HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a șaptea extinsă)

15 iulie 2020*

„Ajutoare de stat – Ajutor pus în aplicare de Irlanda – Decizie prin care ajutorul este declarat incompatibil cu piața internă și nelegal și prin care se dispune recuperarea acestuia – Soluții fiscale anticipate (tax rulings) – Avantaje fiscale selective – Principiul concurenței depline”

În cauzele T-778/16 și T-892/16,

**Irlanda**, reprezentată de K. Duggan, M. Browne, J. Quaney și A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de P. Gallagher și M. Collins, SC, P. Baker, QC, și S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman și B. Doherty, barristers,

reclamantă în cauza T-778/16,

susținută de

**Marele Ducat al Luxemburgului**, reprezentat de T. Uri, în calitate de agent, asistat de D. Waelbroeck și S. Naudin, avocați,

intervenient în cauza T-778/16,

**Apple Sales International**, cu sediul în Cork (Irlanda),

**Apple Operations Europe**, cu sediul în Cork,

reprezentate de A. von Bonin și E. van der Stok, avocați, D. Beard, QC, și A. Bates, L. Osepciu și J. Bourke, barristers,

reclamante în cauza T-892/16,

susținute de

**Irlanda**, reprezentată de K. Duggan, J. Quaney, M. Browne și A. Joyce, asistați de P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly și B. Doherty,

intervenientă în cauza T-892/16,

împotriva

**Comisiei Europene**, reprezentată de P.-J. Loewenthal și R. Lyal, în calitate de agenți,

pârâtă,

* Limba de procedură: engleza.

susținută de

**Republica Polonă**, reprezentată de B. Majczyna, M. Rzotkiewicz și A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți,

intervenientă în cauza T-778/16,

și de

**Autoritatea de Supraveghere AELS**, reprezentată de C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski și C. Simpson, în calitate de agenți,

intervenientă în cauza T-892/16,

având ca obiect cereri întemeiate pe articolul 263 TFUE prin care se solicită anularea Deciziei (UE) 2017/1283 a Comisiei din 30 august 2016 privind ajutorul de stat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) pus în aplicare de Irlanda în favoarea Apple (JO 2017, L 187, p. 1),

TRIBUNALUL (Camera a șaptea extinsă),

compus din domnul M. Van der Woude, președinte, doamnele V. Tomljenović (raportoare) și A. Marcoulli și domnii J. Passer și A. Kornezov, judecători,

grefier: doamna S. Spyropoulos, administratoare,

având în vedere fază scrisă a procedurii și în urma ședinței din 17 și 18 septembrie 2019,

pronunță prezenta

## Hotărâre

### I. Istoricul cauzei

### A. Cu privire la istoricul grupului Apple

#### *1. În ceea ce privește grupul Apple*

1 Grupul Apple, înființat în anul 1976, având sediul în Cupertino, California (Statele Unite), este format din Apple Inc. și din toate societățile controlate de aceasta din urmă (denumite în continuare, împreună, „grupul Apple”). Grupul Apple concepe, fabrică și comercializează, printre altele, dispozitive media și de comunicații mobile, calculatoare personale, precum și playere audio digitale portabile și comercializează produse software, alte servicii, soluții pentru rețele, precum și conținut și aplicații digitale terțe. Grupul Apple își comercializează produsele și serviciile către consumatori, întreprinderi și autorități publice din întreaga lume prin intermediul magazinelor cu amănuntul, al magazinelor online și al vânzărilor directe, precum și prin intermediul furnizorilor terți de rețea de telefonie mobilă, al angrosiștilor, al comercianților cu amănuntul și al distribuitorilor. Activitatea economică globală a grupului Apple este structurată în jurul unor domenii funcționale importante, gestionate la nivel central și coordonate din Statele Unite de conducerea stabilită în Cupertino.

2 Decizia (UE) 2017/1283 a Comisiei din 30 august 2016 privind ajutorul de stat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) pus în aplicare de Irlanda în favoarea Apple (JO 2017, L 187, p. 1, denumită în continuare „decizia atacată”) privește două soluții fiscale anticipate adoptate de autoritățile fiscale irlandeze în privința a două societăți care fac parte din grupul Apple.

### *2. În ceea ce privește ASI și AOE*

#### *a) În ceea ce privește structura societară*

3 În cadrul grupului Apple, Apple Operations International este o filială deținută în întregime de Apple Inc. Apple Operations International deține în întregime filiala Apple Operations Europe (AOE), care, la rândul său, deține în întregime filiala Apple Sales International (ASI). Atât ASI, cât și AOE sunt constituite ca societăți de drept irlandez, dar nu au rezidența fiscală în Irlanda.

4 Astfel cum se indică în considerentele (113)-(115) ale deciziei atacate, o parte semnificativă dintre membrii consiliilor de administrație ale societăților ASI și AOE erau directori, angajați de Apple Inc. și stabiliți în Cupertino. În considerentul (115) (tabelele 4 și 5) al deciziei menționate sunt reproduse extrase din rezoluții și din procese-verbale ale reuniunilor adunării generale și ale consiliilor de administrație ale societăților ASI și AOE. Rezoluțiile consiliilor de administrație priveau printre altele, în mod regulat, plata dividendelor, aprobarea rapoartelor directorilor, numirea și demisia directorilor. În mod ocazional, aceste rezoluții se refereau la constituirea de filiale și la acordarea de împuterniciri care să permită anumitor directori să îndeplinească diferite activități cum ar fi gestionarea conturilor bancare, relațiile cu guvernele și cu organismele publice, auditurile, încheierea de asigurări, închirierea, cumpărarea și vânzarea de active, primirea de mărfuri și contractele comerciale.

#### *b) În ceea ce privește acordul de partajare a costurilor*

5 Apple Inc., pe de o parte, și ASI și AOE, pe de altă parte, au încheiat un acord de partajare a costurilor (denumit în continuare „acordul de partajare a costurilor”). Costurile partajate priveau, printre altele, cercetarea și dezvoltarea tehnologiilor încorporate în produsele grupului Apple. Acordul de partajare a costurilor a fost semnat inițial în luna decembrie a anului 1980. Părțile la acest acord erau Apple Inc. (la acel moment Apple Computer Inc.) și AOE [la acel moment Apple Computer Ltd (ACL)]. În anul 1999, ASI (la acel moment Apple Computer International) a devenit parte la acest acord. În perioada relevantă pentru examinarea deciziei atacate, au fost efectuate diferite modificări ale acordului de partajare a costurilor pentru a se lua în considerare în special schimbările din reglementarea aplicabilă.

6 În temeiul acestui acord, pe de o parte, părțile au acceptat să partajeze costurile și riscurile legate de cercetare și dezvoltare privind bunurile necorporale care decurg din activitățile de dezvoltare legate de produsele și de serviciile grupului Apple. Pe de altă parte, părțile sunt de acord cu privire la faptul că Apple Inc. rămânea proprietarul legal oficial al bunurilor necorporale cu costuri partajate, inclusiv al drepturilor de proprietate intelectuală (denumită în continuare „PI”) ale grupului Apple. În plus, Apple Inc. a acordat societăților ASI și AOE o licență scutită de redevențe, care le-a permis, printre altele, să fabrice și să vândă produsele în cauză pe teritoriul care le fusese atribuit, și anume întreaga lume cu excepția continentului american. Pe de altă parte, părțile la acord erau obligate să își asume riscurile rezultate din acest acord, riscul principal fiind reprezentat de obligația de a plăti costurile de dezvoltare a drepturilor de PI ale grupului Apple.

*c) În ceea ce privește acordul privind serviciile de comercializare*

7 În anul 2008, ASI a încheiat un contract de servicii de marketing cu Apple Inc., în cadrul căruia aceasta din urmă se angaja să furnizeze societății ASI servicii de comercializare, care includeau, printre altele, crearea, dezvoltarea și punerea în aplicare a unor strategii de marketing, a unor programe și a unor campanii de promovare. ASI se angaja să remunereze Apple Inc. pentru aceste servicii, prin plata unei redevențe care corespundea unui procent din „costurile rezonabile suportate" de Apple Inc. pentru aceste servicii, majorat cu o marjă.

*3. În ceea ce privește sucursalele irlandeze*

8 ASI și AOE au constituit sucursale irlandeze (desemnate în limba engleză prin termenul de „branches"). AOE avea de asemenea o sucursală în Singapore, ale cărei activități au încetat în anul 2009.

9 Sucursala irlandeză a ASI este responsabilă în principal de realizarea activităților de achiziții, de vânzare și de distribuție asociate vânzării de produse purtând marca Apple către părți afiliate și clienți terți în regiunile care acoperă Europa, Orientul Mijlociu, India și Africa (EMEIA), precum și Asia-Pacific (APAC). Funcțiile principale din cadrul acestei sucursale includ achiziția de produse finite marca Apple de la producători terți și afiliați, activități de distribuție asociate cu vânzarea de produse către părțile afiliate din regiunile EMEIA și APAC, precum și vânzării de produse către clienți terți în regiunea EMEIA, vânzarea online, operațiunile de logistică și operarea asistenței post-vânzare pentru clienți. Comisia Europeană a constatat [considerentul (55) al deciziei atacate] că numeroase activități asociate cu distribuția în regiunea EMEIA erau efectuate de părți afiliate, în conformitate cu contractele de prestări servicii.

10 Sucursala irlandeză a AOE este responsabilă de fabricarea și asamblarea unei game specializate de produse informatice în Irlanda, precum calculatoare de birou iMac, laptopuri MacBook și alte accesorii pentru calculatoare, pe care le furnizează părților afiliate pentru regiunea EMEIA. Funcțiile principale din cadrul acestei sucursale includ planificarea și programarea producției, ingineria procedeelor, producție și operațiuni, asigurarea calității și controlul calității și operațiuni de modernizare.

**B. Cu privire la soluțiile fiscale anticipate contestate**

11 Autoritățile fiscale irlandeze au adoptat decizii fiscale anticipate, numite „soluții fiscale anticipate", în privința anumitor contribuabili care solicitaseră acest lucru. Prin scrisorile din 29 ianuarie 1991 și din 23 mai 2007 (denumite în continuare, împreună, „soluțiile fiscale anticipate contestate"), autoritățile fiscale irlandeze și-au exprimat acordul cu privire la propunerile formulate de reprezentanții grupului Apple privind profitul impozabil al ASI și al AOE în Irlanda. Aceste soluții sunt descrise în considerentele (59)-(62) ale deciziei atacate.

*1. În ceea ce privește soluția fiscală anticipată din anul 1991*

*a) Cu privire la baza impozabilă a ACL, predecesor al AOE*

12 Prin scrisoarea din 12 octombrie 1990, adresată autorităților fiscale irlandeze, consultanții fiscali ai grupului Apple au descris activitățile ACL în Irlanda, indicând funcțiile care ar fi fost îndeplinite de sucursala sa irlandeză cu sediul în Cork (Irlanda). În plus, s-a precizat că sucursala ar fi deținut active aferente activităților de producție, dar că AOE ar fi păstrat proprietatea asupra materialelor utilizate, a lucrărilor în curs de execuție și a produselor finite.

13 În urma scrisorii reprezentanților grupului Apple către autoritățile fiscale irlandeze din 16 ianuarie 1991 și a răspunsului acestora din 24 ianuarie 1991, autoritățile respective au confirmat, prin scrisoarea din 29 ianuarie 1991, termenii propuși de grupul Apple, astfel cum au fost descriși în continuare. Astfel, în temeiul acestor termeni, confirmați de autoritățile fiscale irlandeze, profitul impozabil al ACL în Irlanda aferent veniturilor sucursalei sale irlandeze a fost calculat pe baza următoarelor elemente:

– 65 % din costurile de funcționare ale acestei sucursale până la o sumă anuală de [*confidențial*] [1] [și] 20 % din costurile de funcționare ale acesteia care depășesc suma de [*confidențial*];

– în cazul în care profitul global al sucursalei irlandeze a ACL era mai mic decât cifra care rezultă din formulă, cifra mai scăzută era utilizată pentru stabilirea profitului net al sucursalei;

– costurile de funcționare care trebuiau luate în considerare pentru acest calcul cuprindeau toate cheltuielile de funcționare, cu excepția materialelor destinate revânzării și a cotei de cost pentru activele necorporale ale societăților afiliate grupului Apple;

– ar putea fi solicitată o deducere pentru amortizare, care nu trebuie să depășească cu [*confidențial*] amortizarea calculată în contabilitatea relevantă.

### *b) Cu privire la baza impozabilă a ACAL, predecesoarea ASI*

14 Prin scrisoarea din 2 ianuarie 1991, consultanții fiscali ai grupului Apple au informat autoritățile fiscale irlandeze cu privire la existența unei noi societăți, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), a cărei sucursală în Irlanda era descrisă ca fiind responsabilă pentru aprovizionarea cu produse destinate exportului de la producători irlandezi.

15 La 16 ianuarie 1991, reprezentanții grupului Apple au trimis o scrisoare autorităților fiscale irlandeze, în care rezumau termenii acordului care fusese încheiat în cadrul unei reuniuni între acest grup și autoritățile menționate la 3 ianuarie 1991 cu privire la profitul impozabil al ACAL. Potrivit acestei scrisori, calculul profitului sucursalei ar trebui să se întemeieze pe o marjă de 12,5 % din costurile de funcționare (cu excluderea materialelor pentru revânzare).

16 Prin scrisoarea din 29 ianuarie 1991, autoritățile fiscale irlandeze au confirmat termenii acordului astfel cum au fost exprimați în scrisoarea din 16 ianuarie 1991.

### *2. În ceea ce privește soluția fiscală anticipată din anul 2007*

17 Prin scrisoarea din 16 mai 2007 adresată autorităților fiscale irlandeze, consultanții fiscali ai grupului Apple și-au prezentat succint propunerea de revizuire a metodei de stabilire a bazei impozabile a sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE.

18 În ceea ce privește sucursala irlandeză a ASI (care a succedat societății Apple Computer International, care a succedat societății ACAL), s-a propus ca profitul impozabil care urma să îi fie atribuit să corespundă [*confidențial*] din costurile sale de funcționare, excluzând costuri precum costurile generate de societățile afiliate în cadrul grupului Apple și costurile materialelor.

19 În ceea ce privește sucursala irlandeză a AOE, profitul impozabil ar fi fost egal cu, pe de o parte, un cuantum reprezentând [*confidențial*] din costurile de funcționare ale sucursalei, excluzând costuri precum costurile generate de societățile afiliate în cadrul grupului Apple și costurile materialelor, și,

1 Informații confidențiale ocultate.

pe de altă parte, un cuantum reprezentând rentabilitatea PI în ceea ce privește tehnologia proceselor de fabricație cumulate a acestei sucursale, respectiv [*confidențial*] din cifra de afaceri a sucursalei menționate. Ar fi fost permisă o deducere de amortizare pentru unități și clădiri „calculată și acordată în mod normal”.

20 S-a propus ca termenii acordului care urma să fie încheiat să intre în vigoare începând de la 1 octombrie 2007 pentru cele două sucursale, să se aplice pe parcursul a cinci ani, în lipsa unei schimbări a împrejurărilor, și să fie reînnoiți ulterior anual. S-a indicat de asemenea că acordul putea fi aplicat unor noi entități care ar putea fi constituite sau transformate în cadrul grupului Apple, în măsura în care activitățile lor corespund celor efectuate de AOE, și anume producția în Irlanda, și respectiv de ASI, și anume activități nelegate de producție, cum ar fi vânzările și serviciile în general.

21 Prin scrisoarea din 23 mai 2007, autoritățile fiscale irlandeze și-au confirmat acordul cu privire la toate propunerile cuprinse în scrisoarea din 16 mai 2007. Acest acord a fost aplicat până la exercițiul fiscal 2014.

### C. Cu privire la procedura administrativă în fața Comisiei

22 Prin scrisoarea din 12 iunie 2013, Comisia a solicitat Irlandei să îi furnizeze informații cu privire la practica soluțiilor fiscale anticipate pe teritoriul său, în special cu privire la cele care au fost acordate anumitor entități din grupul Apple, printre care ASI și AOE.

23 Prin decizia din 11 iunie 2014, Comisia a inițiat procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE (denumită în continuare „decizia de inițiere”) cu privire la soluțiile fiscale anticipate contestate adoptate de autoritățile fiscale irlandeze în legătură cu profitul impozabil atribuit sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, pentru motivul să aceste soluții puteau constitui un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Potrivit Comisiei, soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi fost susceptibile să confere un avantaj întreprinderilor cărora le-ar fi fost acordate în cazul în care ar fi confirmat un acord privind prețurile de transfer care s-ar fi îndepărtat de condițiile care ar fi fost stabilite între operatori de pe piață independenți (principiul concurenței depline). Această decizie a fost publicată în Jurnalul Oficial la 17 octombrie 2014.

24 Prin scrisorile din 5 septembrie și 17 noiembrie 2014, Irlanda și, respectiv, Apple Inc. și-au prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii.

25 În cadrul procedurii oficiale de investigare, au avut loc mai multe schimburi de scrisori și reuniuni între Comisie, autoritățile fiscale irlandeze și Apple Inc. [considerentele (11)-(38) ale deciziei atacate]. În plus, Apple Inc. și Irlanda au prezentat două rapoarte ad-hoc privind repartizarea profiturilor către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, întocmite de consultanții fiscali ai fiecăreia.

### D. Cu privire la decizia atacată

26 La 30 august 2016, Comisia a adoptat decizia atacată. După ce a descris situația de drept și de fapt (secțiunea 2) și procedura administrativă (secțiunile 3-7), Comisia s-a concentrat pe analiza existenței ajutorului (secțiunea 8).

27 În primul rând, Comisia a arătat că soluțiile fiscale anticipate contestate fuseseră acordate de administrația fiscală irlandeză și, prin urmare, erau imputabile statului. În măsura în care acestea determinau o reducere a valorii impozitului datorat de ASI și AOE, Irlanda a renunțat la veniturile din impozite, ceea ce a condus la o pierdere de resurselor de stat [considerentul (221) al deciziei atacate].

28 În al doilea rând, întrucât ASI și AOE fac parte din grupul Apple, care este activ în toate statele membre, soluțiile fiscale anticipate contestate erau, pentru acest motiv, de natură să afecteze schimburile comerciale între statele membre [considerentul (222) al deciziei atacate].

29 În al treilea rând, întrucât soluțiile fiscale anticipate contestate au condus la o reducere a bazei impozabile a ASI și a AOE, în vederea stabilirii impozitului pe profit în Irlanda, ele acordau un avantaj acestor două societăți [considerentul (223) al deciziei atacate].

30 În plus, potrivit Comisiei, întrucât soluțiile fiscale anticipate contestate au fost acordate numai societăților ASI și AOE, natura selectivă a acestora putea fi prezumată. Totuși, din motive de exhaustivitate, Comisia a susținut că soluțiile fiscale anticipate contestate constituiau o derogare de la cadrul de referință, și anume de la normele comune de impozitare a societăților în Irlanda [considerentul (224) al deciziei atacate].

31 În al patrulea rând, în cazul în care s-ar dovedi că soluțiile fiscale anticipate contestate determinau o reducere a valorii impozitului datorat de ASI și AOE, acestea ar fi, așadar, susceptibile să amelioreze poziția concurențială a celor două societăți și, prin urmare, să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența [considerentul (222) al deciziei atacate].

### *1. Cu privire la existența unui avantaj selectiv*

32 În secțiunea 8.2 din decizia atacată, Comisia a urmat analiza în trei etape rezultată din jurisprudență pentru a dovedi existența unui avantaj selectiv în speță. Astfel, mai întâi, ea a identificat cadrul de referință și a justificat aplicarea principiului concurenței depline în speță. În continuare, aceasta a examinat existența unui avantaj selectiv care decurge dintr-o derogare de la cadrul de referință. În esență, întemeindu-se pe raționamente principale, subsidiare și alternative, Comisia a considerat că soluțiile fiscale anticipate contestate permiseseră societăților ASI și AOE să reducă valoarea impozitului pe care îl datorau în Irlanda în perioada în care acestea erau în vigoare, și anume între anii 1991 și 2014 (denumită în continuare „perioada relevantă”), iar acest lucru reprezenta un avantaj în raport cu alte societăți care se găsesc într-o situație comparabilă. În sfârșit, Comisia a constatat că nici Irlanda, nici Apple Inc. nu au invocat argumente privind justificarea acestui avantaj selectiv.

#### *a) Cu privire la cadrul de referință*

33 În considerentele (227)-(243) ale deciziei atacate, Comisia a apreciat că cadrul de referință era reprezentat de normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda, care ar fi avut drept obiectiv impozitarea profitului realizat de toate societățile supuse impozitării în Irlanda. Având în vedere acest obiectiv, Comisia a considerat că societățile integrate și societățile autonome se aflau într-o situație de drept și de fapt comparabilă. În consecință, secțiunea 25 din Taxes Consolidation Act din anul 1997 (denumit în continuare „TCA 97”), care prevede impozitarea societăților nerezidente pentru profitul din exploatare generat direct sau indirect de o sucursală care își desfășoară activitatea în Irlanda, ar trebui să fie considerată ca făcând parte integrantă din cadrul de referință, iar nu ca un cadru de referință distinct.

#### *b) Cu privire la principiul concurenței depline*

34 În considerentele (244)-(263) ale deciziei atacate, Comisia a indicat că, potrivit secțiunii 25 din TCA 97 și având în vedere scopul acesteia, dispoziția menționată trebuia să fie aplicată în legătură cu o metodă de repartizare a profitului. În această privință, ea a arătat că articolul 107 alineatul (1) TFUE impunea ca metoda de repartizare a profitului să se întemeieze pe principiul concurenței depline, independent de faptul că statul membru în cauză a încorporat sau nu principiul concurenței depline în sistemul său juridic național. Comisia a întemeiat această considerație pe două premise. Pe de o parte, a

amintit că orice măsură fiscală adoptată de un stat membru trebuie să respecte normele privind ajutoarele de stat. Pe de altă parte, a susținut că din Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), reieșea că o reducere a bazei impozabile rezultată dintr-o măsură fiscală care permitea unui contribuabil să utilizeze prețuri de transfer în tranzacțiile intragrup, care nu se aseamănă cu prețurile care ar fi fost practicate în condiții de liberă concurență, conferea contribuabilului în cauză un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

35 Astfel, Comisia a susținut, în temeiul Hotărârii din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), că principiul concurenței depline constituie un criteriu de referință pentru a stabili dacă o societate din cadrul unui grup beneficiază de un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE ca urmare a unei măsuri fiscale care stabilește prețurile sale de transfer și, în consecință, baza sa de impozitare. Acest principiu ar fi urmărit să garanteze că tranzacțiile intragrup sunt tratate, în scopuri fiscale, în același mod ca cele efectuate între societățile independente neintegrate, astfel încât să se evite o inegalitate de tratament între societăți care se află într-o situație de fapt și de drept similară în raport cu obiectivul unui asemenea sistem, care ar fi fost impozitarea profitului tuturor societăților aflate în jurisdicția sa fiscală.

36 În ceea ce privește principiile dezvoltate în cadrul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), Comisia a indicat că acestea constituiau numai orientări utile pentru autoritățile fiscale, pentru a se asigura că acordurile privind stabilirea prețurilor de transfer și cele privind repartizarea profitului produc rezultate care sunt conforme condițiilor de piață.

***c) Cu privire la avantajul selectiv ca urmare a neatribuirii către sucursalele irlandeze a profitului rezultat din licențele pentru PI deținute de ASI și de AOE (raționament principal)***

37 Cu titlu principal, în considerentele (265)-(321) ale deciziei atacate, Comisia a susținut că faptul că autoritățile fiscale irlandeze au acceptat, în soluțiile fiscale anticipate contestate, premisa potrivit căreia licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și de AOE trebuiau să fie atribuite în afara Irlandei a condus la profituri anuale impozabile ale ASI și ale AOE în Irlanda care se abat de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.

38 În esență, Comisia a considerat că licențele pentru PI deținute de ASI și de AOE pentru achiziționarea, fabricarea, vânzarea și distribuția produselor Apple în afara continentului american, pe care le identificase drept „licențe pentru proprietatea intelectuală a Apple”, reprezentaseră o sursă semnificativă de venituri ale acestor două societăți.

39 Astfel, Comisia a reproșat autorităților irlandeze că au atribuit în mod eronat sediilor ASI și AOE active, funcții și riscuri, în condițiile în care aceste sedii nu aveau nici prezență fizică, nici angajați. În special în ceea ce privește funcțiile aferente licențelor pentru PI, Comisia a susținut că asemenea funcții nu au putut fi exercitate numai prin intermediul consiliilor de administrație ale societăților ASI și AOE, în lipsa personalului, lucru care ar fi fost demonstrat de lipsa referirilor la discuții și la decizii în această privință în procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație, furnizate Comisiei. Prin urmare, potrivit Comisiei, întrucât sediile societăților ASI și AOE nu au putut să controleze și nici să gestioneze licențele pentru PI a grupului Apple, nu ar fi trebuit să se atribuie acestor sedii, în contextul concurenței depline, profiturile obținute din utilizarea licențelor respective. În consecință, aceste beneficii ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor societăților ASI și AOE, singurele care ar fi fost în măsură să exercite efectiv funcții în raport cu PI a grupului Apple și care erau esențiale pentru activitatea comercială a ASI și a AOE.

