat mill-awtoritajiet nazzjonali sabiex jiġu ddeterminati l-profitti taxxabbli tal-imsemmija kumpanniji mhux residenti, jikkorrispondix għal-livell tal-profitti li nkiseb mill-eżerċizzju ta' dawn l-attivitajiet kummerċjali f'kundizzjonijiet tas-suq.

225 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandhom jiġu miċħuda l-argumenti tal-Irlanda kif ukoll ta' ASI u ta' AOE, invokati fil-kuntest tal-ewwel motiv fil-Kawża T-778/16 u fl-ewwel u fit-tieni motivi fil-Kawża T-892/16, sa fejn dawn jikkontestaw li, f'dan il-każ, il-Kummissjoni, fid-dawl tal-applikazzjoni mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kienet stħarrġet, abbażi tal-prinċipju ta' distakkament, kif iddefinit fid-deċiżjoni kkontestata bħala għodda, jekk il-livell tal-profitti attribwiti lill-fergħat għall-attivitajiet kummerċjali tagħhom fl-Irlanda, kif aċċettat fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, kienx jikkorrispondi mal-livell tal-profitti li kienu nkisbu permezz tal-eżerċizzju ta' dawn l-attivitajiet kummerċjali f'kundizzjonijiet tas-suq.

ii) Fuq il-kwistjoni dwar jekk il-Kummissjoni applikatx korrettament il-prinċipju ta' distakkament fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha

226 L-Irlanda ssostni, fil-kuntest tat-tielet motiv fil-Kawża T-778/16, li l-Kummissjoni stess applikat b'mod inkoerenti l-prinċipju ta' distakkament fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, sa fejn hija ma ħaditx inkunsiderazzjoni r-realtà ekonomika, l-istruttura u l-karatteristiċi partikolari tal-grupp Apple.

227 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar dak li ġie rrilevat fil-punti 209 u 210 iktar 'il fuq, jiġifieri li l-analiżi rilevanti għall-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, sabiex jiġu ddeterminati l-profitti taxxabbli tal-kumpanniji mhux residenti li jwettqu attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz tal-fergħat Irlandiżi tagħhom, għandha tirrigwarda l-attivitajiet reali ta' dawn il-fergħat u l-valur tas-suq tal-attivitajiet effettivament imwettqa mill-fergħat stess.

228 Issa, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni kkonkludiet li l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple miżmuma minn ASI u minn AOE kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi minħabba n-nuqqas ta' persunal u ta' preżenza fiżika ta' dawn iż-żewġ kumpanniji, mingħajr ma

pprovat turi li tali attribuzzjoni kienet tirriżulta mill-attivitajiet realment imwettqa mill-imsemmija fergħat Irlandiżi. Barra minn hekk, minn din il-konklużjoni l-Kummissjoni ddeduċiet li d-dħul kummerċjali kollu ta' ASI u ta' AOE kellu jitqies bħala li jirriżulta mill-attività tal-fergħat Irlandiżi mingħajr ma pprovat turi li dan id-dħul kien jirrappreżenta l-valur tal-attivitajiet effettivament imwettqa mill-fergħat infushom.

229 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandhom jitqiesu bħala fondati l-argumenti invokati mill-Irlanda fil-kuntest tat-tielet motiv fil-Kawża T-778/16, sa fejn jikkontestaw il-konklużjonijiet li, abbażi tal-prinċipju ta' distakkament, waslet għalihom il-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha.

230 Għar-raġunijiet indikati fil-punt 188 iktar 'il fuq, għandhom sussegwentement jiġu eżaminati l-argumenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE kontra l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha dwar l-approċċ awtorizzat tal-OECD.

3) Fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD (parzjalment it-tieni u r-raba' motivi fil-Kawża T-778/16 u l-ħames motiv fil-Kawża T-892/16)

231 Essenzjalment, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li l-approċċ awtorizzat tal-OECD ma jiffurmax parti mis-sistema fiskali Irlandiża, b'mod partikolari fir-rigward tal-intaxxar tal-kumpanniji mhux residenti, previst mill-Artikolu 25 tat-TCA 97. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni ma hijiex ibbażata fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD. Barra minn hekk, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li, anki jekk jitqies li l-attribuzzjoni tal-profitti taxxabbli skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97 kellha ssir skont l-approċċ awtorizzat tal-OECD, il-Kummissjoni wettqet applikazzjoni żbaljata tiegħu sa fejn hija ma eżaminatx il-funzjonijiet effettivament eżerċitati fi ħdan il-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE.

232 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat, fl-ewwel lok, jekk il-Kummissjoni setgħetx ġustament tibbaża ruħha fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD sabiex tivverifika l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv u, fit-tieni lok u fl-affermattiv, jekk il-Kummissjoni applikatx b'mod korrett l-imsemmi approċċ fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha.

i) Fuq il-possibbiltà għall-Kummissjoni li tibbaża ruħha fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD

233 Kif ġie indikat fil-punt 202 iktar 'il fuq, fil-każ ta' miżuri fiskali, l-eżistenza stess ta' vantaġġ tista' tiġi stabbilita biss fir-rigward ta' taxxa msejħa "normali" sabiex jiġi vverifikat jekk l-imsemmija miżuri jwasslux għal tnaqqis tal-piż fiskali tal-benefiċjarji tal-miżuri inkwistjoni, meta mqabbel ma' dak li dawn il-benefiċjarji kien normalment ikollhom isostnu fl-assenza tal-imsemmija miżuri.

234 Minn dan jirriżulta li huwa fir-rigward tad-dritt fiskali Irlandiż li l-Kummissjoni kellha tivverifika jekk id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kinux wasslu għall-ħolqien ta' vantaġġ u jekk dan kienx ta' natura selettiva.

235 Issa, hekk kif jirriżulta mill-kunsiderazzjonijiet indikati fil-punt 196 iktar 'il fuq, minn naħa, il-Kummissjoni indikat b'mod espliċitu fil-premessa 255 tad-deċiżjoni kkontestata li hija ma kinitx tapplika direttament l-Artikolu 7(2) jew l-Artikolu 9 tal-Mudell ta' Konvenzjoni tat-Taxxa

tal-OECD u lanqas il-linji gwida pprovduti mill-OECD dwar l-attribuzzjoni tal-profitti jew dwar l-iffissar ta' prezzijiet ta' trasferiment. Min-naħa l-oħra, hekk kif ġie indikat fil-punt 217 iktar 'il fuq, l-approċċ awtorizzat tal-OECD ma ġiex inkorporat fid-dritt fiskali Irlandiż.

236 Madankollu, anki jekk il-Kummissjoni ġustament osservat li hija ma tistax tkun formalment marbuta mill-prinċipji żviluppati fi ħdan l-OECD, u b'mod iktar konkret mill-approċċ awtorizzat tal-OECD, xorta jibqa' l-fatt li, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, b'mod partikolari fil-premessi 265 sa 270 tad-deċiżjoni kkontestata, hija bbażat ruħha, essenzjalment, fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD meta kkunsidrat li l-attribuzzjoni tal-profitti fi ħdan kumpannija kienet tippreżupponi t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn id-diversi partijiet ta' din il-kumpannija. Barra minn hekk, il-Kummissjoni stess tirreferi direttament għall-approċċ awtorizzat tal-OECD sabiex issostni l-kunsiderazzjonijiet tagħha, pereżempju, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 186 tad-deċiżjoni kkontestata.

237 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-approċċ awtorizzat tal-OECD huwa bbażat fuq xogħlijiet imwettqa minn gruppi ta' esperti, li dan jirrifletti l-kunsens milħuq fil-livell internazzjonali fir-rigward tal-attribuzzjoni tal-profitti lil stabbilimenti stabbli u li dan għalhekk għandu importanza prattika ċerta fl-interpretazzjoni tal-kwistjonijiet relatati mal-imsemmija attribuzzjoni tal-profitti, hekk kif irrikonoxxiet il-Kummissjoni fil-premessa 79 tad-deċiżjoni kkontestata.

238 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li kif tirrikonoxxi l-Irlanda stess, fil-punt 123 tar-rikors tagħha, mingħajr ma l-Kummissjoni tikkontesta dan, l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 teħtieġ li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-kuntest fattwali u s-sitwazzjoni tal-fergħat fl-Irlanda, b'mod partikolari l-funzjonijiet eżerċitati, l-assi użati u r-riskji assunti mill-fergħat. Barra minn hekk, għandu jitfakkar ukoll li, mistoqsija espliċitament dwar dan il-punt permezz ta' mistoqsija bil-miktub tal-Qorti Ġenerali u oralment matul is-seduta, l-Irlanda kkonfermat li, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitt attribwibbli lill-fergħat, fis-sens tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kellha ssir analiżi oġġettiva tal-fatti, li tinkludi, l-ewwel nett, l-identifikazzjoni tal-"attivitajiet" imwettqa mill-fergħa, l-assi li hija tuża għall-attivitajiet tagħha, b'mod partikolari fir-rigward tal-assi intanġibbli, bħall-PI, u r-riskji li hija tassumi, u, it-tieni nett, id-determinazzjoni tal-valur ta' dan it-tip ta' attivitajiet fis-suq.

239 Issa, kuntrarjament għal dak li tallega l-Irlanda permezz tal-argumenti tagħha dwar id-differenzi li jeżistu bejn l-Artikolu 25 tat-TCA 97 u l-approċċ awtorizzat tal-OECD, għandu jiġi kkonstatat li, essenzjalment, l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kif deskritta mill-Irlanda, u l-analiżi funzjonali u fattwali fil-kuntest tal-ewwel stadju tal-analiżi proposta mill-approċċ awtorizzat tal-OECD jikkoinċidu.

240 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Kummissjoni ma tistax tiġi kkritikata talli bbażat ruħha, essenzjalment, fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD meta kkunsidrat li, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, l-attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħa Irlandiża ta' kumpannija mhux residenti kellha tieħu inkunsiderazzjoni t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra ta' din il-kumpannija.

ii) Fuq il-kwistjoni dwar jekk il-Kummissjoni applikatx korrettament l-approċċ awtorizzat tal-OECD fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha

241 L-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, essenzjalment, isostnu li r-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni ma huwiex konformi mal-approċċ awtorizzat tal-OECD, sa fejn il-Kummissjoni kkunsidrat li l-profitti relatati mal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple kellhom neċessarjament jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, sa fejn id-diretturi ta' ASI u ta' AOE ma eżerċitawx funzjonijiet attivi jew essenzjali ta' ġestjoni ta' dawn il-liċenzji.

242 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont l-approċċ awtorizzat tal-OECD, kif deskritt b'mod partikolari fil-premessi 88 u 89 tad-deċiżjoni kkontestata, l-analiżi fl-ewwel stadju hija intiża sabiex jiġu identifikati l-assi, il-funzjonijiet u r-riskji li għandhom jiġu attribwiti lill-istabbiliment permanenti ta' kumpannija, skont l-attivitajiet realment eżerċitati minnha. Ċertament, l-analiżi f'dan l-ewwel stadju ma tistax issir b'mod astratt, billi jiġu injorati l-attivitajiet u l-funzjonijiet eżerċitati fi ħdan il-kumpannija kollha kemm hi. Madankollu, il-fatt li l-approċċ awtorizzat tal-OECD jinsisti fuq l-analiżi tal-funzjonijiet realment eżerċitati fi ħdan l-istabbiliment permanenti jikkontradixxi l-approċċ adottat mill-Kummissjoni li jikkonsisti, minn naħa, fl-identifikazzjoni tal-funzjonijiet eżerċitati mill-kumpannija kollha kemm hi, mingħajr ma ssir analiżi iktar dettaljata tal-funzjonijiet realment eżerċitati mill-fergħat, u, min-naħa l-oħra, fil-preżunzjoni li l-funzjonijiet kienu ġew eżerċitati mill-istabbiliment permanenti, meta dawn ma setgħux jiġu attribwiti lill-uffiċċju ċentrali tal-kumpannija stess.

243 Fil-fatt, skont ir-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni kkunsidrat, essenzjalment, li l-profitti ta' ASI u ta' AOE, relatati mal-PI tal-grupp Apple (li, skont it-teorija tal-Kummissjoni, jirrappreżentaw parti sinjifikattiva ħafna tal-profitti kollha ta' dawn iż-żewġ kumpanniji), kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi, minħabba l-fatt li ASI u AOE, barra mill-imsemmija fergħat, ma kellhomx impjegati li setgħu jiġġestixxu lil din il-PI, mingħajr madankollu ma jiġi stabbilit li l-fergħat Irlandiżi kienu eżerċitaw xi funzjonijiet ta' ġestjoni.

244 Minn dan jirriżulta, kif isostnu ġustament l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, li l-approċċ segwit mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha ma huwiex konformi mal-approċċ awtorizzat tal-OECD.

245 F'dawn iċ-ċirkustanzi, kif isostnu ġustament l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE permezz tal-ilmenti tagħhom, invokati fil-kuntest tat-tieni u tar-raba' motivi fil-Kawża T-778/16 u tal-ħames motiv fil-Kawża T-892/16, għandu jitqies li l-Kummissjoni applikat b'mod żbaljat, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali, l-analiżi funzjonali u fattwali tal-attivitajiet imwettqa mill-fergħat ta' ASI u ta' AOE, li fuqha hija bbażata l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi u li tikkorrispondi essenzjalment għal dik prevista mill-approċċ awtorizzat tal-OECD.

4) Konklużjonijiet dwar l-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza u l-evalwazzjonijiet dwar it-tassazzjoni normali skont id-dritt Irlandiż

246 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jiġi konkluż li l-Kummissjoni ma wettqitx żball meta identifikat bħala kuntest ta' referenza, f'dan il-każ, is-sistema ta' dritt komuni ta' tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji, li tintegra b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet previsti fl-Artikolu 25 tat-TCA 97.

247 Barra minn hekk, il-Kummissjoni ma wettqitx żball meta invokat il-prinċipju ta' distakkament bħala għodda, sabiex tistħarreġ jekk, fl-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi, il-livell tal-profitti attribwiti lill-fergħat għall-attivitajiet kummerċjali tagħhom fl-Irlanda, kif aċċettat fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, kienx jikkorrispondi mal-livell tal-profitt li kienu jinkisbu permezz tal-eżerċizzju ta' dawn l-attivitajiet kummerċjali f'kundizzjonijiet tas-suq.

248 Barra minn hekk, il-Kummissjoni ma tistax tiġi kkritikata talli bbażat ruħha, essenzjalment, fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD meta kkunsidrat li, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, l-attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħa Irlandiża ta' kumpannija mhux residenti kellu jieħu inkunsiderazzjoni t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra ta' din il-kumpannija.

249 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi rrilevat li, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni wettqet żbalji fir-rigward tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kif ġie kkonstatat fil-punt 187 iktar 'il fuq, tal-prinċipju ta' distakkament, kif ġie rrilevat fil-punt 229 iktar 'il fuq, u tal-approċċ awtorizzat tal-OECD, kif ġie kkonstatat fil-punti 244 u 245 iktar 'il fuq. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi konkluż li r-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni kien ibbażat fuq evalwazzjonijiet żbaljati dwar it-taxxa normali skont id-dritt fiskali Irlandiż applikabbli f'dan il-każ.

250 Għall-finijiet ta' kompletezza, għandhom madankollu jiġu eżaminati sussegwentement l-ilmenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE fir-rigward tal-evalwazzjonijiet fattwali tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple.

3. Fuq l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple (l-ewwel motiv fil-Kawża T-778/16 u t-tielet u r-raba' motivi fil-Kawża T-892/16)

251 Kif ġie kkonstatat fil-punt 177 iktar 'il fuq, l-Artikolu 25 tat-TCA 97 jirrigwarda l-profitti li jirriżultaw mill-attivitajiet li wettqu l-fergħat Irlandiżi stess. Barra minn hekk, għandu jitfakkar, hekk kif ġie rrilevat fil-punt 238 iktar 'il fuq, li l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 teħtieġ li jittieħed inkunsiderazzjoni l-kuntest fattwali u s-sitwazzjoni tal-fergħat fl-Irlanda, b'mod partikolari l-funzjonijiet eżerċitati, l-assi użati u r-riskji assunti mill-fergħat.

252 Barra minn hekk, għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni stess enfasizzat, fil-premessi 91 u 92 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-approċċ awtorizzat tal-OECD, fir-rigward tal-kwistjoni tal-attribuzzjoni lill-istabbilimenti fissi ta' beni intanġibbli, bħall-PI, huwa bbażat fuq il-kunċett tal-funzjonijiet umani sinjifikattivi marbuta mal-ġestjoni tal-beni inkwistjoni u mat-teħid ta' deċiżjonijiet, b'mod partikolari fir-rigward tal-iżvilupp tal-proprjetà intanġibbli.

253 Għaldaqstant, għandhom jiġu eżaminati l-ilmenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE fil-kuntest tal-ewwel motiv fil-Kawża T-778/16 u tat-tielet u r-raba' motivi fil-Kawża T-892/16 kontra l-evalwazzjonijiet fattwali tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple.

254 Essenzjalment, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li l-attivitajiet u l-funzjonijiet imwettqa mill-fergħat Irlandiżi ta' dawn tal-aħħar, identifikati mill-Kummissjoni, jirrappreżentaw biss parti żgħira ħafna mill-attività ekonomika u mill-profitti tagħhom u li, fi kwalunkwe każ, dawn l-attivitajiet u funzjonijiet la inkludew il-ġestjoni u lanqas it-teħid ta' deċiżjonijiet strateġiċi dwar l-iżvilupp u l-kummerċjalizzazzjoni tal-PI. Min-naħa l-oħra, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE

jsostnu li d-deċiżjonijiet strateġiċi kollha, b'mod partikolari fir-rigward tal-ipproġettar u tal-iżvilupp tal-prodotti, ittieħdu skont strateġija kummerċjali globali ddeterminata f'Cupertino u implimentata miż-żewġ kumpanniji inkwistjoni, mill-korpi ta' tmexxija tagħhom, fi kwalunkwe każ, barra mill-fergħat Irlandiżi. Għaldaqstant, l-attribuzzjoni tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple lill-fergħat Irlandiżi ma hijiex iġġustifikata.

a) Fuq l-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' ASI

255 Hekk kif ġie indikat fil-punt 9 iktar 'il fuq, il-fergħa Irlandiża ta' ASI hija b'mod partikolari responsabbli għall-eżekuzzjoni tal-attivitajiet ta' akkwist, ta' bejgħ u ta' distribuzzjoni assoċjati mal-bejgħ ta' prodotti tat-trade mark Apple lil partijiet relatati u lil klijenti terzi madwar ir-reġjuni li jkopru r-reġjun EMEIA kif ukoll ir-reġjun APAC.

256 Fil-premessi 289 u 290 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni għamlet riferiment għall-kontroll tal-kwalità tal-prodotti, għall-ġestjoni tal-infrastrutturi ta' R&D u għar-riskji ta' impriża bħala funzjonijiet li għandhom neċessarjament jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi, fid-dawl tal-fatt li ASI u AOE, barra mill-imsemmija fergħat, ma kellhomx persunal li seta' jassumi tali funzjonijiet.

257 B'mod iktar speċifiku, il-Kummissjoni enfasizzat li, sa fejn il-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet awtorizzata tiddistribwixxi prodotti tat-trade mark Apple, l-attivitajiet tagħha kienu jeħtieġu aċċess għall-imsemmija trade mark, li ngħata kompletament lil ASI fil-forma ta' liċenzji ta' PI tal-grupp Apple (premessa 296 tad-deċiżjoni kkontestata).

258 Sussegwentement, il-Kummissjoni rrilevat li l-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet teżerċita ċertu numru ta' funzjonijiet essenzjali għall-iżvilupp u għaż-żamma tat-trade mark Apple fis-swieq lokali kif ukoll il-fedeltà tal-klijenti għal din it-trade mark f'dawn is-swieq. Bħala eżempju, hija rrilevat li l-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet impenjat direttament spejjeż ta' kummerċjalizzazzjoni lokali ma' forniturі ta' servizzi ta' kummerċjalizzazzjoni (premessa 297 tad-deċiżjoni kkontestata). Barra minn hekk, il-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet responsabbli mill-ġbir u mill-analiżi tad-data reġjonali sabiex jiġu stabbiliti l-previżjonijiet tad-domanda ta' prodotti tat-trade mark Apple (premessa 298 tad-deċiżjoni kkontestata). Barra minn hekk, il-Kummissjoni enfasizzat li kienu stabbiliti [*kunfidenzjali*] pożizzjonijiet ekwivalenti full-time (ETP) fil-kategorija R&D fl-Irlanda.

259 L-ewwel nett, fir-rigward tal-attribuzzjoni "b'esklużjoni" magħmula mill-Kummissjoni, fil-premessi 289 sa 295 tad-deċiżjoni kkontestata, li tikkonsisti f'li jiġu imputati lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE l-funzjonijiet ta' kontroll tal-kwalità, ta' ġestjoni tal-infrastrutturi ta' R&D u ta' ġestjoni tar-riskji ta' impriża, biss minħabba l-fatt li ASI u AOE ma kellhomx persunal barra mill-fergħat Irlandiżi tagħhom, għandhom jitfakkru l-kunsiderazzjonijiet magħmula fil-punti 243 u 244 iktar 'il fuq, li jgħidu li tali metodu ma huwiex konformi mad-dritt Irlandiż u lanqas mal-approċċ awtorizzat tal-OECD. Fil-fatt, permezz ta' dan ir-raġunament, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li dawn il-funzjonijiet kienu effettivament ġew eżegwiti mill-fergħat Irlandiżi.

260 Sabiex issostni l-evalwazzjoni tagħha, il-Kummissjoni tibbaża ruħha fuq l-Anness B tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż kif emendat fl-2009, li jinkludi żewġ tabelli, riprodotti fl-iskemi Nri 8 u 9 tad-deċiżjoni kkontestata (premessa 122 tad-deċiżjoni kkontestata), dwar il-funzjonijiet rilevanti kollha li jirrigwardaw il-beni inkorporali li huma s-suġġett tal-ftehim inkwistjoni u r-riskji relatati miegħu. Kull waħda minn dawn il-funzjonijiet u kull wieħed minn dawn ir-riskji huma assoċjati

b'"x", rispettivament, ma' Apple Inc. (identifikata bħala "Apple") u ma' ASI u ma' AOE (identifikati kollettivament bħala "International parteċipant"), bl-eċċezzjoni tar-reġistrazzjoni u tal-protezzjoni tal-PI, li hija assoċjata biss ma' Apple Inc.