40 În consecință, prin faptul că nu a atribuit sucursalelor societăților ASI și AOE profiturile rezultate din PI a grupului Apple, cu nerespectarea principiului concurenței depline, autoritățile fiscale irlandeze ar fi conferit un avantaj societăților ASI și AOE, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, sub forma

unei reduceri a profitului impozabil anual datorat de acestea. Potrivit Comisiei, acest avantaj prezenta un caracter selectiv, întrucât conducea la o scădere a impozitului datorat de ASI și de AOE în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectau prețurile stabilite pe piață negociate în condiții de concurență deplină.

***d) Cu privire la avantajul selectiv ca urmare a alegerii neadecvate a metodelor de repartizare a profitului către sucursalele irlandeze ale societăților ASI și AOE (raționament subsidiar)***

41 Cu titlu subsidiar, în considerentele (325)-(360) ale deciziei atacate, Comisia a susținut că, chiar dacă autoritățile fiscale irlandeze ar fi fost îndreptățite să accepte presupunerea conform căreia licențele pentru PI a Apple deținute de ASI și de AOE ar trebui repartizate în afara Irlandei, din metodele de repartizare a profitului aprobate de soluțiile fiscale anticipate contestate a rezultat totuși un profit anual impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Astfel, potrivit Comisiei, aceste metode erau bazate pe opțiuni metodologice neadecvate, ceea ce a condus la o reducere a cuantumului impozitului pe care trebuiau să îl plătească ASI și AOE în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile în temeiul acestor norme erau determinate de prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină. În consecință, potrivit Comisiei, soluțiile fiscale anticipate contestate, ca urmare a aprobării acestor metode, conferiseră un avantaj selectiv societăților ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

***e) Cu privire la avantajul selectiv ca urmare a derogării de la cadrul de referință, chiar presupunând că acesta ar fi constituit numai din secțiunea 25 din TCA 97, din soluțiile fiscale anticipate contestate, care nu sunt conforme cu principiul concurenței depline (raționament alternativ)***

42 Ca raționament alternativ, în considerentele (369)-(403) ale deciziei atacate, Comisia a arătat că, chiar dacă trebuia să se considere că cadrul de referință era constituit numai din secțiunea 25 din TCA 97, soluțiile fiscale anticipate contestate conferiseră societăților ASI și AOE un avantaj selectiv, sub forma unei reduceri a bazei lor impozabile în Irlanda. Pe de o parte, Comisia a susținut că aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 în Irlanda se întemeia pe principiul concurenței depline. Or, în speță, Comisia ar fi demonstrat că soluțiile fiscale anticipate contestate s-ar fi abătut de la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață potrivit principiului concurenței depline, ceea ce ar fi conferit societăților ASI și AOE un avantaj economic. Pe de altă parte și în orice caz, Comisia a arătat că, deși ar trebui să se considere că aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 nu se întemeia pe principiul concurenței depline, trebuia să se concluzioneze că soluțiile fiscale anticipate contestate fuseseră adoptate în mod discreționar de autoritățile fiscale irlandeze, în lipsa unor criterii obiective legate de sistemul fiscal irlandez, și că, din acest motiv, conferea societăților ASI și AOE un avantaj selectiv.

***f) Concluzie privind avantajul selectiv***

43 Comisia a concluzionat că soluțiile fiscale anticipate contestate conduceau la o reducere a taxelor care ar fi trebuit suportate în mod normal de ASI și AOE în cadrul operațiunilor lor comerciale și că, prin urmare, trebuia să se considere că acestea au conferit celor două societăți un ajutor pentru funcționare. Totuși, Comisia a susținut că, întrucât ASI și AOE făceau parte din grupul Apple, cu caracter multinațional, iar acesta trebuia să fie considerat o singură unitate economică, în sensul jurisprudenței, întregul grup menționat a beneficiat de ajutorul de stat acordat de Irlanda prin soluțiile fiscale anticipate contestate (secțiunea 8.3 din decizia atacată).

### *2. Cu privire la incompatibilitatea, nelegalitatea și recuperarea ajutorului*

44 Comisia a arătat că aceste măsuri de ajutor erau incompatibile cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (c) TFUE și că, întrucât nu au fost notificate în prealabil, constituiau ajutoare de stat puse în aplicare în mod ilegal prin încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE (secțiunile 8.5 și 9 din decizia atacată).

45 În sfârșit (secțiunea 11 din decizia atacată), Comisia a arătat că Irlanda trebuia să recupereze ajutoarele acordate prin soluțiile fiscale anticipate contestate pentru perioada cuprinsă între 12 iunie 2003 și 27 septembrie 2014. Aceasta a precizat că suma care trebuia recuperată se calcula pe baza comparației dintre impozitul efectiv plătit și suma care ar fi trebuit plătită dacă, în lipsa soluțiilor fiscale, s-ar fi aplicat normele de impozitare obișnuite.

46 În privința argumentelor privind încălcarea drepturilor procedurale ale Irlandei și ale Apple Inc. în cadrul procedurii administrative, Comisia a arătat că, întrucât domeniul de aplicare al investigației sale în materie de ajutoare de stat a rămas neschimbat în perioada cuprinsă între decizia de inițiere și adoptarea deciziei atacate, drepturile acestora au fost pe deplin respectate (secțiunea 10 din decizia atacată).

### *3. Cu privire la dispozitiv*

47 Dispozitivul deciziei atacate are următorul cuprins:

*„Articolul 1*

(1) Soluțiile fiscale anticipate emise de Irlanda la 29 ianuarie 1991 și 23 mai 2007 în favoarea Apple Sales International, care permit acesteia din urmă să își stabilească anual obligațiile fiscale în Irlanda, constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Acest ajutor a fost aplicat în mod ilegal de către Irlanda cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat și este incompatibil cu piața internă.

(2) Soluțiile fiscale anticipate emise de Irlanda la 29 ianuarie 1991 și 23 mai 2007 în favoarea Apple Operations Europe International, care permit acesteia din urmă să își stabilească anual obligațiile fiscale în Irlanda, constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Acest ajutor a fost aplicat în mod ilegal de către Irlanda cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat și este incompatibil cu piața internă.

*Articolul 2*

(1) Irlanda recuperează ajutorul menționat la articolul 1 alineatul (1) de la Apple Sales International.

(2) Irlanda recuperează ajutorul menționat la articolul 1 alineatul (2) de la Apple Operations Europe.

(3) Sumele care urmează a fi recuperate sunt purtătoare de dobândă începând de la data la care au fost puse la dispoziția beneficiarilor până la data recuperării lor efective.

(4) Dobânda se calculează pe o bază compusă, în conformitate cu capitolul V din Regulamentul (CE) nr. 794/2004.

*Articolul 3*

(1) Recuperarea ajutorului menționat la articolul 1 este imediată și efectivă.

(2) Irlanda asigură punerea în aplicare a prezentei decizii în termen de patru luni de la data notificării acesteia.

*Articolul 4*

(1) În termen de două luni de la data notificării prezentei decizii, Irlanda prezintă Comisiei informații cu privire la metoda utilizată pentru calcularea cuantumului exact al ajutorului.

(2) Irlanda informează Comisia cu privire la evoluția măsurilor naționale adoptate în vederea punerii în aplicare a prezentei decizii până la recuperarea integrală a ajutorului menționat la articolul 1. La simpla solicitare a Comisiei, Irlanda transmite fără întârziere informații cu privire la măsurile deja adoptate și la cele prevăzute pentru a se conforma prezentei decizii.

*Articolul 5*

Prezenta decizie se adresează Irlandei."

## II. Procedura și concluziile părților

### A. Cu privire la cauza T-778/16

48 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 9 noiembrie 2016, Irlanda a introdus acțiunea în cauza T-778/16.

#### *1. Compunerea completului de judecată și examinarea cu prioritate*

49 Prin Decizia din 29 noiembrie 2016, președinta Camerei a șaptea a Tribunalului a admis cererea Irlandei de a acorda cauzei T-778/16 examinarea cu prioritate în temeiul articolului 67 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Tribunalului.

50 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 9 noiembrie 2016, Irlanda a solicitat judecarea cauzei T-778/16 de un complet de judecată extins. La 18 ianuarie 2017, Tribunalul a luat act, în temeiul articolului 28 alineatul (5) din Regulamentul de procedură, de faptul că cauza T-778/16 a fost trimisă Camerei a șaptea extinse.

51 Întrucât doi membri ai Camerei a șaptea extinse a Tribunalului au fost împiedicați să participe la ședință, prin deciziile din 21 februarie 2017 și din 21 mai 2019, președintele Tribunalului i-a desemnat pe vicepreședintele Tribunalului și, respectiv, pe un alt judecător pentru a completa camera.

#### *2. Intervenții*

52 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 20 martie 2017, Marele Ducat al Luxemburgului a formulat o cerere de intervenție în cauza T-778/16 în susținerea concluziilor Irlandei.

53 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 30 martie 2017, Republica Polonă a formulat o cerere de intervenție în cauza T-778/16 în susținerea concluziilor Comisiei.

54 Prin Ordonanța din 19 iulie 2017, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a admis cererile de intervenție formulate de Marele Ducat al Luxemburgului și de Republica Polonă.

### *3. Cereri de aplicare a regimului de confidențialitate*

55 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 26 aprilie 2017, Irlanda a solicitat aplicarea regimului de confidențialitate, în raport cu Marele Ducat al Luxemburgului și cu Republica Polonă, cu privire la o parte din cererea sa introductivă, precum și la anumite înscrisuri anexate la aceasta, în special la decizia atacată, și la o parte din memoriul în apărare, precum și la anumite înscrisuri anexate la acesta.

56 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 31 mai 2017, Irlanda a solicitat aplicarea regimului de confidențialitate, față de public, în privința numelui consultanților fiscali ai grupului Apple.

57 Prin înscrisurile depuse la grefa Tribunalului la 26 și la 29 noiembrie 2018, Irlanda și-a retras în parte cererile de aplicare a regimului de confidențialitate.

58 Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Polonă au primit versiuni neconfidențiale ale înscrisurilor în discuție. Marele Ducat al Luxemburgului nu a ridicat nicio obiecție împotriva cererilor de aplicare a regimului de confidențialitate formulate în privința sa, în timp ce Republica Polonă a contestat cererile de aplicare a regimului de confidențialitate formulate în privința sa.

59 Prin Ordonanța din 14 decembrie 2018, Irlanda/Comisia (T-778/16, nepublicată, EU:T:2018:1019), președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a admis în parte cererile de aplicare a regimului de confidențialitate formulate în privința Republicii Polone și le-a respins în rest. Republica Polonă a primit versiuni neconfidențiale ale înscrisurilor în discuție în conformitate cu termenii ordonanței menționate.

### *4. Concluziile părților*

60 Irlanda solicită Tribunalului:

– anularea deciziei atacate;

– obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată în cauza T-778/16.

61 Comisia solicită Tribunalului:

– respingerea acțiunii în cauza T-778/16 ca nefondată;

– obligarea Irlandei la plata cheltuielilor de judecată în cauza T-778/16.

62 Marele Ducat al Luxemburgului solicită Tribunalului anularea deciziei atacate, în conformitate cu concluziile Irlandei.

63 Republica Polonă solicită în esență Tribunalului respingerea acțiunii în cauza T-778/16, în conformitate cu concluziile Comisiei.

## B. Cu privire la cauza T-892/16

64 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 19 decembrie 2016, ASI și AOE au introdus acțiunea în cauza T-892/16.

### *1. Compunerea completului de judecată, examinarea cu prioritate și conexarea*

65 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 8 februarie 2017, ASI și AOE au solicitat ca examinarea cu prioritate în sensul articolului 67 alineatul (2) din Regulamentul de procedură să fie admisă în cauza T-892/16 și ca aceasta să fie conexată cu cauza T-778/16 pentru buna desfășurare a fazelor scrisă și orală ale procedurii, precum și pentru pronunțarea deciziei prin care se finalizează judecata.

66 Prin Decizia din 6 aprilie 2017, președinta Camerei a șaptea a Tribunalului a admis cererea de judecare cu prioritate a cauzei T-892/16 în temeiul articolului 67 alineatul (2) din Regulamentul de procedură.

67 La propunerea Camerei a șaptea a Tribunalului, Tribunalul a decis, la 17 mai 2017, în temeiul articolului 28 din Regulamentul de procedură, să trimită cauza în fața unui complet de judecată extins.

68 Întrucât doi membri ai Camerei a șaptea extinse a Tribunalului au fost împiedicați să participe la ședință, prin deciziile din 8 iunie 2017 și din 21 mai 2019, președintele Tribunalului i-a desemnat pe vicepreședintele Tribunalului și, respectiv, pe un alt judecător pentru a completa camera.

### *2. Intervenții*

69 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 30 martie 2017, IBEC Company Limited by Guarantee a formulat o cerere de intervenție în cauza T-892/16 în susținerea concluziilor societăților ASI și AOE. În temeiul articolului 19 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a delegat Camerei a șaptea extinse a Tribunalului atribuția de a decide cu privire la această cerere, care intra în competența sa. Prin Ordonanța din 15 decembrie 2017, Apple Sales International și Apple Operations Europe/Comisia (T-892/16, nepublicată, EU:T:2017:926), Tribunalul a respins cererea de intervenție formulată de IBEC Company Limited by Guarantee.

70 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 31 martie 2017, Autoritatea de Supraveghere AELS a formulat o cerere de intervenție în cauza T-892/16 în susținerea concluziilor Comisiei. Prin Ordonanța din 19 iulie 2017, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a admis cererea de intervenție a Autorității de Supraveghere AELS.

71 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 31 martie 2017, Irlanda a formulat o cerere de intervenție în cauza T-892/16 în susținerea concluziilor societăților ASI și AOE. Prin Decizia din 28 iunie 2017, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a admis cererea de intervenție a Irlandei.

72 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 13 aprilie 2017, Statele Unite ale Americii au formulat o cerere de intervenție în cauza T-892/16 în susținerea concluziilor societăților ASI și AOE. În temeiul articolului 19 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a delegat Camerei a șaptea extinse a Tribunalului atribuția de a decide cu privire la această cerere, care intra în competența sa. Prin Ordonanța din 15 decembrie 2017, Apple Sales International și Apple Operations Europe/Comisia (T-892/16, nepublicată, EU:T:2017:925), Tribunalul a respins cererea de intervenție a Statelor Unite ale Americii. Statele Unite ale Americii au formulat recurs împotriva acestei ordonanțe. Prin Ordonanța din 17 mai 2018, Statele Unite ale Americii/Apple Sales International și alții [C-12/18 P(I), nepublicată, EU:C:2018:330], acest recurs a fost respins.

### *3. Cereri de aplicare a regimului de confidențialitate*

73 În cursul procedurii, ASI și AOE au solicitat aplicarea regimului de confidențialitate cu privire la anumite acte de procedură în raport cu Autoritatea de Supraveghere AELS. Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 1 octombrie 2018, ele au retras această cerere.

### *4. Concluziile părților*

74 ASI și AOE solicită Tribunalului:

– anularea deciziei atacate;

– cu titlu subsidiar, anularea în parte a deciziei atacate;

– obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

75 Comisia solicită Tribunalului:

– respingerea acțiunii;

– obligarea societăților ASI și AOE la plata cheltuielilor de judecată.

76 Irlanda solicită Tribunalului anularea deciziei atacate, în conformitate cu concluziile ASI și AOE.

77 Autoritatea de Supraveghere AELS solicită Tribunalului:

– respingerea acțiunii în cauza T-892/16 ca nefondată;

– obligarea societăților ASI și AOE la plata cheltuielilor de judecată în cauza T-892/16.

## C. Cu privire la conexarea cauzelor și la faza orală a procedurii

78 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 8 februarie 2017, ASI și AOE au solicitat conexarea cauzelor T-778/16 și T-892/16.

79 Prin Decizia din 21 iunie 2017, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a decis să nu conexeze, în acest stadiu al procedurii, cauzele T-778/16 și T-892/16.

80 Prin Decizia președintelui Camerei a șaptea extinse a Tribunalului din 9 iulie 2019, cauzele T-778/16 și T-892/16 au fost conexate pentru buna desfășurare a fazei orale a procedurii, conform articolului 68 din Regulamentul de procedură.

81 La propunerea judecătoarei raportoare, Tribunalul a decis deschiderea fazei orale a procedurii și, în cadrul măsurilor de organizare a procedurii prevăzute la articolul 89 din Regulamentul de procedură, a solicitat părților să răspundă la întrebări scrise. Părțile au dat curs acestei măsuri de organizare a procedurii în termenul stabilit.

82 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 23 august 2019, Comisia a solicitat aplicarea regimului de confidențialitate, în raport cu Marele Ducat al Luxemburgului și cu Republica Polonă, cu privire la anumite informații cuprinse în răspunsul său la măsurile de organizare a procedurii.

83 Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Polonă au primit versiuni neconfidențiale ale răspunsului menționat.

84 Pledoariile părților și răspunsurile acestora la întrebările orale adresate de Tribunal au fost ascultate în ședința din 17 și 18 septembrie 2019. În ședință, ASI și AOE, precum și Comisia au formulat anumite observații cu privire la raportul de ședință, aspect de care Tribunalul a luat act în procesul-verbal de ședință.

85 În plus, părțile au fost ascultate în ședință cu privire la o eventuală conexare a cauzelor T-778/16 și T-892/16 în vederea pronunțării deciziei prin care se finalizează judecata, aspect de care Tribunalul a luat act în procesul-verbal de ședință.

## III. În drept

### A. Cu privire la conexarea cauzelor T-778/16 și T-892/16 în vederea pronunțării deciziei prin care se finalizează judecata

86 În temeiul articolului 19 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a delegat Camerei a șaptea extinse a Tribunalului atribuția de a decide cu privire la conexarea cauzelor T-778/16 și T-892/16 pentru pronunțarea deciziei prin care se finalizează judecata, care intra în competența sa.

87 Întrucât părțile au fost ascultate în ședință în privința unei eventuale conexări, se impune conexarea cauzelor T-778/16 și T-892/16, din motive de conexitate, pentru pronunțarea deciziei prin care se finalizează judecata.

### B. Cu privire la motivele invocate și la structura examinării prezentelor acțiuni

88 Prin acțiunile formulate, Irlanda, în cauza T-778/16, precum și ASI și AOE, în cauza T-892/16, urmăresc anularea deciziei atacate în măsura în care prin aceasta s-a constatat că soluțiile fiscale anticipate contestate constituiau ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și s-a dispus recuperarea sumelor care nu ar fi fost colectate de Irlanda de la acestea, cu titlu de impozit pe profit.

89 În susținerea acțiunilor formulate, Irlanda, precum și ASI și AOE invocă nouă și, respectiv, paisprezece motive, care se suprapun în cea mai mare parte.

90 În primul rând, aceste motive urmăresc în esență să conteste raționamentul principal al Comisiei, în special din cauza erorilor privind aprecierea referitoare la existența unui avantaj selectiv (primul-al treilea motiv în cauza T-778/16 și primul-al șaselea motiv în cauza T-892/16) și aprecierea referitoare la noțiunea de intervenție a statului (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16).

91 Mai exact, în cadrul contestării raționamentului principal al Comisiei, *primo*, se reproșează acesteia că a efectuat o examinare comună a noțiunilor de avantaj și de selectivitate (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16). *Secundo*, Comisiei i se reproșează că a identificat în mod eronat cadrul de referință, în special pe baza unor aprecieri eronate ale dreptului irlandez (în parte primul și al doilea motiv în cauza T-778/16 și primul motiv în cauza T-892/16), a aplicării eronate a principiului concurenței depline (în parte primul motiv și al treilea motiv în cauza T-778/16 și în parte primul motiv și al doilea motiv în cauza T-892/16), a aplicării necorespunzătoare a principiilor OCDE (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16 și al cincilea motiv în cauza T-892/16). *Tertio*, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă aprecierile Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple (în parte primul motiv în cauza T-778/16 și al treilea-al cincilea motiv în cauza T-892/16). *Quarto*, acestea contestă aprecierile referitoare la caracterul selectiv al soluțiilor fiscale anticipate contestate (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16 și al șaselea motiv în cauza T-892/16).

92 În al doilea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă aprecierile formulate de Comisie în cadrul raționamentului său subsidiar (al patrulea motiv în cauza T-778/16 și al optulea motiv în cauza T-892/16).

93 În al treilea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă aprecierile formulate de Comisie în cadrul raționamentului său alternativ (al cincilea motiv în cauza T-778/16 și al nouălea motiv în cauza T-892/16).

94 În al patrulea rând, ASI și AOE contestă recuperarea ajutoarelor dispusă prin decizia atacată, ca urmare a imposibilității de a calcula suma care trebuie recuperată în temeiul raționamentelor subsidiar și alternativ ale Comisiei (al zecelea motiv în cauza T-892/16).

95 În al cincilea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE susțin că examinarea Comisiei în cadrul procedurii administrative a fost efectuată cu încălcarea unor norme fundamentale de procedură și în special a dreptului de a fi ascultat (al șaselea motiv în cauza T-778/16 și al șaptelea și al doisprezecelea motiv în cauza T-892/16).

96 În al șaselea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă recuperarea dispusă prin decizia atacată cu încălcarea, în special, a principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime (al șaptelea motiv în cauza T-778/16 și al unsprezecelea motiv în cauza T-892/16).

97 În al șaptelea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE reproșează Comisiei ingerința acesteia în competențele statelor membre, invocând, printre altele, principiul autonomiei fiscale (al optulea motiv în cauza T-778/16 și al paisprezecelea motiv în cauza T-892/16).

98 În al optulea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă insuficiența motivării deciziei atacate (al nouălea motiv în cauza T-778/16 și al treisprezecelea motiv în cauza T-892/16).

99 Trebuie analizate mai întâi motivele prin care se contestă competența Comisiei de a adopta decizia atacată, înainte de a aborda celelalte motive în ordinea în care au fost rezumate la punctele 90-96 și 98 de mai sus.

100 Cu titlu introductiv și în vederea examinării care urmează a legalității deciziei atacate, trebuie amintit că, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, pentru a examina dacă soluțiile fiscale anticipate contestate au constituit un asemenea ajutor, Comisiei îi revenea sarcina de a demonstra că erau întrunite condițiile privind existența unui ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Astfel, Comisia poate califica o măsură fiscală drept ajutor de stat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, EU:C:1974:71, punctul 28, și Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctul 81), numai în măsura în care sunt întrunite condițiile pentru o asemenea calificare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctul 84).

101 Astfel, Comisiei îi revenea, în principiu, sarcina de a prezenta, în decizia atacată, dovada existenței unui astfel de ajutor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisia, T-68/03, EU:T:2007:253, punctul 34, și Hotărârea din 25 iunie 2015, SACE și Sace BT/Comisia, T-305/13, EU:T:2015:435, punctul 95). În consecință, Comisiei îi revenea sarcina de a demonstra în special existența unui avantaj selectiv ca urmare a adoptării soluțiilor fiscale anticipate contestate.

102 Prin urmare, în lumina considerațiilor care precedă, trebuie analizate motivele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE prin care se contestă legalitatea deciziei atacate.

**C. Cu privire la motivele întemeiate pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe ingerința acesteia în competențele statelor membre, în special cu încălcarea principiului autonomiei fiscale (al optulea motiv în cauza T-778/16 și al paisprezecelea motiv în cauza T-892/16)**

103 În esență, Irlanda, precum și ASI și AOE susțin că decizia atacată constituie o încălcare a principiilor constituționale fundamentale ale ordinii juridice a Uniunii, care reglementează repartizarea competențelor între Uniune și statele membre, astfel cum sunt prevăzute în special la articolele 4 și 5 TUE, și a principiului autonomiei fiscale a statelor membre care decurge din acestea. Astfel, în stadiul actual al dreptului Uniunii, domeniul impozitării directe ar fi de competența statelor membre.

104 Comisia contestă aceste argumente. În esență, ea amintește că, deși statele membre se bucură de suveranitate fiscală, orice măsură fiscală adoptată de un stat membru trebuie să respecte normele privind ajutoarele de stat ale Uniunii. Astfel, statele membre nu ar putea, prin măsuri fiscale, să facă discriminare între operatorii economici care se află într-o situație similară, în caz contrar existând riscul de a genera ajutoare de stat care creează denaturări ale pieței. Or, soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi permis societăților ASI și AOE să își reducă profitul impozabil în raport cu profitul impozabil al altor societăți contribuabile cărora li se aplică sistemul general irlandez al impozitului pe profit, generând ajutoare de stat ilegale și incompatibile.

105 Potrivit unei jurisprudențe constante, deși, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 47 și jurisprudența citată). Astfel, intervențiile statelor membre în materie de fiscalitate directă, chiar dacă privesc chestiuni care nu au făcut obiectul unei armonizări în Uniune, nu sunt excluse din domeniul de aplicare al reglementării privind controlul ajutoarelor de stat.

106 Rezultă de aici că Comisia poate califica o măsură fiscală drept ajutor de stat în măsura în care sunt îndeplinite condițiile unei asemenea calificări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, EU:C:1974:71, punctul 28, și Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctele 81 și 84). Astfel, statele membre trebuie să își exercite competența în materie fiscală cu respectarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, C-487/08, EU:C:2010:310, punctul 37). În consecință, ele trebuie să se abțină să ia, în acest context, orice măsură care poate constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă.

107 Or, în ceea ce privește condiția potrivit căreia măsura în cauză trebuie să acorde un avantaj economic, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, sunt considerate ajutoare de stat intervențiile care, sub orice formă, pot favoriza direct sau indirect întreprinderi sau care trebuie să fie considerate un avantaj economic pe care întreprinderea beneficiară nu l-ar fi putut obține în condiții de piață normale (a se vedea Hotărârea din 2 septembrie 2010, Comisia/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punctul 40 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 21).

108 Mai precis, o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi un tratament fiscal avantajos care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a celorlalți contribuabili constituie un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE (Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14; a se vedea de asemenea Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 46 și jurisprudența citată).

109 Rezultă din ceea ce precedă că, întrucât Comisia este competentă să asigure respectarea articolului 107 TFUE, nu i se poate reproșa că și-a depășit competențele atunci când a examinat dacă, prin adoptarea soluțiilor fiscale anticipate contestate, autoritățile fiscale irlandeze au acordat ASI și AOE un tratament fiscal avantajos, permițându-le să își reducă profitul impozabil în raport cu profitul impozabil al altor societăți contribuabile care se află într-o situație comparabilă.

110 În cazul măsurilor fiscale, existența însăși a unui avantaj poate fi stabilită numai în raport cu o impozitare considerată „normală” (Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 56). Prin urmare, o asemenea măsură conferă un avantaj economic beneficiarului său, întrucât reduce sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 22).

111 În consecință, pentru a se stabili dacă există un avantaj fiscal, trebuie să se compare situația beneficiarului care rezultă din aplicarea măsurii în cauză cu situația acestuia în lipsa măsurii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2018, Cellnex Telecom și Telecom Castilla-La Mancha/Comisia, C-91/17 P și C-92/17 P, nepublicată, EU:C:2018:284, punctul 114) și în temeiul normelor de impozitare normale.

112 Irlanda, precum și ASI și AOE reproșează Comisiei că și-a depășit competențele, întrucât s-ar fi întemeiat pe o interpretare unilaterală și eronată a dreptului fiscal irlandez, în special a secțiunii 25 din TCA 97. În plus, aceasta ar fi impus norme procedurale de evaluare a fiscalității naționale care nu ar exista în dreptul irlandez. Pe de altă parte, Comisia și-ar fi depășit competențele justificând adoptarea deciziei atacate prin constatarea potrivit căreia ASI și AOE ar fi apatride fiscal.

113 În această privință, în primul rând, trebuie arătat că, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, societățile nerezidente care își desfășoară activitatea comercială în Irlanda prin intermediul unei sucursale sunt impozitate, în ceea ce privește veniturile lor comerciale, numai pentru profitul obținut din activitățile comerciale care pot fi atribuite direct sau indirect acestei sucursale irlandeze. Trebuie arătat de asemenea că, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, este necesar să se determine veniturile comerciale realizate efectiv direct sau indirect prin intermediul sucursalei irlandeze și că nu este prevăzută de această dispoziție nicio metodă specifică în stare să permită să se determine care sunt profiturile care pot fi atribuite sucursalelor irlandeze ale societăților nerezidente.

114 Or, din înscrisurile Irlandei, precum și din pledoariile părților în ședință reiese că, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, trebuie să se țină seama de cadrul factual și de situația sucursalei în Irlanda, în special de funcțiile îndeplinite, de activele utilizate și de riscurile asumate de sucursală.

115 În aceste împrejurări și astfel cum rezultă din jurisprudența citată la punctul 111 de mai sus, pentru a se stabili dacă exista un avantaj în speță, Comisia trebuia să poată analiza tratamentul fiscal aplicat societăților ASI și AOE, rezultat din aplicarea soluțiilor fiscale anticipate contestate, în raport cu tratamentul fiscal care ar fi fost acordat acestor două societăți în temeiul normelor de impozitare normale aplicabile în Irlanda în lipsa soluțiilor în discuție.

116 În consecință, nu se poate reproșa Comisiei că a procedat la o aplicare unilaterală a normelor fiscale de fond și la o armonizare fiscală *de facto* atunci când a analizat dacă profiturile impozabile ale societăților ASI și AOE, calculate în temeiul soluțiilor fiscale anticipate contestate, corespundeau profiturilor obținute de sucursalele lor irlandeze, ținând seama de funcțiile îndeplinite, de activele utilizate și de riscurile asumate de sucursalele menționate, care ar fi fost impozabile în temeiul secțiunii 25 din TCA 97.

117 În al doilea rând, în ceea ce privește argumentele potrivit cărora Comisia ar fi impus norme procedurale de evaluare a fiscalității naționale, rescriind astfel dreptul fiscal irlandez, Irlanda contestă criticile invocate de Comisie împotriva soluțiilor fiscale anticipate contestate, ca urmare a faptului că acestea nu erau întemeiate pe rapoarte privind repartizarea profitului [considerentele (262) și (363) ale deciziei atacate], nu au fost revizuite în mod regulat [considerentul (368) al deciziei atacate] și că, înainte de a proceda la adoptarea soluțiilor menționate, autoritățile fiscale irlandeze nu au anchetat alte societăți din cadrul grupului Apple, indiferent de locul în care își desfășurau activitatea aceste societăți [considerentul (274) al deciziei atacate].

118 În această privință, trebuie amintit că din decizia atacată reiese că Comisia a concluzionat în sensul existenței unui avantaj selectiv, cu titlu principal, ca urmare a neatribuirii licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursalele irlandeze ale societăților ASI și AOE [considerentele (265)-(321) ale deciziei atacate], cu titlu subsidiar, ca urmare a alegerii inadecvate a metodelor de repartizare a profitului către sucursalele irlandeze menționate [considerentele (325)-(360) ale deciziei atacate] și, cu titlu alternativ, ca urmare a faptului că soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi derogat de la secțiunea 25 din TCA 97 în mod discreționar [considerentele (369)-(403) ale deciziei atacate].

119 În consecință, nu se poate considera că Comisia s-a întemeiat pe critici de natură procedurală, rezumate la punctul 117 de mai sus, pentru a concluziona în sensul existenței unui avantaj selectiv în speță. În aceste împrejurări, criticile invocate de Irlanda trebuie să fie respinse ca inoperante.

120 În al treilea rând, în ceea ce privește constatarea potrivit căreia ASI și AOE ar fi apatride fiscal, trebuie arătat că, desigur, în special în considerentele (52), (276), (277) și (281) ale deciziei atacate, Comisia a subliniat efectiv că ea considera societățile ASI și AOE apatride fiscal, în cadrul raționamentului său care a condus la concluzia că ASI și AOE nu existau decât pe hârtie în afara Irlandei.

121 Totuși, faptul că Comisia a subliniat în decizia atacată că ASI și AOE erau apatride fiscal nu înseamnă că și-a întemeiat concluzia cu privire la existența unui avantaj selectiv pe această constatare.

122 În aceste împrejurări, pentru aceleași motive cu cele prezentate la punctul 119 de mai sus, trebuie respinse ca inoperante motivele invocate de Irlanda și de ASI și AOE referitoare la depășirea competențelor Comisiei ca urmare a faptului că aceasta a considerat ASI și AOE apatride fiscal.

123 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se respingă al optulea motiv invocat în cauza T-778/16 și al paisprezecelea motiv invocat în cauza T-892/16, întemeiate pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe ingerința acesteia în competențele statelor membre.

124 Întrucât Comisia era competentă, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, să examineze dacă soluțiile fiscale anticipate contestate au constituit un astfel de ajutor, trebuie, așadar, să se analizeze în continuare motivele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE prin care se contestă temeinicia fiecărui raționament prezentat de Comisie în decizia atacată pentru a demonstra existența unui avantaj selectiv în speță.

### D. Cu privire la motivele întemeiate pe erori săvârșite în cadrul raționamentului principal al Comisiei

125 Amintim că, în cadrul raționamentului său principal, Comisia a susținut în esență că, întrucât sediile societăților ASI și AOE nu au putut să controleze și nici să gestioneze licențele pentru PI a grupului Apple, nu ar fi trebuit să se atribuie acestor sedii, în contextul concurenței depline, profiturile obținute din utilizarea licențelor respective. În consecință, aceste beneficii ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor societăților ASI și AOE, singurele care ar fi fost în măsură să exercite efectiv funcții în raport cu PI a grupului Apple și care erau esențiale pentru activitatea comercială a ASI și a AOE.

126 În plus, ca răspuns la întrebările scrise ale Tribunalului, Comisia a precizat că, prin expresia „eventualele profituri obținute din utilizarea licențelor pentru proprietate intelectuală a Apple”, care figurează printre altele în considerentul (304) al deciziei atacate, trebuia să se înțeleagă profitul rezultat din atribuirea proprietății economice asupra licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursalele irlandeze. Acest profit rezultat din utilizarea licențelor pentru PI a grupului Apple corespund, potrivit Comisiei, profitului obținut din toate vânzările societăților ASI și AOE.

127 Irlanda, precum și ASI și AOE contestă raționamentul principal al Comisiei, reproșându-i în esență că a concluzionat în mod eronat în sensul existenței unui avantaj selectiv.

128 Mai întâi, Irlanda critică metoda urmată de Comisie în analiza efectuată în cadrul raționamentului său principal, întrucât aceasta nu ar fi analizat separat criteriile avantajului și selectivității.

129 În continuare, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă concluziile analizei în cadrul raționamentului principal al Comisiei. Pe de o parte, acestea evidențiază erorile referitoare la aprecierile privind cadrul de referință și impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez, ca urmare a aplicării eronate de către Comisie a secțiunii 25 din TCA 97, a aplicării de către aceasta a principiului concurenței depline și a analizei sale în lumina raportului din 2010 privind repartizarea profiturilor către sediile permanente, aprobat de Consiliul OCDE la 22 iulie 2010 (denumită în continuare „abordarea autorizată a OCDE”). Pe de altă parte, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă aprecierile de fapt ale Comisiei privind activitățile din cadrul grupului Apple.

130 În sfârșit, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă concluziile Comisiei cu privire la caracterul selectiv al soluțiilor fiscale anticipate contestate, întrucât, pe de o parte, o asemenea selectivitate nu ar putea fi prezumată în speță și, pe de altă parte, nu ar fi existat un tratament derogatoriu sau selectiv în privința ASI și a AOE, în raport cu alte întreprinderi care se aflau într-o situație comparabilă. Irlanda arată că, în orice caz, presupunând că este dovedit, un asemenea tratament ar fi fost justificat de natura și de economia regimului fiscal irlandez.

131 Comisia contestă argumentele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE.

132 În continuare, trebuie analizate motivele prin care se contestă raționamentul principal al Comisiei, urmându-se ordinea criticilor rezumate la punctele 128-130 de mai sus.

### *1. Cu privire la examinarea comună a criteriilor avantajului și selectivității (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16)*

133 Irlanda arată că Comisia nu a luat în considerare principiile consacrate în jurisprudență, confundând criteriile avantajului și selectivității, și îi reproșează că nu a examinat aceste două noțiuni separat.

134 În această privință, trebuie amintit că selectivitatea și avantajul constituie două criterii distincte. Astfel, în ceea ce privește avantajul, Comisia trebuie să demonstreze că măsura îmbunătățește situația financiară a beneficiarului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, EU:C:1974:71, punctul 33). În ceea ce privește selectivitatea, Comisia trebuie să demonstreze că nu beneficiază de avantaj alte întreprinderi aflate într-o situație de drept și de fapt comparabilă cu cea a beneficiarului în raport cu obiectivul cadrului de referință (Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49).

135 Totuși, nu se poate exclude ca aceste criterii să poată fi examinate împreună, din moment ce din examinarea efectuată de Comisie reiese, pe de o parte, că măsura în cauză conferă un avantaj economic beneficiarului său și, pe de altă parte, că de acest avantaj nu beneficiază întreprinderi aflate într-o situație de drept și de fapt comparabilă.

136 În plus, în ceea ce privește mai precis măsurile fiscale, astfel cum susține în mod întemeiat Comisia, examinarea avantajului și cea a selectivității coincid, întrucât aceste două criterii presupun să se demonstreze că măsura fiscală contestată conduce la o reducere a cuantumului impozitului care ar fi fost datorat în mod normal de beneficiarul măsurii în aplicarea sistemului fiscal obișnuit și, prin urmare, aplicabil celorlalți contribuabili care se află în aceeași situație. Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese că aceste două criterii pot fi examinate împreună, ca „a treia condiție" prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE, privind existența unui „avantaj selectiv" (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2016, Belgia/Comisia, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punctul 32).

137 Din decizia atacată reiese că, în cadrul analizei sale cu privire la existența unui avantaj selectiv (secțiunea 8.2 din decizia atacată), Comisia a examinat în ce măsură soluțiile fiscale anticipate contestate conduseseră la o reducere a cuantumului datorat de ASI și AOE cu titlu de impozit pe profit în Irlanda, pentru a demonstra că aceste soluții conferiseră un avantaj economic societăților respective. În plus, Comisia a definit cadrul de referință ca fiind alcătuit din normele comune de impozitare a profitului societăților din Irlanda (secțiunea 8.2.1.1 din decizia atacată). Pe de altă parte, în cadrul raționamentelor principal, subsidiar și alternativ (secțiunile 8.2.2.2-8.2.3.2 din decizia atacată), Comisia a examinat dacă, prin diminuarea profitului anual impozabil al acestor întreprinderi, soluțiile fiscale anticipate contestate derogaseră de la acest cadru de referință, pentru a stabili caracterul lor selectiv.

138 Din moment ce Comisia a examinat efectiv atât criteriul avantajului, cât și pe cel al selectivității, nu prezintă importanță faptul că această examinare s-a referit la cele două criterii în același timp. Nu se poate considera, așadar, că Comisia a săvârșit o eroare de drept pentru simplul fapt că le-a examinat împreună.

139 Prin urmare, trebuie respinsă ca nefondată critica invocată de Irlanda și întemeiată pe o asemenea examinare comună a criteriilor avantajului și selectivității.

### *2. Cu privire la identificarea cadrului de referință și la aprecierile referitoare la impozitarea normală în temeiul dreptului irlandez (în parte primul și al doilea motiv în cauza T-778/16 și primul, al doilea și al cincilea motiv în cauza T-892/16)*

#### *a) Cu privire la cadrul de referință*

140 În considerentele (227)-(243) ale deciziei atacate, Comisia a arătat că cadrul de referință pertinent în cadrul analizei sale cu privire la existența unui avantaj selectiv era reprezentat de normele comune de impozitare a profitului societăților în temeiul sistemului irlandez de impozitare pe profit, care avea drept obiectiv intrinsec impozitarea profitului realizat de toate societățile supuse impozitării în acest stat membru.

141 Comisia a considerat că acest cadru de referință cuprindea atât societățile neintegrate, cât și societățile integrate, întrucât impozitul pe profit în Irlanda nu făcea distincție între aceste societăți.

142 În plus, Comisia a considerat că, deși societățile rezidente și nerezidente erau impozitate pe diferite surse de venituri, având în vedere obiectivul intrinsec al acestui sistem, și anume impozitarea profitului tuturor societăților supuse impozitului în Irlanda, cele două tipuri de societăți se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă. În consecință, acest sistem ar fi integrat secțiunea 25 din TCA 97, care nu ar fi putut, așadar, să fie considerată ca reprezentând, în sine, un cadru de referință diferit.

143 Irlanda, precum și ASI și AOE contestă această definiție a cadrului de referință și susțin, în esență, că cadrul de referință relevant în speță este reprezentat de secțiunea 25 din TCA 97, o dispoziție de impunere distinctă, aplicabilă în mod specific societăților nerezidente, care nu se află într-o situație

comparabilă cu cea a societăților rezidente. În plus, potrivit Irlandei, precum și societăților ASI și AOE, chestiunea problematică în speță nu ar fi natura integrată sau neintegrată a întreprinderilor, ci mai degrabă aceea a impozitării societăților nerezidente.

144 Trebuie arătat că stabilirea cadrului de referință este pertinentă, în cadrul analizei măsurilor fiscale din perspectiva articolului 107 alineatul (1) TFUE, atât în scopul examinării criteriului avantajului, cât și a celui al selectivității.

145 Astfel, după cum s-a arătat la punctul 110 de mai sus, în cazul măsurilor fiscale, existența însăși a unui avantaj poate fi stabilită numai în raport cu o impozitare considerată „normală”. Astfel, tocmai impozitarea considerată „normală” este cea stabilită prin cadrul de referință.

146 În plus, calificarea unei măsuri fiscale naționale ca fiind selectivă presupune, într-o primă etapă, identificarea și examinarea prealabilă a regimului fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză (Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49).

147 Pe de altă parte, Curtea a confirmat jurisprudența sa potrivit căreia este suficient, pentru a stabili selectivitatea unei măsuri derogatorii de la un regim fiscal comun, să se demonstreze că anumiți operatori au beneficiat de aceasta, iar alții nu au beneficiat, în condițiile în care ansamblul respectivilor operatori se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal comun (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 76).

148 Astfel, deși, pentru a demonstra selectivitatea unei măsuri fiscale, nu este întotdeauna necesar ca aceasta să aibă un caracter derogatoriu de la un regim fiscal comun, împrejurarea că prezintă un asemenea caracter este perfect relevantă în acest sens atunci când decurge de aici că două categorii de operatori se disting și fac *a priori* obiectul unui tratament diferențiat, și anume cei care intră sub incidența măsurii derogatorii și cei care continuă să intre sub incidența regimului fiscal comun, chiar dacă aceste două categorii se află în situații comparabile în raport cu obiectivul urmărit de regimul menționat (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 77).

149 În plus, Curtea a declarat că tehnica de reglementare utilizată nu poate fi un element decisiv pentru stabilirea cadrului de referință (Hotărârea din 28 iunie 2018, Lowell Financial Services/Comisia, C-219/16 P, nepublicată, EU:C:2018:508, punctele 94 și 95).

150 Așa cum rezultă din jurisprudență, cadrul de referință este alcătuit din normele de impozitare cărora le este supus beneficiarul măsurii considerate ca reprezentând un ajutor de stat. În plus, din aceasta rezultă că delimitarea materială a cadrului de referință nu se poate face decât în legătură cu măsura considerată ca reprezentând un ajutor de stat. Prin urmare, obiectul măsurilor în cauză și cadrul juridic în care acestea se integrează trebuie să fie luate în considerare pentru a se stabili cadrul de referință.

151 Pe de altă parte, Comisia a precizat interpretarea sa cu privire la noțiunea de cadru de referință în Comunicarea privind noțiunea de ajutor de stat, astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) TFUE (JO 2016, C 262, p. 1). Această comunicare, deși nu poate fi obligatorie pentru Tribunal, poate constitui totuși o sursă de inspirație utilă (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 26 iulie 2017, Republica Cehă/Comisia, C-696/15 P, EU:C:2017:595, punctul 53).

152 La punctul 133 din comunicarea menționată la punctul 151 de mai sus s-a indicat printre altele că sistemul de referință este compus dintr-un set coerent de norme care se aplică în general – pe baza unor criterii obiective – tuturor întreprinderilor care intră sub incidența domeniului său de aplicare,

astfel cum este definit prin obiectivul acestuia. De regulă, normele respective definesc nu numai domeniul de aplicare al sistemului, ci și condițiile în care se aplică sistemul, drepturile și obligațiile întreprinderilor care fac obiectul acestuia și aspectele tehnice legate de funcționarea sistemului.

153 Prin urmare, în lumina considerațiilor care precedă trebuie să se verifice dacă Comisia a identificat în mod corect cadrul de referință relevant pentru a examina selectivitatea soluțiilor fiscale anticipate contestate.

154 În speță, în urma lecturării soluțiilor fiscale anticipate contestate, astfel cum au fost descrise la punctele 11-21 de mai sus, se poate constata că acestea au fost adoptate pentru a se permite societăților ASI și AOE să își stabilească profitul impozabil în Irlanda în scopul impozitului pe profit în acest stat membru.

155 Rezultă de aici că soluțiile fiscale anticipate contestate se înscriu în cadrul regimului general irlandez al impozitului pe profit, care are ca obiectiv impozitarea profiturilor impozabile ale societăților care desfășoară activități în Irlanda, indiferent dacă sunt rezidente sau nerezidente, integrate sau autonome.

156 Astfel, trebuie să se constate că, potrivit regimului general irlandez, conform descrierii necontestate de părți, care figurează în considerentul (71) al deciziei atacate, impozitul pe profit în Irlanda se aplică profitului înregistrat de societăți [secțiunea 21 punctul 1 din TCA 97]. În plus, este necesar să se arate că Irlanda aplică o cotă de impozitare diferită pentru profitul din exploatare, profitul provenit din alte activități și câștigurile de capital. Astfel, secțiunea 21 din TCA 97 stabilește cota generală de impozit pe profit la 12,5 %. Această cotă se aplică profitului din exploatare obținut de societățile impozitate în temeiul TCA 97, în timp ce profitul provenit din alte activități este impozitat la o cotă de 25 %, iar câștigurile de capital la o cotă de 33 %. Totuși, câștigurile din cesiunile anumitor participații fac obiectul unei exceptări.

157 Pe de altă parte, astfel cum se arată în considerentul (72) al deciziei atacate, în conformitate cu secțiunea 26 din TCA 97, societățile rezidente sunt supuse impozitului pe profit, calculat asupra profitului global și câștigurilor de capital ale acestora, printre care nu se numără majoritatea distribuirilor de profit primite de la alte societăți cu sediul în Irlanda.

158 În sfârșit, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, al cărei mod de redactare figurează în considerentul (73) al deciziei atacate, o societate nerezidentă nu este supusă impozitului pe profit, cu excepția cazului în care aceasta desfășoară o activitate comercială în Irlanda prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții. În această ipoteză, societatea menționată este supusă impozitării pentru orice profituri din exploatare obținute direct sau indirect de la sucursală sau de la agenție și din proprietăți sau din drepturi utilizate sau deținute de o sucursală sau de o agenție sau în numele acestora, precum și pentru câștigurile de capital impozabile atribuite sucursalei sau agenției.

159 Astfel, în temeiul secțiunii 25 punctul 1 din TCA 97, societățile nerezidente nu sunt impozitate în Irlanda, cu excepția situației în care desfășoară o activitate comercială printr-o sucursală sau agenție, fiind necesar ca în acest caz să fie supuse impozitului pe profit pentru toate profiturile lor impozabile. Secțiunea 25 punctul 2 litera a) din TCA 97 definește aceste profituri impozabile ca fiind orice profituri din exploatare obținute direct sau indirect prin sucursală sau agenție sau de la aceasta și orice venituri obținute din proprietate sau drepturile utilizate sau deținute de sucursală sau agenție sau în numele acestora.

160 În consecință, deși prima parte a primei teze a secțiunii 25 punctul 1 din TCA 97 putea fi înțeleasă în sensul că introduce o derogare de la regimul de impozitare normal, pentru societățile nerezidente, a doua parte a acestei teze face ca regimul respectiv să fie aplicabil societăților nerezidente care desfășoară activități comerciale în Irlanda prin intermediul unei sucursale, care trebuie să plătească impozitul pe profit pentru toate profiturile lor impozabile. În consecință, în temeiul acestei dispoziții, condițiile de aplicare a impozitului pe profit se aplică și acestor societăți.

161 Din acest punct de vedere, societățile rezidente și cele nerezidente care desfășoară activități comerciale în Irlanda prin intermediul unei sucursale se află într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de regimul menționat, și anume impozitarea profitului impozabil. Faptul că profitul impozabil al acestora din urmă este definit în mod specific în secțiunea 25 punctul 2 litera a) din TCA 97 nu o poate transforma pe aceasta în cadru de referință, ci ar ține mai degrabă de tehnica de reglementare utilizată pentru aplicarea impozitului pe profit în cazul acestei categorii de societăți. Astfel, după cum reiese din jurisprudența citată la punctele 148 și 149 de mai sus, existența unei diferențe de tratament în privința unei categorii de societăți în raport cu celelalte societăți, ca urmare a unei asemenea tehnici de reglementare, nu ar implica faptul că aceste două categorii de societăți nu se află într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de regimul menționat.

162 În consecință, dispozițiile referitoare la profitul impozabil al unei societăți nerezidente în Irlanda, prevăzute în secțiunea 25 din TCA 97, nu pot constitui, singure, un regim specific distinct de cel de drept comun. Astfel, această dispoziție nu este suficientă, singură, pentru a se aplica în mod coerent impozitului pe profit societăților nerezidente menționate.

163 În aceste împrejurări, trebuie să se considere că Comisia nu a săvârșit nicio eroare atunci când a concluzionat că cadrul de referință în speță era alcătuit din normele comune de impozitare a profiturilor societăților în Irlanda, al cărui obiectiv intrinsec era de a impozita profiturile tuturor societăților supuse impozitului în acest stat membru și, în consecință, acest cadru includea dispozițiile aplicabile societăților nerezidente prevăzute în secțiunea 25 din TCA 97.