261 Għalhekk, għall-beni inkorporali li huma s-suġġett tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, jiġifieri, essenzjalment, il-PI kollha tal-grupp Apple, il-funzjonijiet elenkati fl-Anness B tal-imsemmi ftehim jinkludu r-R&D, il-kontroll tal-kwalità, il-previżjoni, il-pjanifikazzjoni finanzjarja u l-analiżi marbuta mal-attivitajiet ta' żvilupp, il-ġestjoni tal-infrastrutturi ta' R&D, l-għoti ta' kuntratti ma' partijiet relatati jew ma' partijiet terzi li jikkonċernaw l-attivitajiet ta' żvilupp, il-ġestjoni amministrattiva tal-kuntratti marbuta mal-attivitajiet tal-iżvilupp, l-għażla, l-impjegar u s-superviżjoni tal-persunal, tal-kuntratturi u tas-subappaltaturi biex iwettqu l-attivitajiet ta' żvilupp, ir-reġistrazzjoni u l-protezzjoni tal-PI u l-iżvilupp tal-bejgħ.

262 Fir-rigward tar-riskji elenkati f'dan l-Anness B tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, dawn jinkludu, għall-PI kollha tal-grupp Apple, b'mod partikolari r-riskji marbuta mal-iżvilupp tal-prodotti, mal-kwalità tal-prodotti, mal-iżvilupp tas-swieq, mar-responsabbiltà li tirriżulta mill-prodotti, mill-assi fissi jew tanġibbli, mal-protezzjoni tal-PI u mal-ksur tagħha kif ukoll mal-iżvilupp u mar-rikonoxximent tat-trade mark u r-riskji marbuta mal-evoluzzjoni tas-sistemi regolatorji.

263 Hekk kif sostnew Apple Inc. matul il-proċedura amministrattiva u ASI u AOE quddiem il-Qorti Ġenerali, mill-anness inkwistjoni jirriżulta li dawn huma funzjonijiet li l-partijiet għall-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż kienu awtorizzati jeżerċitaw u riskji marbuta magħhom li huma setgħu jkollhom jassumu. Issa, il-Kummissjoni ma pproduċiet ebda prova sabiex turi li dawn il-funzjonijiet kienu effettivament ġew eżerċitati minn ASI u minn AOE, u wisq inqas mill-fergħat Irlandiżi tagħhom.

264 Barra minn hekk, il-Kummissjoni ssostni, fir-rigward ta' dawn il-funzjonijiet u ta' dawn ir-riskji, li huwa "evidenti" li ASI u AOE ma setgħux jissorveljaw tali riskji mingħajr impjegati barra mill-fergħat tagħhom. Issa, il-Kummissjoni ma tipproduċi ebda prova li turi li l-persunal tal-fergħat inkwistjoni effettivament eżerċita dawn il-funzjonijiet u amministra dawn ir-riskji.

265 Barra minn hekk, l-Irlanda, kemm fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva ma' Apple Inc. kif ukoll quddiem il-Qorti Ġenerali ma' ASI u ma' AOE, sostniet li l-fergħa tal-ASI ma kellhiex persunal sal-2012, is-sena li qabilha l-persunal kollu kien ġie impjegat mill-fergħa Irlandiża ta' AOE. Din l-informazzjoni hija indikata fil-premessa 109 tad-deċiżjoni kkontestata u ġiet ikkonfermata matul is-seduta. Issa, kieku kellu jiġi segwit l-argument tal-Kummissjoni li jgħid li ASI ma setgħetx twettaq funzjonijiet barra mill-fergħa tagħha fl-assenza ta' persunal, dan jimplika li, għal parti kbira mill-perijodu kopert mill-eżami tal-Kummissjoni, dawn il-funzjonijiet lanqas ma setgħu jiġu eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI, li lanqas hi ma kellha persunal.

266 Bl-istess mod, il-Kummissjoni tibbaża ruħha fuq il-fatt li l-bord tad-diretturi ta' ASI, unikament permezz ta' laqgħat okkażjonali, ma kienx f'pożizzjoni li jwettaq dawn il-funzjonijiet u lanqas li jassumi dawn ir-riskji. Issa, il-Kummissjoni ma pprovatx tistabbilixxi li l-korpi ta' ġestjoni tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE kienu effettivament eżerċitaw il-ġestjoni ta' kuljum attiva tal-funzjonijiet u tar-riskji kollha relatati mal-PI tal-grupp Apple li huma elenkati fl-Anness B tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż.

267 Finalment, fir-rigward tal-attivitajiet u tar-riskji elenkati fl-Anness B tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, indikati fil-punti 261 u 262 iktar 'il fuq, jista' jiġi konkluż li dawn huma, essenzjalment, il-funzjonijiet kollha fil-qalba tal-mudell ekonomiku (business model) tal-grupp

Apple, iċċentrat fuq l-iżvilupp ta' prodotti teknoloġiċi. Fir-rigward, b'mod partikolari, tar-riskji elenkati fl-imsemmi anness, dawn jistgħu jitqiesu bħala riskji fundamentali, inerenti għal dan il-mudell ekonomiku. Issa, il-Kummissjoni tallega, essenzjalment, li l-fergħa Irlandiża ta' ASI eżerċitat dawn il-funzjonijiet kollha u assumiet dawn ir-riskji kollha marbuta mal-attivitajiet tal-grupp Apple barra mill-kontinent Amerikan, mingħajr ma ppreżentat provi dwar l-eżerċizzju u t-teħid konkret ta' dawn il-funzjonijiet u ta' dawn ir-riskji mill-fergħa inkwistjoni. Fid-dawl tal-importanza tal-attivitajiet tal-grupp Apple barra mill-kontinent Amerikan, li jirrappreżentaw madwar 60 % tad-dħul mill-bejgħ tal-grupp, tali kunsiderazzjoni mill-Kummissjoni ma hijiex raġonevoli.

268 It-tieni nett, fir-rigward tal-attivitajiet u tal-funzjonijiet li l-Kummissjoni elenkat fil-premessi 296 sa 300 tad-deċiżjoni kkontestata, bħala li ġew effettivament eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI, għandu jiġi rrilevat li, f'dan il-każ, l-ebda waħda minn dawn l-attivitajiet u minn dawn il-funzjonijiet, kemm jekk jittieħdu separatament jew flimkien, ma tiġġustifika l-għoti tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple lil din il-fergħa.

269 Għalhekk, fir-rigward tal-kontroll tal-kwalità, ASI u AOE sostnew, mingħajr ma ġew kontradetti fuq dan il-punt mill-Kummissjoni, li eluf ta' persuni kienu okkupati, mad-dinja kollha, fil-funzjoni tal-kontroll tal-kwalità filwaqt li persuna waħda biss kienet impjegata f'din il-funzjoni fl-Irlanda. Barra minn hekk, huma sostnew li dawn il-funzjonijiet setgħu saħansitra jiġu esternalizzati fil-kuntest ta' ftehim ma' fabbrikanti terzi.

270 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li l-fatt li funzjoni bħall-kontroll tal-kwalità hija kruċjali għar-reputazzjoni tat-trade mark Apple, li l-prodotti tagħha kienu ddistribwiti mill-fergħa Irlandiża ta' ASI, ma jippermettix li jiġi konkluż, fin-nuqqas ta' provi oħra, li din ġiet neċessarjament eżerċitata minn din il-fergħa.

271 Fir-rigward tal-ġestjoni tal-espożizzjoni għar-riskji fil-kuntest tal-attività normali tal-fergħat, il-Kummissjoni ressqet bħala l-uniku argument li kien "evidenti" li, peress li ASI ma għandhiex impjegati, hija ma setgħetx tikkontrolla u tissorvelja r-riskji kummerċjali. F'dan ir-rigward, huwa biżżejjed li jsir riferiment għall-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punt 266 iktar 'il fuq, li jgħidu li hija l-Kummissjoni li għandha tipprova b'elementi konkreti li l-fergħat ta' ASI u ta' AOE kienu wettqu l-funzjonijiet, u assumew ir-riskji, li kienu attribwiti lilhom. Għaldaqstant, ir-raġunament tal-Kummissjoni, minflok ma jwassal għal riżultat evidenti, ma jistax jipprova li dan it-tip ta' funzjonijiet ġie effettivament eżerċitat mill-fergħa Irlandiża ta' ASI.

272 Fir-rigward tal-ġestjoni tal-infrastrutturi ta' R&D, ASI u AOE sostnew, mingħajr ma ġew kontradetti mill-Kummissjoni, li ebda persuna impjegata mill-fergħat Irlandiżi ma kienet inkarigata minn tali infrastrutturi.

273 Fir-rigward tal-[*kunfidenzjali*] impjieg ETP li jidhru bħala impjegati fil-funzjoni R&D, ASI u AOE pprovdew spjegazzjonijiet iddettaljati fuq il-kompiti speċifikament imwettqa minn dawn l-impjegati, jiġifieri l-assigurazzjoni tal-osservanza ta' regoli ta' sigurtà u ta' protezzjoni tal-ambjent fir-reġjun [*kunfidenzjali*], l-ittestjar tal-prodotti sabiex tiġi żgurata l-konformità tagħhom mar-regoli tekniċi applikabbli fir-reġjun [*kunfidenzjali*], l-assistenza lit-tim stabbilit f'Cupertino fil-kunsinna tas-softwer [*kunfidenzjali*], it-traduzzjoni tas-softwer lejn id-diversi lingwi tar-reġjun [*kunfidenzjali*] u l-appoġġ amministrattiv [*kunfidenzjali*]. Issa, dawn l-attivitajiet huma ta' natura kjarament awżiljarja u, huma kemm huma importanti, ma jistgħux jitqiesu bħala funzjonijiet prinċipali li jiddeterminaw l-għoti tal-liċenzji tal-PI tal-grupp Apple lill-fergħat Irlandiżi inkwistjoni.

274 F'dak li jirrigwarda l-ispejjeż ta' marketing lokali ma' fornituri ta' servizzi ta' kummerċjalizzazzjoni, il-fatt li l-fergħa ta' ASI impenjat dawn l-ispejjeż ma jimplikax li din il-fergħa hija responsabbli mill-ħolqien tal-istrateġija ta' marketing fiha nnifisha. Fil-fatt, hekk kif isostnu ASI u AOE, mingħajr ma huma kontradetti mill-Kummissjoni, il-fergħa Irlandiża ta' ASI ma kellhiex persunal assenjat għall-funzjoni ta' kummerċjalizzazzjoni.

275 Fir-rigward tal-attivitajiet ta' ġbir u ta' analiżi tad-data reġjonali, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE ma jikkontestawx li dawn tal-aħħar ipparteċipaw f'tali attivitajiet matul il-perijodu rilevanti. Madankollu, hekk kif isostnu l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, mingħajr madankollu ma ġew kontradetti mill-Kummissjoni, dawn l-attivitajiet jidhru li jikkonsistu fis-sempliċi ġbir ta' data li kellha tiġi miġbura f'database globali. Issa, dawn l-attivitajiet ta' pproċessar tal-istatistika ta' data jidhru pjuttost attivitajiet awżiljarji milli attivitajiet essenzjali għall-attivitajiet kummerċjali kollha ta' ASI. Fi kwalunkwe każ, ir-responsabbiltà fir-rigward ta' dawn l-attivitajiet li taqa' taħt il-ġbir ta' informazzjoni ma tistax tiġġustifika l-attribuzzjoni tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple lill-fergħat Irlandiżi.

276 Fir-rigward tal-attivitajiet relatati mas-servizz AppleCare, fil-premessa 299 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni indikat, billi bbażat ruħha fuq ir-rapport *ad hoc* ippreżentat mill-Irlanda, li dawn kienu servizzi ta' wara l-bejgħ u servizzi marbuta mat-tiswija tal-prodotti tat-trade mark Apple fir-reġjun EMEIA kollu, li għalihom kienet responsabbli l-fergħa Irlandiża ta' ASI. Il-Kummissjoni qieset li, sa fejn l-għan ta' din il-funzjoni kien li tiġi żgurata s-sodisfazzjon tal-klijenti, din kellha rabta diretta mat-trade mark Apple.

277 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li mir-rapport *ad hoc* ippreżentat mill-Irlanda, li fuqu bbażat ruħha l-Kummissjoni stess, jirriżulta li l-fergħa Irlandiża ta' ASI eżerċitat diversi funzjonijiet ikklassifikati bħala "eżekuzzjoni", skont il-linji gwida u d-direzzjoni strateġika ddefiniti fl-Istati Uniti, fosthom is-servizz AppleCare. Fil-kuntest ta' dan is-servizz, ir-responsabbiltajiet tal-fergħa ta' ASI ġew deskritti bħala marbuta mal-programmi ta' garanzija u ta' tiswija tal-prodotti tat-trade mark Apple, mal-ġestjoni tan-netwerk ta' fornituri ta' servizzi ta' tiswija u mas-sostenn telefoniku għall-klijenti. Il-kompiti speċifikament imwettqa mill-fergħa ta' ASI ġew deskritti bħala li jikkonsistu fil-ġbir ta' data fuq l-irregolaritajiet tal-prodotti kif ukoll is-sorveljanza (monitoring) ta' dawn l-irregolaritajiet u tal-prodotti rritornati, li kienu trażmessi lit-timijiet ta' analiżi li jinsabu fl-Istati Uniti. Barra minn hekk, huwa indikat li l-fergħa ta' ASI kienet responsabbli mill-ġestjoni tal-fornituri ta' servizzi ta' tiswija, awtorizzati b'mod ċentralizzat fi ħdan il-grupp Apple, u mid-distribuzzjoni ta' parts għat-tiswija fi ħdan in-netwerk tal-fornituri. Din id-deskrizzjoni hija ekwivalenti għal dik mogħtija fir-rapport *ad hoc* ippreżentat minn Apple Inc. Il-Kummissjoni ma kkontestatx din id-deskrizzjoni tal-kompiti mwettqa mill-fergħa Irlandiża ta' ASI fil-kuntest tas-servizz AppleCare.

278 Waqt is-seduta, ASI u AOE kkonfermaw li AppleCare kienet tikkonsisti f'servizz ipprovdut mill-fergħa Irlandiża, li ħadet responsabbiltà għall-ispejjeż relatati mal-infrastruttura u mal-persunal relatati ma' dan is-servizz. Dan il-persunal kien inkarigat, b'mod partikolari, li jwieġeb għall-mistoqsijiet tal-utenti tal-prodotti tat-trade mark Apple, permezz ta' sostenn telefoniku (call centre).

279 Fid-dawl tad-deskrizzjoni tas-servizz AppleCare, li saret mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE, li l-Kummissjoni tirreferi għaliha fid-deċiżjoni kkontestata, għandu jitqies li dan huwa servizz ta' sostenn wara l-bejgħ għall-utenti tal-prodotti tat-trade mark Apple, b'mod partikolari permezz tat-teħid ta' responsabbiltà għat-tiswija jew għall-iskambju tal-prodotti difettużi. Għalhekk, in-natura ta' dan is-servizz ta' appoġġ imwettaq mill-fergħa Irlandiża hija pjuttost

awżiljarja għall-implementazzjoni tal-garanzija nnifisha, li taqa' taħt ir-responsabbiltà ta' ASI. Barra minn hekk, tali servizz ta' wara l-bejgħ ma huwiex marbut mal-ħolqien, mal-iżvilupp, mal-manifattura u mal-bejgħ tal-prodotti nfushom.

280 Issa, anki jekk il-kwalità ta' servizz ta' wara l-bejgħ ikollha impatt sinjifikattiv fuq il-perċezzjoni tat-trade mark jew tista' tkun il-kawża ta' titjib magħmul fuq il-prodotti, l-eżerċizzju ta' dawn l-attivitajiet mill-fergħa Irlandiża ta' ASI ma jistax neċessarjament jimplika l-għoti tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple. Fil-fatt, is-servizzi ta' wara l-bejgħ huma ta' spiss esternalizzati mingħajr madankollu l-PI tal-kumpannija inkwistjoni ma jkollha tingħata lill-fornitur estern inkwistjoni.

281 It-tielet nett, l-analiżi tal-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' ASI, inklużi l-funzjonijiet ikkunsidrati mill-Kummissjoni bħala li jiġġustifikaw l-għoti tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple lill-fergħa msemmija, turi li dawn jikkostitwixxu funzjonijiet ta' rutina, b'eżekuzzjoni ta' istruzzjonijiet mogħtija mill-mexxejja stabbiliti fl-Istati Uniti u li ma jipprovdux b'mod sinjifikattiv valur miżjud għall-attivitajiet ta' ASI kkunsidrati fit-totalità tagħhom. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li b'mod partikolari fir-rapporti *ad hoc* ippreżentati minn Apple Inc. u mill-Irlanda, saret analiżi ddettaljata tal-attivitajiet tal-fergħa ta' ASI. Dawn iż-żewġ rapporti jikkonkludu li n-natura ta' dawn l-attivitajiet hija waħda ta' rutina, billi jikkaratterizzawhom bħala attivitajiet ta' provvista, ta' bejgħ u ta' distribuzzjoni b'riskju limitat. Minkejja li l-Kummissjoni tikkontesta din l-aħħar klassifikazzjoni, hija ma kkonfutatx bħala tali d-deskrizzjoni ta' dawn l-attivitajiet u funzjonijiet imwettqa mill-Irlanda kif ukoll minn Apple Inc.

282 Ir-raba' nett, il-Kummissjoni sostniet li dawn l-attivitajiet u dawn il-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI kienu jeħtieġu aċċess għat-trade mark Apple. Issa, minkejja li l-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' ASI kellhom impatt fuq l-immaġni u l-prestiġju tat-trade mark Apple u li l-eżerċizzju tagħhom xorta kien jeħtieġ l-użu tal-PI tal-grupp Apple, dan l-aċċess u dan l-użu tat-trade mark mill-fergħa setgħu jiġu żgurati permezz tal-liċenzji speċifiċi għall-bżonnijiet ta' użu mill-imsemmija fergħa, mingħajr ma jkun neċessarju l-għoti tal-liċenzji kollha tal-PI inkwistjoni. Għaldaqstant, permezz tal-argumenti tagħha, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple miżmuma minn ASI kellhom jingħataw lill-fergħa tagħha.

283 Wara l-analiżi tal-funzjonijiet u tal-attivitajiet imwettqa mill-fergħa Irlandiża ta' ASI, identifikati mill-Kummissjoni bħala dawk li jiġġustifikaw l-għoti lill-imsemmija fergħa tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple miżmuma minn ASI, għandu jiġi konkluż li dawn huma attivitajiet awżiljarji u ta' eżekuzzjoni ta' politiki u ta' strateġiji mfassla u adottati barra minn din il-fergħa, b'mod partikolari fir-rigward tar-riċerka, tal-iżvilupp u tal-kummerċjalizzazzjoni tal-prodotti tat-trade mark Apple.

284 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi konkluż, hekk kif għamlu l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, li l-Kummissjoni kkunsidrat b'mod żbaljat li l-funzjonijiet u l-attivitajiet imwettqa mill-fergħa Irlandiża ta' ASI kienu jiġġustifikaw l-għoti lil din il-fergħa tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple u tad-dħul li jirriżulta minnhom.

b) Fuq l-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' AOE

285 Hekk kif ġie indikat fil-punt 10 iktar 'il fuq, il-fergħa Irlandiża ta' AOE hija responsabbli għall-manifattura u għall-assemblaġġ tad-desktops iMac, tal-laptops MacBook u ta' aċċessorji informatiċi oħra. Dawn l-attivitajiet jitwettqu fl-Irlanda. Din tipprovdi l-prodotti tagħha lil imsieħba marbuta fi ħdan il-grupp Apple.

286 F'dak li jikkonċerna l-fergħa Irlandiża ta' AOE, fil-premessa 301 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tirrileva li din il-fergħa żviluppat proċessi u kompetenzi tagħha stess fil-qasam tal-manifattura u kienet twettaq funzjonijiet ta' garanzija u ta' kontroll tal-kwalità li huma meħtieġa sabiex jinżamm il-valur tat-trade mark Apple.

287 Barra minn hekk, fil-premessi 301 u 302 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li l-ispejjeż koperti mill-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż assoċjati ma' din il-fergħa ttieħdu inkunsiderazzjoni fil-kuntest tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991 u li, fid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007, perċentwali ta' [*kunfidenzjali*] tad-dħul mill-bejgħ tagħha kien previst bħala remunerazzjoni tal-PI. Abbażi ta' dawn l-elementi, il-Kummissjoni qieset li l-awtoritajiet Irlandiżi kellhom jikkonkludu li l-fergħa Irlandiża ta' AOE kienet tipparteċipa fl-iżvilupp tal-PI jew fil-ġestjoni u fil-kontroll tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple.

288 L-ewwel nett, il-kunsiderazzjonijiet espressi fil-punti 259 sa 272 iktar 'il fuq japplikaw ukoll fir-rigward tal-fergħa Irlandiża ta' AOE, sa fejn il-Kummissjoni ssostni mingħajr distinzjoni, fir-rigward tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, l-argumenti tagħha dwar il-funzjonijiet ta' kontroll ta' kwalità, ta' ġestjoni ta' infrastrutturi ta' R&D u ta' ġestjoni tar-riskji tal-impriża.

289 It-tieni nett, fir-rigward, b'mod iktar speċifiku, tal-proċeduri proprji u tal-kompetenzi fil-qasam tal-manifattura, il-partijiet ma jikkontestawx ir-realtà tal-eżerċizzju ta' dawn il-funzjonijiet mill-fergħa Irlandiża ta' AOE. Madankollu, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw il-konsegwenzi li l-Kummissjoni tislet minnhom.

290 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li dawn huma l-proċeduri speċifiċi u l-kompetenzi li ġew żviluppati mill-fergħa Irlandiża ta' AOE stess fil-kuntest tal-attivitajiet ta' manifattura tagħha. Għalhekk, minkejja li dawn l-elementi jistgħu jibbenefikaw mill-protezzjoni ta' ċerti drittijiet ta' proprjetà intellettwali, dan huwa qasam limitat u speċifiku għall-attivitajiet ta' din il-fergħa Irlandiża. Għaldaqstant, dan ma jiġġustifikax l-attribuzzjoni tal-liċenzji kollha ta' PI tal-grupp Apple lil din il-fergħa.

291 It-tielet nett, hekk kif isostnu l-Irlanda u ASI u AOE u kif tirrikonoxxi l-Kummissjoni, id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati ħadu inkunsiderazzjoni l-kontribuzzjonijiet tal-fergħa Irlandiża ta' AOE lill-PI tal-grupp Apple.

292 Għalhekk, minn naħa, fil-każ tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991, hekk kif indikat il-Kummissjoni fil-premessa 302 tad-deċiżjoni kkontestata, il-kontribuzzjoni tal-fergħa Irlandiża ta' AOE għall-ispejjeż assoċjati mal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż ġiet inkluża fost l-ispejjeż tal-operat, li minnhom ġie kkalkolat il-profitt taxxabbli ta' AOE. Għaldaqstant, parti mil-profitti taxxabbli ta' AOE kienu mistennija li jiġu kkalkolati billi tittieħed inkunsiderazzjoni parti mill-PI tal-grupp Apple. Issa, il-Kummissjoni ma ppreżentat ebda prova sabiex issostni l-argument tagħha, espress fil-premessa 302 tad-deċiżjoni kkontestata, li jgħid li, minħabba l-fatt li parti mill-ispejjeż relatati mal-PI tal-grupp Apple kienu ttieħdu inkunsiderazzjoni sabiex jiġu kkalkolati l-profitti taxxabbli ta' AOE, l-awtoritajiet Irlandiżi kellhom jattribwixxu l-liċenzji kollha ta' PI tal-grupp Apple lill-fergħa Irlandiża ta' AOE.

293 Min-naħa l-oħra, fil-każ tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007, l-eżistenza ta' PI speċifika għall-attivitajiet ta' manifattura tal-fergħa Irlandiża ta' AOE u r-remunerazzjoni korrispondenti ġew irrikonoxxuti b'mod espliċitu permezz tal-inklużjoni, fil-formula għall-kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' AOE, ta' profitti fuq il-PI żviluppata minn din il-fergħa. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni ma pproduċiet ebda prova sabiex issostni l-argument tagħha, espress

fil-premessa 303 tad-deċiżjoni kkontestata, li jgħid li, minħabba din ir-remunerazzjoni relatata mal-PI żviluppata mill-fergħa Irlandiża ta' AOE, din tal-aħħar kienet tipparteċipa fl-iżvilupp, fil-ġestjoni jew fil-kontroll tal-liċenzji relatati mal-PI kollha tal-grupp Apple. Issa, il-fatt li remunerazzjoni għall-PI speċifikament żviluppata fil-kuntest tal-attivitajiet ta' manifattura tal-fergħa Irlandiża ta' AOE ngħatat lil din tal-aħħar ma jimplikax li l-liċenzji dwar il-PI kollha tal-grupp Apple għandhom jiġu attribwiti lilha wkoll.

294 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma tistax tibbaża ruħha biss fuq l-intervent tal-fergħa Irlandiża ta' AOE fil-ħolqien ta' proċeduri proprji u fl-iżvilupp tal-kompetenzi ta' manifattura tal-prodotti li hija responsabbli għalihom sabiex tikkonkludi li profitti marbuta mal-PI kollha tal-grupp Apple kellu jiġi attribwit lil din il-fergħa.

295 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi konkluż, hekk kif għamlu l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, li l-Kummissjoni kkunsidrat b'mod żbaljat li l-funzjonijiet u l-attivitajiet imwettqa mill-fergħa Irlandiża ta' AOE kienu jiġġustifikaw l-attribuzzjoni lil din il-fergħa tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple u tad-dħul li jirriżulta minnhom.

c) Fuq l-attivitajiet barra mill-fergħat ta' ASI u ta' AOE

296 Hekk kif ġie invokat fil-punti 37 sa 40 iktar 'il fuq, ir-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata huwa bbażat fuq it-teżi li tgħid li l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple miżmuma minn ASI u minn AOE kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi tagħhom, minħabba l-fatt li, barra minn dawn il-fergħat, ASI u AOE ma kellhomx preżenza fiżika u lanqas impjegati li jistgħu jiżguraw il-funzjonijiet prinċipali u l-ġestjoni tal-liċenzji inkwistjoni, peress li l-fergħat tagħhom huma l-uniċi li għandhom preżenza tanġibbli u impjegati fi ħdan ASI u AOE.

297 Għandhom jiġu eżaminati l-argumenti tal-Irlanda kif ukoll ta' ASI u ta' AOE, intiżi sabiex jikkontestaw it-teżi tal-Kummissjoni, li jgħidu li, essenzjalment, it-teħid ta' deċiżjoni strateġika fi ħdan il-grupp Apple ġie ċċentralizzat f'Cupertino u dawn tal-aħħar, permezz tal-korpi ta' tmexxija tagħhom, eżegwew dawn id-deċiżjonijiet, mingħajr ma l-fergħat Irlandiżi tagħhom kienu attivament ħadu sehem f'dan it-teħid ta' deċiżjoni.

1) Fuq it-teħid ta' deċiżjonijiet strateġiċi fi ħdan il-grupp Apple

298 L-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li ċ-"ċentru ta' gravità" tal-attivitajiet tal-grupp Apple kien f'Cupertino u mhux fl-Irlanda. Fil-fatt, id-deċiżjonijiet strateġiċi kollha, b'mod partikolari f'dak li jirrigwarda d-disinn u l-iżvilupp tal-prodotti tal-grupp Apple, ittieħdu, skont strateġija kummerċjali globali magħżula għall-grupp kollu, f'Cupertino. Din l-istrateġija deċiża b'mod ċentrali ġiet implimentata mill-kumpanniji tal-grupp, b'mod partikolari ASI u AOE, li aġixxew permezz tal-korpi ta' tmexxija tagħhom, bħal kull kumpannija oħra, skont ir-regoli tad-dritt tal-kumpanniji applikabbli.

299 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat b'mod partikolari li ASI u AOE ppreżentaw, fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva u insostenn tas-sottomissjonijiet bil-miktub tagħhom f'dawn ir-rikorsi, provi dwar in-natura ċentralizzata tad-deċiżjonijiet strateġiċi fi ħdan il-grupp Apple, meħuda minn diretturi, f'Cupertino, u sussegwentement eżegwiti fil-livelli inferjuri mid-diversi entitajiet tal-grupp, bħal ASI u AOE. Dawn il-proċeduri ċentralizzati jikkonċernaw, b'mod

partikolari, l-iffissar tal-prezzijiet, id-deċiżjonijiet dwar il-kontabbiltà kif ukoll il-finanzjament jew il-likwidità li jikkonċernaw l-attivitajiet internazzjonali kollha tal-grupp Apple, li ġew adottati b'mod ċentrali taħt id-direzzjoni tal-kumpannija parent, Apple Inc.

300 B'mod iktar speċifiku, f'dak li jikkonċerna d-deċiżjonijiet fil-qasam R&D, li oriġina b'mod partikolari mill-PI tal-grupp Apple, ASI u AOE ppreżentaw provi li juru li d-deċiżjonijiet dwar il-prodotti li għandhom jiġu żviluppati, li kellhom sussegwentement jiġu kkummerċjalizzati b'mod partikolari minnhom, u dwar l-istrateġija ta' R&D, li kellha tiġi segwita b'mod partikolari minnhom, kienu ttieħdu u ġew implimentati minn mexxejja tal-grupp stabbiliti f'Cupertino. Minn dawn il-provi jirriżulta wkoll li l-istrateġiji għall-introduzzjoni tal-prodotti l-ġodda, u, b'mod partikolari, l-organizzazzjoni tad-distribuzzjoni fis-swieq Ewropej diversi xhur qabel id-data ta' ftuħ prevista, ġew stabbiliti fil-livell tal-grupp Apple, b'mod partikolari mid-diriġenti eżekuttivi tal-grupp (Executive Team) taħt id-direzzjoni tad-direttur ġenerali tal-grupp, f'Cupertino.

301 Barra minn hekk, mill-proċess jirriżulta li l-kuntratti mal-produtturi terzi (Original Equipment Manufacturers jew OEMs), responsabbli għall-produzzjoni ta' parti kbira mill-prodotti mibjugħa minn ASI, ġew innegozjati u ffirmati mill-kumpannija parent, Apple Inc., u minn ASI, permezz tad-diretturi rispettivi tagħhom, direttament jew permezz ta' prokura. ASI u AOE ppreżentaw ukoll provi dwar in-negozjati u l-iffirmar tal-kuntratti ma' klijenti, bħall-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet li jiżguraw parti importanti mill-bejgħ bl-imnut tal-prodotti tat-trade mark Apple, u b'mod partikolari tat-telefons ċellulari. Minn dawn il-provi jirriżulta li n-negozjati inkwistjoni tmexxew mid-diretturi tal-grupp Apple, u dan għal kuntratti ffirmati, għall-grupp Apple, minn Apple Inc. u minn ASI, mid-diretturi rispettivi tagħhom, direttament jew permezz ta' prokura.

302 Għaldaqstant, sa fejn jirriżulta li, b'mod partikolari fir-rigward tal-iżvilupp tal-prodotti tal-grupp Apple li wassal għall-PI tal-grupp Apple, id-deċiżjonijiet strateġiċi ttieħdu għall-grupp Apple kollu f'Cupertino, il-Kummissjoni kkonkludiet b'mod żbaljat li l-ġestjoni tal-PI tal-grupp Apple, li l-liċenzji tagħha kienu miżmuma minn ASI u minn AOE, kienet neċessarjament assunta mill-fergħat Irlandiżi tagħhom.

2) Fuq it-teħid ta' deċiżjonijiet minn ASI u minn AOE

303 Fir-rigward tal-kapaċità ta' ASI u ta' AOE li jieħdu deċiżjonijiet li jaffettwaw il-funzjonijiet essenzjali tagħhom permezz tal-korpi ta' tmexxija tagħhom, għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni stess ħadet nota tal-eżistenza tal-Bordijiet tad-Diretturi u tal-laqgħat regolari tagħhom matul il-perijodu rilevanti u ppreżentat, fit-tabelli Nru 4 u Nru 5 tad-deċiżjoni kkontestata, estratti mill-minuti tal-imsemmija laqgħat li jikkonfermaw dawn il-fatti.

304 Issa, il-fatt li l-minuti tal-laqgħat tal-Bordijiet tad-Diretturi ma jurux dettalji dwar id-deċiżjonijiet dwar il-ġestjoni tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple, dwar il-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż u dwar id-deċiżjonijiet kummerċjali importanti ma jistax jeskludi l-eżistenza ta' dawn id-deċiżjonijiet infushom.

305 Fid-dawl tal-estratti tal-proċessi verbali riprodotti mill-Kummissjoni fit-tabelli Nru 4 u Nru 5 tad-deċiżjoni kkontestata, in-natura sommarja tagħhom hija suffiċjenti sabiex jinftiehem kif id-deċiżjonijiet ewlenin għall-kumpannija matul kull sena fiskali, bħall-approvazzjoni tal-kontijiet annwali, ġew adottati u mdaħħla fil-minuti tal-laqgħat tal-Bordijiet tad-Diretturi rilevanti.

306 Għalhekk, ir-riżoluzzjonijiet tal-Bordijiet tad-Diretturi, imdaħħla f'dawn il-minuti, kienu jirrigwardaw, b'mod partikolari, b'mod regolari (u diversi drabi fis-sena), il-ħlas ta' dividendi, l-approvazzjoni tar-rapporti tad-diretturi kif ukoll il-ħatra u r-riżenja ta' diretturi. Barra minn hekk, b'mod iktar okkażjonali, dawn ir-riżoluzzjonijiet kienu jikkonċernaw il-kostituzzjoni ta' sussidjarji u l-prokura li tawtorizza lil ċerti diretturi jwettqu attivitajiet differenti bħall-ġestjoni tal-kontijiet bankarji, ir-relazzjonijiet mal-gvernijiet u l-korpi pubbliċi, l-awditi, l-assigurazzjoni, il-kiri, ix-xiri u l-bejgħ ta' assi, ir-riċezzjoni ta' merkanzija u l-kuntratti kummerċjali. Barra minn hekk, minn dawn il-minuti jirriżulta li setgħat wiesgħa ħafna ta' ġestjoni ġew iddelegati favur amministraturi individwali.

307 Barra minn hekk, f'dak li jirrigwarda l-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, mill-informazzjoni ppreżentata minn ASI u minn AOE jirriżulta li l-verżjonijiet differenti ta' dan il-ftehim matul il-perijodu rilevanti ġew iffirmati minn membri tal-bord tad-diretturi tagħhom, u dan f'Cupertino.

308 Barra minn hekk, skont informazzjoni ddettaljata pprovduta minn ASI u minn AOE, kemm fil-każ ta' ASI kif ukoll fil-każ ta' AOE, kien hemm biss direttur wieħed fl-Irlanda fuq total ta', rispettivament, erbatax u tmien diretturi li kienu jifformaw parti mill-bordijiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE għal kull sena fiskali fil-perijodu li matulu kienu fis-seħħi d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

309 Għaldaqstant, il-Kummissjoni kkunsidrat b'mod żbaljat li ASI u AOE, permezz tal-korpi ta' tmexxija tagħhom, b'mod partikolari l-bordijiet tad-diretturi tagħhom, ma kellhomx il-kapaċitajiet li jeżerċitaw il-funzjonijiet essenzjali tal-kumpanniji inkwistjoni, jekk ikun il-każ, billi jiddelegaw is-setgħat tagħhom lil diretturi individwali, barra mill-persunal tal-fergħat Irlandiżi.

d) Konklużjonijiet dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple

310 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li, f'dan il-każ, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li, fid-dawl, minn naħa, tal-attivitajiet u tal-funzjonijiet effettivament eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE u, min-naħa l-oħra, tad-deċiżjonijiet strateġiċi meħuda u implimentati barra minn dawn il-fergħat, l-imsemmija fergħat Irlandiżi kellhom jingħataw il-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti annwali taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda.

311 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandhom jintlaqgħu l-ilmenti invokati mill-Irlanda fil-kuntest tal-ewwel motiv fil-Kawża T-778/16 u minn ASI u minn AOE fil-kuntest tat-tielet u tar-raba' motivi fil-Kawża T-892/16, kontra l-evalwazzjonijiet fattwali tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE u l-attivitajiet barra mill-imsemmija fergħat.

4. Konklużjoni dwar l-evalwazzjoni tal-Kummissjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv fuq il-bażi tar-raġunament prinċipali tagħha

312 Fid-dawl tal-konstatazzjonijiet irrilevati fil-punt 249 iktar 'il fuq dwar l-evalwazzjonijiet żbaljati tal-Kummissjoni dwar it-tassazzjoni normali skont id-dritt fiskali Irlandiż applikabbli f'dan il-każ kif ukoll tal-konstatazzjonijiet irrilevati fil-punt 310 iktar 'il fuq dwar l-evalwazzjonijiet żbaljati tal-Kummissjoni fir-rigward tal-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple, għandhom jintlaqgħu l-motivi

bbażati fuq il-fatt li, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li, billi adottaw id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi taw vantaġġ lil ASI u lil AOE, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

313 Għaldaqstant, ma huwiex neċessarju li jiġu eżaminati l-motivi intiżi sabiex jikkontestaw, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali, l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar is-selettività tal-miżuri inkwistjoni u l-assenza ta' ġustifikazzjoni għalihom.

314 Għalhekk, għandhom jiġu eżaminati sussegwentement il-motivi invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE li jikkontestaw l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunamenti b'mod sussidjarju u b'mod alternattiv fid-deċiżjoni kkontestata.

E. Fuq il-motivi li jikkontestaw l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju (ir-raba' motiv fil-Kawża T-778/16 u t-tmien motiv fil-Kawża T-892/16)

315 Fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha fid-deċiżjoni kkontestata (premessi 325 sa 360), il-Kummissjoni sostniet li, anki kieku l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kienu, ġustament, aċċettaw li l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple miżmuma minn ASI u minn AOE ma kellhomx jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi tagħhom, il-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti approvati fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu jwasslu, xorta waħda, għal riżultat li ma kienx hemm approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq skont il-prinċipju ta' distakkament, minħabba l-fatt li dawn il-metodi kienu jistmaw 'l isfel il-profitti annwali taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda.

316 B'mod iktar preċiż, b'mod partikolari fil-premessi 328 sa 330 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li l-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti approvati fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu jikkostitwixxu metodi unilaterali ta' attribuzzjoni tal-profitti li kienu jixbhu l-metodu ta' tranżazzjoni tal-marġni nett (iktar 'il quddiem il-"MTMN"), kif previst mil-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment.

317 Issa, skont il-Kummissjoni, il-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti approvati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu vvizzjati bi żbalji, ibbażati, l-ewwel nett, fuq l-għażla tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bħala punt ċentrali jew "parti ttestjata" tal-metodi unilaterali ta' attribuzzjoni tal-profitti (premessi 328 sa 333 tad-deċiżjoni kkontestata), it-tieni nett, fuq l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti (premessi 334 sa 345 tad-deċiżjoni kkontestata) u, it-tielet nett, minħabba l-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati (premessi 346 sa 359 tad-deċiżjoni kkontestata). Skont il-Kummissjoni, kull wieħed minn dawn l-iżbalji wassal għal tnaqqis fl-oneru tat-taxxa fuq dawn il-kumpanniji fl-Irlanda meta mqabbla mal-kumpanniji mhux integrati li l-profitt taxxabbli tagħhom kien jirrifletti l-prezzijiet innegozjati fis-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament (premessa 360 tad-deċiżjoni kkontestata).

318 Għalhekk, għandu jiġi kkonstatat li l-evalwazzjonijiet kollha magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha huma intiżi sabiex jistabbilixxu l-eżistenza ta' vantaġġ li ngħata lil ASI u lil AOE minħabba l-fatt li l-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti, ivvalidati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, ma kinux wasslu għal profitti ta' distakkament.

319 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li s-sempliċi nuqqas ta' osservanza ta' preskrizzjonijiet metodoloġiċi, b'mod partikolari fil-kuntest tal-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment, ma huwiex biżżejjed sabiex jiġi konkluż li l-profitt ikkalkolat ma huwiex

approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat tas-suq u, wisq inqas, li l-profitt ikkalkolat huwa inqas mil-profitt li kien ikollu jinkiseb kieku l-metodu ta' determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment kien ġie applikat b'mod korrett. Għalhekk, is-sempliċi konstatazzjoni ta' żball metodoloġiku ma hijiex biżżejjed, waħedha, sabiex turi li l-miżuri fiskali kkontestati taw vantaġġ lill-benefiċjarji tal-imsemmija miżuri. Fil-fatt, huwa meħtieġ ukoll li l-Kummissjoni tipprova li l-iżbalji metodoloġiċi identifikati wasslu għal tnaqqis fil-profitt taxxabbli u għalhekk fl-oneru fiskali sostnut minn dawn il-benefiċjarji, fid-dawl ta' dak li kienu jsostnu skont ir-regoli ta' tassazzjoni normali tad-dritt nazzjonali fl-assenza tal-miżuri fiskali inkwistjoni.

320 Huwa fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti li għandhom jiġu analizzati l-argumenti mqajma mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE kontra l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni miġbura fil-qosor fil-punti 315 sa 317 iktar 'il fuq.

321 L-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jinvokaw, qabel kollox, ilmenti kontra l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-applikazzjoni tal-MTMN u dwar il-fatt li hija bbażat ruħha fuq strumenti żviluppati fi ħdan l-OECD. Sussegwentement, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw it-tliet żbalji metodoloġiċi speċifikament invokati mill-Kummissjoni, jiġifieri dawk li jikkonċernaw l-għażla tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bħala "parti ttestjata" tal-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti, l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti u l-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

1. Fuq l-evalwazzjoni dwar il-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti approvati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati fid-dawl tal-MTMN

322 Il-partijiet ma jaqblux, essenzjalment, fuq il-kwistjoni dwar sa fejn il-Kummissjoni setgħet tinvoka, għall-finijiet tar-raġunament sussidjarju tagħha, il-prinċipju ta' distakkament, kif stabbilit fil-Linji Gwida tal-OECD dwar il-prezzijiet ta' trasferiment, li jirreferi għalihom l-approċċ awtorizzat tal-OECD. B'mod iktar speċifiku, huma ma jaqblux fuq il-kwistjoni dwar jekk il-Kummissjoni setgħetx tuża l-MTMN, kif previst b'mod partikolari fl-imsemmija linji gwida, sabiex tivverifika jekk il-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti kkonfermat mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienx wassal għal profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE inqas minn dak ta' kumpannija li tinsab f'sitwazzjoni paragunabbli.

323 Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-applikazzjoni tal-approċċ awtorizzat tal-OECD, għandhom jitfakkru l-kunsiderazzjonijiet indikati fil-punti 233 sa 245 iktar 'il fuq. B'hekk, essenzjalment, għalkemm l-approċċ awtorizzat tal-OECD ma ġiex inkorporat fid-dritt fiskali Irlandiż, il-mod li bih huwa applikat l-Artikolu 25 tat-TCA 97 mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi jikkoinċidi essenzjalment mal-analiżi proposta mill-approċċ awtorizzat tal-OECD. Fil-fatt, minn naħa, l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kif deskritta mill-Irlanda fir-rikors tagħha u kif ġiet ikkonfermata matul is-seduta, teħtieġ l-ewwel nett analiżi tal-funzjonijiet eżerċitati, tal-assi użati u tar-riskji assunti mill-fergħat, li, essenzjalment, jikkorrispondi għall-ewwel stadju tal-analiżi proposta mill-approċċ awtorizzat tal-OECD. Min-naħa l-oħra, fir-rigward tat-tieni stadju ta' din l-analiżi, għandu jitfakkar li l-approċċ awtorizzat tal-OECD jirreferi għal-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment. F'dan ir-rigward, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE ma kkontestawx l-affermazzjoni tal-Kummissjoni, li tinsab b'mod partikolari fil-premessa 265 tad-deċiżjoni kkontestata, li tgħid li l-metodi ta' attribuzzjoni ta' profitti vvalidati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu jixbhu l-metodi unilaterali ta' ffissar ta' prezzijiet ta' trasferiment, indikati fil-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment, bħall-MTMN.

324 Fit-tieni lok, għandu jiġi rrilevat li, fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva, l-Irlanda u Apple Inc. ippreżentaw rapporti *ad hoc*, imfassla mill-konsulenti fiskali rispettivi tagħhom, li kienu bbażati preċiżament fuq il-MTMN sabiex juru li l-profitt taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda, li ġew effettivament iddikjarati fl-Irlanda abbażi tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, kienu inklużi f'intervall ta' distakkament. Issa, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE ma jistgħux jikkritikaw lill-Kummissjoni talli bbażat ruħha fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD u li użat il-MTMN fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha, filwaqt li huma stess użawh fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva.

325 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, għandhom jiġu miċħuda l-ilmenti kontra l-użu mill-Kummissjoni tal-MTMN, kif previst b'mod partikolari fil-Linji Gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment, sabiex jiġi vverifikat jekk il-metodu ta' attribuzzjoni ta' profitti approvat mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienx wassal għal tnaqqis tal-piż fiskali ta' ASI u ta' AOE.

326 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandhom jiġu eżaminati, sussegwentement, l-argumenti tal-Irlanda kif ukoll ta' ASI u ta' AOE, ibbażati fuq l-applikazzjoni tal-MTMN mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha, sabiex jiġi eżaminat jekk din tal-aħħar irnexxilhiex tipprova li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu taw vantaġġ lil ASI u lil AOE.