164 În consecință, trebuie respinse criticile invocate de Irlanda și de ASI și AOE referitoare la cadrul de referință, astfel cum este definit în decizia atacată.

165 Ținând seama de cadrul de referință, astfel cum este definit în decizia atacată, și anume sistemul de drept comun de impozitare a profiturilor societăților, care integrează printre altele dispozițiile prevăzute în secțiunea 25 din TCA 97, trebuie analizate criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva interpretării de către Comisie a acestor dispoziții.

### *b) Cu privire la aprecierile Comisiei referitoare la impozitarea normală a profitului în temeiul dreptului fiscal irlandez*

166 În decizia atacată [în special în considerentele (319)-(321) ale acestei decizii], în cadrul raționamentului principal, Comisia a susținut că neatribuirea către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE a profiturilor care decurg din licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE a condus la o stabilire a profitului anual impozabil al ASI și al AOE în Irlanda, care se abătea de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, ceea ce ar fi redus cuantumul datorat în mod normal de ASI și AOE cu titlu de impozit pe profit în Irlanda.

167 Această analiză a Comisiei se întemeiază pe considerația, prezentată în considerentele (244)-(263) ale deciziei atacate, potrivit căreia aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 în vederea repartizării profitului către o sucursală ar necesita aplicarea unei metode de repartizare a profitului care, în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE, ar trebui să se întemeieze pe principiul concurenței depline. În plus, în considerentul (272) al deciziei atacate, Comisia s-a referit la abordarea autorizată a OCDE atunci când a afirmat că profiturile care urmează a fi repartizate către o sucursală erau cele pe care aceasta le-ar fi obținut pe baza principiului concurenței depline, în cazul în care ar fi o întreprindere separată și independentă care desfășoară activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare, luând în considerare activele utilizate, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de societate prin intermediul sucursalei sale.

168 Irlanda, precum și ASI și AOE contestă fiecare element al raționamentului descris la punctele 166 și 167 de mai sus.

169 Astfel, în primul rând, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 efectuată de Comisie în cadrul raționamentului său principal, în temeiul căreia aceasta a reproșat autorităților fiscale irlandeze că nu au solicitat atribuirea, în esență, a tuturor profiturilor acestora către sucursalele lor irlandeze.

170 În al doilea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă existența unui principiu al concurenței depline care decurge din articolul 107 TFUE, astfel cum a fost invocat de Comisie în cadrul raționamentului său, și care, în consecință, nu ar fi aplicabil în Irlanda.

171 În al treilea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE arată că abordarea autorizată a OCDE nu este aplicabilă în dreptul fiscal irlandez. În orice caz, chiar presupunând că abordarea autorizată a OCDE ar putea fi aplicată în speță, Irlanda, precum și ASI și AOE susțin că Comisia ar fi concluzionat în mod eronat, pe baza abordării menționate, că profitul aferent licențelor pentru PI a grupului Apple, deținute de acestea din urmă, ar fi trebuit să fie atribuit sucursalelor lor irlandeze.

172 Prin urmare, este necesar să se examineze, mai întâi, criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE, referitoare la aplicarea secțiunii 25 din TCA 97, apoi, problema dacă, în cadrul analizei sale, Comisia putea invoca în mod întemeiat principiul concurenței depline care decurge din articolul 107 TFUE și, în sfârșit, aplicarea în speță a abordării autorizate a OCDE.

*1) Cu privire la aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16 și în parte primul motiv invocat în cauza T-892/16)*

173 În speță, părțile nu contestă că:

– ASI și AOE sunt societăți de drept irlandez, dar nu se consideră că au rezidență fiscală în Irlanda, astfel cum a recunoscut Comisia în considerentul (50) al deciziei atacate;

– secțiunea 25 din TCA 97 conține dispoziții aplicabile în mod specific societăților nerezidente, în temeiul cărora, atunci când o societate nerezidentă desfășoară o activitate comercială în Irlanda prin intermediul unei sucursale, această societate este impozitată printre altele pentru orice profit din exploatare obținut direct sau indirect prin intermediul unei sucursale;

– societățile nerezidente ASI și AOE au desfășurat activități comerciale în Irlanda prin intermediul sucursalelor lor.

174 Prin urmare, trebuie analizat dacă Comisia era îndreptățită să considere că, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97 și pentru a stabili profitul societăților ASI și AOE în Irlanda, autoritățile fiscale irlandeze ar fi trebuit să atribuie licențele pentru PI a grupului Apple către sucursalele irlandeze ale acestor două societăți.

175 Potrivit dreptului fiscal irlandez și în special potrivit secțiunii 25 din TCA 97, în cazul societăților nerezidente care își desfășoară activitatea comercială în Irlanda prin intermediul unei sucursale, sunt impozabile, pe de o parte, numai profiturile obținute din activități comerciale care pot fi atribuite direct sau indirect acestei sucursale irlandeze și, pe de altă parte, orice venituri obținute din proprietăți sau drepturi utilizate sau deținute de sucursală ori în numele acesteia.

176 Desigur, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia și după cum recunosc Irlanda, precum și ASI și AOE, secțiunea 25 din TCA 97 nu prevede nicio metodă specifică în stare să permită identificarea profiturilor care pot fi atribuite direct sau indirect sucursalelor irlandeze ale societăților nerezidente și nu face nicio mențiune cu privire la principiul concurenței depline în vederea unei asemenea atribuiri.

177 Totuși, trebuie să se constate că secțiunea 25 din TCA 97 vizează numai profiturile care decurg din activitățile pe care sucursalele irlandeze le-au efectuat ele însele, cu excluderea celor care decurg din activitățile care ar fi efectuate de alte părți ale societății nerezidente în discuție.

178 Potrivit Irlandei, precum și societăților ASI și AOE, acest mecanism de impozitare exclude, în principiu, o abordare care constă în examinarea tuturor profiturilor societății nerezidente și, în măsura în care aceste profituri nu pot fi atribuite altor părți ale acestei societăți, în atribuirea lor, în mod implicit, sucursalelor irlandeze (și anume o abordare „prin excludere”).

179 În această privință, Irlanda, precum și ASI și AOE se întemeiază pe avizul unui expert în dreptul irlandez, a cărui relevanță nu este contestată ca atare de Comisie. Potrivit acestui aviz, analiza pertinentă pentru aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 pentru a se determina profiturile impozabile ale societăților nerezidente care efectuează activități comerciale în Irlanda prin intermediul sucursalelor lor irlandeze trebuie să privească activitățile reale ale acestor sucursale irlandeze și valoarea activităților efectiv realizate chiar de sucursale. Acest aviz se întemeiază printre altele pe Hotărârea High Court (Înalta Curte, Irlanda) în cauza S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 nota 4507 (denumită în continuare „Hotărârea Dataproducts”). Hotărârea Dataproducts a fost de asemenea invocată ca precedent atât în susținerea argumentelor Irlandei și ale Apple Inc. în cursul procedurii administrative, cât și în susținerea argumentelor Irlandei, precum și ale societăților ASI și AOE în cadrul prezentului litigiu.

180 Din Hotărârea Dataproducts reiese că profiturile obținute din active care sunt controlate de o societate nerezidentă, chiar dacă au fost puse la dispoziția sucursalei irlandeze a acestei societăți, nu pot fi considerate ca atare profituri care pot fi atribuite sucursalelor.

181 Astfel, din această hotărâre reiese că un activ care aparține unei societăți nerezidente în Irlanda și este controlat de conducerea acestei societăți, care nu este, la rândul său, rezidentă în Irlanda, nu poate fi atribuit sucursalei acestei societăți în Irlanda, chiar dacă este pus la dispoziția sa. Întrucât personalul și directorii sucursalei irlandeze nu aveau niciun control asupra activului în discuție, venitul obținut din acest activ nu putea fi atribuit acestei sucursale în vederea impozitării în Irlanda. Această concluzie nu s-ar schimba nici chiar în situația în care numai sucursala irlandeză ar angaja salariați și ar avea active fizice, în timp ce societatea nerezidentă nu ar avea alte active fizice, alți salariați sau alte activități comerciale decât cele ale sucursalei irlandeze menționate. S-a considerat că societatea nerezidentă fără salariați exercită controlul asupra acestor active prin intermediul organelor sale de conducere.

182 Astfel, din Hotărârea Dataproducts rezultă că problema relevantă în vederea stabilirii profitului sucursalei este dacă sucursala irlandeză controlează activul respectiv.

183 În speță, astfel cum s-a arătat la punctele 37-40 de mai sus, în cadrul raționamentului său principal, Comisia a susținut în esență că profitul din activitățile comerciale rezultat din PI a grupului Apple, ale cărui licențe erau deținute de ASI și AOE, ar fi trebuit să fie atribuit sucursalelor irlandeze, întrucât aceste societăți nu aveau nici prezență fizică, nici salariați în afara sucursalelor menționate și, prin urmare, nu ar fi putut exercita controlul asupra acestora.

184 Or, în lumina Hotărârii Dataproducts, în vederea stabilirii profitului care poate fi atribuit sucursalei irlandeze a unei societăți care nu are rezidență fiscală, în sensul secțiunii 25 din TCA 97, activele deținute de această societate nu pot fi atribuite sucursalei irlandeze dacă nu se dovedește că aceste active sunt controlate efectiv de sucursala menționată. În plus, din această hotărâre reiese că faptul că societatea nerezidentă nu are nici salariați, nici prezență fizică în afara sucursalei irlandeze nu este, în sine, un element determinant care împiedică să se concluzioneze că controlul asupra activelor este exercitat de societatea menționată.

185 Astfel, în cazul în care licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și de AOE nu ar fi controlate de sucursalele irlandeze, ansamblul veniturilor generate de societăți, care decurg din aceste licențe, nu ar putea fi atribuite sucursalelor menționate în temeiul secțiunii 25 din TCA 97. În schimb, doar profitul obținut din activitățile comerciale ale sucursalelor irlandeze, inclusiv cele efectuate în temeiul licențelor pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE, ar trebui să fie considerat aferent activităților sucursalelor.

186 Din ceea ce precedă rezultă că, prin faptul că a apreciat că licențele pentru PI a grupului Apple ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor irlandeze, întrucât se considera că ASI și AOE nu au nici angajați, nici prezență fizică pentru a asigura gestionarea acestora, Comisia a recurs la o repartizare a profitului „prin excludere", care nu este conformă secțiunii 25 din TCA 97. Astfel, în cadrul raționamentului său principal, Comisia nu a urmărit să demonstreze că sucursalele irlandeze ale ASI și AOE controlaseră efectiv licențele pentru PI a grupului Apple, atunci când a concluzionat că autoritățile fiscale irlandeze ar fi trebuit să atribuie acestor sucursale licențele pentru PI a grupului Apple și că, în consecință, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, ar fi trebuit să se considere că întregul profit din exploatare al ASI și al AOE decurge din activitatea sucursalelor respective.

187 În aceste împrejurări, este necesar să se considere că, astfel cum susțin în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE prin criticile lor invocate în cadrul celui de al doilea motiv în cauza T-778/16 și al primului motiv în cauza T-892/16, Comisia a apreciat în mod eronat, în cadrul raționamentului principal, dispozițiile dreptului fiscal irlandez aferent impozitării profitului societăților nerezidente în Irlanda, dar care desfășoară în acest stat o activitate comercială prin intermediul unei sucursale.

188 Întrucât raționamentul principal al Comisiei se întemeiază pe un ansamblu de aprecieri referitoare la impozitarea normală a profiturilor în temeiul dreptului fiscal irlandez, trebuie examinate în continuare argumentele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva celorlalte elemente inerente acestor aprecieri.

*2) Cu privire la principiul concurenței depline (în parte primul motiv și al treilea motiv în cauza T-778/16 și în parte primul motiv și al doilea motiv în cauza T-892/16)*

189 În esență, Irlanda precum și ASI și AOE, susținute în această privință de Marele Ducat al Luxemburgului, arată că principiul concurenței depline nu face parte din dreptul fiscal irlandez și că o obligație autonomă de a aplica acest principiu nu reiese nici din articolul 107 TFUE, nici din vreo altă dispoziție de drept al Uniunii, nici din Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416). Irlanda arată că, în orice caz, Comisia însăși a aplicat în mod incoerent principiul menționat, întrucât nu a luat în considerare realitatea economică, structura și particularitățile grupului Apple.

190 Comisia, susținută în această privință de Republica Polonă și de Autoritatea de Supraveghere AELS, contestă aceste argumente, subliniind în esență că metoda utilizată pentru a stabili profiturile impozabile în temeiul secțiunii 25 din TCA 97 trebuie să prezinte o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață și, prin urmare, întemeiată pe principiul concurenței depline, care ar fi fost aplicat în trecut de autoritățile fiscale irlandeze în cadrul aplicării convențiilor privind evitarea dublei impuneri.

191 Prin urmare, trebuie să se examineze, în primul rând, dacă Comisia se putea întemeia în mod justificat pe principiul concurenței depline pentru a verifica existența unui avantaj selectiv și, în al doilea rând și în cazul unui răspuns afirmativ, dacă Comisia a aplicat în mod corect principiul menționat în cadrul raționamentului său principal.

*i) Cu privire la posibilitatea Comisiei de a se întemeia pe principiul concurenței depline pentru a verifica existența unui avantaj selectiv*

192 În primul rând, trebuie amintit că, în considerentele (244)-(248) ale deciziei atacate, Comisia a afirmat că, întrucât secțiunea 25 din TCA 97 nu indica în ce mod trebuia să fie stabilit profitul impozabil al unei sucursale irlandeze, această dispoziție trebuia să fie aplicată prin utilizarea unei metode de repartizare a profitului.

193 În al doilea rând, în considerentul (249) al deciziei atacate, Comisia a indicat că, potrivit Hotărârii din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), reieșea că o reducere a bazei impozabile rezultată dintr-o măsură fiscală care permitea unui contribuabil să utilizeze prețuri de transfer în tranzacțiile intragrup, care nu se aseamănă cu prețurile care ar fi fost practicate în condiții de liberă concurență între societățile independente în circumstanțe comparabile de concurență deplină, conferea contribuabilului în cauză un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

194 În plus, în considerentele (251) și (252) ale deciziei atacate, Comisia a precizat că principiul concurenței depline urmărește să asigure că tranzacțiile realizate între societățile integrate din cadrul aceluiași grup sunt tratate din punct de vedere fiscal ținându-se cont de valoarea profitului care ar fi fost realizat în cazul în care aceleași tranzacții ar fi fost efectuate de societăți independente. În caz contrar, societățile din cadrul unui grup ar fi beneficiat de un tratament favorabil conform regimului comun al impozitului. Potrivit Comisiei, în Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), Curtea a aprobat principiul concurenței depline drept criteriu de referință pentru a stabili dacă o societate din cadrul unui grup beneficiază de un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE ca urmare a unei măsuri fiscale care stabilește prețurile sale de transfer și, în consecință, baza sa de impozitare.

195 În al treilea rând, în considerentul (255) al deciziei atacate, Comisia a indicat că același principiu se aplică tranzacțiilor interne efectuate între diferitele părți ale aceleași societăți integrate, cum ar fi o sucursală care efectuează tranzacții cu alte părți ale societății de care aparține. Potrivit Comisiei, pentru a se asigura că metoda de repartizare a profitului aprobată de o soluție fiscală anticipată nu conferă un avantaj selectiv pentru o societate nerezidentă care își desfășoară activitatea prin intermediul unei sucursale în Irlanda, este necesar ca această metodă să conducă la un profit impozabil care să constituie o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață, în conformitate cu principiul concurenței depline. În considerentul (256) al deciziei atacate, aceasta a adăugat că aplica principiul concurenței depline nu ca bază pentru „impunerea” impozitelor care altfel nu ar fi datorate în contextul cadrului de referință, ci ca un criteriu de referință pentru a verifica dacă profitul impozabil al unei sucursale era determinat într-un mod care să asigure că aceasta nu beneficiază de un tratament favorabil în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil reflectă prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină.

196 În al patrulea rând, în ceea ce privește temeiul juridic al principiului menționat, Comisia a indicat, în considerentul (255) al deciziei atacate, că ea nu aplică în mod direct articolul 7 alineatul (2) sau articolul 9 din Modelul OCDE de convenție fiscală sau orientările furnizate de OCDE cu privire la repartizarea profitului sau la stabilirea prețurilor de transfer, care nu erau instrumente obligatorii, dar constituiau totuși orientări utile cu privire la modul în care să se asigure că acordurile privind stabilirea prețurilor de transfer și cele privind repartizarea profitului produc rezultate care sunt conforme condițiilor de piață.

197 În plus, în considerentul (257) al deciziei atacate, Comisia a indicat că principiul concurenței depline aplicat de aceasta decurge din articolul 107 alineatul (1) TFUE, astfel cum a fost interpretat de Curte, care era obligatoriu pentru statele membre și din al cărui domeniu de aplicare nu erau excluse normele fiscale naționale. Ea a precizat că, în consecință, acest principiu se aplica indiferent dacă statul membru în cauză a inclus principiul menționat în cadrul sistemului său juridic național.

198 De aici, Comisia a concluzionat, în considerentele (258) și (259) ale deciziei atacate, că, dacă se putea demonstra că metodele de repartizare a profitului aprobate de soluțiile fiscale anticipate contestate aveau drept rezultat un profit impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, ar trebui să se considere că aceste decizii conferau un avantaj selectiv, în măsura în care ar fi condus la o scădere a cuantumului impozitului pe profit în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate a căror bază impozabilă era determinată de profiturile generate de acestea în condiții de piață.

199 De la bun început, astfel cum reiese în special din considerentele (258) și (259) ale deciziei atacate, amintite la punctul 198 de mai sus, trebuie subliniat că Comisia a invocat principiul concurenței depline în scopul analizei sale cu privire la existența unui avantaj selectiv ca urmare a soluțiilor fiscale anticipate contestate, în special în cadrul raționamentului său principal.

200 În plus, trebuie amintit, astfel cum s-a arătat la punctul 163 de mai sus, că cadrul de referință, relevant pentru analiza criteriului avantajului în speță, era alcătuit din normele comune de impozitare a profiturilor societăților în Irlanda, al cărui obiectiv intrinsec era de a impozita profiturile tuturor societăților supuse impozitului în acest stat membru și, în consecință, acest cadru de referință includea dispozițiile aplicabile societăților nerezidente prevăzute în secțiunea 25 din TCA 97.

201 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă Comisia putea analiza, în raport cu principiul concurenței depline, în special în cadrul raționamentului său principal, dacă repartizarea profitului sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, validată prin soluțiile fiscale anticipate contestate, a conferit un avantaj selectiv acestor societăți.

202 În cazul măsurilor fiscale, existența însăși a unui avantaj poate fi stabilită numai în raport cu o impozitare considerată „normală” (Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 56). Prin urmare, o asemenea măsură conferă un avantaj economic beneficiarului său din moment ce reduce sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 22).

203 În consecință, pentru a se stabili dacă există un avantaj fiscal, trebuie să se compare situația beneficiarului care rezultă din aplicarea măsurii contestate cu situația acestuia în lipsa măsurii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2018, Cellnex Telecom și Telecom Castilla-La Mancha/Comisia, C-91/17 P și C-92/17 P, nepublicată, EU:C:2018:284, punctul 114) și în temeiul normelor de impozitare normale.

204 În primul rând, trebuie amintit că, în speță, este vorba despre impozitarea societăților care nu au rezidența fiscală în Irlanda, care desfășoară o activitate comercială în acest stat prin intermediul sucursalelor lor irlandeze. Prin urmare, trebuie să se stabilească profiturile care trebuie să fie atribuite acestor sucursale în vederea impozitului pe profit, în cadrul impozitării considerate „normale”, ținând seama de normele de impozitare normale aplicabile în speță, astfel cum au fost amintite la punctul 200 de mai sus, care includ dispozițiile aplicabile societăților nerezidente prevăzute în secțiunea 25 din TCA 97.

205 În consecință, problema relevantă în speță nu este o problemă legată de prețurile tranzacțiilor intragrup din cadrul unui grup de întreprinderi, precum cea care s-a ridicat în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Desigur, repartizarea profitului către o sucursală în cadrul unei societăți se poate preta la aplicarea prin analogie a principiilor aplicabile prețurilor tranzacțiilor intragrup din cadrul unui grup de întreprinderi. Astfel, la fel cum prețurile tranzacțiilor intragrup efectuate de societăți integrate în cadrul aceluiași grup de întreprinderi nu sunt stabilite în condiții de piață, repartizarea profitului către o sucursală, în cadrul aceleiași societăți, nu se efectuează în condiții de piață.

207 Totuși, pentru ca o asemenea aplicare prin analogie să poată fi efectuată, ar trebui să rezulte din dreptul fiscal național că profitul rezultat din activitățile sucursalelor unor întreprinderi nerezidente ar trebui să fie impozitat ca și cum ar rezulta din activitatea economică a unor întreprinderi autonome care își desfășoară activitatea în condiții de piață.

208 În această privință, în al doilea rând, trebuie amintit că, astfel cum s-a arătat la punctul 161 de mai sus, din punctul de vedere al condițiilor de aplicare a regimului impozitului pe profit în Irlanda, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, societățile rezidente, pe de o parte, și societățile nerezidente care desfășoară activități comerciale în Irlanda prin intermediul unei sucursale, pe de altă parte, se află într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de regimul menționat, și anume impozitarea profitului impozabil al acestor societăți, atât rezidente, cât și nerezidente.

209 În plus, astfel cum s-a arătat la punctul 179 de mai sus, analiza pertinentă pentru aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 pentru a se determina profiturile impozabile ale societăților nerezidente care efectuează activități comerciale în Irlanda prin intermediul sucursalelor lor irlandeze trebuie să privească activitățile reale ale acestor sucursale irlandeze și valoarea activităților efectiv realizate chiar de aceste sucursale.

210 Pe de altă parte, trebuie să se arate că, fiind interpelată în mod explicit cu privire la acest aspect printr-o întrebare scrisă a Tribunalului și oral în ședință, Irlanda a confirmat că, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, astfel cum a fost evocată la punctul 209 de mai sus, valoarea activităților efectiv realizate de sucursale este stabilită în funcție de valoarea acestui tip de activități pe piață.

211 De aici reiese că dreptul fiscal irlandez urmărește să impoziteze profitul rezultat din activitățile comerciale ale unei asemenea sucursale ca și cum ar fi stabilit în condiții de piață.

212 În aceste condiții, trebuie să se constate că, atunci când examinează, în cadrul competenței conferite de articolul 107 alineatul (1) TFUE, o măsură fiscală care vizează profitul impozabil al unei societăți nerezidente care desfășoară activități comerciale în Irlanda prin intermediul unei sucursale, Comisia poate compara sarcina fiscală a unei asemenea societăți nerezidente ce rezultă din aplicarea măsurii fiscale menționate cu sarcina fiscală rezultată din aplicarea normelor de impozitare normale ale dreptului național unei societăți rezidente plasate într-o situație de fapt comparabilă, care își exercită activitățile în condiții de piață.

213 Aceste concluzii sunt confirmate, *mutatis mutandis*, de Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), astfel cum a arătat în mod întemeiat Comisia în decizia atacată. Cauza care a condus la pronunțarea acestei hotărâri privea dreptul fiscal belgian, care prevedea ca societățile integrate și societățile autonome să fie tratate în aceleași condiții. Astfel, la punctul 95 din această hotărâre, Curtea a recunoscut necesitatea de a compara o schemă de ajutor derogatorie cu regimul de „drept comun întemeiat pe diferența dintre venituri și cheltuieli pentru o întreprindere care își desfășoară activitățile în condiții de concurență liberă”.

214 Astfel, dacă, prin intermediul măsurii fiscale privind profiturile impozabile ale unei societăți nerezidente care desfășoară activități comerciale în Irlanda prin intermediul unei sucursale, autoritățile naționale au acceptat un anumit nivel al profiturilor care pot fi atribuite acestei sucursale, articolul 107 alineatul (1) TFUE permite Comisiei să verifice dacă acest nivel al profiturilor corespunde celui care ar fi fost obținut prin desfășurarea acestor activități comerciale în condiții de piață, pentru a verifica dacă din acestea rezultă o reducere a sarcinilor care grevează în mod normal bugetul întreprinderii în cauză,

conferindu-i astfel un avantaj în sensul articolului menționat. Principiul concurenței depline, astfel cum a fost descris de Comisie în decizia atacată, constituie, așadar, un instrument ce permite efectuarea acestei verificări în cadrul exercitării competențelor sale în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

215 De altfel, Comisia a indicat în mod întemeiat, în considerentul (256) al deciziei atacate, că principiul concurenței depline intervenea ca un „criteriu de referință” pentru a verifica dacă profitul impozabil al unei sucursale a unei societăți nerezidente era determinat, în scopul impozitului pe profit, într-un mod care să asigure că societățile nerezidente care își desfășoară activitatea prin intermediul unei sucursale în Irlanda nu beneficiază de un tratament favorabil în comparație cu societățile rezidente autonome al căror profit impozabil reflecta prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină.