327 F'dan ir-rigward, il-partijiet ma jaqblux fir-rigward tal-konstatazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar tliet żbalji fil-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti kkonfermati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, li jikkonċernaw, l-ewwel nett, l-għażla tal-fergħat bħala partijiet eżaminati, it-tieni nett, l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti u, it-tielet nett, il-livelli tar-remunerazzjonijiet aċċettati.

2. Fuq l-għażla tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bħala l-"parti ttestjata" fl-applikazzjoni tal-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti

328 Għandu jitfakkar li, fil-premessi 328 sa 333 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li, anki jekk wieħed jassumi li l-liċenzji tal-PI tal-grupp Apple kienu ġew attribwiti b'mod korrett lill-uffiċċji ċentrali ta' ASI u ta' AOE, dawn ma setgħux jeżerċitaw funzjonijiet kumplessi mingħajr persunal u lanqas preżenza fiżika. Min-naħa l-oħra, skont il-Kummissjoni, il-fergħat Irlandiżi kienu eżerċitaw funzjonijiet marbuta mal-PI li kienu essenzjali għall-promozzjoni u għar-rikonoxximent tat-trade mark fir-reġjun EMEIA. Minn dan il-Kummissjoni ddeduċiet li l-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE kienu ntgħażlu b'mod żbaljat bħala partijiet ittestjati.

329 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-MTMN tikkostitwixxi metodu unilaterali ta' determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment. Dan jikkonsisti fid-determinazzjoni, minn bażi xierqa, tal-profitti netti li tagħmel persuna taxxabbli, jiġifieri l-"parti ttestjata", fir-rigward ta' tranżazzjoni kkontrollata jew fir-rigward ta' tranżazzjonijiet ikkontrollati li huma strettament relatati jew kontinwi. Sabiex tiġi ddeterminata din il-bażi xierqa, għandu jintgħażel indikatur tal-livell tal-profitti, bħalma huma l-ispejjeż, il-bejgħ jew l-assi. L-indikatur tal-profitti netti miksub mill-persuna taxxabbli fir-rigward ta' tranżazzjoni kkontrollata għandu jiġi ddeterminat b'riferiment għall-indikatur tal-profitti netti li l-istess persuna taxxabbli jew impriża indipendenti twettaq permezz ta' tranżazzjonijiet paragunabbli fis-suq ħieles. Għalhekk, l-MTMN jimplika li għandha tiġi identifikata parti fit-tranżazzjoni li għaliha huwa ttestjat indikatur. Din hija l-"parti ttestjata".

330 Barra minn hekk, skont il-Linji Gwida tal-OECD dwar il-prezzijiet ta' trasferiment tal-2010, li tirreferi għalihom il-Kummissjoni b'mod partikolari fil-premessi 94 u 255 tad-deċiżjoni kkontestata, bħala linji gwida utli, u li fuqhom huma bbażati wkoll ir-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc., l-għażla tal-parti ttestjata għandha tkun kompatibbli mal-analiżi funzjonali tat-tranżazzjoni. Barra minn hekk, huwa indikat li, bħala regola ġenerali, il-parti ttestjata hija dik li lilha metodu ta' prezz ta' trasferiment jista' jiġi applikat bl-iktar mod affidabbli u li għalih tista' tiġi identifikata d-data paragunabbli l-iktar affidabbli. Ħafna drabi tkun dik li l-analiżi funzjonali tagħha hija l-inqas kumplessa.

331 L-ewwel nett, għandu jiġi enfasizzat li, fid-deċiżjoni kkontestata, b'mod partikolari fil-premessa 333 tagħha, il-Kummissjoni llimitat ruħha li ssostni li l-iżball fir-rigward tad-determinazzjoni tal-entità li kellha tiġi ttestjata kien wassal għal tnaqqis fil-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE.

332 Issa, kif ġie indikat fil-punt 319 iktar 'il fuq, is-sempliċi nuqqas ta' osservanza ta' preskrizzjonijiet metodoloġiċi fl-applikazzjoni ta' metodu ta' attribuzzjoni ta' profitti ma huwiex biżżejjed sabiex jiġi konkluż li l-profitti kkalkolati ma humiex approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat tas-suq u, wisq inqas, li l-profitti kkalkolat huma inqas mil-profitti li kien ikollhom jinkisbu kieku l-metodu ta' determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment kien ġie applikat b'mod korrett.

333 Għaldaqstant, is-sempliċi konstatazzjoni mill-Kummissjoni ta' żball metodoloġiku bbażat fuq l-għażla tal-parti ttestjata fil-kuntest tal-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE vvalidati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, anki jekk jiġi preżunt li din hija vera, ma hijiex biżżejjed, waħedha, sabiex turi li l-imsemmija deċiżjonijiet dwar it-taxxa taw vantaġġ lil ASI u lil AOE. Fil-fatt, kien meħtieġ ukoll li l-Kummissjoni tipprova li tali żball kien wassal għal tnaqqis fil-profitti taxxabbli ta' dawn iż-żewġ kumpanniji, li huma ma kinux jiksbu fl-assenza ta' dawn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa. Issa, f'dan il-każ, il-Kummissjoni ma ppreżentatx provi intiżi biex jipprovaw li l-għażla tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bħala partijiet ittestjati kienet wasslet għal tnaqqis fil-profitti taxxabbli ta' dawn il-kumpanniji.

334 It-tieni nett u fi kwalunkwe każ, għandu jiġi rrilevat li, fil-kuntest tal-MTMN, huwa neċessarju li tintgħażel minn qabel parti li għandha tiġi ttestjata, b'mod partikolari skont il-funzjonijiet eżerċitati minn din il-parti, sabiex sussegwentement tkun tista' tiġi kkalkolata r-remunerazzjoni fil-kuntest ta' tranżazzjoni marbuta ma' dawn il-funzjonijiet. Il-fatt li normalment tintgħażel il-parti li teżerċita l-funzjonijiet l-inqas kumplessi ma jippreġudikax il-funzjonijiet li huma realment eżerċitati mill-parti magħżula u d-determinazzjoni tar-remunerazzjoni ta' dawn il-funzjonijiet.

335 Fil-fatt, il-linji gwida tal-OECD dwar il-prezzijiet ta' trasferiment ma jsemmux liema parti fit-tranżazzjoni għandha tintgħażel, iżda jirrakkomandaw l-għażla tal-impriża li għaliha tista' tiġi identifikata data affidabbli dwar it-tranżazzjonijiet li huma l-iktar paragunabbli mill-qrib. Sussegwentement, huwa ppreċiżat li dan ħafna drabi jimplika li għandha tintgħażel l-impriża assoċjata li hija l-inqas kumplessa mill-impriżi kkonċernati mit-tranżazzjoni u li ma għandhiex assi intanġibbli ta' valur jew assi uniċi. Minn dan jirriżulta li l-linji gwida msemmija ma jimponux neċessarjament li tintgħażel l-inqas entità kumplessa, iżda li dawn sempliċement jissuġġerixxu li tintgħażel l-entità li fir-rigward tagħha hemm disponibbli l-iktar data affidabbli.

336 Għalhekk, sakemm il-funzjonijiet tal-parti eżaminata jkunu ġew identifikati b'mod korrett, u sakemm ir-remunerazzjoni ta' dawn il-funzjonijiet tkun ġiet ikkalkolata b'mod korrett, il-fatt li parti jew oħra tkun intgħażlet bħala parti ttestjata huwa irrilevanti.

337 It-tielet nett, għandu jitfakkar li l-Kummissjoni bbażat ir-raġunament tagħha sussidjarjament fuq il-premessa li tgħid li l-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple ġew attribwiti b'mod korrett lill-uffiċċji ċentrali ta' ASI u ta' AOE.

338 F'dan ir-rigward, kif ġustament jenfasizzaw l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, għandu jiġi rrilevat li l-PI tikkostitwixxi l-assi ewlieni għal impriża, bħall-grupp Apple, li l-mudell ekonomiku tagħha huwa essenzjalment ibbażat fuq l-innovazzjonijiet teknoloġiċi. Għaldaqstant, din il-PI tista' titqies, f'dan il-każ, bħala ass uniku, fid-dawl tal-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment.

339 Issa, hekk kif jirriżulta mill-approċċ awtorizzat tal-OECD, bħala prinċipju, fil-każ ta' impriża bħall-grupp Apple, is-sempliċi fatt li waħda mill-partijiet tkun proprjetarja tal-PI jimplika l-eżerċizzju ta' funzjonijiet umani sinjifikattivi meta mqabbla ma' dawn l-assi intanġibbli, bħat-teħid attiv ta' deċiżjonijiet dwar l-implimentazzjoni tal-programm ta' żvilupp li wassal għal din il-PI u l-ġestjoni attiva tiegħu. L-attribuzzjoni tal-PI lil parti mill-impriża tista' għalhekk titqies bħala ħjiel tal-eżerċizzju ta' funzjonijiet kumplessi minn din il-parti.

340 Minn dan jirriżulta li l-Kummissjoni ma tistax tallega, fir-raġunament sussidjarju tagħha, li l-PI tal-grupp Apple kienet korrettament attribwita lill-uffiċċji ta' ASI u ta' AOE u, fl-istess ħin, li huma l-fergħat Irlandiżi ta' dawn iż-żewġ kumpanniji li eżerċitaw il-funzjonijiet l-iktar kumplessi fir-rigward ta' din il-PI, mingħajr ma tippreżenta ebda prova dwar l-eżerċizzju effettiv ta' tali funzjonijiet kumplessi mill-imsemmija fergħat.

341 Min-naħa l-oħra, kif ġie kkonstatat fil-punti 281 u 290 iktar 'il fuq, f'dan il-każ il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li dawn il-fergħat kienu effettivament eżerċitaw funzjonijiet u ħadu deċiżjonijiet determinanti għall-PI tal-grupp Apple, b'mod partikolari fir-rigward tat-tfassil, tal-ħolqien u tal-iżvilupp tagħha.

342 Ir-raba' nett, għandu jiġi rrilevat li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati huma bbażati fuq id-deskrizzjonijiet tal-funzjonijiet tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE magħmula fit-talbiet mibgħuta mill-grupp Apple lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi. Hekk kif jirriżulta mill-premessi 54 sa 57 tad-deċiżjoni kkontestata, dawn il-funzjonijiet jikkonsistu fix-xiri, fil-bejgħ u fid-distribuzzjoni ta' prodotti tat-trade mark Apple lil partijiet relatati u lil klijenti terzi fir-reġjun EMEIA, fil-każ tal-fergħa ta' ASI, u fil-manifattura u fl-assemblaġġ ta' firxa speċjalizzata ta' prodotti informatiċi fl-Irlanda, fil-każ tal-fergħa ta' AOE.

343 Issa, għandu jiġi kkonstatat li dawn il-funzjonijiet jistgħu jitqiesu, *prima facie*, li huma faċilment identifikabbli u mhux partikolarment kumplessi. Fi kwalunkwe każ, dawn ma jikkostitwixxux funzjonijiet ta' natura unika u speċifika li għalihom huwa diffiċli li tiġi identifikata data paragunabbli. Għall-kuntrarju, dawn huma funzjonijiet kurrenti u ta' natura relattivament standard fir-relazzjonijiet kummerċjali bejn impriżi.

344 Ċertament, l-informazzjoni ppreżentata mill-grupp Apple lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi qabel l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienet qasira ħafna fir-rigward tal-funzjonijiet, tal-assi u tar-riskji tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE. Fil-fatt, id-dikjarazzjonijiet fiskali kkontestati ġew adottati wara li l-konsulenti tat-taxxa tal-grupp Apple bagħtu lill-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi xi ittri sommarji li fihom iddeskrivew fil-qosor l-attivitajiet tal-fergħat ta' ASI u ta' AOE u pproponew metodoloġija għall-kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' dawn iż-żewġ kumpanniji fl-Irlanda. Il-kontenut ta' dawn l-iskambji huwa pjuttost vag u juri li d-diskussjonijiet bejn l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi u l-konsulenti tat-taxxa

tal-grupp Apple, matul żewġ laqgħat, kienu deċiżivi għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti taxxabbli ta' dawn il-kumpanniji, mingħajr ma ġiet iddokumentata analiżi oġġettiva u ddettaljata fuq il-funzjonijiet tal-fergħat u fuq l-evalwazzjoni ta' dawn il-funzjonijiet.

345 B'hekk, b'differenza mir-rapporti *ad hoc* li ġew ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. *ex post facto* fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva, ebda rapport fuq l-attribuzzjoni tal-profitti u l-ebda informazzjoni addizzjonali ma ġew ipprovduti lill-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi qabel l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

346 Barra minn hekk, hekk kif ġie kkonfermat waqt is-seduta, l-informazzjoni dwar l-attivitajiet tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE pprovduta b'antiċipazzjoni tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991 ma ġietx ikkompletata b'mod sinjifikattiv qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007 u ma ġietx aġġornata sussegwentement.

347 Dan in-nuqqas ta' provi ppreżentati quddiem l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi dwar il-funzjonijiet effettivament eżegwiti mill-fergħat Irlandiżi u l-evalwazzjoni tagħhom għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti attribwibbli lil dawn il-fergħat jista' jitqies bħala nuqqas metodoloġiku fl-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, li jeħtieġ, qabel kollox, l-eżekuzzjoni ta' analiżi tal-funzjonijiet eżerċitati, tal-assi użati u tar-riskji assunti mill-fergħat.

348 Madankollu, minkejja li dan in-nuqqas metodoloġiku huwa ta' dispjaċir, il-Kummissjoni, fil-kuntest tal-istħarriġ tagħha tal-għajnuna mill-Istat skont l-Artikolu 107 TFUE, ma tistax, min-naħa tagħha, tillimita ruħha li ssostni li l-għażla tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bħala partijiet ittestjati fl-applikazzjoni tal-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti kienet żbaljata, mingħajr ma tipprova li l-funzjonijiet effettivament eżerċitati minn dawn il-fergħat kienu jikkostitwixxu funzjonijiet partikolarment kumplessi, uniċi jew diffiċilment individwalizzati, b'tali mod li data paragunabbli sabiex jitwettaq tali metodu unilaterali ta' attribuzzjoni tal-profitti ma kinitx identifikabbli jew affidabbli u li, l-attribuzzjoni riżultanti minnu kienet neċessarjament żbaljata.

349 Barra minn hekk u fi kwalunkwe każ, anki jekk jiġi preżunt li tali żball fil-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti seħħ, kif ġie espost fil-punti 319 u 332 iktar 'il fuq, il-Kummissjoni għandha tipprova li l-attribuzzjoni tal-profitti inkwistjoni wasslet għal tnaqqis fl-oneru tat-taxxa tal-kumpanniji inkwistjoni meta mqabbel ma' dak li huma kienu jsostnu fl-assenza tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, b'mod li jkun effettivament ingħata vantaġġ.

350 Issa, il-Kummissjoni ma ppreżentat ebda prova fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha intiż sabiex jipprova li tali nuqqas metodoloġiku, ibbażat fuq in-nuqqas ta' informazzjoni ppreżentata lill-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi, wassal għal tnaqqis tal-bażi taxxabbli ta' ASI u ta' AOE minħabba l-applikazzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

351 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandhom jintlaqgħu l-ilmenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE kontra l-konstatazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-għażla żbaljata tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bħala partijiet ittestjati fl-applikazzjoni tal-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti li fuqhom huma bbażati d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

3. Fuq l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti

352 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, fil-kuntest tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati (ara l-punti 12 sa 21 iktar 'il fuq), il-profitti taxxabbli tal-fergħat Irlandiżi ġew ikkalkolati bħala marġni fuq l-ispejjeż tal-operat.

353 Fil-premessi 334 sa 345 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li, anki jekk jitqies li l-fergħat Irlandiżi setgħu jitqiesu bħala l-partijiet ittestjati, għall-finijiet tal-metodu unilaterali ta' attribuzzjoni ta' profitti, l-għażla tal-ispejjeż tal-operat tal-imsemmija fergħat bħala indikatur tal-livell tal-profitti kienet żbaljata. Skont il-Kummissjoni, l-indikatur tal-livell tal-profitti fil-kuntest ta' metodu unilaterali ta' attribuzzjoni ta' profitti għandu jirrifletti l-funzjonijiet imwettqa mill-parti ttestjata, liema ħaġa ma kinitx il-każ f'din il-kawża. Fil-fatt, il-Kummissjoni sostniet li l-bejgħ ta' ASI, u mhux l-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża tagħha, kien f'pożizzjoni aħjar sabiex jirrifletti l-attivitajiet u r-riskji assunti mill-fergħa Irlandiża, u għalhekk il-kontribuzzjoni tagħha għad-dħul mill-bejgħ ta' ASI.

354 Konsegwentement, il-Kummissjoni (premessa 345 tad-deċiżjoni kkontestata) kkonkludiet li, minħabba l-użu tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti fil-kuntest tal-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti vvalidat mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, il-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda ma kinux jirriflettu approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq, skont il-prinċipju ta' distakkament. Għalhekk, fil-fehma tagħha, l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi kienu taw vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE meta mqabbla mal-kumpanniji mhux integrati, li l-profitti taxxabbli tagħhom kienu jirriflettu l-prezzijiet innegozjati fis-suq f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni sħiħa.

a) Fuq l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti tal-fergħa Irlandiża ta' ASI

355 Fir-rigward speċifikament tal-fergħa Irlandiża ta' ASI (premessa 336 tad-deċiżjoni kkontestata), il-Kummissjoni qieset li ma kienx xieraq li tibbaża ruħha fuq l-ispejjeż tal-operat, li huma "ġeneralment" indikati sabiex jiġu analizzati l-profitti ta' distributuri b'riskju baxx. Hija sostniet li l-fergħa Irlandiża ta' ASI ma kinitx tali distributur, sa fejn din il-fergħa kienet assumiet riskji marbuta mad-dħul mill-bejgħ, mal-garanziji u mal-kontraenti terzi.

356 Qabel kollox, għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni ma indikatx speċifikament is-sors li bbażat ruħha fuqu għal tali affermazzjoni. Barra minn hekk, l-użu tal-kelma "ġeneralment" tindika li hija ma teskludix li l-ispejjeż tal-operat jintużaw bħala indikatur tal-livell tal-profitti f'ċerti sitwazzjonijiet.

357 Minbarra n-nuqqas ta' preċiżjoni tal-argument sostnut mill-Kummissjoni, għandu jiġi rrilevat li tali argument ma huwiex konformi mal-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment, li l-Kummissjoni bbażat ruħha fuqhom fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha, kif isostnu ġustament l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE. Fil-fatt, mill-punt 2.87 ta' dawn il-linji gwida jirriżulta li l-indikatur tal-livell tal-profitti għandu jkun ibbażat fuq il-valur tal-funzjonijiet tal-parti ttestjata, fid-dawl tal-assi u tar-riskji tagħha. Għaldaqstant, skont dawn il-linji gwida, l-għażla tal-indikatur tal-livell tal-profitti ma hijiex stabbilita għal tip ta' funzjoni, sakemm dan l-indikatur jirrifletti l-valur tal-funzjonijiet inkwistjoni.

358 Fi kwalunkwe każ, għandu jiġi eżaminat jekk il-Kummissjoni rnexxilhiex tipprova li l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti ma kinitx xierqa f'dan il-każ u, sa fejn għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni r-riskji assunti mill-fergħat, jekk hija kkonkludietx b'mod korrett li l-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet assumiet riskji marbuta mad-dħul mill-bejgħ, mal-garanziji u mal-kontraenti terzi.

1) Fuq l-indikatur xieraq tal-livell tal-profitti

359 Fil-premessi 340 u 341 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti ma kinitx xierqa, sa fejn l-imsemmija għażla ma kinitx tirrifletti b'mod xieraq ir-riskji assunti u l-attivitajiet imwettqa mill-fergħa Irlandiża ta' ASI u li l-bejgħ kien indikatur iktar xieraq. Hija sostniet li, għall-istess raġunijiet, ir-ratio ta' Berry użat fir-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. ma kienx utli sabiex tiġi ddeterminata remunerazzjoni ta' distakkament għall-funzjonijiet eżegwiti mill-imsemmija fergħa.

360 Fl-ewwel lok, għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni tibbaża l-konstatazzjonijiet tagħha, essenzjalment, fuq it-teżi li l-fergħa Irlandiża ta' ASI għandha titqies li assumiet ir-riskji u wettqet il-funzjonijiet relatati mal-attivitajiet ta' ASI, sa fejn din ma setgħetx tagħmel dan hija stess fl-assenza ta' persunal u ta' preżenza fiżika.

361 F'dan ir-rigward, għandhom jitfakkru l-kunsiderazzjonijiet esposti, fil-kuntest tal-eżami tar-raġunament prinċipali, fil-punt 259 iktar 'il fuq, li jgħidu li l-attribuzzjoni "b'esklużjoni" ta' funzjonijiet, u għalhekk tal-profitti, lil fergħa ma huwiex konformi mad-dritt Irlandiż, u lanqas mal-approċċ awtorizzat tal-OECD, sa fejn tali analiżi ma tippermettix li jintwera li dawn il-funzjonijiet ġew effettivament eżegwiti mill-fergħat Irlandiżi.

362 Għaldaqstant, sabiex turi li l-għażla tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża ta' ASI bħala indikatur tal-livell tal-profitti tagħha kienet żbaljata, il-Kummissjoni ma setgħetx tattribwixxi funzjonijiet u riskji assunti minn ASI lill-fergħa Irlandiża tagħha mingħajr ma turi li din tal-aħħar kienet effettivament eżerċitat dawn il-funzjonijiet u assumiet dawn ir-riskji.

363 Fit-tieni lok, għandu jiġi rrilevat li, fil-premessa 342 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni stess tirreferi għall-punt 2.87 tal-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment. Issa, hekk kif ġie rrilevat fil-punt 357 iktar 'il fuq, dawn il-linji gwida jipprevedu li kemm il-bejgħ kif ukoll l-ispejjeż tal-operat jistgħu jikkostitwixxu indikatur tal-livell tal-profitti xierqa.

364 B'mod iktar preċiż, il-punt 2.87 tal-Linji Gwida tal-OECD dwar il-prezz ta' trasferiment jindika li l-għażla tal-indikatur tal-livell tal-profitti għandu jkun rilevanti għall-finijiet li jintwera l-valur tal-funzjonijiet imwettqin mill-parti ttestjata fit-tranżazzjoni li qed tiġi eżaminata, b'kunsiderazzjoni tal-assi tagħha u tar-riskji assunti minnha.