216 În al treilea rând, trebuie să se precizeze în plus că, atunci când Comisia aplică acest instrument pentru a verifica dacă profitul impozabil al unei societăți nerezidente care desfășoară activități comerciale în Irlanda prin intermediul unei sucursale în temeiul unei măsuri fiscale corespunde unei aproximări fiabile a unui profit impozabil stabilit în condiții de piață, ea poate constata existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE numai cu condiția ca diferența dintre cei doi factori de comparație să depășească impreciziile inerente metodei aplicate pentru obținerea aproximării menționate.

217 În al patrulea rând, trebuie arătat că, în mod cert, astfel cum arată Irlanda, precum și ASI și AOE, atunci când soluțiile fiscale anticipate contestate au fost adoptate în anul 1991 și, respectiv, în anul 2007, principiul concurenței depline nu fusese încorporat în dreptul fiscal irlandez, nici în mod direct, în special prin încorporarea Liniilor directoare privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale, adoptate de Comitetul pentru afaceri fiscale al OCDE la 27 iunie 1995 și revizuite la 22 iulie 2010 (denumite în continuare „Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer”), nici prin încorporarea abordării autorizate a OCDE în vederea repartizării profitului către sucursalele unor societăți nerezidente.

218 Totuși, chiar și în lipsa unei încorporări formale a acestui principiu în dreptul irlandez, astfel cum s-a constatat la punctele 209 și 210 de mai sus, Irlanda a confirmat că aplicarea de către autoritățile fiscale irlandeze a secțiunii 25 din TCA 97 impunea, pe de o parte, identificarea activităților reale ale sucursalelor irlandeze în discuție și, pe de altă parte, stabilirea valorii acestor activități în funcție de valoarea de piață a acestui tip de activități.

219 În plus, trebuie să se constate că din Hotărârea High Court (Înalta Curte), în cauza Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, invocată de Comisie în cadrul răspunsului său scris la întrebările Tribunalului și al cărei domeniu de aplicare a fost dezbătut de părți în ședință, reiese că, încă din anul 1984, autoritățile fiscale irlandeze considerau că, atunci când valoarea declarată a unei tranzacții între întreprinderi afiliate nu corespunde celei care ar fi rezultat din comerț, această valoare trebuie să fie ajustată astfel încât să corespundă unei valori de piață. Or, această abordare, validată în principiu de High Court (Înalta Curte), implica ajustări echivalente celor care sunt propuse, în temeiul principiului concurenței depline, în special în cadrul Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer.

220 Pe de altă parte, astfel cum a arătat în mod întemeiat Comisia, în cadrul convențiilor privind evitarea dublei impuneri semnate de Irlanda cu Statele Unite ale Americii și cu Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, principiul concurenței depline a fost inclus pentru a rezolva eventuale situații de dublă impunere. Astfel, aceste convenții stabilesc profiturile pe care fiecare stat parte la convențiile menționate le poate impozita atunci când o societate stabilită în unul dintre aceste state desfășoară activități comerciale în celălalt stat prin intermediul unui sediu permanent. În consecință, este necesar să se concluzioneze că, cel puțin în cadrul relațiilor sale bilaterale cu aceste state, Irlanda a acceptat să aplice principiul concurenței depline pentru a evita situații de dublă impunere.

221 În al cincilea rând, Comisia nu poate susține, în schimb, astfel cum arată în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE, că există o obligație autonomă de a aplica principiul concurenței depline care reiese din articolul 107 TFUE și care obligă statele membre să aplice acest principiu în mod orizontal și în toate domeniile dreptului lor fiscal național.

222 Astfel, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, este de competența statelor membre desemnarea bazelor de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale în funcție de diferiți factori de producție și de diferite sectoare economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 97).

223 Deși, desigur, acest lucru nu înseamnă că nicio măsură fiscală, care afectează în special baza de impozitare luată în considerare de autoritățile fiscale, nu intră în domeniul de aplicare al articolului 107 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 103 și 104), nu este mai puțin adevărat că, în acest stadiu al dezvoltării dreptului Uniunii, Comisia nu dispune de o competență care să îi permită să definească în mod autonom impozitarea denumită „normală” a unei întreprinderi integrate, făcând abstracție de normele fiscale naționale.

224 Cu toate acestea, deși impozitarea denumită „normală” este definită de normele fiscale naționale și existența însăși a unui avantaj trebuie stabilită în raport cu acestea, nu este mai puțin adevărat că, deși aceste norme naționale prevăd că sucursalele societăților nerezidente, în ceea ce privește profitul rezultat din activitățile comerciale ale acestora în Irlanda, și societățile rezidente vor fi impozitate în aceleași condiții, articolul 107 alineatul (1) TFUE permite Comisiei să verifice dacă nivelul profitului repartizat sucursalelor, acceptat de autoritățile naționale pentru stabilirea profiturilor impozabile ale societăților nerezidente menționate, corespunde nivelului profitului care ar fi fost obținut prin desfășurarea acestor activități comerciale în condiții de piață.

225 În aceste împrejurări, trebuie respinse argumentele Irlandei, precum și ale ASI și AOE, invocate în cadrul primului motiv în cauza T-778/16 și în primul și al doilea motiv în cauza T-892/16, în măsura în care prin acestea se contestă că, în speță, ținând seama de aplicarea de către autoritățile fiscale irlandeze a secțiunii 25 din TCA 97, Comisia a controlat, prin intermediul principiului concurenței depline, astfel cum este definit în decizia atacată ca instrument, dacă nivelul profitului repartizat sucursalelor pentru activitățile lor comerciale în Irlanda, astfel cum a fost acceptat în soluțiile fiscale anticipate contestate, corespundea nivelului profitului care ar fi fost obținut prin desfășurarea acestor activități comerciale în condiții de piață.

*ii) Cu privire la problema dacă principiul concurenței depline a fost aplicat în mod corect de Comisie în cadrul raționamentului său principal*

226 Irlanda susține, în cadrul celui de al treilea motiv invocat în cauza T-778/16, că Comisia însăși a aplicat în mod incoerent principiul concurenței depline în cadrul raționamentului său principal, întrucât nu a luat în considerare realitatea economică, structura și particularitățile grupului Apple.

227 În această privință, trebuie amintit ceea ce s-a arătat la punctele 209 și 210 de mai sus, și anume că analiza pertinentă pentru aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 pentru a se determina profiturile impozabile ale societăților nerezidente care efectuează activități comerciale în Irlanda prin intermediul sucursalelor lor irlandeze trebuie să privească activitățile reale ale acestor sucursale și valoarea de piață a activităților efectiv realizate chiar de sucursale.

228 Or, în cadrul raționamentului său principal, Comisia a concluzionat că licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor irlandeze ca urmare a lipsei de personal și de prezență fizică din cadrul acestor două societăți, fără a încerca să se demonstreze că o

asemenea atribuire decurgea din activitățile efectuate în mod real de sucursalele irlandeze menționate. În plus, Comisia a dedus din această concluzie că ar fi trebuit să se considere că toate veniturile comerciale ale ASI și AOE decurg din activitatea sucursalelor irlandeze fără a încerca să se demonstreze că aceste venituri reprezentau valoarea activităților efectiv realizate chiar de sucursale.

229 În aceste împrejurări, trebuie să se considere ca fiind fondate argumentele invocate de Irlanda în cadrul celui de al treilea motiv în cauza T-778/16, în măsura în care prin acestea se contestă concluziile la care a ajuns Comisia, în temeiul principiului concurenței depline, în cadrul raționamentului său principal.

230 Pentru motivele indicate la punctul 188 de mai sus, va trebui să se examineze în continuare argumentele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva aprecierilor Comisiei în cadrul raționamentului său principal, referitoare la abordarea autorizată a OCDE.

*3) Cu privire la abordarea autorizată a OCDE (în parte al doilea și al patrulea motiv în cauza T-778/16 și al cincilea motiv în cauza T-892/16)*

231 În esență, Irlanda, precum și ASI și AOE arată că abordarea autorizată a OCDE nu face parte din sistemul fiscal irlandez, în special în ceea ce privește impozitarea societăților nerezidente, prevăzută în secțiunea 25 din TCA 97. Astfel, această dispoziție nu ar fi întemeiată pe abordarea autorizată a OCDE. Pe de altă parte, Irlanda, precum și ASI și AOE susțin că, chiar presupunând că repartizarea profiturilor impozabile în temeiul secțiunii 25 din TCA 97 ar fi trebuit să fie efectuată în conformitate cu abordarea autorizată a OCDE, Comisia a făcut o aplicare eronată a acesteia, întrucât nu a examinat funcțiile îndeplinite efectiv în cadrul sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE.

232 Prin urmare, trebuie să se examineze, în primul rând, dacă Comisia se putea întemeia în mod justificat pe abordarea autorizată a OCDE pentru a verifica existența unui avantaj selectiv și, în al doilea rând și în cazul unui răspuns afirmativ, dacă Comisia a aplicat în mod corect abordarea menționată în cadrul raționamentului său principal.

*i) Cu privire la posibilitatea Comisiei de a se întemeia pe abordarea autorizată a OCDE*

233 Astfel cum s-a arătat la punctul 202 de mai sus, în cazul unor măsuri fiscale, existența însăși a unui avantaj poate fi stabilită numai în raport cu o impozitare considerată „normală”, pentru a se verifica dacă măsurile menționate conduc la o reducere a sarcinii fiscale a beneficiarilor măsurilor în discuție în raport cu cea pe care acești beneficiari ar fi trebuit în mod normal să o suporte în lipsa măsurilor menționate.

234 Rezultă de aici că, în raport cu dreptul fiscal irlandez, Comisiei îi revenea sarcina de a verifica dacă soluțiile fiscale anticipate contestate au condus la crearea unui avantaj și dacă acesta are natură selectivă.

235 Or, după cum rezultă din considerațiile indicate la punctul 196 de mai sus, pe de o parte, Comisia a arătat în mod explicit, în considerentul (255) al deciziei atacate, că nu aplica în mod direct articolul 7 alineatul (2) sau articolul 9 din Modelul OCDE de convenție fiscală și nici orientările furnizate de OCDE cu privire la repartizarea profitului sau la stabilirea prețurilor de transfer. Pe de altă parte, după cum s-a arătat la punctul 217 de mai sus, abordarea autorizată a OCDE nu a fost încorporată în dreptul fiscal irlandez.

236 Totuși, chiar dacă Comisia a observat în mod întemeiat că nu poate fi legată în mod formal de principiile dezvoltate în cadrul OCDE și, mai concret, de abordarea autorizată a OCDE, nu este mai puțin adevărat că, în cadrul raționamentului său principal, în special în considerentele (265)-(270) ale deciziei atacate, ea s-a întemeiat în esență pe abordarea autorizată a OCDE atunci când a considerat

că repartizarea profitului în cadrul unei societăți presupunea repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între diferitele părți ale acestei societăți. Pe de altă parte, Comisia însăși face trimitere în mod direct la abordarea autorizată a OCDE pentru a-și susține considerațiile, de exemplu, la nota de subsol 186 din decizia atacată.

237 În această privință, trebuie să se arate că abordarea autorizată a OCDE se întemeiază pe lucrări realizate de grupuri de experți, că aceasta reflectă acordul atins la nivel internațional în ceea ce privește repartizarea profiturilor către sedii permanente și că, din acest motiv, ea are o importanță practică certă în interpretarea chestiunilor referitoare la repartizarea menționată a profiturilor, astfel cum a recunoscut Comisia în considerentul (79) al deciziei atacate.

238 Pe de altă parte, trebuie amintit că, astfel cum recunoaște însăși Irlanda la punctul 123 din cererea sa introductivă, fără ca acest lucru să fie contestat de Comisie, aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 impune să se țină seama de cadrul factual și de situația sucursalelor în Irlanda, în special de funcțiile îndeplinite, de activele utilizate și de riscurile asumate de sucursale. În plus, trebuie amintit de asemenea că, fiind interpelată în mod explicit cu privire la acest aspect printr-o întrebare scrisă a Tribunalului și oral în ședință, Irlanda a confirmat că, pentru a stabili profitul care poate fi atribuit sucursalelor, în sensul secțiunii 25 din TCA 97, trebuia să fie efectuată o analiză obiectivă a faptelor, care cuprinde, în primul rând, identificarea „activităților" efectuate de sucursală, activele pe care le utilizează pentru activitățile sale, în special în raport cu activele necorporale, precum PI, și riscurile care se raportează la acestea pe care și le asumă și, în al doilea rând, stabilirea valorii acestui tip de activități pe piață.

239 Or, contrar celor susținute de Irlanda prin argumentele sale referitoare la diferențele care ar exista între secțiunea 25 din TCA 97 și abordarea autorizată a OCDE, trebuie să se constate că, în esență, aplicarea secțiunii 25 din TCA 97, astfel cum a fost descrisă de Irlanda, și analiza funcțională și factuală din cadrul primei etape a analizei propuse de abordarea autorizată a OCDE se suprapun.

240 În aceste împrejurări, nu se poate reproșa Comisiei că s-a întemeiat în esență pe abordarea autorizată a OCDE atunci când a considerat că, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, repartizarea profitului către sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente trebuia să ia în considerare repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți.

*ii) Cu privire la problema dacă Comisia a aplicat în mod corect abordarea autorizată a OCDE în cadrul raționamentului său principal*

241 În esență, Irlanda, precum și ASI și AOE susțin că raționamentul principal al Comisiei nu este conform abordării autorizate a OCDE, întrucât Comisia ar fi considerat că profitul aferent licențelor pentru PI a grupului Apple ar fi trebuit să fie în mod necesar atribuit sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, deoarece conducerea ASI și a AOE nu ar fi îndeplinit funcții active sau esențiale de gestionare a acestor licențe.

242 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul abordării autorizate a OCDE, astfel cum a fost descrisă în special în considerentele (88) și (89) ale deciziei atacate, analiza din prima dintre etape urmărește să identifice activele, funcțiile și riscurile care trebuie să fie atribuite sediului permanent al unei societăți, în temeiul activităților desfășurate efectiv de aceasta. Desigur, analiza din această primă etapă nu se poate face în mod abstract, neluând în considerare activitățile și funcțiile îndeplinite în cadrul societății în ansamblu. Totuși, împrejurarea că abordarea autorizată a OCDE insistă asupra analizei funcțiilor efectiv îndeplinite în cadrul sediului permanent contrazice abordarea adoptată de Comisie care constă, pe de o parte, în identificarea funcțiilor îndeplinite de societate în ansamblu, fără a efectua o analiză mai detaliată a funcțiilor îndeplinite în mod real de sucursale, și, pe de altă parte, în presupunerea că funcțiile fuseseră îndeplinite de sediul permanent, atunci când acestea nu puteau fi atribuite sediului central al societății înseși.

243 Astfel, în temeiul raționamentului său principal, Comisia a considerat în esență că profiturile ASI și ale AOE aferente PI a grupului Apple (care, potrivit teoriei Comisiei, reprezentau o parte foarte semnificativă din ansamblul profiturilor acestor două societăți) trebuiau să fie atribuite sucursalelor irlandeze ca urmare a faptului că ASI și AOE, în afara sucursalelor menționate, nu ar fi avut angajați care ar fi putut gestiona această PI fără a demonstra însă că sucursalele irlandeze îndepliniseră aceste funcții de gestionare.

244 De aici rezultă, astfel cum susțin în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE, că abordarea urmată de Comisie în cadrul raționamentului său principal nu este conformă cu abordarea autorizată a OCDE.

245 În aceste împrejurări, astfel cum arată în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE prin criticile lor invocate în cadrul celui de al doilea și al celui de al patrulea motiv în cauza T-778/16 și al celui de al cincilea motiv în cauza T-892/16, trebuie să se considere că Comisia a aplicat în mod eronat, în cadrul raționamentului principal, analiza funcțională și factuală a activităților desfășurate de sucursalele ASI și AOE, pe care se întemeiază aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 de către autoritățile fiscale irlandeze și care corespunde, în esență, celei prevăzute de abordarea autorizată a OCDE.

*4) Concluzii cu privire la identificarea cadrului de referință și la aprecierile referitoare la impozitarea normală în temeiul dreptului irlandez*

246 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se concluzioneze că Comisia nu a săvârșit nicio eroare atunci când a identificat drept cadru de referință, în speță, sistemul de drept comun de impozitare a profiturilor societăților, care include în special dispozițiile prevăzute în secțiunea 25 din TCA 97.

247 În plus, Comisia nu a săvârșit nicio eroare atunci când a invocat principiul concurenței depline ca instrument în scopul de a controla dacă, la aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 de către autoritățile fiscale irlandeze, nivelul profitului repartizat sucursalelor pentru activitățile lor comerciale în Irlanda, astfel cum a fost acceptat în soluțiile fiscale anticipate contestate, corespundea nivelului profitului care ar fi fost obținut prin desfășurarea acestor activități comerciale în condiții de piață.

248 Pe de altă parte, nu se poate reproșa Comisiei că s-a întemeiat în esență pe abordarea autorizată a OCDE atunci când a considerat că, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, repartizarea profitului către sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente trebuia să ia în considerare repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți.

249 În schimb, trebuie arătat că, în cadrul raționamentului său principal, Comisia a săvârșit erori în ceea ce privește aplicarea secțiunii 25 din TCA 97, astfel cum s-a constatat la punctul 187 de mai sus, a principiului concurenței depline, după cum s-a arătat la punctul 229 de mai sus, și a abordării autorizate a OCDE, astfel cum s-a constatat la punctele 244 și 245 de mai sus. În aceste împrejurări, trebuie să se concluzioneze că raționamentul principal al Comisiei s-a întemeiat pe aprecieri eronate cu privire la impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță.

250 Din motive de exhaustivitate, va trebui totuși să se examineze ulterior criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE în raport cu aprecierile de fapt ale Comisiei privind activitățile din cadrul grupului Apple.

### *3. Cu privire la aprecierile Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple (primul motiv în cauza T-778/16 și al treilea și al patrulea motiv în cauza T-892/16)*

251 După cum s-a constatat la punctul 177 de mai sus, secțiunea 25 din TCA 97 vizează profitul care decurge din activitățile pe care sucursalele irlandeze le-au desfășurat ele însele. În plus, trebuie amintit, astfel cum s-a arătat la punctul 238 de mai sus, că aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 impune să se țină seama de cadrul factual și de situația sucursalelor în Irlanda, în special de funcțiile îndeplinite, de activele utilizate și de riscurile asumate de sucursale.

252 În plus, trebuie arătat că însăși Comisia a subliniat, în considerentele (91) și (92) ale deciziei atacate, că, în ceea ce privește problema atribuirii către sediile permanente a activelor necorporale, precum PI, abordarea autorizată a OCDE se întemeiază pe noțiunea de funcții de conducere privind gestionarea activului în discuție și luarea deciziilor, în special în ceea ce privește dezvoltarea activului necorporal.

253 Prin urmare, trebuie să se examineze criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE în cadrul primului motiv în cauza T-778/16 și al celui de al treilea și al celui de al patrulea motiv în cauza T-892/16 împotriva aprecierilor de fapt ale Comisiei privind activitățile din cadrul grupului Apple.

254 În esență, Irlanda, precum și ASI și AOE susțin că activitățile și funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze ale acestora din urmă, identificate de Comisie, reprezentau doar o parte nesemnificativă din activitatea lor economică și din profiturile lor și că, în orice caz, aceste activități și funcții nu au inclus nici gestionarea, nici luarea unor decizii strategice privind dezvoltarea și comercializarea PI. În schimb, Irlanda, precum și ASI și AOE arată că toate deciziile strategice, în special în ceea ce privește conceperea și dezvoltarea produselor, au fost luate conform unei strategii comerciale globale stabilite la Cupertino și puse în aplicare de cele două societăți în discuție, de organele de conducere ale acestora, în orice caz, în afara sucursalelor irlandeze. În consecință, atribuirea către sucursalele irlandeze a licențelor pentru PI a grupului Apple nu ar fi justificată.

#### *a) Cu privire la activitățile sucursalei irlandeze a ASI*

255 Astfel cum s-a arătat la punctul 9 de mai sus, sucursala irlandeză a ASI este responsabilă printre altele de realizarea activităților de achiziții, de vânzare și de distribuție, asociate vânzării de produse marca Apple unor părți afiliate și unor clienți terți în regiunile care acoperă regiunea EMEIA, precum și regiunea APAC.

256 În considerentele (289) și (290) ale deciziei atacate, Comisia a făcut trimitere la controlul calității produsului, la gestionarea facilităților de cercetare și dezvoltare și la riscurile întreprinderii ca fiind funcții care trebuie să fie în mod necesar atribuite sucursalelor irlandeze, ținând seama de faptul că ASI și AOE, în afara sucursalelor respective, nu aveau personal care să își fi putut asuma asemenea funcții.

257 Mai precis, Comisia a subliniat că, întrucât sucursala irlandeză a ASI era autorizată să distribuie produse Apple, activitățile sale necesitau acces la marca menționată, care ar fi fost acordată ASI în ansamblu sub formă de licențe pentru PI a grupului Apple [considerentul (296) al deciziei atacate].

258 Comisia a arătat, în continuare, că sucursala irlandeză a ASI exercita un număr de funcții esențiale pentru dezvoltarea și menținerea mărcii Apple pe piețele locale, precum și pentru asigurarea fidelității clienților față de această marcă pe piețele respective. De exemplu, ea a arătat că sucursala irlandeză a ASI a suportat costurile de marketing la nivel local direct cu furnizorii de servicii de marketing [considerentul (297) al deciziei atacate]. În plus, sucursala irlandeză a ASI ar fi fost responsabilă de colectarea și analizarea datelor regionale pentru a estima previziunea privind cererea preconizată de

produse Apple [considerentul (298) al deciziei atacate]. Pe de altă parte, Comisia a subliniat că [*confidențial*] angajați echivalent normă întreagă (ENI) responsabili de cercetare și dezvoltare erau stabiliți în Irlanda [considerentul (300) al deciziei atacate].

259 În primul rând, în ceea ce privește atribuirea „prin excludere” efectuată de Comisie, în considerentele (289)-(295) ale deciziei atacate, care constă în atribuirea către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE a funcțiilor de control al calității, de gestiune a facilităților de cercetare și dezvoltare și de gestionare a riscurilor întreprinderii, numai ca urmare a faptului că ASI și AOE nu ar fi avut personal în afara sucursalelor lor irlandeze, trebuie amintite considerațiile efectuate la punctele 243 și 244 de mai sus, potrivit cărora o asemenea metodă nu este conformă nici dreptului irlandez, nici abordării autorizate a OCDE. Astfel, prin acest raționament, Comisia nu a reușit să demonstreze că funcțiile respective fuseseră efectiv executate de sucursalele irlandeze.

260 În susținerea aprecierii sale, Comisia se întemeiază pe anexa B la acordul de partajare a costurilor, astfel cum a fost modificat în anul 2009, care include două tabele, reproduse în figurile 8 și 9 din decizia atacată [considerentul (122) al deciziei atacate], privind ansamblul funcțiilor pertinente referitoare la activele necorporale care fac obiectul acordului în discuție și riscurile aferente acestora. Fiecare dintre funcțiile respective și fiecare dintre aceste riscuri este asociat printr-un „x” societății Apple Inc. (identificată ca „Apple”) și, respectiv, societăților ASI și AOE (identificate în mod colectiv ca „International Participant”), cu excepția înregistrării și a protecției proprietății intelectuale, care este asociată doar societății Apple Inc.

261 Astfel, pentru activele necorporale care fac obiectul acordului de partajare a costurilor, și anume, în esență, întreaga PI a grupului Apple, funcțiile enumerate în anexa B la acordul menționat cuprind cercetarea și dezvoltarea, controlul calității, previziunile, planificarea financiară și analiza în ceea ce privește activitățile de dezvoltare, gestionarea facilităților privind cercetarea și dezvoltarea, contractarea părților afiliate sau a părților terțe în ceea ce privește activitățile de dezvoltare, gestiunea administrativă a contractelor privind activitățile de dezvoltare, selectarea, angajarea și supravegherea personalului, a contractanților și a subcontractanților în vederea desfășurării activităților legate de dezvoltare, înregistrarea și protecția proprietății intelectuale și dezvoltarea pieței.

262 În ceea ce privește riscurile enumerate în această anexă B la acordul de partajare a costurilor, acestea cuprind, pentru întreaga PI a grupului Apple, în special riscurile legate de dezvoltarea produselor, de calitatea produselor, de dezvoltarea pieței, de răspunderea care decurge din produse, de activele fixe sau corporale, de protecția proprietății intelectuale și de încălcările acesteia, precum și de dezvoltarea și de recunoașterea mărcii și riscurile legate de evoluția sistemelor de reglementare.

263 După cum au arătat Apple Inc. în cadrul procedurii administrative și ASI și AOE în fața Tribunalului, din anexa în discuție reiese că este vorba despre funcții pe care părțile la acordul de partajare a costurilor erau autorizate să le îndeplinească și despre riscurile aferente acestora pe care puteau fi determinate să și le asume. Or, Comisia nu a furnizat niciun element de probă pentru a demonstra că aceste funcții fuseseră efectiv îndeplinite de ASI și AOE și cu atât mai puțin de sucursalele lor irlandeze.