365 Issa, il-Kummissjoni, billi indikat, fil-premessi 337 u 338 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-użu tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti ma jirriflettix ir-riskji marbuta mad-dħul mill-bejgħ, mal-garanziji u mal-prodotti ttrattati minn kontraenti terzi u li d-dħul mill-bejgħ huwa iktar adegwat bħala indikatur tal-livell tal-profitti, ma tweġibx għall-kwistjoni dwar jekk l-ispejjeż tal-operat jirriflettux b'mod xieraq il-valur ipprovdut mill-fergħa Irlandiża ta' ASI fid-dawl tal-funzjonijiet, tal-assi u tar-riskji adottati minn din il-fergħa. Fil-fatt, il-Kummissjoni sempliċement tindika li l-bejgħ ta' ASI kien indikatur tal-livell tal-profitti xieraq mingħajr ma turi għalfejn, f'dan il-każ, l-ispejjeż tal-operat tal-fergħa tagħha ma kinux kapaċi jirriflettu l-valur li din il-fergħa kienet tat lill-attivitajiet tal-kumpannija permezz tal-funzjonijiet, tar-riskji u tal-assi li hija kienet effettivament responsabbli għalihom fi ħdan l-imsemmija kumpannija.

366 Fit-tielet lok, fir-rigward tar-ratio ta' Berry, għandu jitfakkar li dan intuża fil-kuntest tar-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc., bħala indikatur tal-livell tal-profitti sabiex jiġi pprovat *ex post facto* li l-profitti attribwiti lil ASI u lil AOE bis-saħħa tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu inklużi f'parametri ta' distakkament.

367 Issa, fil-premessa 340 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ċaħdet l-użu ta' dan il-proporzjon bħala proporzjon finanzjarju sabiex tevalwa r-remunerazzjoni ta' distakkament f'dan il-każ. Il-Kummissjoni sostniet li s-sitwazzjonijiet li fihom ir-ratio de Berry seta' jintuża, skont il-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment, ma kinux jikkorrispondu għas-sitwazzjoni tal-fergħa Irlandiża ta' ASI.

368 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, fil-punt 2.101 tal-Linji Gwida tal-OECD dwar il-prezzijiet ta' trasferiment, li tirreferi għalihom il-Kummissjoni fil-premessa 342 tad-deċiżjoni kkontestata, huwa indikat li, sabiex ir-ratio ta' Berry ikun xieraq sabiex tiġi ttestjata r-remunerazzjoni ta' tranżazzjoni kkontrollata, jeħtieġ li, l-ewwel nett, il-valur tal-funzjonijiet eżerċitati fit-tranżazzjoni kkontrollata jkun proporzjonali għall-ispejjeż tal-operat, it-tieni nett, li l-valur tal-funzjonijiet eżerċitati fit-tranżazzjoni kkontrollata ma jkunx affettwat b'mod sinjifikattiv mill-valur tal-prodotti ddistribwiti, fi kliem ieħor, ma jkunx proporzjonali għad-dħul mill-bejgħ, u, fit-tielet lok, li l-persuna taxxabbli ma teżerċitax, fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet ikkontrollati, funzjonijiet sinjifikattivi oħrajn (ta' manifattura pereżempju) li jkollhom jiġu rremunerati billi jintuża metodu jew indikatur finanzjarju differenti.

369 Qabel kollox, għandu jiġi rrilevat li, fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ma sostnietx li l-valur tal-ispejjeż tal-operat meħuda inkunsiderazzjoni fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati ma kienx proporzjonali għall-valur tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI, kif deskritti fil-premessi 54 u 55 tad-deċiżjoni kkontestata. Għandu jiġi kkonstatat li l-Kummissjoni ma ppreżentatx argumenti u provi intiżi li juru n-nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni tal-ispejjeż kollha li kellhom jitqiesu bħala spejjeż tal-operat u li dan in-nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni wassal għal vantaġġ selettiv għall-ASI u għal AOE. Hija lanqas ma pprovat turi li l-valur attribwit għall-ispejjeż li kienu ttieħdu inkunsiderazzjoni kien żgħir wisq u li kien irriżulta vantaġġ selettiv. Fil-fatt, hija llimitat ruħha li tikkontesta l-prinċipju stess tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti.

370 Sussegwentement, għandu jiġi rrilevat in-nuqqas ta' rabta bejn l-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża ta' ASI u d-dħul mill-bejgħ ta' din il-kumpannija. Dan in-nuqqas ta' korrelazzjoni ġie rrikonoxxut mill-Kummissjoni stess fil-premessa 337 tad-deċiżjoni kkontestata.

371 Finalment, għandhom jitfakkru l-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 342 u 343 iktar 'il fuq fir-rigward tan-natura mhux kumplessa u faċilment identifikabbli tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI. Fil-fatt, din il-fergħa essenzjalment eżerċitat funzjonijiet ta' distribuzzjoni. Hija ma kinitx responsabbli għal funzjonijiet ta' manifattura u lanqas għal funzjonijiet kumplessi oħra, b'mod partikolari marbuta mal-iżvilupp teknoloġiku jew mal-PI.

372 Għaldaqstant, kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tar-ratio de Berry, indikati fil-Linji Gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment, huma ssodisfatti fil-każ tal-fergħa Irlandiża tal-ASI.

373 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jiġi kkonstatat li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li l-għażla tal-ispejjeż tal-operat ma kinitx xierqa bħala indikatur tal-livell tal-profitti għall-fergħa Irlandiża ta' ASI.

374 Fi kwalunkwe każ, anki jekk jitqies li jista' jiġi sostnut, hekk kif issostni l-Kummissjoni fil-premessa 336 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-ispejjeż tal-operat jistgħu jservu bħala indikatur tal-livell tal-profitti biss għad-distributuri "ta' riskju baxx", għandu jiġi eżaminat jekk l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi setgħux iqisu li l-fergħa Irlandiża ta' ASI ma kinitx assumiet ir-riskji li, skont il-Kummissjoni, kellhom jiġu attribwiti lil din tal-aħħar.

2) Fuq ir-riskju marbut mad-dħul mill-bejgħ

375 Fil-premessa 337 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li ASI kienet assumiet ir-riskju marbut mad-dħul mill-bejgħ u li, sa fejn l-uffiċċju rreġistrat tagħha ma kellux persunal sabiex jamministra dawn ir-riskji, "[kellu] jiġi preżunt" li l-fergħa Irlandiża kienet assumiet dawn ir-riskji. Din żiedet li l-għażla tal-ispejjeż tal-operat ma kinitx tirrifletti dan ir-riskju, liema ħaġa kienet sostnuta mill-fatt li l-ispejjeż tal-operat baqgħu relattivament stabbli matul il-perijodu rilevanti filwaqt li d-dħul mill-bejgħ żdied b'mod esponenzjali.

376 Qabel kollox, għandu jiġi kkonstatat li t-teżi tal-Kummissjoni hija bbażata fuq suppożizzjoni skont il-kliem stess tad-deċiżjoni kkontestata.

377 Sussegwentement, għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni ma kinitx f'pożizzjoni li tispjega fid-deċiżjoni kkontestata fiex kien jikkonsisti eżattament ir-riskju marbut mad-dħul mill-bejgħ.

378 Meta hija ġiet mistoqsija, f'dan ir-rigward, waqt is-seduta, il-Kummissjoni indikat li dan kien pjuttost riskju ta' inventarju, jiġifieri r-riskju li l-prodotti li jidhru fl-inventarju ta' ASI, li l-fergħa Irlandiża tagħha kienet tiżgura d-distribuzzjoni tagħhom, jibqgħu mhux mibjugħa.

379 Sabiex issostni t-teżi tagħha li l-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet assumiet ir-riskju marbut mat-tnaqqis eventwali tal-bejgħ ta' ASI, il-Kummissjoni sempliċement wettqet attribuzzjoni ta' dan ir-riskju bl-esklużjoni, li, hekk kif ġie indikat fil-punti 361 u 362 iktar 'il fuq, ma jikkostitwixxix bażi valida ta' attribuzzjoni.

380 Barra minn hekk, il-Kummissjoni rreferiet, waqt is-seduta, għall-iskema Nru 9 tad-deċiżjoni kkontestata (esposta taħt il-premessa 122 tal-imsemmija deċiżjoni), li tirriproduċi tabella li tinsab fil-ftehim dwar it-tqassim tar-riskji bejn Apple Inc., minn naħa, u ASI u AOE, min-naħa l-oħra. Issa, hekk kif ġie kkonstatat fil-punti 263 sa 268 u 271 iktar 'il fuq, din it-tabella telenka l-lista tar-riskji li ASI seta' b'mod partikolari jkollha tassumi, iżda ma tipprovax li dawn ir-riskji kienu effettivament ittieħdu minn ASI. Barra minn hekk, din it-tabella tikkonċerna lil ASI, u mhux lill-fergħa Irlandiża tagħha.

381 Min-naħa l-oħra, Apple Inc., ASI u AOE ppreżentaw, fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva u ta' dan ir-rikors, provi li juru li l-ftehimiet qafas mal-produtturi tal-prodotti tat-trade mark Apple (jew OEMs) kienu ġew konklużi b'mod ċentralizzat għall-grupp Apple kollu minn Apple Inc. u minn ASI, fl-Istati Uniti.

382 Barra minn hekk, Apple Inc., ASI u AOE ppreżentaw provi dwar ftehimiet qafas oħra konklużi, ukoll b'mod ċentralizzat għall-grupp Apple, max-xerrejja prinċipali tal-prodotti tat-trade mark Apple, jiġifieri l-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet, b'mod partikolari fir-reġjun EMEIA.

383 Barra minn hekk, Apple Inc., ASI u AOE ppreżentaw provi dwar il-politika ta' pprezzar internazzjonali tal-prodotti tat-trade mark Apple, li t-tfassil tagħha huwa ċċentralizzat għall-grupp Apple kollu.

384 Għandu jiġi kkonstatat li l-provi ppreżentati juru li l-fergħa Irlandiża ta' ASI ma pparteċipatx fin-negozjati u fil-firma tal-ftehimiet qafas, kemm fir-rigward ta' dawk konklużi mal-fornituri tal-prodotti li hija tiddistribwixxi, jiġifieri l-OEMs, jew mal-klijenti li lilhom hija tiddistribwixxi l-prodotti tat-trade mark Apple, bħall-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet. Fil-fatt, din il-fergħa lanqas ma tissemma f'dawn il-ftehimiet.

385 Barra minn hekk, il-provi ppreżentati juru li l-fergħa Irlandiża ta' ASI ma kellhiex is-setgħa li tieħu deċiżjoni f'dak li jirrigwarda l-offerta (jiġifieri d-determinazzjoni tal-prodotti li għandhom jiġu mmanifatturati), it-talba (jiġifieri d-determinazzjoni tal-klijenti li lilhom il-prodotti kienu ser jinbiegħu) jew il-prezzijiet li bihom dawn il-prodotti tat-trade mark Apple kienu jinbiegħu, b'mod partikolari fir-reġjun EMEIA, sa fejn dawn l-elementi ġew iddeterminati skont il-ftehimiet qafas.

386 Għaldaqstant, hekk kif isostnu ġustament ASI u AOE, il-fergħa Irlandiża ta' ASI ma tistax tiġi attribwita għar-riskji inerenti għal prodotti li ma nbigħux jew għal tnaqqis fid-domanda, sa fejn kemm l-offerta kif ukoll id-domanda huma ddeterminati b'mod ċentralizzat, barra mill-imsemmija fergħa.

387 Il-provi ppreżentati jikkonfermaw ir-rwol tal-fergħa Irlandiża ta' ASI, hekk kif jirriżulta mir-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc., li jgħidu li din il-fergħa, bħala distributur, kellha r-responsabbiltà li tiżgura l-fluss ta' prodotti bejn il-produtturi u l-klijenti u li tiġbor u li tittrażmetti fil-livell tal-grupp informazzjoni dwar il-previżjonijiet tal-offerta u tad-domanda fir-reġjun EMEIA kif ukoll dwar il-livelli tal-inventarji. Fil-fatt, ma huwiex minħabba li l-fergħa Irlandiża ta' ASI wettqet funzjonijiet ta' "monitoring" għar-reġjun EMEIA li hija meqjusa li assumiet ir-riskju ekonomiku li seta' jirriżulta minn tnaqqis fid-dħul mill-bejgħ ta' ASI f'dan ir-reġjun.

388 Finalment, fir-rigward tal-affermazzjoni, li tinsab fil-premessa 337 tad-deċiżjoni kkontestata, li tgħid li l-bejgħ ta' ASI żdied b'mod esponenzjali matul il-perijodu rilevanti filwaqt li l-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża tagħha baqgħu stabbli, għandu jiġi kkonstatat li dan il-fatt pjuttost jikkostitwixxi indizju tal-impatt limitat tal-attivitajiet imwettqa mill-imsemmija fergħa fuq l-attivitajiet kummerċjali kollha ta' ASI.

389 Barra minn hekk, tali ċirkustanza ma hijiex biżżejjed, waħedha, sabiex tpoġġi indiskussjoni l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti. Fil-fatt, il-Kummissjoni bbażat ir-raġunament tagħha mingħajr ma indikat ir-raġuni għalfejn żieda fil-bejgħ tal-kumpannija ASI kellha neċessarjament timplika żieda fil-profitti attribwibbli lill-fergħa Irlandiża tagħha.

390 Konsegwentement, għandu jiġi kkonstatat li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li l-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet responsabbli għar-riskju marbut mad-dħul mill-bejgħ.

3) Fuq ir-riskju marbut mal-garanziji tal-prodotti

391 Fil-premessa 338 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni indikat li, sa fejn ASI pprovdiet garanziji għall-prodotti kollha mibjugħa fir-reġjun EMEIA u sa fejn dawn il-garanziji kienu jikkostitwixxu l-ikbar parti tan-nefqa tagħha, ir-riskji relatati magħhom ma setgħux jiġu assunti minn ASI, li ma kellhiex persunal, iżda, neċessarjament, mill-fergħa Irlandiża tagħha.

392 B'mod iktar partikolari, il-Kummissjoni sostniet, fil-premessa 338 tad-deċiżjoni kkontestata, li dawn ir-riskji kienu jikkostitwixxu l-ikbar infieq ta' ASI, li ġie ttrasferit lil Apple Distribution International (ADI), kumpannija assoċjata tal-grupp Apple. Il-Kummissjoni rreferiet, f'dan ir-rigward, għall-premessa 135 tad-deċiżjoni kkontestata, li fiha huwa spjegat li ADI reġgħet bdiet l-attivitajiet ta' distribuzzjoni fir-reġjun EMEIA f'isem ASI u li, għal dan il-għan, skont protokoll tat-23 ta' April 2012, ADI assumiet l-obbligi ta' ASI, li l-ikbar element tagħhom kien ikkostitwit mir-riżervi skont il-garanziji tal-prodotti.

393 L-ewwel nett, dawn l-elementi fattwali enfasizzati mill-Kummissjoni jixhdu l-fatt li l-garanziji tal-prodotti tat-trade mark Apple fir-reġjun EMEIA kienu assunti minn ASI u li r-riżervi għal dawn il-garanziji kienu jiffurmaw parti min-nefqa tal-kumpannija msemmija, sal-2012. Issa, din l-informazzjoni ma tippermettix, waħedha, li tiġi stabbilita rabta bejn ir-riskji rrappreżentati minn dawn il-garanziji mogħtija minn ASI, immaterjalizzati mir-riżervi li jidhru taħt l-infieq fil-karta tal-bilanċ ta' din tal-aħħar, u l-fergħa Irlandiża tagħha. Barra minn hekk, it-teorija tal-Kummissjoni ma hijiex valida għas-snin ta' wara s-sena 2012, peress li dawn ir-riskji ġew trażmessi lil ADI. Issa, il-Kummissjoni ma ddelimitatx ir-raġunament tagħha għall-perijodu sal-2012.

394 It-tieni nett, ir-riskju marbut mal-garanziji tal-prodotti ma jistax jiġi attribwit lill-fergħa Irlandiża ta' ASI jekk din tal-aħħar ma tkunx responsabbli, mill-perspettiva ekonomika, għall-ilmenti li jinvokaw tali garanzija. Issa, il-Kummissjoni ma ppreżentatx provi li juru li l-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet assumiet tali responsabbiltà.

395 It-tielet nett, għalkemm, ċertament, huwa stabbilit li l-fergħa Irlandiża ta' ASI mexxiet is-servizz ta' wara l-bejgħ AppleCare, hekk kif ġie rrilevat fil-punti 276 sa 278 iktar 'il fuq, il-funzjonijiet eżerċitati minn din il-fergħa fil-kuntest tas-servizz imsemmi huma, madankollu, ta' natura awżiljarja meta mqabbla mal-garanziji nnifishom.

396 Fil-fatt, l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jibbażaw ruħhom, sabiex jikkontestaw l-argument tal-Kummissjoni, b'mod partikolari fuq ir-rapporti *ad hoc* ippreżentati minnhom u li bbażat ruħha fuqhom il-Kummissjoni stess, li jiddeskrivu l-attivitajiet tal-fergħat Irlandiżi marbuta mal-garanziji tal-prodotti tat-trade mark Apple. Skont dawn ir-rapporti, il-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet responsabbli, fil-kuntest tas-servizz AppleCare, essenzjalment:

– mill-ġbir ta' data dwar prodotti difettużi;

– mill-ġestjoni tan-netwerk tal-persuni terzi awtorizzati għat-tiswija;

– mid-distribuzzjoni ta' parts għat-tiswija fi ħdan dan in-netwerk;

– mill-ġestjoni taċ-ċentru ta' telefonati.

397 Fid-dawl tan-natura awżiljarja ta' dawn il-funzjonijiet, ma jistax jiġi konkluż, fl-assenza ta' provi oħra, li l-fergħa Irlandiża ta' ASI assumiet il-konsegwenzi ekonomiċi marbuta mal-garanziji tal-prodotti, hekk kif ikkonfermaw ASI u AOE matul is-seduta.

398 Barra minn hekk, il-fatt dwar in-numru sinjifikattiv ta' impjegati marbuta mas-servizz AppleCare ma huwiex, fih innifsu, deċiżiv, fid-dawl tal-fatt li dan is-servizz jinkludi, b'mod partikolari, iċ-ċentru tat-telefonati għas-servizzi ta' wara l-bejgħ, li huwa, naturalment, funzjoni li teħtieġ persunal numeruż.

399 Barra minn hekk, il-Kummissjoni ma pproduċietx provi oħra li juru li l-persunal tal-fergħa Irlandiża ta' ASI kien impenjat b'mod attiv fl-adozzjoni tad-deċiżjonijiet li kienu jaffettwaw b'mod sinjifikattiv ir-riskji marbuta mal-garanzija tal-prodotti tat-trade mark Apple mibjugħa minn ASI u li din il-fergħa kellha r-responsabbiltà ekonomika finali skont din il-garanzija.

400 F'dawn iċ-ċirkustanzi, mill-ġestjoni tas-servizz AppleCare mill-fergħa Irlandiża ta' ASI ma jistax jiġi dedott li din tal-aħħar ħadet responsabbiltà għar-riskji marbuta mal-garanziji għall-prodotti tat-trade mark Apple.

4) Fuq ir-riskji marbuta mal-attivitajiet ta' kontraenti terzi

401 Fil-premessa 339 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li, sa fejn ASI tat importanza sistematika lill-funzjoni tagħha ta' distribuzzjoni lil terzi kontraenti barra mill-Irlanda, id-dħul mill-bejgħ totali kien indikatur iktar xieraq tal-livell tal-profitti, fid-dawl tar-riskju li assumiet il-fergħa Irlandiża fir-rigward tal-prodotti li ma kinux ittrattati fl-Irlanda.

402 Qabel kollox, għandu jiġi rrilevat li t-tweġiba għall-mistoqsija dwar fiex kien jikkonsisti r-riskju li ġie ġġenerat miċ-ċirkustanza bħal dik imsemmija fil-punt 401 iktar 'il fuq u kif dan ir-riskju ġie sostnut mill-fergħa Irlandiża ta' ASI ma tirriżultax b'mod ċar mill-qari tal-premessa 339 tad-deċiżjoni kkontestata. Issa, tali evalwazzjoni, li tista' twassal għal interpretazzjonijiet diverġenti, ma tistax tiġi aċċettata bħala li hija validament insostenn tar-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni.

403 Fi kwalunkwe każ, mistoqsija dwar dan il-punt matul is-seduta, il-Kummissjoni indikat li dan kien l-istess tip ta' riskju bħal dak imsemmi fil-premessa 337 tad-deċiżjoni kkontestata, jiġifieri riskju marbut mal-possibbiltà ta' tnaqqis fid-domanda u mal-eventwalità ta' prodotti mhux mibjugħa, meta ASI kienet tissubappalta l-funzjonijiet ta' distribuzzjoni tagħha lill-kontraenti terzi filwaqt li tibqa' l-proprjetarja tal-imsemmija prodotti.

404 Għaldaqstant, anki jekk jitqies li r-riskju msemmi mill-Kummissjoni fil-premessa 339 tad-deċiżjoni kkontestata jista' jinftiehem bħala li huwa tal-istess tip bħar-riskju marbut mad-dħul mill-bejgħ, identifikat fil-premessa 337 tad-deċiżjoni kkontestata, l-istess kunsiderazzjonijiet bħal dawk esposti fil-punti 376 sa 390 iktar 'il fuq japplikaw ukoll għal dan it-tip ta' riskju, li t-teħid ta' responsabbiltà tiegħu mill-fergħa Irlandiża ta' ASI tibqa' mhux ipprovata.

405 Barra minn hekk, anki jekk jitqies li jeżisti tali riskju, is-sempliċi fatt tal-esternalizzazzjoni ta' ċerti attivitajiet ta' distribuzzjoni lil kontraenti terzi, barra mill-Irlanda, ma jistax, mingħajr ebda indikazzjoni oħra, jikkorrobora t-teżi li tgħid li tali riskju għandu jiġi attribwit lill-fergħa Irlandiża ta' ASI.

406 Fil-fatt, il-fatt li, wara tranżazzjonijiet ma' fornituri u klijenti, innegozjati u organizzati fl-Istati Uniti, id-distribuzzjoni tal-prodotti inkwistjoni tiġi ttrattata barra mill-Irlanda minn kontraenti terzi pjuttost isaħħaħ it-teżi li tgħid li r-riskji li jistgħu jirriżultaw minnhom ma humiex sostnuti mill-fergħa Irlandiża ta' ASI.

407 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li r-riskji identifikati fil-premessi 336, 337 u 339 tad-deċiżjoni kkontestata kienu effettivament ġew sostnuti mill-fergħa Irlandiża ta' ASI.

b) Fuq l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti tal-fergħa Irlandiża ta' AOE

408 Fir-rigward ta' AOE, fil-premessi 343 u 344 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li, fid-dawl tal-assenza ta' preżenza fiżika ta' AOE jew ta' impjegati li jistgħu jiġġestixxu r-riskji barra mill-fergħa Irlandiża tagħha, din kellha titqies li tassumi r-riskji kollha, b'mod partikolari dawk relatati mal-ħażniet. F'dawn iċ-ċirkustanzi, hija kkunsidrat li indikatur tal-livell tal-profitt li jinkludi l-ispejjeż totali kien ikun iktar xieraq mill-ispejjeż tal-operat.