264 În plus, Comisia arată, în privința acestor funcții și a acestor riscuri, că este „evident” că ASI și AOE nu ar fi putut supraveghea asemenea riscuri fără salariați în afara sucursalelor lor. Or, Comisia nu prezintă niciun element de probă care să demonstreze că personalul sucursalelor în discuție a îndeplinit efectiv aceste funcții și a gestionat aceste riscuri.

265 Pe de altă parte, atât în cadrul procedurii administrative cu Apple Inc., cât și în fața Tribunalului cu ASI și AOE, Irlanda a susținut că sucursala ASI nu a avut personal până în 2012, an anterior căruia întregul personal fusese angajat de sucursala irlandeză a AOE. Această informație este indicată în considerentul (109) al deciziei atacate și a fost confirmată în ședință. Or, în cazul în care ar fi urmat argumentul Comisiei potrivit căruia ASI nu ar fi putut îndeplini funcții în afara sucursalei sale în lipsă

de personal, aceasta ar însemna că, pentru o mare parte din perioada acoperită de examinarea Comisiei, aceste funcții nu ar fi putut fi îndeplinite nici de sucursala irlandeză a ASI, care nu avea, la rândul ei, personal.

266 De asemenea, Comisia se întemeiază pe faptul că, numai prin intermediul unor reuniuni ocazionale, consiliul de administrație al ASI nu ar fi fost în măsură să îndeplinească aceste funcții și nici să își asume aceste riscuri. Or, Comisia nu a încercat să demonstreze că organele de administrare ale sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE exercitaseră efectiv administrarea cotidiană activă a tuturor funcțiilor și riscurilor aferente PI a grupului Apple care sunt enumerate în anexa B la acordul de partajare a costurilor.

267 În sfârșit, având în vedere activitățile și riscurile enumerate în anexa B la acordul de partajare a costurilor, indicate la punctele 261 și 262 de mai sus, se poate concluziona că este vorba, în esență, despre toate funcțiile din centrul modelului economic (business model) al grupului Apple, axat pe dezvoltarea de produse tehnologice. În ceea ce privește în special riscurile enumerate în anexa menționată, acestea pot fi considerate riscuri-cheie, inerente modelului economic respectiv. Or, Comisia susține în esență că sucursala irlandeză a ASI a îndeplinit toate aceste funcții și și-a asumat toate aceste riscuri legate de activitățile grupului Apple în afara continentului american, fără a aduce elemente de probă cu privire la îndeplinirea și la asumarea concretă a acestor funcții și a acestor riscuri de către sucursala în discuție. Ținând seama de amploarea activităților grupului Apple în afara continentului american, care reprezintă aproximativ 60 % din cifra de afaceri a grupului, o asemenea considerație a Comisiei nu este rezonabilă.

268 În al doilea rând, în ceea ce privește activitățile și funcțiile pe care Comisia le-a enumerat în considerentele (296)-(300) ale deciziei atacate ca fiind îndeplinite efectiv de sucursala irlandeză a ASI, trebuie arătat că, în speță, niciuna dintre aceste activități și dintre aceste funcții, indiferent dacă sunt luate separat sau în ansamblu, nu justifică atribuirea licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursala respectivă.

269 Astfel, în ceea ce privește controlul calității, ASI și AOE au arătat, fără a fi contrazise de Comisie cu privire la acest aspect, că mii de persoane erau angajate cu atribuții în controlul calității în întreaga lume, în timp ce în Irlanda era angajată o singură persoană în această funcție. În plus, ele au susținut că aceste funcții puteau fi chiar externalizate în cadrul unor acorduri cu producători de echipament terți.

270 În această privință, trebuie să se constate că faptul că o funcție precum controlul calității este esențială pentru reputația mărcii Apple, ale cărei produse erau distribuite de sucursala irlandeză a ASI, nu permite să se concluzioneze, în lipsa altor elemente de probă, că aceasta a fost exercitată în mod necesar de sucursala respectivă.

271 În ceea ce privește gestionarea expunerii la riscuri în cadrul activității normale a sucursalelor, Comisia a invocat ca unic argument faptul că era „evident” că, întrucât nu avea angajați, ASI nu putea controla și supraveghea riscurile comerciale. În această privință, este suficient să se facă trimitere la considerațiile expuse la punctul 266 de mai sus, potrivit cărora Comisiei îi revenea sarcina de a dovedi cu elemente concrete că sucursalele ASI și AOE își îndepliniseră funcțiile și își asumaseră riscurile care le erau atribuite. În consecință, raționamentul Comisiei, departe de a conduce la un rezultat evident, nu poate dovedi că acest tip de funcții a fost îndeplinit efectiv de sucursala irlandeză a ASI.

272 În ceea ce privește gestionarea facilităților de cercetare și dezvoltare, ASI și AOE au arătat, fără a fi contrazise de Comisie, că nicio persoană angajată de sucursalele irlandeze nu era responsabilă de asemenea facilități.

273 În ceea ce privește [*confidențial*] posturi echivalent normă întreagă care ar figura ca angajați în funcția de cercetare și dezvoltare, ASI și AOE au furnizat explicații detaliate cu privire la sarcinile îndeplinite în mod specific de acești angajați, și anume asigurarea respectării standardelor de securitate și de protecție a mediului în regiunea [*confidențial*], testarea produselor pentru a asigura conformitatea lor cu standardele tehnice aplicabile în regiunea [*confidențial*], asistența acordată echipei stabilite la Cupertino în legătură cu livrarea produselor software [*confidențial*], traducerea produselor software în diferitele limbi ale regiunii [*confidențial*] și suportul administrativ [*confidențial*]. Or, aceste activități ar fi de natură în mod clar auxiliară și, oricât ar fi de importante, nu pot fi considerate funcții-cheie care determină atribuirea licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursalele irlandeze în discuție.

274 În ceea ce privește costurile de marketing local la furnizorii de servicii de marketing, faptul că sucursala ASI a efectuat aceste costuri nu înseamnă că sucursala respectivă este responsabilă de conceperea strategiei de marketing ca atare. Astfel, după cum arată ASI și AOE, fără a fi contrazise de Comisie, sucursala irlandeză a ASI nu avea personal alocat funcției de marketing.

275 În ceea ce privește activitățile de colectare și de analiză a datelor regionale, Irlanda, precum și ASI și AOE nu contestă că acestea din urmă au participat în perioada relevantă la asemenea activități. Totuși, așa cum susțin Irlanda, precum și ASI și AOE, fără a fi însă contrazise de Comisie, aceste activități par să fi constat în simpla colectare de date care aveau vocația de a fi regrupate într-o bază de date globală. Or, aceste activități de prelucrare statistică a datelor par mai degrabă activități auxiliare decât activități esențiale pentru ansamblul activităților comerciale ale ASI. În orice caz, răspunderea în privința acestor activități care țin de colectarea de date nu poate justifica atribuirea licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursalele irlandeze.

276 În ceea ce privește activitățile referitoare la serviciul AppleCare, în considerentul (299) al deciziei atacate, Comisia a arătat, întemeindu-se pe raportul ad-hoc prezentat de Irlanda, că era vorba despre asistență post-vânzare și servicii de reparare a produselor Apple pentru întreaga regiune EMEIA, de care era responsabilă sucursala irlandeză a ASI. Comisia a considerat că, întrucât obiectivul funcției respective era de a asigura satisfacția clienților, ea avea o legătură directă cu marca Apple.

277 În această privință, trebuie să se arate că din raportul ad-hoc prezentat de Irlanda, pe care s-a întemeiat însăși Comisia, reiese că sucursala irlandeză a ASI a îndeplinit mai multe funcții calificate ca fiind de „execuție”, conform orientărilor și direcției strategice definite în Statele Unite, printre care serviciul AppleCare. În cadrul acestui serviciu, responsabilitățile sucursalei ASI au fost descrise ca fiind legate de programele de garanție și de reparare a produselor Apple, de gestionarea rețelei furnizorilor de servicii de reparații și de asistența telefonică pentru clienți. Sarcinile efectuate în mod specific de sucursala ASI au fost descrise ca presupunând colectarea de date privind neregularitățile produselor, precum și supravegherea (monitoring) acestor neregularități și a produselor returnate, care erau transmise echipelor de analiză situate în Statele Unite. În plus, se arată că sucursala ASI era responsabilă de gestionarea furnizorilor de servicii de reparare a produselor, agreați în mod centralizat în cadrul grupului Apple, și de distribuția de piese pentru reparații în cadrul rețelei furnizorilor. Această descriere este echivalentă cu cea expusă în raportul ad-hoc prezentat de Apple Inc. Comisia nu a contestat această descriere a sarcinilor îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI în cadrul serviciului AppleCare.

278 În ședință, ASI și AOE au confirmat că AppleCare consta într-un serviciu prestat de sucursala irlandeză, care a suportat costurile privind infrastructura și personalul aferente acestui serviciu. Personalul respectiv era însărcinat în special să răspundă la întrebările utilizatorilor produselor marca Apple, prin intermediul asistenței telefonice (call centre).

279 Având în vedere descrierea serviciului AppleCare, efectuată de Irlanda, precum și de ASI și AOE, la care Comisia face trimitere în decizia atacată, trebuie să se considere că este vorba despre un serviciu de asistență post-vânzare pentru utilizatorii produselor marca Apple, în special prin suportarea cheltuielilor cu repararea sau înlocuirea produselor cu defect. Astfel, natura acestui serviciu de

asistență efectuat de sucursala irlandeză este mai degrabă auxiliară față de punerea în aplicare a garanției înseși, care intră în responsabilitatea ASI. Pe de altă parte, un asemenea serviciu post-vânzare nu este legat de conceperea, de dezvoltarea, de fabricarea și de vânzarea produselor înseși.

280 Or, chiar dacă calitatea unui serviciu post-vânzare ar avea un impact semnificativ asupra percepției mărcii sau ar putea fi la originea îmbunătățirilor aduse produselor, desfășurarea acestor activități de către sucursala irlandeză a ASI nu poate implica în mod necesar atribuirea licențelor pentru PI a grupului Apple. Astfel, serviciile post-vânzare sunt adesea externalizate, fără însă ca PI a societății în discuție să trebuiască să fie atribuită furnizorului extern în discuție.

281 În al treilea rând, din analiza activităților sucursalei irlandeze a ASI, inclusiv a funcțiilor reținute de Comisie ca justificând atribuirea licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursala menționată, reiese că acestea constituie funcții de rutină, în executarea unor instrucțiuni date de conducerea stabilită în Statele Unite și care nu aduc în mod semnificativ valoare adăugată activităților ASI luate în ansamblu. În această privință, trebuie arătat că în special în rapoartele ad-hoc prezentate de Apple Inc. și de Irlanda s-a efectuat o analiză amănunțită a activităților sucursalei ASI. Aceste două rapoarte au concluzionat în sensul naturii de rutină a activităților respective, caracterizându-le ca fiind activități de aprovizionare, de vânzare și de distribuție cu risc limitat. Deși Comisia contestă această din urmă calificare, ea nu a respins ca atare descrierea activităților și a funcțiilor menționate făcută de Irlanda, precum și de Apple Inc.

282 În al patrulea rând, Comisia a susținut că activitățile și funcțiile respective îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI ar fi necesitat accesul la marca Apple. Or, chiar dacă activitățile sucursalei irlandeze a ASI ar fi avut un impact asupra imaginii și a prestigiului mărcii Apple, iar exercitarea lor ar fi necesitat chiar utilizarea PI a grupului Apple, acest acces și această utilizare a mărcii de către sucursală puteau fi asigurate prin licențe specifice necesităților de utilizare de către sucursala menționată, fără a fi necesară atribuirea tuturor licențelor pentru PI în discuție. În consecință, prin argumentele sale, Comisia nu a reușit să demonstreze că licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI trebuiau să fie atribuite sucursalei acesteia.

283 În urma analizei funcțiilor și a activităților desfășurate de sucursala irlandeză a ASI, identificate de Comisie ca fiind cele care justifică atribuirea către sucursala menționată a licențelor pentru PI a grupului Apple deținute de ASI, trebuie să se concluzioneze că este vorba despre activități auxiliare și de executare a unor politici și strategii concepute și adoptate în afara acestei sucursale, în special în ceea ce privește cercetarea, dezvoltarea și comercializarea produselor marca Apple.

284 În aceste împrejurări, este necesar să se concluzioneze, asemenea Irlandei, precum și ASI și AOE, că Comisia a considerat în mod eronat că funcțiile și activitățile desfășurate de sucursala irlandeză a ASI justificau atribuirea către această sucursală a licențelor pentru PI a grupului Apple și a veniturilor rezultate din acestea.

### *b) Cu privire la activitățile sucursalei irlandeze a AOE*

285 După cum s-a arătat la punctul 10 de mai sus, sucursala irlandeză a AOE este responsabilă de fabricarea și de asamblarea calculatoarelor de birou iMac, a laptopurilor MacBook și a altor accesorii informatice. Aceste activități au loc în Irlanda. Sucursala respectivă furnizează produsele sale unor parteneri afiliați din cadrul grupului Apple.

286 În ceea ce privește sucursala irlandeză a AOE, în considerentul (301) al deciziei atacate, Comisia arată că această sucursală a dezvoltat procese specifice și expertiză în materie de producție și a asigurat funcțiile de asigurare a calității și de control al calității, care sunt necesare pentru a menține valoarea mărcii Apple.

287 În plus, în considerentele (301) și (302) ale deciziei atacate, Comisia a arătat că costurile acoperite prin acordul de partajare a costurilor asociate acestei sucursale au fost luate în considerare în cadrul soluției fiscale anticipate din anul 1991 și că, în soluția fiscală anticipată din anul 2007, ar fi fost prevăzut un procent de [*confidențial*] din cifra sa de afaceri ca remunerare a proprietății intelectuale. Pe baza acestor elemente, Comisia a considerat că autoritățile irlandeze ar fi trebuit să concluzioneze că sucursala irlandeză a AOE contribuia la dezvoltarea PI sau la gestiunea și la controlul licențelor pentru PI a grupului Apple.

288 În primul rând, considerațiile exprimate la punctele 259-272 de mai sus sunt de asemenea aplicabile în ceea ce privește sucursala irlandeză a AOE, întrucât Comisia invocă în mod nediferențiat, în privința sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, argumentele sale privind funcțiile de control al calității, de gestionare a facilităților de cercetare și dezvoltare și de gestionare a riscurilor întreprinderii.

289 În al doilea rând, în ceea ce privește, mai exact, procedurile proprii și expertiza în materie de producție, părțile nu contestă realitatea îndeplinirii acestor funcții de către sucursala irlandeză a AOE. Totuși, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă consecințele pe care Comisia le deduce de aici.

290 În această privință, trebuie arătat că este vorba despre procedurile proprii și despre expertiza care au fost dezvoltate chiar de sucursala irlandeză a AOE în cadrul activităților sale de producție. Astfel, chiar dacă aceste elemente ar putea beneficia de protecția anumitor drepturi de proprietate intelectuală, este vorba despre un domeniu restrâns și specific activităților sucursalei irlandeze respective. În consecință, acest fapt nu justifică atribuirea tuturor licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursala menționată.

291 În al treilea rând, după cum arată Irlanda și ASI și AOE și după cum recunoaște Comisia, soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi ținut seama de contribuțiile sucursalei irlandeze a AOE la PI a grupului Apple.

292 Astfel, pe de o parte, în cazul soluției fiscale anticipate din anul 1991, după cum precizează Comisia în considerentul (302) al deciziei atacate, contribuția sucursalei irlandeze a AOE la costurile asociate acordului de partajare a costurilor a fost inclusă printre costurile de funcționare, pe baza cărora a fost calculat profitul impozabil al AOE. În consecință, s-a considerat că o parte din profitul impozabil al AOE a fost calculat ținând seama de o parte din PI a grupului Apple. Or, Comisia nu a prezentat niciun element pentru a-și susține argumentul exprimat în considerentul (302) al deciziei atacate, potrivit căruia, dat fiind că o parte din costurile aferente PI a grupului Apple fusese luată în considerare pentru a calcula profitul impozabil al AOE, autoritățile irlandeze ar fi trebuit să atribuie toate licențele pentru PI a grupului Apple către sucursala irlandeză a AOE.

293 Pe de altă parte, în cazul soluției fiscale anticipate din anul 2007, existența unei PI specifice activităților de producție ale sucursalei irlandeze a AOE și remunerația corespunzătoare au fost recunoscute în mod explicit prin includerea în formula pentru calculul profitului impozabil al AOE a unei rentabilități a PI dezvoltate de această sucursală. În această privință, Comisia nu a prezentat niciun element în susținerea argumentului său, exprimat în considerentul (303) al deciziei atacate, potrivit căruia, ca urmare a remunerației menționate aferente PI dezvoltate de sucursala irlandeză a AOE, aceasta participa la dezvoltarea, la gestionarea sau la controlul licențelor aferente întregii PI a grupului Apple. Or, faptul că sucursalei irlandeze a AOE i-a fost atribuită o remunerație pentru PI dezvoltată în mod specific în cadrul activităților de producție ale acesteia nu înseamnă că trebuie să îi fie de asemenea atribuite licențele referitoare la întreaga PI a grupului Apple.

294 În consecință, Comisia nu se poate întemeia pe simpla intervenție a sucursalei irlandeze a AOE în crearea unor proceduri proprii și în dezvoltarea expertizei de fabricare a produselor pentru care este responsabilă pentru a concluziona că acestei sucursale ar fi trebuit să îi fie atribuite beneficii legate de întreaga PI a grupului Apple.

295 În aceste împrejurări, este necesar să se concluzioneze, asemenea Irlandei, precum și ASI și AOE, că Comisia a considerat în mod eronat că funcțiile și activitățile desfășurate de sucursala irlandeză a AOE justificau atribuirea către această sucursală a licențelor pentru PI a grupului Apple și a veniturilor rezultate din acestea.

### *c) Cu privire la activitățile desfășurate în afara sucursalelor ASI și AOE*

296 După cum s-a arătat la punctele 37-40 de mai sus, raționamentul principal al Comisiei în decizia atacată se întemeiază pe teza potrivit căreia licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor lor irlandeze, dat fiind că, în afara acestor sucursale, ASI și AOE nu aveau nici prezență fizică, nici angajați care să poată asigura funcțiile-cheie și gestionarea licențelor în discuție, sucursalele lor fiind singurele care aveau o prezență tangibilă și angajați în cadrul ASI și al AOE.

297 Trebuie examinate argumentele Irlandei, precum și ale ASI și ale AOE, prin care se contestă teza Comisiei, potrivit cărora, în esență, luarea unei decizii strategice în cadrul grupului Apple a fost centralizată la Cupertino, iar acestea din urmă, prin intermediul organelor lor de conducere, au pus în aplicare deciziile menționate, fără ca sucursalele lor irlandeze să fi luat parte în mod activ la această luare a deciziei.

#### *1) Cu privire la luarea unor decizii strategice în cadrul grupului Apple*

298 Irlanda, precum și ASI și AOE susțin că „centrul de greutate” al activităților grupului Apple era la Cupertino, iar nu în Irlanda. Astfel, toate deciziile strategice, în special în ceea ce privește conceperea și dezvoltarea produselor grupului Apple, ar fi fost luate, conform unei strategii comerciale globale desemnate pentru întregul grup, la Cupertino. Această strategie decisă la nivel central ar fi fost pusă în aplicare de societățile grupului, în special de ASI și AOE, care ar fi acționat prin intermediul organelor lor de conducere, ca orice altă societate, în temeiul normelor din dreptul societăților aplicabil.

299 În această privință, trebuie să se arate printre altele că ASI și AOE au prezentat, în cadrul procedurii administrative și în susținerea înscrisurilor lor în prezentele acțiuni, elemente de probă privind caracterul centralizat al deciziilor strategice în cadrul grupului Apple, luate de directori la Cupertino, apoi puse în aplicare în cascadă de diferitele entități ale grupului, precum ASI și AOE. Aceste proceduri centralizate privesc, printre altele, stabilirea prețurilor, deciziile referitoare la contabilitate, precum și finanțarea sau trezoreria privind toate activitățile internaționale ale grupului Apple, care ar fi fost adoptate la nivel central sub conducerea societății-mamă, Apple Inc.

300 Mai precis, în ceea ce privește deciziile în domeniul cercetării și dezvoltării, care se află la originea în special a PI a grupului Apple, ASI și AOE au furnizat elemente care demonstrează că deciziile referitoare la produsele care urmează să fie dezvoltate, care urmau să fie comercializate ulterior în special de ele, și la strategia de cercetare și dezvoltare, care urma să fie urmărită în special de ele, fuseseră luate și puse în aplicare de conducerea grupului stabilită la Cupertino. Din aceste elemente de probă reiese de asemenea că strategiile de lansare a unor produse noi și în special organizarea distribuției pe piețele europene cu mai multe luni înainte de data lansării prevăzute au fost stabilite la nivelul grupului Apple, în special de cadrele de conducere ale grupului (Executive Team) sub conducerea directorului general al grupului, la Cupertino.

301 În plus, din dosar reiese că contractele încheiate cu producătorii terți (Original Equipment Manufacturers sau OEM), responsabili de fabricarea unei părți semnificative a produselor vândute de ASI, au fost negociate și semnate de societatea-mamă, Apple Inc., și de ASI, prin intermediul directorilor fiecăreia, în mod direct sau prin împuternicire. De asemenea, ASI și AOE au prezentat elemente de probă cu privire la negocierea și la semnarea contractelor cu clienții, precum operatorii

de telecomunicații care asigură o parte semnificativă din vânzările cu amănuntul de produse marca Apple, și în special de telefoane mobile. Din aceste elemente reiese că negocierile în discuție au fost efectuate de conducerea grupului Apple pentru contractele semnate, pentru grupul Apple, de Apple Inc. și de ASI, prin directorii lor, în mod direct sau prin împuternicire.

302 În consecință, întrucât s-a dovedit că, în special în ceea ce privește dezvoltarea produselor grupului Apple aflate la originea PI a grupului Apple, deciziile strategice au fost luate pentru întreg grupul Apple la Cupertino, Comisia a concluzionat în mod eronat că gestionarea PI a grupului Apple, ale cărui licențe erau deținute de ASI și AOE, a fost în mod necesar asumată de sucursalele lor irlandeze.

*2) Cu privire la luarea unor decizii de către ASI și de către AOE*

303 În ceea ce privește capacitatea ASI și a AOE de a lua decizii care le afectează funcțiile esențiale prin intermediul organelor lor de conducere, trebuie să se arate că Comisia însăși a luat act de existența consiliilor de administrație și a reuniunilor regulate ale acestora în perioada relevantă și a prezentat, în tabelele 4 și 5 din decizia atacată, extrase din procesele-verbale ale reuniunilor menționate, care confirmă aceste fapte.

304 Or, faptul că procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație nu indică detalii referitoare la deciziile privind gestionarea licențelor pentru PI a grupului Apple, la acordul de partajare a costurilor și la deciziile comerciale importante nu poate exclude chiar existența acestor decizii.

305 Având în vedere extrasele din procesele-verbale preluate de Comisie în tabelele 4 și 5 din decizia atacată, caracterul sumar al acestora este suficient pentru a înțelege modul în care deciziile-cheie pentru societate în cursul fiecărui exercițiu fiscal, cum ar fi aprobarea conturilor anuale, au fost adoptate și consemnate în procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație pertinente.

306 Astfel, rezoluțiile consiliilor de administrație, consemnate în aceste procese-verbale, priveau, printre altele, în mod regulat (și în mai multe rânduri în timpul anului), plata de dividende, aprobarea rapoartelor directorilor, precum și numirea și demisia directorilor. În plus, în mod mai ocazional, aceste rezoluții priveau constituirea de filiale și împuternicirea prin care anumiți directori erau autorizați să îndeplinească diferite activități, precum administrarea conturilor bancare, relațiile cu guvernele și organismele publice, auditurile, încheierea de asigurări, închirierea, cumpărarea și vânzarea de active, primirea de mărfuri și contractele comerciale. În plus, din aceste procese-verbale reiese că au fost delegate competențe foarte largi de gestionare în favoarea administratorilor individuali.

307 În plus, în ceea ce privește acordul de partajare a costurilor, din informațiile prezentate de ASI și AOE reiese că diferitele versiuni ale acestui acord în perioada relevantă au fost semnate de membrii consiliilor lor de administrație la Cupertino.

308 Pe de altă parte, conform informațiilor detaliate furnizate de ASI și AOE, atât în cazul ASI, cât și în cazul AOE, doar un director era stabilit în Irlanda dintr-un total de paisprezece și, respectiv, de opt directori care ar fi făcut parte din consiliile de administrație ale ASI și AOE pentru fiecare exercițiu fiscal din perioada în care erau în vigoare soluțiile fiscale anticipate contestate.

309 În consecință, Comisia a considerat în mod eronat că ASI și AOE, prin intermediul organelor lor de conducere, în special al consiliilor lor de administrație, nu aveau capacitatea de a îndeplini funcțiile esențiale ale societăților în cauză, după caz, prin delegarea competențele lor unor directori individuali, în afara personalului sucursalelor irlandeze.