409 Il-Kummissjoni tibbaża l-argumenti tagħha fuq il-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment. Madankollu, għandu jiġi rrilevat li, hekk kif ġie indikat fil-punt 357 iktar 'il fuq, dawn ma jirrakkomandawx l-użu ta' kwalunkwe livell tal-profitti, bħall-ispejjeż totali, u ma jipprekludux l-użu tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti.

410 Barra minn hekk, skont il-punt 2.93 tal-Linji Gwida tal-OECD dwar il-prezzijiet ta' trasferiment, li tirreferi għalih il-Kummissjoni fil-premessa 343 tad-deċiżjoni kkontestata, "meta tiġi applikata [MTMN] ibbażata fuq l-ispejjeż, ħafna drabi jintużaw l-ispejjeż kollha". Minn dan jirriżulta li ma huwiex eskluż, bħala prinċipju, li l-ispejjeż tal-operat jistgħu jikkostitwixxu indikatur tal-livell tal-profitti xierqa.

411 Barra minn hekk, l-argument tal-Kummissjoni li jgħid li indikatur tal-livell tal-profitti li jinkludi l-ispejjeż totali huwa iktar adattat għal kumpannija li timmanifattura bħal AOE ma jistax jintlaqa' f'dan il-każ. Fil-fatt, hekk kif ġie indikat fil-punt 12 iktar 'il fuq, hija AOE u mhux il-fergħa Irlandiża tagħha li għandha l-proprjetà tal-materjal użat, tal-prodotti li jkunu qegħdin jiġu mmanifatturati u tal-prodotti lesti. Sa fejn l-ispejjeż totali jieħdu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż ta' dawn l-elementi kollha, l-użu tal-ispejjeż totali bħala indikatur tal-livell tal-profitti ma jidhirx, kuntrarjament għal dak li tallega l-Kummissjoni, l-iktar adattat sabiex jirrifletti l-valur tal-funzjonijiet realment eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' AOE, fid-dawl b'mod partikolari tal-assi ta' din tal-aħħar.

412 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li l-indikatur tal-livell tal-profitti bbażat fuq l-ispejjeż totali, li hija rrakkomandat, huwa iktar xieraq f'dan il-każ, għall-finijiet li jiġi ddeterminat il-profitti ta' distakkament għall-fergħa Irlandiża ta' AOE.

c) Konklużjonijiet dwar l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti

413 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jiġi konkluż li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova, fid-deċiżjoni kkontestata, li l-għażla tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bħala indikatur tal-livell tal-profitti fl-applikazzjoni ta' metodu unilaterali ta' attribuzzjoni tal-profitti ma kinitx xierqa.

414 Barra minn hekk u fi kwalunkwe każ, il-Kummissjoni lanqas ma ppreżentat provi intiżi sabiex juru li tali għażla, bħala tali, kellha neċessarjament twassal għall-konklużjoni li tgħid li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu naqqsu l-oneru fiskali ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda.

415 F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li la l-iskambji li ppreċedew l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati u lanqas l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, mistoqsija dwar dan il-punt fil-kuntest tal-proċedura preżenti, ma setgħu jispjegaw b'mod suffiċjenti liema kienet il-ġustifikazzjoni għall-inkoerenzi li nstabu fi ħdan l-imsemmija deċiżjonijiet dwar it-taxxa

f'dak li jikkonċerna l-ispejjeż tal-operat, meħuda bħala bażi għall-kalkolu tal-profitt taxxabbli tal-fergħat fid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991 u li ma ġewx inklużi bħala bażi għall-kalkolu tal-profitt taxxabbli tal-fergħat fid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007.

416 Madankollu, anki fil-preżenza ta' inkoerenzi li juru nuqqasijiet fil-metodoloġija tal-kalkolu tal-profitti taxxabbli, magħmul fil-kuntest tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, għandhom jitfakkru l-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punt 348 iktar 'il fuq, li jgħidu li l-Kummissjoni ma tistax sempliċement tinvoka żball metodoloġiku, iżda għandha tipprova li effettivament ingħata vantaġġ, sa fejn tali żball effettivament wassal għal tnaqqis fl-oneru fiskali tal-kumpanniji inkwistjoni meta mqabbel ma' dak li huma sostnew b'applikazzjoni tar-regoli ta' tassazzjoni normali. Issa, għandu jiġi ppreċiżat ukoll li l-Kummissjoni ma sostnietx fid-deċiżjoni kkontestata li l-esklużjoni ta' ċerti kategoriji ta' spejjeż tal-operat ikkunsidrati bħala bażi għall-kalkolu tal-profitt attribwit lill-fergħat ta' ASI u ta' AOE kienet tat lok għal vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

417 Għaldaqstant, għandhom jintlaqgħu l-ilmenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE kontra l-konstatazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-iżball metodoloġiku dwar l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju.

4. Fuq il-livelli tar-remunerazzjonijiet aċċettati fid-dikjarazzjonijiet fiskali kkontestati

418 Fil-premessi 346 sa 359 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kkontestat il-livelli ta' remunerazzjoni tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE aċċettati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, filwaqt li rrilevat li ebda rapport dwar l-attribuzzjoni tal-profitti u ebda spjegazzjoni oħra ma kienu ġew ippreżentati lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi mill-grupp Apple sabiex isostni l-proposti tiegħu li wasslu għad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

419 Minn naħa, fir-rigward ta' ASI, fil-premessa 346 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li d-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991 kienet aċċettat, bħala profitti taxxabbli, marġni ta' 12.5 % fuq l-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża tagħha, filwaqt li d-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007 kienet aċċettat marġni ta' [*kunfidenzjali*].

420 Min-naħa l-oħra, fir-rigward ta' AOE, fil-premessa 347 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li l-profitti taxxabbli approvat mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kien jikkorrispondi għal [*kunfidenzjali*] tal-ispejjeż tal-operat, perċentwali li tniżżel għal [*kunfidenzjali*] meta l-profitti taxxabbli ikun ogħla minn [*kunfidenzjali*]. Fid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007, il-profitti taxxabbli kien jikkorrispondi għal [*kunfidenzjali*] tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħa, miżjuda bi profitt ta' [*kunfidenzjali*] tad-dħul mill-bejgħ, abbażi tal-PI żviluppata minn AOE. Barra minn hekk, hija enfasizzat li l-profitti taxxabbli ta' AOE kien jidher li ġie ddefinit wara negozjati u li kien iggwidat minn kunsiderazzjonijiet li jirrigwardaw l-impjiegi, kif kien juri t-teħid inkunsiderazzjoni tal-ħtieġa li "ma jiġix ostakolat l-iżvilupp tal-attivitajiet Irlandiżi" fil-kuntest tad-diskussjonijiet qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991.

421 Mill-premessi 348 u 349 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li l-ispjegazzjonijiet mogħtija mill-Irlanda u minn Apple Inc. matul il-proċedura amministrattiva fir-rigward tal-kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE ma kkonvinċewx lill-Kummissjoni. Hija kkunsidrat li r-remunerazzjonijiet aċċettati mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi għall-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE kienu ġew ibbażati fuq marġni ta' profitt żgħir ħafna, filwaqt li ma kien hemm ebda loġika ekonomika sabiex kumpannija taċċetta profitt tant żgħir.

422 B'mod partikolari, fir-rigward tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007, fil-premessi 350 sa 359 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ffokat fuq ir-raġunament *ex post* li jinsab fir-rapporti *ad hoc* ippreparati mill-konsulenti fiskali rispettivi tal-Irlanda u tal-grupp Apple, dwar il-livelli ta' remunerazzjoni miftiehma għall-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE. Skont il-Kummissjoni, dawn ir-rapporti kienu bbażaw ruħhom fuq studju ta' paragunabbiltà, li r-rilevanza tiegħu kienet ikkontestata minħabba li l-prodotti proposti mill-kumpanniji magħżula għall-finijiet tal-paragunabbiltà ma kinux paragunabbli mal-prodotti tat-trade mark ta' kwalità għolja proposti mill-grupp Apple. B'mod iktar preċiż, il-Kummissjoni sostniet li r-riskji marbuta mal-garanziji tal-prodotti ta' kwalità għolja assunti minn ASI ma kinux paragunabbli ma' dawk sostnuti mill-kumpanniji magħżula fl-istudju għall-prodotti tagħhom. Barra minn hekk, hija enfasizzat il-fatt li mill-inqas tliet kumpanniji, minn fost it-52 magħżula, kienu f'sitwazzjoni ta' stralċ ġudizzjarju.

423 Barra minn hekk, fil-premessi 354 u 355 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni, għall-finijiet ta' kompletezza, xorta waħda pproċediet għall-evalwazzjoni tagħha stess tal-livell ta' remunerazzjoni li kellha tiġi attribwita lil ASI u lil AOE, bl-użu tal-istess kumpanniji paragunabbli inklużi fir-rapport *ad hoc* ippreżentat mill-Irlanda, iżda billi qieset bħala indikatur tal-livell tal-profitti, fir-rigward ta' ASI, id-dħul mill-bejgħ (li rriżulta mill-bejgħ) u, fir-rigward ta' AOE, l-ispejjeż totali. Wara din l-analiżi korretta, il-Kummissjoni waslet għall-konklużjoni li l-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu eċċessivament baxxi.

424 Fil-fatt, fir-rigward ta' ASI, fil-premessa 355 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kkonstatat li, billi ħadet il-bejgħ tal-kumpanniji magħżula fl-istudju ta' paragunabbiltà bħala indikatur tal-livell tal-profitti, fl-2012, il-qliegħ medju kien ta' 3 %, b'intervall interkwartili minn 1.3 sa 4.5 %. Issa, il-Kummissjoni rrilevat li d-dħul kummerċjali attribwit lill-fergħa Irlandiża ta' ASI, bħala profitti taxxabbli bis-saħħa tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa tal-2007, għas-sena 2012, kien ta' approssimattivament [*kunfidenzjali*], jiġifieri madwar [*kunfidenzjali*] tad-dħul mill-bejgħ magħmul minn ASI fl-2012. Dan ir-redditu huwa prattikament 20 darba iktar baxx minn dak miksub mill-Kummissjoni fl-analiżi kkoreġuta tagħha.

425 Fir-rigward ta' AOE, fil-premessa 357 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li l-profitti taxxabbli tagħha fl-2012 kien jammonta għal madwar [*kunfidenzjali*] tal-ispejjeż totali tal-fergħa Irlandiża. Dak il-perċentwal jinsab fl-intervall interkwartili ppreżentat fir-rapporti *ad hoc* tal-konsulenti tat-taxxa rispettivi tal-Irlanda u tal-Grupp Apple u huwa qrib il-25 perċentil, li l-konsulenti tat-taxxa kkunsidraw bħala wieħed li jikkostitwixxi l-parti inferjuri ta' intervall ta' distakkament. Għalhekk, il-Kummissjoni rrilevat li, skont ir-rapport *ad hoc* ippreżentat minn Apple Inc., għall-perijodu 2009–2011, il-marġni tal-ispejjeż totali għall-kwart inferjuri kien ta' [*kunfidenzjali*] b'valur medjan ta' [*kunfidenzjali*] u, skont ir-rapport *ad hoc*, ippreżentat mill-Irlanda, għall-perijodu 2007–2011, il-marġni tal-ispejjeż totali għall-kwart inferjuri kien ta' [*kunfidenzjali*] (b'valur medjan ta' [*kunfidenzjali*]).

426 Madankollu, fil-premessi 358 u 359 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ppreċiżat li dawn ir-rapporti ma jistgħux iservu ta' bażi għall-konklużjoni *ex post* li r-remunerazzjoni tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' AOE kienet konformi mal-prinċipju ta' distakkament. Qabel kollox, din poġġiet indiskussjoni l-paragunabbiltà tad-data sa fejn ma ġiet ipprovduta ebda analiżi ddettaljata tal-paragunabbiltà tal-istruttura tal-ispejjeż u tal-attivitajiet tal-kumpanniji magħżula. Sussegwentement, hija esponiet li l-25 perċentil kien ġie tqies bħala l-parti inferjuri tal-intervall, li kien jikkorrispondi għal approċċ wiesa' wisq, b'mod partikolari fid-dawl tal-apprezzamenti tal-paragunabbiltà identifikati fir-rapporti *ad hoc* inkwistjoni.

Finalment, il-Kummissjoni rrilevat li, fir-rapporti *ad hoc*, il-paragun kien sar biss fir-rigward ta' kumpanniji ta' manifattura, filwaqt li l-fergħa Irlandiża ta' AOE kienet ipprovdiet ukoll servizzi kondiviżi lill-kumpanniji l-oħra tal-grupp Apple fir-reġjun EMEIA, bħal servizzi finanzjarji, relatati mas-sistemi u mat-teknoloġiji ta' informazzjoni, u servizzi fil-qasam tar-riżorsi umani.

427 Abbażi ta' dawn il-konstatazzjonijiet, fil-premessa 360 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kkonkludiet li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu approvaw remunerazzjoni li l-fergħat Irlandiżi ma kinux jaċċettaw, mill-perspettiva tal-profittabbiltà tagħhom stess, li kieku kienu kumpanniji separati u indipendenti involuti f'attivitajiet identiċi jew simili, f'kundizzjonijiet identiċi jew simili.

428 Il-partijiet ma jaqblux kemm fuq l-eżistenza kif ukoll fuq l-impatt tal-iżbalji identifikati mill-Kummissjoni fir-rigward tal-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati u fuq il-validazzjoni *ex post* ta' dawn ir-remunerazzjonijiet, proposta fir-rapporti *ad hoc* ippreparati mill-konsulenti fiskali rispettivi tal-Irlanda u tal-grupp Apple.

a) Fuq ir-remunerazzjoni tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, ikkonfermata mid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991

429 Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni tikkritika lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi talli aċċettaw, fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, livelli ta' remunerazzjoni għall-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE mingħajr ebda rapport li jsostni tali livelli ta' remunerazzjoni.

430 Minn naħa, għandu jiġi rrilevat li l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jsostnu li, fiż-żmien meta ġew adottati d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, il-preżentazzjoni ta' rapport fuq l-attribuzzjoni tal-profitti ma kinitx meħtieġa skont id-dritt fiskali Irlandiż applikabbli, ħaġa li l-Kummissjoni ma kkontestatx.

431 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi rrilevat li l-ilment tal-Kummissjoni huwa simili għal żball ta' metodoloġija (jew għal-assenza ta' din tal-aħħar), sa fejn dan jirrigwarda n-nuqqasijiet fil-metodu ta' kalkolu tal-profitti taxxabbli approvat mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, minħabba l-assenza ta' rapporti ta' attribuzzjoni tal-profitti.

432 Ċertament, l-ispjegazzjonijiet mogħtija mill-grupp Apple lill-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi fuq il-ġustifikazzjoni tal-livelli ta' remunerazzjoni proposti, kif riprodotti fil-premessa 64 tad-deċiżjoni kkontestata, kienu sommarji. Fil-fatt, il-grupp Apple allega li l-livelli proposti kienu ogħla minn marġni ta' 15 %, li normalment kien isir minn "cost center", iżda taħt marġni ta' 100 %, li seta' kien komuni fl-industrija farmaċewtika, li ma kinitx paragunabbli mas-settur tal-informatika. Barra minn hekk, għandu jitfakkar li l-grupp Apple irrikonoxxa mal-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi li l-proposta tiegħu ma kienet ibbażata fuq ebda bażi xjentifika, iżda li kien iqis li tali proposta kienet twassal għal ammont ta' profitti taxxabbli suffiċjentement kbir.

433 F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali tirrileva li la l-iskambji li ppreċedew l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, la l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, mistoqsija fuq dan il-punt fil-kuntest ta' din il-proċedura, ma setgħu jispjegaw b'mod suffiċjenti liema kienet il-ġustifikazzjoni eżatta tal-indikaturi u taċ-ċifri użati għall-kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE. Għalhekk, ebda prova konkreta u kontemporanja ma tispjega r-raġunijiet li jiġġustifikaw il-livell tal-perċentwali tal-ispejjeż tal-operat ikkunsidrati fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati u inqas u inqas l-iżvilupp tagħhom matul iż-żmien.

434 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li, minbarra l-fatt li tqajjem l-assenza ta' rapporti fuq l-attribuzzjoni tal-profitti, il-Kummissjoni ma temmitx l-analiżi tagħha sabiex turi li, skont l-imsemmi kalkolu, it-taxxi effettivament imħallsa minn ASI u minn AOE abbażi tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu inqas minn dawk li kellhom jitħallsu fl-assenza tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, skont ir-regoli normali ta' tassazzjoni.

435 B'hekk, għall-istess raġunijiet bħal dawk esposti fil-punt 332 iktar 'il fuq, is-sempliċi konstatazzjoni ta' żball fir-rigward tal-metodoloġija li twassal għall-kalkolu tal-profitti li għandhom jiġu attribwiti lill-fergħat ma hijiex biżżejjed sabiex turi li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati taw vantaġġ lil ASI u lil AOE.

436 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni kkritikat lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi bil-fatt li aċċettaw, mingħajr ġustifikazzjoni, limitu għal-profitti taxxabbli ta' AOE, jiġifieri [*kunfidenzjali*], li lil hinn minnu l-profitti taxxabbli ma kienx jikkorrispondi iktar għal 65 % tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża, iżda għal [*kunfidenzjali*] ta' dawn l-ispejjeż. Skont il-Kummissjoni, operatur ekonomiku razzjonali ma kienx jaċċetta remunerazzjoni iktar baxxa, billi jirrinunzja għal parti mil-profitti tiegħu, meta l-ispejjeż tal-operat tiegħu kienu qegħdin jiżdiedu, liema ħaġa kienet tindika żieda fil-volum tal-attivitajiet tiegħu, u dan anki jekk din ir-remunerazzjoni kienet tkun suffiċjenti sabiex tkopri l-ispejjeż tiegħu u sabiex jagħmel ċertu profitt.

437 Il-Kummissjoni sostniet li dan il-limitu kien jikkostitwixxi tnaqqis tat-taxxa li kien ingħata abbażi ta' kriterji li ma jifformawx parti mis-sistema ta' tassazzjoni, bħal kunsiderazzjonijiet li jirrigwardaw l-impjieg, u li, għaldaqstant, dan kien meqjus li jagħti vantaġġ selettiv.

438 F'dan ir-rigward, Apple Inc. sostniet, fil-kuntest tal-osservazzjonijiet tagħha wara d-deċiżjoni ta' ftuħ, li din id-differenza kienet iġġustifikata mill-fatt li l-investimenti fissi marġinali neċessarji għall-iżvilupp kienu iktar konsegwenti fil-bidu tal-attività milli meta din kienet għaddejja. Barra minn hekk, fil-kuntest tar-risposti għad-domandi bil-miktub tal-Qorti Ġenerali, ASI u AOE kkonfermaw li l-limitu ta' [*kunfidenzjali*] qatt ma kien intlaħaq u li, għalhekk, it-tieni perċentwali, imnaqqas, qatt ma kien intuża għall-finijiet tal-kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' AOE. Il-Kummissjoni ma kkontestatx din l-informazzjoni.

439 Fl-ewwel lok, għandu jiġi rrilevat li, għalkemm, ċertament, ġie deċiż li meta l-awtoritajiet kompetenti kellhom setgħa diskrezzjonali estiża sabiex jiddeterminaw b'mod partikolari l-kundizzjonijiet tal-miżura mogħtija abbażi ta' kriterji li ma humiex parti mis-sistema tat-taxxa, bħaż-żamma tal-impjieg, l-eżerċizzju ta' din is-setgħa seta' jitqies li jagħti lok għal miżura selettiva (sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 27), xorta jibqa' l-fatt li, sabiex jiġi ddeterminat jekk miżuri tal-Istat jistgħux jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat, għandhom essenzjalment jittieħdu inkunsiderazzjoni l-effetti ta' dawn il-miżuri f'dak li jikkonċerna lill-impriżi benefiċjarji (ara s-sentenza tat-13 ta' Settembru 2010, Il-Greċja *et* vs Il-Kummissjoni, T-415/05, T-416/05 u T-423/05, EU:T:2010:386, punt 212 u l-ġurisprudenza ċċitata).

440 Fi kwalunkwe każ, l-unika referenza, waqt l-iskambji preliminari għad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991 bejn l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi u l-grupp Apple, għall-fatt li dan kien wieħed mill-ikbar persuni li jimpjegaw fir-reġjun fejn kienu stabbiliti l-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, ma tipprovax li l-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE ġie ddeterminat abbażi tal-kwistjonijiet marbuta mal-impjieg. Fil-fatt, mir-rapport tal-iskambju inkwistjoni, riprodott fil-premessa 64 tad-deċiżjoni kkontestata, jirriżulta li r-riferiment għall-impjegati tal-grupp Apple fir-reġjun

inkwistjoni sar bħala informazzjoni fuq il-kuntest u l-evoluzzjoni tal-attivitajiet tal-grupp fir-reġjun u mhux bħala korrispettiv għall-proposta dwar l-attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħat Irlandiżi inkwistjoni.

441 Għalhekk, fin-nuqqas ta' provi oħra, il-Kummissjoni ma tistax issostni li d-deċiżjoni dwar it-taxxa inkwistjoni ġiet adottata inkambju għall-eventwali ħolqien ta' impjiegi fir-reġjun.

442 Fit-tieni lok, għandu jiġi rrilevat li l-limitu inkwistjoni qatt ma ntlaħaq u li, għalhekk, il-profitt tal-fergħa Irlandiża ta' AOE qatt ma ġie attribwit abbażi tal-perċentwali iktar imnaqqsa prevista mid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991.

443 Fil-fatt, id-dħul mill-bejgħ ta' AOE naqas b'mod sinjifikattiv bejn il-perijodu ta' qabel id-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991, jiġifieri USD 751 miljun fl-1989, kif huwa indikat fil-premessa 64 tad-deċiżjoni kkontestata, u l-2006, l-aħħar sena li matulha ġiet applikata d-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991, jiġifieri USD 359 miljun, hekk kif ġie indikat fil-premessa 97 tad-deċiżjoni kkontestata.

444 Għaldaqstant, anki jekk jitqies li l-allegazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar in-nuqqas ta' ġustifikazzjoni ekonomika tal-limitu minimu previst minn dan ir-ruling seħħew, hija ma tistax issostni li ngħata vantaġġ minħabba l-inklużjoni ta' limitu minimu fid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991, filwaqt li tali mekkaniżmu ma ġiex implimentat fir-realtà.

445 Fit-tielet lok, anki jekk l-argument tal-Kummissjoni kellu jinftiehem fis-sens li l-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati mill-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi kienu baxxi wisq għall-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat, fid-dawl tal-assi u tar-riskji relatati ma' dawn il-funzjonijiet, dan l-argument ma jistax jirnexxi fin-nuqqas ta' provi oħra.

446 Fil-fatt, ir-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni huwa bbażat fuq il-premessa li tgħid li l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi setgħu jattribwixxu b'mod korrett il-liċenzji tal-PI tal-grupp Apple lill-uffiċċji ċentrali, li, skont il-Linji Gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment, jindika l-eżerċizzju ta' funzjonijiet kumplessi jew uniċi. Issa, kif jirriżulta mill-konklużjonijiet espressi fil-punt 348 iktar 'il fuq, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li l-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE kienu eżerċitaw il-funzjonijiet l-iktar kumplessi.

447 Barra minn hekk, b'mod partikolari fir-rigward ta' ASI, il-Kummissjoni tibbaża r-raġunament tagħha fuq il-kunsiderazzjoni li tgħid li l-fergħa Irlandiża assumiet riskji kbar ħafna għall-attivitajiet tal-grupp Apple. Issa, hekk kif jirriżulta mill-konklużjonijiet espressi fil-punt 407 iktar 'il fuq, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li dawn ir-riskji kienu effettivament ġew sostnuti mill-fergħa Irlandiża ta' ASI.

448 Għaldaqstant, fin-nuqqas ta' provi oħra, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li l-livelli ta' remunerazzjoni stabbiliti bis-saħħa tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991 kienu baxxi wisq sabiex jitħallsu l-funzjonijiet effettivament eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, fid-dawl tal-assi u tar-riskji tagħhom.

b) Fuq ir-remunerazzjoni tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE approvata mid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007

449 Minbarra l-ilment dwar in-nuqqas ta' rapport fuq l-attribuzzjoni tal-profitti insostenn tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007, li ġie miċħud għar-raġunijiet esposti fil-punti 430 sa 435 iktar 'il fuq, il-Kummissjoni kkontestat ir-remunerazzjoni tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, fil-forma ta' profitti attribwiti lil dawn il-fergħat, b'applikazzjoni tad-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007, billi rreferiet għar-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. sabiex tiġġustifika *ex post* il-fatt li dawn il-profitti kienu jinsabu f'intervalli ta' distakkament. B'mod partikolari, il-Kummissjoni kkontestat l-affidabbiltà tar-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. minħabba l-fatt li l-kumpanniji magħżula għall-istudju tal-paragunabbiltà li kien abbażi tal-imsemmija rapporti ma kinux paragunabbli ma' ASI u ma' AOE.

1) Fuq l-għażla tal-kumpanniji użati fl-analiżi tal-paragunabbiltà

450 Fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat, b'mod partikolari, żewġ żbalji li jikkonċernaw il-paragunabbiltà tal-kumpanniji magħżula fl-istudju tal-paragunabbiltà mal-fergħa Irlandiża ta' ASI. Minn naħa, fil-premessa 350 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni indikat li ma kienx possibbli li jiġu identifikati l-kumpanniji magħżula fil-kuntest tar-rapport *ad hoc* ippreżentat minn Apple Inc. Min-naħa l-oħra, fil-premessa 351 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni enfasizzat li l-għażla tal-kumpanniji paragunabbli fl-istudji tal-paragunabbiltà ma kinitx ħadet inkunsiderazzjoni l-fatt li, kuntrarjament għal dawn il-kumpanniji, il-grupp Apple kien ibigħ prodotti ta' trade mark ta' kwalità għolja u kien iqiegħed bħala tali l-prodotti tiegħu fis-suq. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni rrilevat li, filwaqt li ASI kienet responsabbli mill-garanziji fuq il-prodotti mibjugħa li, fil-każ ta' prodotti tat-trade mark ta' kwalità għolja, kienu jiġġeneraw riskju għoli ħafna, il-kumpanniji paragunabbli kkunsidrati ma kinux esposti għal tali riskju.

451 Fir-rigward tal-paragunabbiltà mal-fergħa Irlandiża ta' AOE, il-Kummissjoni rrilevat (fil-premessa 359 tad-deċiżjoni kkontestata) li r-rapport *ad hoc* ippreżentat mill-Irlanda kien ħa inkunsiderazzjoni biss lil kumpanniji ta' manifattura, filwaqt li AOE kienet tipprovdi wkoll servizzi kondiviżi lill-kumpanniji l-oħra tal-grupp Apple fir-reġjun EMEIA, bħal servizzi finanzjarji, servizzi relatati mas-sistemi u mat-teknoloġiji ta' informazzjoni, u servizzi li jikkonċernaw ir-riżorsi umani.

452 Qabel kollox, għandu jiġi rrilevat li, anki jekk jitqies li l-iżbalji identifikati mill-Kummissjoni fir-rigward tar-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. *ex post facto* seħħew u li jinvalidaw il-konklużjonijiet ta' dawn ir-rapporti, il-Kummissjoni ma setgħetx tiddeduċi minn dan li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu wasslu għal tnaqqis fl-oneru tat-taxxa ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda.

453 Fil-fatt, dawn ir-rapporti ġew ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. sabiex juru *ex post facto* li l-profitti attribwiti lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bis-saħħa tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu jinsabu f'intervalli ta' distakkament. Issa, il-preżentazzjoni ta' dawn ir-rapporti *ad hoc* mill-Irlanda u minn Apple Inc. ma tistax tbiddel l-oneru tal-prova dwar l-eżistenza ta' vantaġġ f'dan il-każ, liema oneru jinsab fuq il-Kummissjoni, kif tfakkar fil-punt 100 iktar 'il fuq.

454 Fi kwalunkwe każ, għandu jiġi eżaminat jekk in-nuqqasijiet identifikati mill-Kummissjoni fir-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. seħħewx u jistgħux jippermettu li jiġu invalidati l-konklużjonijiet tal-imsemmija rapporti.

455 L-ewwel nett, għandu jiġi rrilevat, kif isostnu ġustament l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, li l-analiżi fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment ma jikkostitwixxux xjenza eżatta u li ma jistgħux jiġu mfittxija riżultati eżatti fir-rigward tal-livell meqjus bħala ta' distakkament. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar il-punt 1.13 tal-Linji Gwida tal-OECD dwar il-prezzijiet ta' trasferiment, li jindika li l-għan tal-eżerċizzju ta' determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment huwa "li tinkiseb approssimazzjoni raġonevoli ta' riżultat ta' distakkament fuq il-bażi ta' informazzjoni affidabbli" u li "l-iffissar tal-prezzijiet ta' trasferiment ma huwiex xjenza preċiża u jeħtieġ evalwazzjoni min-naħa tal-amministrazzjoni tat-taxxa kif ukoll tal-persuna taxxabbli".

456 It-tieni nett, fir-rigward tal-impriżi magħżula għall-istudju tal-paragunabbiltà abbażi tar-rapport *ad hoc* ippreżentat minn Apple Inc., ASI u AOE jsostnu li, matul il-proċedura amministrattiva, din talbet diversi drabi lill-Kummissjoni osservazzjonijiet dwar dan ir-rapport *ad hoc*, mingħajr ma ġiet ifformulata ebda talba speċifika dwar id-data tal-istudju tal-paragunabbiltà. Il-Kummissjoni ma tikkontestax dawn iċ-ċifri. Barra minn hekk, ASI u AOE ppreżentaw, fil-kuntest ta' dan ir-rikors, id-data li ntużat għal dan ir-rapport *ad hoc* billi indikaw li din kienet ibbażata fuq l-istess database bħal dik użata fil-kuntest tar-rapport *ad hoc* ippreżentat mill-Irlanda. Il-Kummissjoni ma qajmitx oġġezzjonijiet speċifiċi fir-rigward tar-rapport *ad hoc* ippreżentat minn Apple Inc.

457 It-tielet nett, sa fejn il-Kummissjoni kkontestat, fir-rigward taż-żewġ rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc., l-użu ta' studju ta' paragunabbiltà, li kien ibbażat fuq riċerka f'database paragunabbli, għandu jiġi rrilevat dan li ġej.

458 Qabel kollox, sa fejn il-kritika tal-Kummissjoni għandha tinftiehem bħala li tikkontesta l-użu ta' database paragunabbli, bħala tali, dawn ma jistgħux jintlaqgħu. Fil-fatt, mingħajr is-sostenn ta' database, ma jkunx possibbli li jsir, fil-kuntest tat-tieni stadju tal-metodu unilaterali ta' attribuzzjoni tal-profitti, studju ta' paragunabbiltà li jippermetti li ssir stima tal-profitti kkunsidrati ta' distakkament, li tippreżumi li tkun tista' ssir tali stima ma' kumpanniji paragunabbli.

459 Issa, il-Kummissjoni ma pprovdietx elementi li jiġġustifikaw l-esklużjoni, bħala tali, tal-użu ta' databases imfassla minn kumpanniji speċjalizzati indipendenti, bħal dawk li ntużaw fir-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. Fil-fatt, kif isostnu ġustament l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, dawn id-databases huma stabbiliti abbażi tal-kodiċi ta' nomenklatura ġenerali tal-attivitajiet ekonomiċi fil-Komunitajiet Ewropej (NACE) u, fin-nuqqas ta' provi li juru nuqqasijiet li jinvalidawhom, huma jikkostitwixxu bażi empirika li minnha jistgħu jsiru l-istudji tal-paragunabbiltà.

460 Sussegwentement, fir-rigward tal-argumenti tal-Kummissjoni intiżi biex jikkontestaw il-paragunabbiltà tal-kumpanniji magħżula għall-analiżi tal-paragunabbiltà, f'dak li jirrigwarda l-fergħa Irlandiża ta' ASI, għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni llimitat ruħha li tinvoka l-istess argumenti bħal dawk li hija kienet qajmet kontra l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti, jiġifieri l-fatt li ASI kienet responsabbli mill-garanziji fuq il-prodotti mibjugħa u li hija kienet tassumi riskju kbir għall-prodotti ta' kwalità għolja li kienu jiġu ttrattati minn subappaltaturi terzi, filwaqt li l-kumpanniji magħżula ma kinux jassumu dan it-tip ta' riskju daqstant kbir u għalhekk, ma kinux paragunabbli. Issa, għall-istess raġunijiet bħal dawk esposti fil-punti 391 sa 402 iktar 'il fuq, dawn l-argumenti għandhom jiġu miċħuda.

461 Barra minn hekk, skont l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE, għandu jiġi rrilevat li, sa fejn, hekk kif ġie konkluż fil-punt 413 iktar 'il fuq, l-ispejjeż tal-operat ma setgħux jiġu eskluży bħala indikatur tal-livell tal-profitti f'dan il-każ, in-natura ta' kwalità għolja tat-trade mark ma għandhiex effett sinjifikattiv fuq il-paragunabbiltà f'dan il-każ. Fil-fatt, hekk kif isostnu ġustament ASI u AOE, il-fatt li kumpannija tqassam prodotti ta' trade mark ta' kwalità għolja ma jistax neċessarjament ikollu impatt fuq l-ispejjeż tal-operat tagħha meta mqabbla mal-ispejjeż tal-operat li hija jkollha ssostni jekk hija tqassam prodotti ta' kwalità baxxa. Din il-kunsiderazzjoni ntweriet f'dan il-każ mill-fatt, irrikonoxxut mill-Kummissjoni stess fil-premessa 337 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża ta' ASI kienu baqgħu relattivament stabbli meta mqabbla maż-żieda esponenzjali tal-bejgħ ta' ASI.

462 Fir-rigward tar-riżervi fuq il-paragunabbiltà tal-kumpanniji ta' manifattura magħżula fil-kuntest tal-analiżi tal-paragunabbiltà fir-rigward tal-fergħa Irlandiża ta' AOE, minħabba l-funzjonijiet awżiljarji li din il-fergħa kienet teżerċita minbarra l-attivitajiet ta' manifattura, għandu jiġi rrilevat li dawn il-funzjonijiet awżiljarji ma humiex rappreżentattivi tal-funzjonijiet kollha eżerċitati mill-imsemmija fergħa, hekk kif isostnu ġustament l-Irlanda kif ukoll ASI u AOE. F'dan ir-rigward, dawn tal-aħħar jibbażaw ruħhom b'mod partikolari fuq l-analiżi tal-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' AOE, imwettqa fir-rapporti *ad hoc* ippreżentati minnhom, li ma ġietx ikkontestata fuq dan il-punt speċifiku mill-Kummissjoni.

463 Finalment, fir-rigward taċ-ċirkustanza, imsemmija mill-Kummissjoni, li tgħid li tlieta mit-52 kumpannija magħżula għall-analiżi tal-paragunabbiltà saru kumpanniji f'sitwazzjoni ta' stralċ, tali riżervi ma jistgħux jaffettwaw l-affidabbiltà ta' din l-analiżi kollha kemm hi. Barra minn hekk, dawn il-kumpanniji tqiegħdu fi stralċ ġudizzjarju wara s-snin li għalihom saret l-analiżi. Apparti dan, kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, ma jidhirx, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet indikati fil-punt 455 iktar 'il fuq, li tliet kumpanniji, mit-52 imsemmija fl-analiżi inkwistjoni, jirrappreżentaw proporzjon sinjifikattiv ta' natura li jwassal għal distorsjoni tar-riżultat tal-istudju tal-paragunabbiltà.

464 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi konkluż li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex tikkontesta l-affidabbiltà tal-istudji tal-paragunabbiltà li fuqhom huma bbażati r-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc. u, għaldaqstant, in-nuqqas ta' affidabbiltà tal-imsemmija rapporti.

2) Fuq l-analiżi tal-paragunabbiltà korretta mwettqa mill-Kummissjoni

465 Għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni wettqet, fil-premessi 353 sa 356 tad-deċiżjoni kkontestata, l-analiżi tagħha stess tal-paragunabbiltà, li tista' tiġi indikata bħala l-"analiżi tal-paragunabbiltà kkoreġuta".

466 Fil-kuntest tal-analiżi tagħha tal-paragunabbiltà korretta, il-Kummissjoni fittxet li tevalwa jekk ir-remunerazzjoni tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, kif ikkonfermata mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, kinitx taqa' f'intervalli ta' distakkament.

467 Fl-ewwel lok, f'dak li jikkonċerna l-fergħa Irlandiża ta' ASI, il-Kummissjoni użat id-data tal-kumpanniji magħżula fir-rapport *ad hoc* ippreżentat mill-Irlanda, li ħa lill-fergħa Irlandiża ta' ASI bħala parti ttestjata, u l-bejgħ bħala indikatur tal-livell tal-profitti. Din id-data ġiet inkluża fl-iskema Nru 13, li tinsab fil-premessa 354 tad-deċiżjoni kkontestata. Il-Kummissjoni b'hekk ipparagunat il-profitti attribwiti lill-fergħa Irlandiża ta' ASI meta mqabbel mal-bejgħ ta' ASI mal-profitti medji mill-bejgħ tal-kumpanniji magħżula fil-kuntest tar-rapport *ad hoc* ippreżentat mill-Irlanda, għas-snin 2007 sa 2011.

468 Qabel kollox, għandu jiġi rrilevat li, ċertament, l-approċċ tal-Kummissjoni li jikkonsisti fil-paragun, minn naħa, tar-riżultati tal-analiżi tagħha stess u, min-naħa l-oħra, tal-profitt taxxabbli ta' ASI fir-rigward tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati seta' jippermettilha, bħala prinċipju, turi l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv.

469 Madankollu, il-konklużjonijiet tal-analiżi tal-paragunabbiltà korretta magħmula mill-Kummissjoni ma jistgħux jinvalidaw il-konklużjonijiet tar-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc., li jipprovdu li l-profitti tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, iddeterminati b'applikazzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, kienu jinsabu f'intervalli ta' distakkament.

470 Qabel kollox, għandu jiġi kkonstatat li l-analiżi tal-paragunabbiltà korretta tal-Kummissjoni hija bbażata fuq il-bejgħ bħala indikatur tal-livell tal-profitti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-MTMN. Issa, hekk kif jirriżulta mill-kunsiderazzjonijiet espressi fil-punti 402 u 412 iktar 'il fuq, ma ntweriex li l-użu tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti ma kienx xieraq f'dan il-każ. Barra minn hekk, ma ġiex ipprovat li l-użu tal-bejgħ kien iktar xieraq.

471 Sussegwentement, għandu jitfakkar li l-analiżi magħmula mill-Kummissjoni, fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha, hija bbażata fuq il-premessa li tgħid li, essenzjalment, il-funzjonijiet imwettqa mill-fergħa Irlandiża ta' ASI kienu ta' natura kumplessa u determinanti għas-suċċess tat-trade mark Apple u, għaldaqstant, tal-attivitajiet kummerċjali ta' ASI. Barra minn hekk, skont il-Kummissjoni, l-imsemmija fergħa kienet assumiet riskji sinjifikattivi meta mqabbla mal-attivitajiet ta' ASI. Issa, hekk kif ġie konkluż fil-punti 348 u 407 iktar 'il fuq, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li l-fergħa ta' ASI kienet eżerċitat funzjonijiet kumplessi u assumiet dawn ir-riskji sinjifikattivi.

472 Finalment, il-Kummissjoni fittxet, fil-premessi 353 sa 355 tad-deċiżjoni kkontestata, li tevalwa r-redditu medju tal-bejgħ tal-impriżi paragunabbli mal-profitt medju tal-bejgħ ta' ASI, skont il-profitt attribwit lill-fergħa Irlandiża tagħha, skont id-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007. Issa, dan l-approċċ ma huwiex konformi mal-approċċ awtorizzat tal-OECD, u lanqas mal-Artikolu 25 tat-TCA 97, sa fejn il-profitt mill-bejgħ ta' ASI ma jistax jirrifletti, fil-każ tal-fergħa Irlandiża tagħha, il-valur tal-funzjonijiet li din il-fergħa effettivament eżerċitat, għar-raġunijiet li ġejjin.

473 Minn naħa, hekk kif ġie indikat fil-punti 384 u 385 iktar 'il fuq, il-funzjonijiet ta' distribuzzjoni żgurati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI kienu jikkonsistu fix-xiri, fil-bejgħ u fid-distribuzzjoni ta' prodotti tat-trade mark Apple, bis-saħħa tal-ftehimiet qafas innegozjati barra mill-imsemmija fergħa. Għaldaqstant, il-valur miżjud ipprovdut mill-fergħa Irlandiża ta' ASI ma jistax jiġi kkalkolat abbażi tal-profitt mill-bejgħ ta' ASI.

474 Min-naħa l-oħra, il-funzjonijiet effettivament eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI ma kellhomx impatt determinanti fuq il-PI tal-grupp Apple, u lanqas fuq it-trade mark Apple, hekk kif ġie kkonstatat fil-punt 341 iktar 'il fuq. Issa, dawn iż-żewġ fatturi huma intrinsikament marbuta u jistgħu jiġu inklużi taħt it-trade mark Apple li tindika prodotti ta' kwalità għolja, li tqieset mill-Kummissjoni stess fil-premessa 351 tad-deċiżjoni kkontestata bħala li taffettwa b'mod determinanti l-valur tal-bejgħ ta' ASI. Għal din ir-raġuni, il-profitti mill-bejgħ ta' ASI ma joffrix stampa realistika tal-kontribuzzjoni effettiva tal-fergħa Irlandiża tagħha għall-bejgħ imsemmi.

475 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-konklużjonijiet tal-analiżi tal-paragunabbiltà korretta magħmula mill-Kummissjoni fir-rigward tar-remunerazzjoni tal-fergħa Irlandiża ta' ASI, liema analiżi użat il-bejgħ bħala indikatur tal-livell tal-profitti, ma jistgħux jinvalidaw il-konklużjonijiet tar-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc., li użaw l-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti.

476 Fit-tieni lok, fir-rigward tar-remunerazzjoni ta' AOE, hekk kif irrilevat il-Kummissjoni stess fil-premessa 357 tad-deċiżjoni kkontestata, ir-riżultati tal-analiżi tal-paragunabbiltà adottata mill-Kummissjoni, kif miġbura fil-qosor fil-punt 425 iktar 'il fuq, juru li l-profitti attribwiti lill-fergħa Irlandiża ta' AOE fl-Irlanda, b'applikazzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, kienu jinsabu f'kategoriji li jistgħu jitqiesu li huma ta' distakkament.

477 Għaldaqstant, ir-riżultati tal-analiżi mwettqa mill-Kummissjoni, essenzjalment, jikkonfermaw il-konklużjonijiet li jirriżultaw mir-rapporti *ad hoc* ippreżentati mill-Irlanda u minn Apple Inc., li jipprovdu li l-profitti attribwiti lill-fergħa Irlandiża ta' AOE ġew inklużi f'intervalli ta' distakkament. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet espressi fil-punt 455 iktar 'il fuq fir-rigward tal-analiżi fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment, li l-fatt li dawn ir-riżultati jinsabu pjuttost fil-parti inferjuri ta' intervall ta' distakkament ma jistax jinvalida l-imsemmija riżultati.

478 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandhom jintlaqgħu l-ilmenti invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE kontra l-konstatazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-iżball metodoloġiku dwar il-livelli ta' remunerazzjonijiet aċċettati fid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati.

5. Konklużjonijiet dwar l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha

479 Il-konstatazzjonijiet magħmula iktar 'il fuq fir-rigward tan-nuqqasijiet fil-metodi ta' kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE juru n-natura lakunarja u kultant inkoerenti tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati. Madankollu, fihom infushom, dawn iċ-ċirkustanzi ma humiex biżżejjed sabiex jipprovaw l-eżistenza ta' vantaġġ, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

480 Fil-fatt, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li l-iżbalji metodoloġiċi li hija kienet invokat kontra l-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti kkonfermati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, li jaqgħu taħt l-għażla tal-fergħat Irlandiżi bħala partijiet ittestjati (punt 351 iktar 'il fuq), tal-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti (punt 417 iktar 'il fuq) u tal-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati (punt 478 iktar 'il fuq) kienu wasslu għal tnaqqis fil-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda. Għaldaqstant, hija ma rnexxilhiex tipprova li dawn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kienu taw vantaġġ lil dawn il-kumpanniji.

481 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandhom jintlaqgħu l-motivi invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE, ibbażati fuq il-fatt li, fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova l-eżistenza ta' vantaġġ f'dan il-każ, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

F. Fuq il-motivi li jikkontestaw l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament alternattiv (il-ħames motiv fil-Kawża T-778/16 u d-disa' motiv fil-Kawża T-892/16)

482 Il-Kummissjoni esponiet ir-raġunament alternattiv tagħha fil-premessi 369 sa 403 tad-deċiżjoni kkontestata, li jinkludi alternattiva bejn żewġ partijiet.