*d) Concluzii cu privire la activitățile din cadrul grupului Apple*

310 Din considerațiile care precedă reiese că, în speță, Comisia nu a reușit să demonstreze că, având în vedere, pe de o parte, activitățile și funcțiile îndeplinite efectiv de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE și, pe de altă parte, deciziile strategice adoptate și puse în aplicare în afara acestor sucursale, sucursalelor irlandeze menționate ar fi trebuit să li se atribuie licențele pentru PI a grupului Apple în vederea stabilirii profitului anual impozabil al ASI și al AOE în Irlanda.

311 În aceste împrejurări, trebuie admise criticile invocate de Irlanda în cadrul primului motiv în cauza T-778/16 și de ASI și AOE în cadrul celui de al treilea și al celui de al patrulea motiv în cauza T-892/16, împotriva aprecierilor de fapt ale Comisiei cu privire la activitățile sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE și la activitățile în afara sucursalelor menționate.

*4. Concluzie cu privire la aprecierea Comisiei referitoare la existența unui avantaj selectiv în temeiul raționamentului său principal*

312 Având în vedere constatările menționate la punctul 249 de mai sus cu privire la aprecierile eronate ale Comisiei privind impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță, precum și constatările menționate la punctul 310 de mai sus cu privire la aprecierile eronate ale Comisiei în ceea ce privește activitățile din cadrul grupului Apple, trebuie admise motivele întemeiate pe faptul că, în cadrul raționamentului său principal, Comisia nu a reușit să demonstreze că, prin adoptarea soluțiilor fiscale anticipate contestate, autoritățile fiscale irlandeze au acordat un avantaj societăților ASI și AOE, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

313 Prin urmare, nu este necesar să se examineze motivele prin care se contestă, în cadrul raționamentului principal, aprecierile Comisiei privind selectivitatea măsurilor în cauză și lipsa justificării acestora.

314 Astfel, trebuie examinate în continuare motivele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE prin care se contestă aprecierile formulate de Comisie în cadrul raționamentelor subsidiar și alternativ din decizia atacată.

**E. Cu privire la motivele prin care se contestă aprecierile formulate de Comisie în cadrul raționamentului subsidiar (al patrulea motiv în cauza T-778/16 și al optulea motiv în cauza T-892/16)**

315 În cadrul raționamentului său subsidiar din decizia atacată [considerentele (325)-(360)], Comisia a susținut că, chiar dacă autoritățile fiscale irlandeze ar fi acceptat în mod întemeiat că licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE nu ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor lor irlandeze, metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi condus totuși la un rezultat care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, dat fiind că aceste metode subevaluau profitul anual impozabil al ASI și al AOE în Irlanda.

316 Mai exact, în special în considerentele (328)-(330) ale deciziei atacate, Comisia a susținut că metodele de repartizare a profitului aprobate în soluțiile fiscale anticipate contestate constituiau metode de repartizare unilaterală a profiturilor care se asemănau cu metoda tranzacțională a marjei nete (denumită în continuare „MTMN”), astfel cum a fost prevăzută de Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer.

317 Or, potrivit Comisiei, metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate au fost afectate de erori, întemeiate, în primul rând, pe alegerea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca element central sau ca „parte supusă examinării” pentru metodele de repartizare

unilaterală a profitului [considerentele (328)-(333) ale deciziei atacate], în al doilea rând, pe alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului [considerentele (334)-(345) ale deciziei atacate] și, în al treilea rând, pe nivelurile de rentabilitate acceptate [considerentele (346)-(359) ale deciziei atacate]. Fiecare dintre aceste erori a avut ca rezultat, potrivit Comisiei, o reducere a impozitului datorat de societățile respective în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectau prețurile stabilite pe piață negociate în condiții de concurență deplină [considerentul (360) al deciziei atacate].

318 Astfel, trebuie să se constate că ansamblul aprecierilor efectuate de Comisie în cadrul raționamentului său subsidiar urmăresc să stabilească existența unui avantaj care ar fi fost acordat ASI și AOE ca urmare a faptului că metodele de repartizare a profitului, validate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, nu conduseseră la profit în condiții de concurență deplină.

319 În această privință, este necesar să se arate că simpla nerespectare a dispozițiilor metodologice, în special în cadrul Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, nu este suficientă pentru a se concluziona că profitul calculat nu este o aproximare fiabilă a unui rezultat de piață și, cu atât mai puțin, că profitul calculat este inferior profitului care ar fi trebuit să fie obținut în cazul în care metoda de stabilire a prețurilor de transfer ar fi fost aplicată în mod corect. Astfel, simpla constatare a unei erori metodologice nu este suficientă, în sine, pentru a se demonstra că măsurile fiscale în litigiu au conferit un avantaj beneficiarilor măsurilor menționate. Într-adevăr, Comisia trebuie să demonstreze în plus că erorile metodologice identificate au condus la o reducere a profitului impozabil și, așadar, a sarcinii fiscale suportate de acești beneficiari în raport cu cea pe care ar fi suportat-o în temeiul normelor de impozitare normale din dreptul național în lipsa măsurilor fiscale în discuție.

320 Argumentele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva aprecierilor Comisiei rezumate la punctele 315-317 de mai sus trebuie analizate în lumina considerațiilor care precedă.

321 Irlanda, precum și ASI și AOE invocă, mai întâi, critici împotriva aprecierilor Comisiei cu privire la aplicarea MTMN și la faptul că aceasta s-a întemeiat pe instrumente dezvoltate în cadrul OCDE. În continuare, Irlanda, precum și ASI și AOE contestă cele trei erori metodologice invocate în mod specific de Comisie, și anume cele privind alegerea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca „parte supusă examinării” pentru metodele de repartizare a profitului, alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului și nivelurile de rentabilitate acceptate în soluțiile fiscale anticipate contestate.

### *1. Cu privire la aprecierea făcută în legătură cu metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate în lumina MTMN*

322 Părțile au opinii divergente, în esență, cu privire la măsura în care Comisia ar fi putut invoca, în cadrul raționamentului său subsidiar, principiul concurenței depline, astfel cum este prevăzut în Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, la care face trimitere abordarea autorizată a OCDE. Mai precis, ele au opinii divergente cu privire la aspectul dacă Comisia putea utiliza MTMN, astfel cum este prevăzută în special în liniile directoare menționate, pentru a verifica dacă metoda de repartizare a profitului aprobată prin soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi condus la profituri impozabile ale ASI și ale AOE inferioare celor ale unei societăți care se află într-o situație comparabilă.

323 În primul rând, în ceea ce privește aplicarea abordării autorizate a OCDE, trebuie amintite considerațiile indicate la punctele 233-245 de mai sus. Astfel, în esență, deși abordarea autorizată a OCDE nu a fost inclusă în dreptul fiscal irlandez, modul în care secțiunea 25 din TCA 97 este aplicată de autoritățile fiscale irlandeze se suprapune în esență cu analiza propusă de abordarea autorizată a OCDE. Astfel, pe de o parte, aplicarea secțiunii 25 din TCA 97, astfel cum este descrisă de Irlanda în cererea sa introductivă și după cum a fost confirmată în ședință, necesită mai întâi o analiză a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de sucursale, ceea ce, în

esență, corespunde primei etape a analizei propuse de abordarea autorizată a OCDE. Pe de altă parte, în ceea ce privește a doua etapă a acestei analize, trebuie amintit că abordarea autorizată a OCDE face trimitere la Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer. În această privință, Irlanda, precum și ASI și AOE nu au contestat afirmația Comisiei, care figurează în special în considerentul (265) al deciziei atacate, potrivit căreia metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate se asemănau cu metodele de stabilire unilaterală a prețurilor de transfer, indicate în Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, precum MTMN.

324 În al doilea rând, trebuie să se arate că, în cadrul procedurii administrative, Irlanda și Apple Inc. au prezentat rapoarte ad-hoc, întocmite de consultanții lor fiscali, care se întemeiau tocmai pe MTMN pentru a demonstra că profiturile impozabile ale ASI și AOE în Irlanda, care au fost efectiv declarate în Irlanda pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate, erau cuprinse într-un interval de concurență deplină. Or, Irlanda, precum și ASI și AOE nu pot reproșa Comisiei că s-a întemeiat pe abordarea autorizată a OCDE și a utilizat MTMN în cadrul raționamentului său subsidiar, în condițiile în care ele însele s-au prevalat de această metodă în cadrul procedurii administrative.

325 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie respinse criticile împotriva utilizării de către Comisie a MTMN, astfel cum a fost prevăzută în special în Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, pentru a verifica dacă metoda de repartizare a profitului aprobată prin soluțiile fiscale anticipate contestate a condus la o reducere a sarcinii fiscale a ASI și a AOE.

326 În aceste împrejurări, va trebui să se examineze ulterior argumentele Irlandei, precum și ale societăților ASI și AOE, întemeiate pe aplicarea MTMN de către Comisie în cadrul raționamentului său subsidiar, pentru a se examina dacă aceasta din urmă a reușit să demonstreze că soluțiile fiscale anticipate contestate conferiseră un avantaj societăților ASI și AOE.

327 În această privință, părțile au opinii contrare în ceea ce privește constatările Comisiei referitoare la trei erori în metoda de repartizare a profitului aprobată prin soluțiile fiscale anticipate contestate, referitoare, *primo*, la alegerea sucursalelor ca părți supuse examinării, *secundo*, la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului și, *tertio*, la nivelurile de rentabilitate acceptate.

### *2. Cu privire la alegerea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca fiind „partea supusă examinării” în aplicarea metodelor de repartizare a profitului*

328 Trebuie amintit că, în considerentele (328)-(333) ale deciziei atacate, Comisia a arătat că, chiar presupunând că licențele pentru PI a grupului Apple au fost atribuite în mod corect sediilor centrale ale ASI și AOE, acestea nu au putut îndeplini funcții complexe fără personal sau prezență fizică. În schimb, potrivit Comisiei, sucursalele irlandeze îndepliniseră funcții legate de PI care erau esențiale pentru promovarea și pentru recunoașterea mărcii în regiunea EMEIA. Comisia a dedus de aici că sucursalele irlandeze ale ASI și AOE au fost alese în mod eronat ca părți supuse examinării.

329 În această privință, trebuie arătat că MTMN constituie o metodă de stabilire unilaterală a prețurilor de transfer. Aceasta constă în stabilirea, pornind de la o bază adecvată, a profitului net pe care îl realizează un contribuabil, și anume „partea supusă examinării”, în cadrul unei tranzacții controlate sau în cadrul unor tranzacții controlate care sunt strâns legate sau continue. Pentru a stabili această bază adecvată, este necesar să se aleagă un indicator al nivelului profitului, cum ar fi costurile, vânzările sau activele. Indicatorul profitului net obținut de contribuabil în cadrul unei tranzacții controlate trebuie stabilit prin referire la indicatorul profitului net pe care același contribuabil sau o întreprindere independentă îl realizează în cadrul unor tranzacții comparabile necontrolate. Prin urmare, MTMN implică identificarea unei părți la tranzacție pentru care este supus examinării un indicator. Este vorba despre „partea supusă examinării”.

330 În plus, potrivit Liniilor directoare din anul 2010 ale OCDE privind prețurile de transfer, la care face trimitere Comisia în special în considerentele (94) și (255) ale deciziei atacate, ca orientări utile, și pe care se întemeiază și rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc., alegerea părții supuse examinării trebuie să fie compatibilă cu analiza funcțională a tranzacției. Pe de altă parte, se arată că, în general, partea supusă examinării este cea căreia îi poate fi aplicată o metodă privind prețurile de transfer în modul cel mai fiabil și pentru care pot fi identificate datele comparabile cele mai fiabile. Adesea este cea a cărei analiză funcțională este cel mai puțin complexă.

331 În primul rând, trebuie subliniat că, în decizia atacată, în special în considerentul (333) al acesteia, Comisia s-a limitat să afirme că eroarea în ceea ce privește stabilirea entității care trebuie supusă examinării a condus la o diminuare a profitului impozabil al ASI și al AOE.

332 Or, astfel cum s-a arătat la punctul 319 de mai sus, simpla nerespectare a dispozițiilor metodologice în aplicarea unei metode de repartizare a profitului nu este suficientă pentru a se concluziona că profitul calculat nu este o aproximare fiabilă a unui rezultat de piață și, cu atât mai puțin, că profitul calculat este inferior profitului care ar fi trebuit să fie obținut în cazul în care metoda de stabilire a prețurilor de transfer ar fi fost aplicată în mod corect.

333 În consecință, simpla constatare de către Comisie a unei erori metodologice întemeiate pe alegerea părții supuse examinării în cadrul metodelor de repartizare a profitului sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, validate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, chiar presupunând că ar fi dovedită, nu este suficientă, în sine, pentru a demonstra că soluțiile fiscale menționate au conferit societăților ASI și AOE un avantaj. Astfel, ar mai fi trebuit ca Comisia să demonstreze că o asemenea eroare a condus la o reducere a profitului impozabil al acestor două societăți, pe care nu ar fi obținut-o în lipsa acestor soluții. Or, în speță, Comisia nu a invocat elemente care să demonstreze că alegerea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca părți supuse examinării a condus la o reducere a profitului impozabil al acestor societăți.

334 În al doilea rând și în orice caz, trebuie arătat că, în cadrul MTMN, este necesar să se aleagă în prealabil o parte care să fie examinată, în special în funcție de funcțiile îndeplinite de această parte, pentru a se putea calcula ulterior remunerația în cadrul unei tranzacții legate de aceste funcții. Faptul că, în mod normal, partea care îndeplinește funcțiile cel mai puțin complexe este cea aleasă nu afectează funcțiile care sunt îndeplinite în mod real de partea aleasă și stabilirea remunerației acestor funcții.

335 Astfel, Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer nu prevăd ce parte la tranzacție trebuie să fie aleasă, dar recomandă alegerea întreprinderii pentru care pot fi identificate date fiabile cu privire la operațiunile cele mai asemănătoare. Se precizează în continuare că aceasta implică adesea alegerea întreprinderii asociate care este cel mai puțin complexă dintre întreprinderile vizate de tranzacție și care nu are active necorporale de valoare sau active unice. Rezultă de aici că liniile directoare menționate nu impun în mod necesar să se aleagă entitatea cel mai puțin complexă, ci acestea consiliază doar alegerea entității pentru care există cele mai multe date fiabile.

336 Astfel, în măsura în care funcțiile părții supuse examinării au fost corect identificate, iar remunerația pentru aceste funcții a fost corect calculată, faptul că o parte sau alta a fost aleasă ca parte supusă examinării este lipsit de relevanță.

337 În al treilea rând, trebuie amintit că Comisia și-a întemeiat raționamentul subsidiar pe premisa potrivit căreia licențele pentru PI a grupului Apple au fost atribuite în mod corect sediilor centrale ale ASI și AOE.

338 În această privință, astfel cum subliniază în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE, este necesar să se arate că PI constituie activul-cheie pentru o întreprindere precum grupul Apple, al cărui model economic se întemeiază în esență pe inovațiile tehnologice. Prin urmare, această PI poate fi considerată, în speță, un activ unic, având în vedere Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer.

339 Or, astfel cum reiese din abordarea autorizată a OCDE, în principiu, în cazul unei întreprinderi precum grupul Apple, simplul fapt că una dintre părți este titulara PI implică exercitarea unor funcții de conducere în raport cu acest activ necorporal, precum luarea activă de decizii cu privire la instituirea programului de dezvoltare aflat la originea PI în cauză și gestionarea activă a acestuia. Atribuirea PI unei părți a întreprinderii poate fi considerată, așadar, un indiciu al îndeplinirii de către această parte a unor funcții complexe.

340 Rezultă de aici că Comisia nu poate pretinde, în raționamentul său subsidiar, că PI a grupului Apple era atribuită în mod corect sediilor ASI și AOE și, în același timp, că sucursalele irlandeze ale acestor două societăți sunt cele care au îndeplinit funcțiile cele mai complexe în raport cu această PI, fără a furniza niciun element de probă în ceea ce privește îndeplinirea efectivă a unor asemenea funcții complexe de către sucursalele menționate.

341 În schimb, astfel cum s-a constatat la punctele 281 și 290 de mai sus, Comisia nu a reușit în speță să demonstreze că aceste sucursale îndepliniseră efectiv funcții și adoptaseră decizii determinante pentru PI a grupului Apple, în special în ceea ce privește conceperea, crearea și dezvoltarea acesteia.

342 În al patrulea rând, este necesar să se arate că soluțiile fiscale anticipate contestate se întemeiază pe descrierile funcțiilor sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE efectuate în cererile adresate de grupul Apple autorităților fiscale irlandeze. După cum reiese din considerentele (54)-(57) ale deciziei atacate, aceste funcții constau în cumpărarea, vânzarea și distribuția de produse marca Apple către părți afiliate și către clienți terți din regiunea EMEIA, în cazul sucursalei ASI, și în fabricarea și asamblarea unei game specializate de produse informatice în Irlanda, în cazul sucursalei AOE.

343 Or, trebuie să se constate că aceste funcții pot fi considerate, la prima vedere, ca fiind ușor de identificat și nefiind deosebit de complexe. Acestea nu constituie, în orice caz, funcții cu caracter unic și specific pentru care sunt dificil de identificat date comparabile. Dimpotrivă, este vorba despre funcții curente și cu caracter relativ standard în relațiile comerciale dintre întreprinderi.

344 Desigur, informațiile prezentate de grupul Apple autorităților fiscale irlandeze anterior adoptării soluțiilor fiscale anticipate contestate erau foarte succinte în ceea ce privește funcțiile, activele și riscurile sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE. Astfel, soluțiile fiscale anticipate contestate au fost adoptate în urma transmiterii de către consultanții fiscali ai grupului Apple către autoritățile fiscale irlandeze a câtorva scrisori sumare în care au descris pe scurt activitățile sucursalelor ASI și AOE și au propus o metodologie pentru calcularea profitului impozabil al acestor două societăți în Irlanda. Conținutul acestor schimburi de scrisori este destul de vag și arată că discuțiile dintre autoritățile fiscale irlandeze și consultanții fiscali ai grupului Apple, în cadrul a două întâlniri, au fost decisive în vederea stabilirii profitului impozabil al celor societăți, fără să fi fost documentată o analiză obiectivă și detaliată cu privire la funcțiile sucursalelor și la evaluarea acestor funcții.

345 Astfel, spre deosebire de rapoartele ad-hoc care au fost prezentate de Irlanda și Apple Inc. *ex post facto* în cadrul procedurii administrative, niciun raport privind repartizarea profitului și nicio informație suplimentară nu au fost furnizate autorităților fiscale irlandeze anterior adoptării soluțiilor fiscale anticipate contestate.

346 Pe de altă parte, după s-a confirmat în ședință, informațiile privind activitățile sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE furnizate în perspectiva soluției fiscale anticipate din anul 1991 nu au fost completate în mod semnificativ anterior adoptării soluției fiscale anticipate din anul 2007 și nu au fost actualizate ulterior.

347 Această lipsă a elementelor de probă prezentate autorităților fiscale irlandeze cu privire la funcțiile efectiv îndeplinite de sucursalele irlandeze și la evaluarea acestora în vederea stabilirii profitului care poate fi atribuit sucursalelor menționate poate fi considerată o deficiență metodologică în aplicarea secțiunii 25 din TCA 97, care impune, de la bun început, efectuarea unei analize a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de sucursale.

348 Totuși, oricât de regretabilă ar fi această deficiență metodologică, Comisia nu se poate limita, în cadrul controlului ajutoarelor de stat în temeiul articolului 107 TFUE, să invoce faptul că alegerea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca părți supuse examinării în aplicarea metodei de repartizare a profitului a fost eronată, fără a dovedi că funcțiile efectiv îndeplinite de aceste sucursale constituiau funcții deosebit de complexe, unice sau dificil de individualizat, astfel încât nu ar fi fost identificabile sau fiabile date comparabile pentru a se recurge la o asemenea metodă de repartizare unilaterală a profitului și, prin urmare, repartizarea rezultată ar fi fost în mod necesar eronată.

349 Pe de altă parte și în orice caz, chiar presupunând că o asemenea eroare în metoda de repartizare a profitului ar fi dovedită, după cum s-a arătat la punctele 319 și 332 de mai sus, Comisia trebuie să demonstreze că repartizarea profitului în discuție a condus la o reducere a sarcinii fiscale a societăților în discuție în raport cu cea pe care acestea ar fi suportat-o în lipsa soluțiilor fiscale anticipate contestate, astfel încât a fost acordat efectiv un avantaj.

350 Or, Comisia nu a prezentat niciun element de probă în cadrul raționamentului său subsidiar prin care urmărea să demonstreze că o asemenea deficiență metodologică, întemeiată pe lipsa unor informații prezentate autorităților fiscale irlandeze, a condus la o reducere a bazei de impozitare a ASI și a AOE ca urmare a aplicării soluțiilor fiscale anticipate contestate.

351 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie admise criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva constatărilor Comisiei privind alegerea eronată a sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca părți supuse examinării în aplicarea metodelor de repartizare a profitului pe care s-au întemeiat soluțiile fiscale anticipate contestate.

### *3. Cu privire la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului*

352 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în cadrul soluțiilor fiscale anticipate contestate (a se vedea punctele 12-21 de mai sus), profitul impozabil al sucursalelor irlandeze a fost calculat ca marjă din costurile de funcționare.

353 În considerentele (334)-(345) ale deciziei atacate, Comisia a susținut că, presupunând că sucursalele irlandeze au putut fi considerate părți supuse examinării, în scopul metodei de repartizare unilaterală a profitului, alegerea costurilor de funcționare ale sucursalelor respective drept indicator al nivelului profitului era eronată. Potrivit Comisiei, indicatorul nivelului profitului în cadrul unei metode de repartizare unilaterală a profitului trebuie să reflecte funcțiile îndeplinite de partea supusă examinării, ceea ce nu era cazul în speță. Astfel, Comisia a susținut că vânzările ASI, iar nu costurile de funcționare ale sucursalei sale irlandeze, erau mai în măsură să reflecte activitățile și riscurile asumate de sucursala irlandeză și, prin urmare, contribuția acesteia la cifra de afaceri a ASI.

354 În consecință, Comisia [considerentul (345) al deciziei atacate] a concluzionat că, dată fiind utilizarea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului în cadrul metodei de repartizare a profitului validate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, profitul impozabil al ASI și AOE în

Irlande nu reflecta o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață, conform principiului concurenței depline. Din acest motiv, în opinia sa, autoritățile fiscale irlandeze conferiseră un avantaj selectiv societăților ASI și AOE în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectau prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină.

***a) Cu privire la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului sucursalei irlandeze a ASI***

355 În ceea ce privește în special sucursala irlandeză a ASI [considerentul (336) al deciziei atacate], Comisia a considerat că era inadecvat să se întemeieze pe costurile de funcționare, care ar fi „în general" indicate pentru a se analiza profitul distribuitorilor cu risc scăzut. Ea a susținut că sucursala irlandeză a ASI nu era un astfel de distribuitor, întrucât această sucursală își asumase riscuri legate de cifra de afaceri, de garanții și de contractanți terți.

356 De la bun început, este necesar să se arate că Comisia nu a indicat în mod specific sursa pe care se întemeia pentru o asemenea afirmație. În plus, utilizarea termenului „în general" arată că aceasta nu excludea utilizarea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului în anumite situații.

357 Pe lângă lipsa de precizie a tezei susținute de Comisie, trebuie arătat că o asemenea teză nu este conformă cu Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, pe care s-a întemeiat Comisia în cadrul raționamentului său subsidiar, așa cum susțin în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE. Astfel, din cuprinsul punctului 2.87 din aceste linii directoare reiese că indicatorul nivelului profitului trebuie să se axeze pe valoarea funcțiilor părții supuse examinării, ținând seama de activele și de riscurile sale. În consecință, potrivit acestor linii directoare, alegerea indicatorului nivelului profitului nu este stabilită pentru un anumit tip de funcții, în măsura în care acest indicator reflectă valoarea funcțiilor în discuție.

358 În orice caz, trebuie să se examineze dacă Comisia a reușit să demonstreze că alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului nu era adecvată în speță și, în măsura în care trebuie luate în considerare riscurile asumate de sucursale, dacă aceasta a concluzionat în mod corect că sucursala irlandeză a ASI își asumase riscuri legate de cifra de afaceri, de garanții și de contractanții terți.

*1) Cu privire la indicatorul adecvat al nivelului profitului*

359 În considerentele (340) și (341) ale deciziei atacate, Comisia a susținut că alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului nu era adecvată, în măsura în care alegerea respectivă nu reflecta în mod corespunzător riscurile asumate și activitățile desfășurate de sucursala irlandeză a ASI, iar vânzările ar fi fost un indicator mai adecvat. Aceasta a susținut că, pentru aceleași motive, raportul Berry utilizat în rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc. nu era adecvat pentru a se stabili remunerația, în condiții de concurență deplină, pentru funcțiile îndeplinite de sucursala menționată.

360 În primul rând, trebuie arătat că Comisia își întemeiază constatările, în esență, pe teza potrivit căreia trebuie să se considere că sucursala irlandeză a ASI și-a asumat riscurile și a îndeplinit funcțiile aferente activităților ASI, întrucât aceasta nu ar fi putut să o facă ea însăși în lipsa personalului și a prezenței fizice.