483 Fl-ewwel lok, fil-premessi 369 sa 378 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li l-prinċipju ta' distakkament kien inerenti għall-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 u li, sa fejn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu jidderogaw mill-imsemmi prinċipju, dawn kienu jagħtu vantaġġ selettiv fil-forma ta' tnaqqis tal-bażi taxxabbli ta' ASI u ta' AOE.

484 Fit-tieni lok, fil-premessi 379 sa 403 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li, anki jekk l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 ma kinitx irregolata mill-prinċipju ta' distakkament, id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kellhom xorta waħda jitqiesu li jagħtu vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE minħabba l-fatt li dawn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kienu l-konsegwenza tas-setgħa diskrezzjonali eżerċitata mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi.

485 L-Irlanda kif ukoll ASI u AOE jikkontestaw, essenzjalment, l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest taż-żewġ partijiet tar-raġunament b'mod alternattiv.

1. Fuq l-ewwel parti tar-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni

486 Permezz tal-ewwel parti tar-raġunament alternattiv tagħha, il-Kummissjoni kkunsidrat li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu jidderogaw mill-Artikolu 25 tat-TCA 97, minħabba li l-prinċipju ta' distakkament kien inerenti għall-imsemmi artikolu (premessa 377 tad-deċiżjoni kkontestata). Il-Kummissjoni għalhekk irreferiet għar-raġunament sussidjarju tagħha, li fil-kuntest tiegħu hija qieset li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati ma kinux jippermettu li tintlaħaq approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq skont il-prinċipju ta' distakkament u, għaldaqstant, ikkonkludiet li dawn id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kienu taw vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE (premessa 378 tad-deċiżjoni kkontestata).

487 F'dan ir-rigward, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li, sa fejn l-ewwel parti tar-raġunament alternattiv tal-Kummissjoni hija bbażata fuq il-konstatazzjonijiet li hija wettqet abbażi tar-raġunament sussidjarju u sa fejn, kif ġie konkluż fil-punt 481 iktar 'il fuq, il-Kummissjoni ma tistax tibbaża ruħha fuq tali raġunament sabiex tikkonkludi li jeżisti vantaġġ f'dan il-każ, għandu jiġi konkluż li l-Kummissjoni lanqas ma tista' tibbaża ruħha fuq l-ewwel parti tar-raġunament prinċipali tagħha sabiex tikkonkludi li jeżisti vantaġġ selettiv f'dan il-każ.

488 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi konkluż li, permezz tal-ewwel parti tar-raġunament alternattiv, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu taw vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE.

2. Fuq it-tieni parti tar-raġunament alternattiv tal-Kummissjoni

489 Fil-kuntest tat-tieni parti tar-raġunament b'mod alternattiv, il-Kummissjoni ssostni li, anki jekk jitqies li l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 ma kinitx irregolata mill-prinċipju ta' distakkament, id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati xorta taw vantaġġ selettiv lil AOE u lil ASI, sa fejn dawn ġew adottati b'mod diskrezzjonali mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi.

490 Minn naħa, il-Kummissjoni sostniet li hija kienet wriet, bir-raġunamenti prinċipali u sussidjarji tagħha, li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu approvaw metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti li kienu jinvolvu tnaqqis fil-qligħ taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda u li jagħtu vantaġġ ekonomiku fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

491 Min-naħa l-oħra, hija sostniet li, sa fejn l-Artikolu 25 tat-TCA 97 ma jiddefinixxi ebda kriterju oġġettiv dwar it-tqassim tal-profitti bejn id-diversi partijiet tal-istess kumpannija mhux residenti, is-setgħa diskrezzjonali li għandhom l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi sabiex japplikaw din id-dispożizzjoni ma hijiex ibbażata fuq kriterji oġġettivi marbuta mas-sistema fiskali, liema ħaġa twassal għal preżunzjoni ta' selettività għad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati. Barra minn hekk, il-Kummissjoni eżaminat ħdax-il deċiżjoni dwar it-taxxa li ntbagħtilha mill-Irlanda u kkonstatat ċertu numru ta' inkoerenzi, li abbażi tagħhom hija kkunsidrat li l-prattika tal-awtoritajiet fiskali Irlandiżi fil-qasam tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kienet diskrezzjonali, peress li ebda kriterju koerenti ma kien użat sabiex jiġu ddeterminati l-profitti li kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi ta' kumpanniji mhux residenti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97.

492 Minn dan, il-Kummissjoni kkonkludiet li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu nħarġu fuq il-bażi tas-setgħa diskrezzjonali tal-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi fin-nuqqas ta' kriterji oġġettivi relatati mas-sistema fiskali u li, għalhekk, dawk id-deċiżjonijiet għandhom jitqiesu li jagħtu vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

493 Fir-rigward tal-kunsiderazzjonijiet tal-Kummissjoni, l-ewwel nett, għandu jiġi rrilevat li, sa fejn hija ma rnexxilhiex turi l-eżistenza ta' vantaġġ permezz tar-raġunamenti prinċipali u sussidjarji tagħha, hija ma tistax, unikament permezz tar-raġunament alternattiv tagħha kif deskritt iktar 'il fuq, turi l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv f'dan il-każ. Fil-fatt, anki jekk jitqies li l-eżistenza ta' setgħa diskrezzjonali tal-awtoritajiet fiskali hija stabbilita, tali eżistenza ta' setgħa diskrezzjonali ma timplikax neċessarjament li din ġiet eżerċitata b'mod li jnaqqas l-oneru fiskali tal-benefiċjarju tad-deċiżjoni dwar it-taxxa, meta mqabbel ma' dak li normalment ikollu jsostni.

494 Għalhekk, ir-raġunament alternattiv tal-Kummissjoni ma huwiex biżżejjed sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

495 It-tieni nett u fi kwalunkwe każ, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li l-awtoritajiet Irlandiżi kienu eżerċitaw setgħa diskrezzjonali estiża f'dan il-każ.

496 Fil-fatt, għandha titfakkar il-ġurisprudenza li tgħid li,sabiex tiġi stabbilita n-natura selettiva ta' vantaġġ fiskali, ma huwiex neċessarju li l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti jkollhom is-setgħa diskrezzjonali li jagħtu dan il-benefiċċju. Madankollu, l-eżistenza ta' tali setgħa tista' tkun ta' natura li tippermetti lil dawn l-awtoritajiet jiffavorixxu ċerti impriżi jew ċerti produtturi għad-detriment ta' oħrajn, b'mod partikolari fil-każ fejn l-awtoritajiet kompetenti jkollhom is-setgħa diskrezzjonali li jiddeterminaw il-benefiċjarji u l-kundizzjonijiet tal-miżura mogħtija abbażi ta' kriterji li ma humiex parti mis-sistema fiskali (sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Spanja *et*, C-128/16 P, EU:C:2018:591, punt 55).

497 Għandu jiġi kkonstatat li, fil-premessa 381 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sempliċement affermat li l-Irlanda ma kienet identifikat ebda regola oġġettiva dwar it-tqassim tal-profitti ta' kumpannija mhux residenti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97. Minn dan hija kkonkludiet direttament, f'din l-istess premessa 381, li "dan [ried]

jgħid li s-setgħa diskrezzjonali li [kellhom l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi] sabiex japplikaw din id-dispożizzjoni ma [kinitx] ibbażata fuq kriterji oġġettivi marbuta mas-sistema fiskali, liema ħaġa [kienet] twassal għal preżunzjoni ta' vantaġġ selettiv".

498 Issa, hekk kif ġie kkonstatat fil-punti 238 u 239 iktar 'il fuq, l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 teħtieġ li ssir analiżi oġġettiva tal-fatti, li tinkludi, l-ewwel nett, l-identifikazzjoni tal-attivitajiet imwettqa mill-fergħa, l-assi li hija tuża għall-funzjonijiet tagħha u r-riskji relatati li hija tassumi u, it-tieni nett, id-determinazzjoni tal-valur ta' dan it-tip ta' attivitajiet fis-suq. Tali analiżi tikkorrispondi essenzjalment għal dik proposta mill-approċċ awtorizzat tal-OECD.

499 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma tistax issostni li l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi ma tinvolvi l-użu ta' ebda kriterju koerenti sabiex jiġu ddeterminati l-profitti li għandhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi ta' kumpanniji mhux residenti.

500 Ċertament, f'dan il-każ, l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 mill-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi fil-kuntest tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati ma ġietx iddokumentata biżżejjed. Fil-fatt, kif ġie kkonstatat fil-punti 347 u 433 iktar 'il fuq, l-informazzjoni u l-provi insostenn ta' tali applikazzjoni kienu fil-qosor ħafna. Dan in-nuqqas ta' analiżi ddokumentata jikkostitwixxi, ċertament, nuqqas metodoloġiku ta' dispjaċir fil-kuntest tal-kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE, awtorizzat mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati. Madankollu, tali nuqqas, fih innifsu, ma jistax juri li d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati kienu l-konsegwenza tal-eżerċizzju ta' setgħa diskrezzjonali estiża mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi.

501 It-tielet nett, il-ħdax-il deċiżjoni dwar it-taxxa dwar l-attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħat Irlandiżi ta' kumpanniji mhux residenti, eżaminati mill-Kummissjoni fil-premessi 385 sa 395 tad-deċiżjoni kkontestata, ma humiex ta' natura li juru l-eżistenza ta' setgħa diskrezzjonali estiża tal-awtoritajiet fiskali Irlandiżi li twassal sabiex tiffavorixxi lill-kumpanniji benefiċjarji meta mqabbla ma' kumpanniji oħra f'sitwazzjoni paragunabbli.

502 Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mill-premessi 385 sa 395 tad-deċiżjoni kkontestata, kull waħda minn dawn il-ħdax-il deċiżjoni dwar it-taxxa tirrigwarda lil kumpanniji li għandhom attivitajiet kompletament differenti. B'hekk, kif irrilevat il-Kummissjoni stess fil-premessa 88 tad-deċiżjoni kkontestata, l-attribuzzjoni tal-profitti bejn diversi kumpaniji assoċjati tiddependi fuq il-funzjonijiet imwettqa, fuq ir-riskji mġarrba u fuq l-assi użati minn kull kumpanija. Għaldaqstant, għandu jiġi kkonstatat li s-sempliċi fatt li l-ħdax-il deċiżjoni dwar it-taxxa jivvalidaw metodi ta' tqassim tal-profitti differenti huwa preċiżament ibbażat fuq il-fatt li s-sitwazzjonijiet tal-persuni taxxabbli huma differenti. Għalhekk, il-fatt li dawn is-sitwazzjonijiet differenti ttieħdu inkunsiderazzjoni għall-adozzjoni tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa inkwistjoni bl-ebda mod ma juri xi setgħa diskrezzjonali tal-awtoritajiet fiskali Irlandiżi.

503 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-Kummissjoni ma tistax tibbaża ruħha fuq it-tieni parti tar-raġunament alternattiv tagħha sabiex tikkonkludi li jeżisti vantaġġ selettiv f'dan il-każ.

504 Għaldaqstant, għandhom jintlaqgħu l-motivi invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE bbażati fuq il-fatt li, fil-kuntest tar-raġunament alternattiv tagħha, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova l-eżistenza ta' vantaġġ f'dan il-każ, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, mingħajr ma hemm bżonn li jiġu eżaminati l-ilmenti bbażati fuq il-ksur tal-forom proċedurali sostanzjali u fuq il-ksur tad-dritt għal smigħ, invokati minn ASI u minn AOE kontra l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni fil-kuntest tal-imsemmi raġunament.

G. Konklużjonijiet dwar l-evalwazzjoni tal-Kummissjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv

505 Fid-dawl tal-konklużjonijiet li jinsabu fil-punti 312, 481 u 504 iktar 'il fuq, li skonthom hemm lok li jintlaqgħu l-motivi invokati mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE kontra l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunamenti prinċipali, sussidjarji u alternattivi tagħha, għandu jiġi konkluż li l-Kummissjoni ma pprovatx, f'dan il-każ, li, billi adottaw id-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi kienu taw vantaġġ selettiv lil ASI u lil AOE fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

506 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, għalkemm, skont ġurisprudenza stabbilita, iċċitata fil-punt 100 iktar 'il fuq, il-Kummissjoni tista' tikklassifika miżura fiskali bħala għajnuna mill-Istat, dan huwa biss sakemm il-kundizzjonijiet ta' tali klassifikazzjoni jkunu ssodisfatti.

507 F'dan il-każ, peress li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex tipprova b'mod suffiċjenti fid-dritt l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, id-deċiżjoni kkontestata għandha tiġi annullata kollha kemm hi, mingħajr ma hemm bżonn li jiġu eżaminati l-motivi l-oħra mqajma mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE.

IV. Fuq l-ispejjeż

508 Skont l-Artikolu 134(1) tar-Regoli tal-Proċedura, il-parti li titlef il-kawża għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Kummissjoni tilfet, għandha tiġi kkundannata tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha kif ukoll dawk tal-Irlanda, fil-kuntest tal-Kawża T-778/16, u ta' ASI u ta' AOE, skont it-talbiet ta' dawn tal-aħħar.

509 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura, l-Irlanda, fil-kuntest tal-Kawża T-892/16, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA għandhom ibatu l-ispejjeż tagħhom.

Għal dawn il-motivi,

IL-QORTI ĠENERALI (Is-Seba' Awla Estiża)

taqta' u tiddeċiedi:

1) **Il-Kawżi T-778/16 u T-892/16 huma magħquda għall-finijiet ta' din is-sentenza.**

2) **Id-Deċiżjoni tal-Kummissjoni (UE) 2017/1283 tat-30 ta' Awwissu 2016 dwar Għajnuna mill-Istat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implimentata mill-Irlanda lil Apple hija annullata.**

3) **Il-Kummissjoni Ewropea għandha tbati l-ispejjeż tagħha stess kif ukoll dawk tal-Irlanda, fil-kuntest tal-Kawża T-778/16, u dawk ta' Apple Sales International u ta' Apple Operations Europe.**

4) **L-Irlanda, fil-kuntest tal-Kawża T-892/16, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA għandhom ibatu l-ispejjeż tagħhom.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Mogħtija f'qorti bil-miftuħ fil-Lussemburgu, fil-15 ta' Lulju 2020.

Firem

Werrej

I. Il-fatti li wasslu għall-kawża . . . 2

A. Fuq l-istorja tal-grupp Apple . . . 2

1. F'dak li jikkonċerna lill-grupp Apple . . . 2

2. F'dak li jikkonċerna lil ASI u lil AOE . . . 3

a) Fir-rigward tal-istruttura tal-kumpannija . . . 3

b) Fir-rigward tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż . . . 3

c) Fir-rigward tal-ftehim dwar is-servizzi ta' kummerċjalizzazzjoni . . . 4

3. F'dak li jikkonċerna l-fergħat Irlandiżi . . . 4

B. Fuq id-deċiżjonijiet tat-taxxa kkontestati . . . 4

1. F'dak li jikkonċerna d-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991 . . . 5

a) Fuq il-bażi taxxabbli ta' ACL, predeċessur ta' AOE . . . 5

b) Fuq il-bażi taxxabbli ta' ACAL, predeċessur ta' ASI . . . 5

2. F'dak li jikkonċerna d-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007 . . . 6

C. Fuq il-proċedura amministrattiva quddiem il-Kummissjoni . . . 6

D. Fuq id-deċiżjoni kkontestata . . . 7

1. Fuq l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv . . . 7

a) Fuq il-kuntest ta' referenza . . . 8

b) Il-prinċipju ta' distakkament . . . 8

c) Fuq il-vantaġġ selettiv minħabba n-nuqqas ta' attribuzzjoni lill-fergħat Irlandiżi tal-profitti dderivati mil-liċenzji ta' PI miżmuma minn ASI u minn AOE (raġunament prinċipali) . . . 9

d) Fuq il-vantaġġ selettiv minħabba l-għażla inadegwata tal-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE (raġunament sussidjarju) . . . 9

e) Fuq il-vantaġġ selettiv minħabba d-deroga mill-kuntest ta' referenza, anki jekk jitqies li dan huwa kkostitwit biss mill-Artikolu 25 tat-TCA 97, mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati, li ma humiex konformi mal-prinċipju ta' distakkament (raġunament alternattiv) . . . 10

f) Konklużjoni dwar il-vantaġġ selettiv . . . 10

2. Fuq l-inkompatibbiltà, l-illegalità u l-irkupru tal-għajnuna 10

3. Fuq id-dispożittiv 11

II. Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet 12

A. Fuq il-kawża T-778/16 12

1. Kompożizzjoni tal-kulleġġ ġudikanti u trattament prijoritarju 12

2. Interventi 12

3. Talba għal trattament kunfidenzjali 13

4. It-talbiet tal-partijiet 13

B. Fuq il-kawża T-892/16 14

1. Kompożizzjoni tal-kulleġġ ġudikanti, trattament prijoritarju u tagħqid 14

2. Interventi 14

3. Talbiet għal trattament kunfidenzjali 15

4. It-talbiet tal-partijiet 15

C. Fuq it-tagħqid tal-kawżi u fuq il-fażi orali tal-proċedura 15

III. Id-dritt 16

A. Fuq l-għaqda tal-Kawżi T-778/16 u T-892/16 għall-finijiet tad-deċiżjoni li ttemm l-istanza 16

B. Fuq il-motivi invokati u fuq l-istruttura tal-eżami ta' dawn ir-rikorsi 16

C. Fuq il-motivi bbażati fuq il-qbiż, mill-Kummissjoni, tal-kompetenzi tagħha u tal-indħil tagħha fil-kompetenzi tal-Istati Membri, b'mod partikolari bi ksur tal-prinċipju ta' awtonomija fiskali (it-tmien motiv fil-Kawża T-778/16 u l-erbatax-il motiv fil-Kawża T-892/16) 18

D. Fuq il-motivi bbażati fuq żbalji mwettqa fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni 21

1. Fuq l-eżami konġunt tal-kriterji tal-vantaġġ u tas-selettività (parzjalment it-tieni motiv fil-Kawża T-778/16) 22

2. Fuq l-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza u l-evalwazzjonijiet dwar it-tassazzjoni normali skont id-dritt Irlandiż (parzjalment l-ewwel u t-tieni motivi fil-Kawża T-778/16 u l-ewwel, it-tieni u l-ħames motivi fil-Kawża T-892/16) 24

a) Fuq il-kuntest ta' referenza 24

b) Fuq l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar it-tassazzjoni normali tal-profitti skont id-dritt fiskali Irlandiż 27

1) Fuq l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 (parzjalment it-tieni motiv fil-Kawża T-778/16 u parzjalment l-ewwel aggravju fil-Kawża T-892/16) 28

2) Fuq il-prinċipju ta' distakkament (parzjalment l-ewwel motiv u t-tielet motiv fil-Kawża T-778/16 u parzjalment l-ewwel motiv u t-tieni motiv fil-Kawża T-892/16) 30

i) Fuq il-possibbiltà għall-Kummissjoni li tibbaża ruħha fuq il-prinċipju ta' distakkament sabiex tivverifika l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv 31

ii) Fuq il-kwistjoni dwar jekk il-Kummissjoni applikatx korrettament il-prinċipju ta' distakkament fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha . 36

3) Fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD (parzjalment it-tieni u r-raba' motivi fil-Kawża T-778/16 u l-ħames motiv fil-Kawża T-892/16) 37

i) Fuq il-possibbiltà għall-Kummissjoni li tibbaża ruħha fuq l-approċċ awtorizzat tal-OECD 37

ii) Fuq il-kwistjoni dwar jekk il-Kummissjoni applikatx korrettament l-approċċ awtorizzat tal-OECD fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha 39

4) Konklużjonijiet dwar l-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza u l-evalwazzjonijiet dwar it-tassazzjoni normali skont id-dritt Irlandiż 39

3. Fuq l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple (l-ewwel motiv fil-Kawża T-778/16 u t-tielet u r-raba' motivi fil-Kawża T-892/16) 40

a) Fuq l-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' ASI 41

b) Fuq l-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' AOE 45

c) Fuq l-attivitajiet barra mill-fergħat ta' ASI u ta' AOE 47

1) Fuq it-teħid ta' deċiżjonijiet strateġiċi fi ħdan il-grupp Apple 47

2) Fuq it-teħid ta' deċiżjonijiet minn ASI u minn AOE 48

d) Konklużjonijiet dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple 49

4. Konklużjoni dwar l-evalwazzjoni tal-Kummissjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv fuq il-bażi tar-raġunament prinċipali tagħha 49

E. Fuq il-motivi li jikkontestaw l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju (ir-raba' motiv fil-Kawża T-778/16 u t-tmien motiv fil-Kawża T-892/16) 50

1. Fuq l-evalwazzjoni dwar il-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti approvati mid-deċiżjonijiet dwar it-taxxa kkontestati fid-dawl tal-MTMN 51

2. Fuq l-għażla tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE bħala l-"parti ttestjata" fl-applikazzjoni tal-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti 52

3. Fuq l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti 55

a) Fuq l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti tal-fergħa Irlandiża ta' ASI 56

1) Fuq l-indikatur xieraq tal-livell tal-profitti 57

2) Fuq ir-riskju marbut mad-dħul mill-bejgħ 59

3) Fuq ir-riskju marbut mal-garanziji tal-prodotti 60

4) Fuq ir-riskji marbuta mal-attivitajiet ta' kontraenti terzi 62

b) Fuq l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti tal-fergħa Irlandiża ta' AOE 63

c) Konklużjonijiet dwar l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti 63

4. Fuq il-livelli tar-remunerazzjonijiet aċċettati fid-dikjarazzjonijiet fiskali kkontestati . . . 64

a) Fuq ir-remunerazzjoni tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE, ikkonfermata mid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-1991 66

b) Fuq ir-remunerazzjoni tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE approvata mid-deċiżjoni dwar it-taxxa tal-2007 69

1) Fuq l-għażla tal-kumpanniji użati fl-analiżi tal-paragunabbiltà 69

2) Fuq l-analiżi tal-paragunabbiltà korretta mwettqa mill-Kummissjoni 71

5. Konklużjonijiet dwar l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha 73

F. Fuq il-motivi li jikkontestaw l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament alternattiv (il-ħames motiv fil-Kawża T-778/16 u d-disa' motiv fil-Kawża T-892/16) 74

1. Fuq l-ewwel parti tar-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni 74

2. Fuq it-tieni parti tar-raġunament alternattiv tal-Kummissjoni 74

G. Konklużjonijiet dwar l-evalwazzjoni tal-Kummissjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv . 77

IV. Fuq l-ispejjeż 77