361 În această privință, trebuie amintite considerațiile prezentate, în cadrul examinării raționamentului principal, la punctul 259 de mai sus, potrivit cărora atribuirea „prin excludere" a funcțiilor și, așadar, a profitului către o sucursală nu este conformă nici dreptului irlandez, nici abordării autorizate a OCDE, întrucât o asemenea analiză nu permite să se demonstreze că funcțiile respective au fost efectiv îndeplinite de sucursalele irlandeze.

362 În consecință, pentru a se demonstra că alegerea costurilor de funcționare ale sucursalei irlandeze a ASI ca indicator al nivelului profitului acesteia era eronată, Comisia nu putea atribui funcții și riscuri asumate de ASI către sucursala sa irlandeză fără a demonstra că aceasta din urmă îndeplinise efectiv funcțiile și își asumase riscurile respective.

363 În al doilea rând, este necesar să se arate că, în considerentul (342) al deciziei atacate, Comisia face ea însăși trimitere la punctul 2.87 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer. Or, astfel cum s-a arătat la punctul 357 de mai sus, aceste linii directoare prevăd că atât vânzările, cât și costurile de funcționare pot constitui un indicator al nivelului adecvat al profitului.

364 Mai exact, la punctul 2.87 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer se arată că alegerea indicatorului nivelului profitului ar trebui să fie relevantă pentru a demonstra valoarea funcțiilor părții supuse examinării în tranzacția analizată, ținând seama de activele și de riscurile sale.

365 Or, prin indicarea, în considerentele (337) și (338) ale deciziei atacate, a faptului că utilizarea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului nu reflectă riscurile legate de cifra de afaceri, de garanții și de produsele manipulate de contractanți terți și că cifra vânzărilor ar fi mai adecvată ca indicator al nivelului profitului, Comisia nu răspunde întrebării dacă costurile de funcționare reflectă în mod adecvat valoarea adusă de sucursala irlandeză a ASI, ținând seama de funcțiile, de activele și de riscurile asumate de această sucursală. Astfel, Comisia se limitează doar să indice că vânzările ASI ar fi fost un indicator adecvat al nivelului profitului, fără a demonstra motivul pentru care, în speță, costurile de funcționare ale sucursalei sale nu erau în măsură să reflecte valoarea pe care această sucursală o adusese activităților societății prin funcțiile, riscurile și activele pentru care fusese efectiv responsabilă în cadrul societății menționate.

366 În al treilea rând, în ceea ce privește raportul Berry, trebuie amintit că acesta a fost utilizat în cadrul rapoartelor ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc. ca indicator al nivelului profitului pentru a dovedi *ex post facto* că profiturile atribuite societăților ASI și AOE în temeiul soluțiilor fiscale anticipate contestate s-ar fi încadrat în limitele concurenței depline.

367 Or, în considerentul (340) al deciziei atacate, Comisia a respins utilizarea acestui raport ca raport financiar pentru a aprecia remunerația în condiții de concurență deplină în speță. Comisia a susținut că situațiile în care raportul Berry putea fi utilizat, potrivit Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, nu corespundeau situației sucursalei irlandeze a ASI.

368 În această privință, trebuie arătat că, la punctul 2.101 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, la care face trimitere Comisia în considerentul (342) al deciziei atacate, se arată că, pentru ca raportul Berry să fie considerat adecvat pentru evaluarea remunerației unei tranzacții controlate, este necesar ca, *primo*, valoarea funcțiilor îndeplinite în tranzacția controlată să fie proporțională cu costurile de funcționare, *secundo*, valoarea funcțiilor îndeplinite în tranzacția controlată să nu fie afectată în mod semnificativ de valoarea produselor distribuite, cu alte cuvinte să nu fie proporțională cu vânzările, și, *tertio*, contribuabilul să nu îndeplinească, în cadrul tranzacțiilor controlate, orice altă funcție importantă (de exemplu, funcția de producție) care ar trebui să fie remunerată utilizând o altă metodă sau un alt indicator financiar.

369 Mai întâi, trebuie să se arate că, în decizia atacată, Comisia nu a susținut că valoarea costurilor de funcționare luate în considerare în soluțiile fiscale anticipate contestate nu era proporțională cu valoarea funcțiilor îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI, astfel cum sunt descrise în considerentele (54) și (55) ale deciziei atacate. Trebuie să se constate că Comisia nu a prezentat argumente și elemente de probă prin care să demonstreze neluarea în considerare a tuturor costurilor care ar fi trebuit să fie considerate costuri de funcționare și faptul că această neluare în considerare a condus la un avantaj selectiv pentru ASI și AOE. Ea nu a încercat nici să demonstreze că valoarea atribuită

costurilor care fuseseră luate în considerare era prea scăzută și că de aici ar fi rezultat un avantaj selectiv. Astfel, Comisia s-a limitat să conteste însuși principiul luării în considerare a costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului.

370 În continuare, este necesar să se arate lipsa unei legături între costurile de funcționare ale sucursalei irlandeze a ASI și cifra de afaceri a acestei societăți. Această lipsă a unei corelații a fost recunoscută chiar de Comisie în considerentul (337) al deciziei atacate.

371 În sfârșit, trebuie amintite considerațiile prezentate la punctele 342 și 343 de mai sus în ceea ce privește caracterul lipsit de complexitate și ușor identificabil al funcțiilor îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI. Astfel, această sucursală a îndeplinit în esență funcții de distribuție. Ea nu a fost responsabilă pentru funcții de fabricație și nici pentru alte funcții complexe, legate în special de dezvoltarea tehnologică sau de PI.

372 În consecință, contrar celor susținute de Comisie, condițiile pentru aplicarea raportului Berry indicate în Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer sunt întrunite în cazul sucursalei irlandeze a ASI.

373 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se constate că Comisia nu a reușit să demonstreze că alegerea costurilor de funcționare nu era adecvată ca indicator al nivelului profitului pentru sucursala irlandeză a ASI.

374 În orice caz, presupunând că se poate susține, astfel cum afirmă Comisia în considerentul (336) al deciziei atacate, că costurile de funcționare pot servi drept indicator al nivelului profitului numai pentru distribuitori „cu risc scăzut”, trebuie să se examineze dacă autoritățile fiscale irlandeze puteau considera că sucursala irlandeză a ASI nu își asumase riscurile care, potrivit Comisiei, ar fi trebuit să fie atribuite acesteia din urmă.

*2) Cu privire la riscul legat de cifra de afaceri*

375 În considerentul (337) al deciziei atacate, Comisia a arătat că ASI suporta riscul legat de cifra de afaceri și că, întrucât sediul său nu avea personal pentru a gestiona aceste riscuri, „trebui[a] să se plece de la premisa” că sucursala irlandeză suporta aceste riscuri. Ea a adăugat că alegerea costurilor de funcționare nu reflecta acest risc, ceea ce ar fi fost susținut de faptul că costurile de funcționare au rămas relativ stabile în perioada relevantă, în timp ce cifra de afaceri ar fi crescut exponențial.

376 Mai întâi, trebuie să se constate că teza Comisiei se întemeiază pe o presupunere potrivit chiar termenilor deciziei atacate.

377 În continuare, trebuie arătat că, în decizia atacată, Comisia nu a fost în măsură să explice în ce consta exact riscul legat de cifra de afaceri.

378 Atunci când a fost întrebată în această privință, în ședință, Comisia a indicat că era vorba mai degrabă despre un risc de inventar, și anume riscul ca produsele care figurează în inventarul ASI, a cărei sucursală irlandeză asigura distribuția, să rămână nevândute.

379 Pentru a-și susține teza potrivit căreia sucursala irlandeză a ASI își asumase riscul legat de eventuala scădere a vânzărilor ASI, Comisia s-a limitat să atribuie acest risc prin excludere, ceea ce, astfel cum s-a arătat la punctele 361 și 362 de mai sus, nu constituie o bază validă de atribuire.

380 În plus, Comisia a făcut referire, în ședință, la figura 9 din decizia atacată [prezentată în considerentul (122) al deciziei menționate], care reproduce un tabel care figurează în acordul de partajare a costurilor privind repartizarea riscurilor între Apple Inc., pe de o parte, și ASI și AOE, pe de altă parte. Or, astfel

cum s-a constatat la punctele 263-268 și 271 de mai sus, acest tabel cuprinde lista riscurilor pe care ASI putea, printre altele, să fie determinată să și le asume, dar nu dovedește că aceste riscuri au fost efectiv suportate de ASI. În plus, tabelul respectiv se referă la ASI, iar nu la sucursala sa irlandeză.

381 În schimb, Apple Inc., ASI și AOE au prezentat, în cadrul procedurii administrative și al prezentei acțiuni, elemente de probă care demonstrează că acordurile-cadru cu producătorii de produse Apple (sau OEM) fuseseră încheiate în mod centralizat pentru întreg grupul Apple de către Apple Inc. și ASI, în Statele Unite.

382 În plus, Apple Inc., ASI și AOE au prezentat elemente de probă privind alte acorduri-cadru încheiate, de asemenea în mod centralizat pentru întreg grupul Apple, cu principalii cumpărători ai produselor Apple, și anume cu operatorii de telecomunicații, în special în regiunea EMEIA.

383 Pe de altă parte, Apple Inc., ASI și AOE au prezentat elemente de probă privind politica internațională de stabilire a prețurilor produselor Apple, a cărei definire este centralizată pentru întreg grupul Apple.

384 Trebuie să se constate că elementele de probă prezentate arată că sucursala irlandeză a ASI nu a participat la negocieri și la semnarea acordurilor-cadru, indiferent dacă este vorba despre cele încheiate cu furnizorii produselor pe care le distribuie, și anume cu OEM, sau cu clienții cărora le distribuie produsele marca Apple, precum operatorii de telecomunicații. Astfel, această sucursală nu este nici măcar menționată în acordurile respective.

385 În plus, elementele de probă prezentate arată că sucursala irlandeză a ASI nu a avut putere de decizie în ceea ce privește oferta (și anume stabilirea produselor care urmau să fie fabricate), cererea (și anume stabilirea clienților cărora urmau să le fie vândute produsele) sau prețurile la care erau vândute aceste produse Apple, în special în regiunea EMEIA, întrucât elementele respective au fost stabilite în temeiul acordurilor-cadru.

386 În consecință, astfel cum susțin ASI și AOE în mod întemeiat, nu pot fi atribuite sucursalei irlandeze a ASI riscurile inerente unor produse rămase nevândute sau unei diminuări a cererii, întrucât atât oferta, cât și cererea sunt stabilite în mod centralizat, în afara sucursalei menționate.

387 Elementele de probă prezentate confirmă rolul sucursalei irlandeze a ASI, astfel cum reiese din rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc., potrivit cărora această sucursală, în calitate de distribuitor, a avut responsabilitatea de a asigura fluxul de produse între producători și clienți și de a colecta și de a transmite la nivelul grupului informații despre previziunile privind oferta și cererea în regiunea EMEIA, precum și despre nivelul inventarelor. Astfel, motivul pentru care se consideră că sucursala irlandeză a ASI și-a asumat riscul economic care ar fi putut decurge dintr-o scădere a cifrei de afaceri a ASI în această regiune nu este că aceasta a îndeplinit funcții de „monitoring” pentru regiunea EMEIA.

388 În sfârșit, în ceea ce privește afirmația care figurează în considerentul (337) al deciziei atacate, potrivit căreia vânzările ASI au crescut exponențial în perioada relevantă, în timp ce costurile de funcționare ale sucursalei sale irlandeze au rămas stabile, trebuie să se constate că acest fapt constituie mai degrabă un indiciu al impactului limitat al activităților realizate de sucursala menționată asupra tuturor activităților comerciale ale ASI.

389 În plus, o asemenea împrejurare nu este suficientă, în sine, pentru a repune în discuție alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului. Astfel, Comisia și-a întemeiat raționamentul fără a indica motivul pentru care o creștere a vânzărilor societății ASI ar fi trebuit să implice în mod necesar o creștere a profiturilor care puteau fi atribuite sucursalei sale irlandeze.

390 În consecință, este necesar să se constate că Comisia nu a reușit să demonstreze că sucursala irlandeză a ASI era răspunzătoare pentru riscul legat de cifra de afaceri.

*3) Cu privire la riscul legat de garanțiile produselor*

391 În considerentul (338) al deciziei atacate, Comisia a indicat că, întrucât ASI a oferit garanții pentru toate mărfurile vândute în regiunea EMEIA, iar garanțiile respective constituiau cea mai mare parte din pasivul său, riscurile aferente acestora nu au putut fi asumate de ASI, care nu avea personal, ci, în mod necesar, de sucursala sa irlandeză.

392 Mai precis, Comisia a susținut, în considerentul (338) al deciziei atacate, că aceste riscuri constituiau cel mai mare pasiv al ASI, care a fost transferat către Apple Distribution International (ADI), o societate afiliată grupului Apple. Comisia a făcut trimitere, în această privință, la considerentul (135) al deciziei atacate, în care se explică faptul că ADI a preluat activitățile de distribuție pentru ASI în regiunea EMEIA și că, în acest scop, în temeiul unui protocol din data de 23 aprilie 2012, ADI și-a asumat pasivele ASI, al căror cel mai semnificativ element era reprezentat de acumularea de garanții pentru produse.

393 În primul rând, aceste elemente de fapt evidențiate de Comisie atestă că garanțiile pentru produsele marca Apple în regiunea EMEIA erau asumate de ASI și că provizioanele pentru aceste garanții făceau parte din pasivul societății menționate, până în anul 2012. Or, aceste informații nu permit, în sine, să se stabilească o legătură între riscurile reprezentate de aceste garanții acordate de ASI, materializate prin provizioanele care figurează în pasivul bilanțului acesteia din urmă, și sucursala sa irlandeză. În plus, teoria Comisiei nu este valabilă pentru anii ulteriori anului 2012, atunci când aceste riscuri au fost transmise societății ADI. Or, Comisia nu și-a delimitat raționamentul la perioada de până în anul 2012.

394 În al doilea rând, riscul legat de garanțiile produselor nu poate fi atribuit sucursalei irlandeze a ASI în cazul în care aceasta din urmă nu este responsabilă, din punct de vedere economic, de reclamațiile care menționează o asemenea garanție. Or, Comisia nu a prezentat elemente de probă care să demonstreze că sucursala irlandeză a ASI își asumase o asemenea responsabilitate.

395 În al treilea rând, deși, desigur, este cert că sucursala irlandeză a ASI a administrat serviciul post-vânzare AppleCare, astfel cum s-a arătat la punctele 276-278 de mai sus, funcțiile îndeplinite de această sucursală în cadrul serviciului menționat au totuși natură auxiliară în raport cu garanțiile însele.

396 Astfel, Irlanda, precum și ASI și AOE se întemeiază, pentru a contesta argumentul Comisiei, în special pe rapoartele ad-hoc pe care acestea le-au prezentat și pe care s-a întemeiat Comisia însăși, care descriu activitățile sucursalelor irlandeze legate de garanțiile produselor marca Apple. Potrivit acestor rapoarte, sucursala irlandeză a ASI a fost responsabilă, în cadrul serviciului AppleCare, în esență de:

– colectarea de date privind produsele defectuoase;

– gestionarea rețelei de reparatori terți autorizați;

– distribuirea de piese pentru reparare în cadrul acestei rețele;

– gestionarea centrului de apeluri.

397 Având în vedere natura auxiliară a acestor funcții, nu se poate concluziona, în lipsa altor elemente de probă, că sucursala irlandeză a ASI a suportat consecințele economice legate de garanțiile produselor, astfel cum au confirmat ASI și AOE în ședință.

398 În plus, împrejurarea privind numărul semnificativ de angajați alocați serviciului AppleCare nu este, în sine, decisivă, ținând seama de faptul că acest serviciu include, printre altele, centrul de apeluri pentru serviciile post-vânzare, care este, în mod natural, o funcție ce necesită un personal numeros.

399 Pe de altă parte, Comisia nu a prezentat alte elemente de probă care să demonstreze că personalul sucursalei irlandeze a ASI ar fi fost angajat în mod activ în adoptarea deciziilor care afectau în mod semnificativ riscurile legate de garanția produselor Apple vândute de ASI și că această sucursală avea responsabilitatea economică ultimă în temeiul garanției respective.

400 În aceste împrejurări, din administrarea serviciului AppleCare de către sucursala irlandeză a ASI nu se poate deduce că aceasta din urmă a suportat riscurile legate de garanțiile pentru produsele marca Apple.

*4) Cu privire la riscurile legate de activitățile contractanților terți*

401 În considerentul (339) al deciziei atacate, Comisia a susținut că, întrucât ASI a externalizat în mod sistematic funcția sa de distribuție unor terți contractanți în afara Irlandei, cifra vânzărilor totale ar fi fost un indicator al nivelului profitului mai adecvat, ținând seama de riscul suportat de sucursala irlandeză în ceea ce privește produsele care nu erau manipulate în Irlanda.

402 De la bun început, este necesar să se arate că răspunsul la întrebarea în ce consta riscul care ar fi fost generat de împrejurarea menționată la punctul 401 de mai sus și cum ar fi fost suportat acest risc de sucursala irlandeză a ASI nu reiese în mod clar din interpretarea considerentului (339) al deciziei atacate. Or, nu se poate considera că o asemenea apreciere, care se pretează unor interpretări divergente, vine în mod valabil în susținerea raționamentului subsidiar al Comisiei.

403 În orice caz, fiind întrebată cu privire la acest aspect în ședință, Comisia a arătat că era vorba despre același tip de risc precum cel vizat în considerentul (337) al deciziei atacate, și anume un risc legat de posibilitatea unei scăderi a cererii și de eventualitatea unor produse nevândute, atunci când ASI își externaliza funcțiile de distribuție către contractanți terți, rămânând totodată proprietara produselor respective.

404 În consecință, presupunând că riscul vizat de Comisie în considerentul (339) al deciziei atacate poate fi înțeles ca fiind de același tip cu riscul legat de cifra de afaceri, identificat în considerentul (337) al deciziei atacate, se aplică aceleași considerații cu cele expuse la punctele 376-390 de mai sus și acestui tip de risc, a cărui asumare de către sucursala irlandeză a ASI rămâne nedemonstrată.

405 Pe de altă parte, presupunând că ar exista un asemenea risc, simpla împrejurare a externalizării anumitor activități de distribuție către contractanți terți, în afara Irlandei, nu poate, fără nicio altă indicație, să confirme teza potrivit căreia un asemenea risc ar trebui să fie atribuit sucursalei irlandeze a ASI.

406 Astfel, faptul că, în urma unor tranzacții cu furnizori și cu clienți negociate și organizate în Statele Unite, distribuția produselor în discuție este tratată în afara Irlandei de contractanți terți ar întări mai degrabă teza potrivit căreia riscurile care ar putea rezulta din aceasta nu sunt suportate de sucursala irlandeză a ASI.

407 Din considerațiile care precedă reiese că Comisia nu a reușit să demonstreze că riscurile identificate în considerentele (336), (337) și (339) ale deciziei atacate fuseseră efectiv suportate de sucursala irlandeză a ASI.

*b) Cu privire la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului sucursalei irlandeze a AOE*

408 În ceea ce privește AOE, în considerentele (343) și (344) ale deciziei atacate, Comisia a arătat că, ținând seama de absența unei prezențe fizice a AOE și a salariaților care ar putea gestiona riscurile în afara sucursalei sale irlandeze, aceasta trebuia să fie considerată ca fiind cea care suportă întregul risc, în special pe cel legat de stocuri. În aceste împrejurări, Comisia a considerat că un indicator al nivelului profitului care includea costurile totale ar fi fost mai adecvat decât costurile de funcționare.

409 Comisia își întemeiază argumentele pe Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer. Totuși, trebuie să se arate că, astfel cum s-a indicat la punctul 357 de mai sus, acestea nu preconizează utilizarea unui nivel oarecare al profitului, precum costurile totale, și nu se opun utilizării costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului.

410 În plus, potrivit punctului 2.93 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, la care face trimitere Comisia în considerentul (343) al deciziei atacate, „atunci când se aplică o [MTMN] bazată pe costuri, se utilizează adesea costurile totale”. De aici rezultă că nu este exclus, în principiu, ca costurile de funcționare să poată constitui un indicator adecvat al nivelului profitului.

411 Pe de altă parte, argumentul Comisiei potrivit căruia un indicator al nivelului profitului care include costurile totale este mai adecvat pentru o societate de producție precum AOE nu poate fi admis în speță. Astfel, după cum s-a arătat la punctul 12 de mai sus, AOE este cea care deține proprietatea asupra materialelor utilizate, a produselor în curs de execuție și a produselor finite, iar nu sucursala sa irlandeză. Întrucât costurile totale iau în considerare costurile tuturor acestor elemente, utilizarea costurilor totale ca indicator al nivelului profitului nu pare, contrar celor pretinse de Comisie, cea mai adaptată pentru a reflecta valoarea funcțiilor efectiv îndeplinite de sucursala irlandeză a AOE, ținând seama în special de activele acesteia din urmă.

412 În aceste împrejurări, Comisia nu a reușit să demonstreze că indicatorul nivelului profitului bazat pe costurile totale, pe care l-a preconizat, ar fi mai adecvat în speță în vederea stabilirii profitului în condiții de concurență deplină pentru sucursala irlandeză a AOE.

*c) Concluzii cu privire la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului*

413 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se concluzioneze că Comisia nu a reușit să demonstreze, în decizia atacată, că alegerea costurilor de funcționare ale sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca indicator al nivelului profitului în aplicarea unei metode de repartizare unilaterală a profitului era neadecvată.

414 În plus și în orice caz, Comisia nu a prezentat nici elemente de probă care să demonstreze că o asemenea alegere, ca atare, trebuia să conducă în mod necesar la concluzia potrivit căreia soluțiile fiscale anticipate contestate reduseseră sarcina fiscală a ASI și a AOE în Irlanda.

415 În această privință, Tribunalul constată că nici schimburile care au precedat adoptarea soluțiilor fiscale anticipate contestate, nici Irlanda, și nici ASI și AOE, întrebate cu privire la acest aspect în cadrul prezentei proceduri, nu au reușit să explice în mod satisfăcător care era justificarea pentru incoerențele detectate în cadrul soluțiilor fiscale menționate în ceea ce privește costurile de funcționare, reținute ca bază pentru calculul profitului impozabil al sucursalelor în soluția fiscală anticipată din anul 1991 și care nu au mai fost incluse ca bază pentru calculul profitului impozabil al sucursalelor în soluția fiscală anticipată din anul 2007.

416 Cu toate acestea, chiar și în prezența unor incoerențe care evidențiază deficiențe în metodologia calculului profiturilor impozabile, efectuat în cadrul soluțiilor fiscale anticipate contestate, trebuie amintite considerațiile prezentate la punctul 348 de mai sus, potrivit cărora Comisia nu se poate limita să invoce o eroare metodologică, ci trebuie să dovedească faptul că a fost efectiv acordat un avantaj, prin faptul că o asemenea eroare a condus efectiv la o reducere a sarcinii fiscale a societăților în discuție în raport cu cea pe care acestea ar fi suportat-o în temeiul normelor de impozitare normale. Or, este necesar să se precizeze și că Comisia nu a susținut în decizia atacată că excluderea anumitor categorii de costuri de funcționare reținute ca bază pentru calculul profitului atribuit sucursalelor ASI și AOE condusese la un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

417 În consecință, trebuie admise criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva constatărilor Comisiei privind eroarea metodologică referitoare la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE în cadrul raționamentului subsidiar.

### *4. Cu privire la nivelurile de rentabilitate acceptate în soluțiile fiscale anticipate contestate*

418 În considerentele (346)-(359) ale deciziei atacate, Comisia a contestat nivelurile de rentabilitate a sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE acceptate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, arătând în același timp că niciun raport privind repartizarea profitului și nicio altă explicație nu fuseseră prezentate autorităților fiscale irlandeze de grupul Apple pentru a-și susține propunerile care au condus la soluțiile fiscale anticipate contestate.

419 Pe de o parte, în ceea ce privește ASI, în considerentul (346) al deciziei atacate, Comisia a arătat că soluția fiscală anticipată din anul 1991 acceptase ca profit impozabil o marjă de 12,5 % aplicată costurilor de funcționare ale sucursalei sale irlandeze, în timp ce soluția fiscală anticipată din anul 2007 acceptase o marjă de [*confidențial*].

420 Pe de o parte, în ceea ce privește AOE, în considerentul (347) al deciziei atacate, Comisia a arătat că profitul impozabil aprobat de autoritățile fiscale irlandeze era de [*confidențial*] din costurile de funcționare, un procent care ar fi scăzut la [*confidențial*] atunci când profitul impozabil ar fi fost mai mare de [*confidențial*]. În soluția fiscală anticipată din anul 2007, profitul impozabil ar fi fost de [*confidențial*] din costurile de funcționare ale sucursalei, majorat cu un randament de [*confidențial*] al cifrei de afaceri, în temeiul proprietății intelectuale dezvoltate de AOE. În plus, aceasta a subliniat că profitul impozabil al AOE părea să fi fost definit în urma negocierilor și să fi fost ghidat de considerații legate de ocuparea forței de muncă, astfel cum ar fi demonstrat luarea în considerare a necesității de „a nu interzice extinderea operațiunilor irlandeze” în cadrul discuțiilor care au avut loc înaintea adoptării soluției fiscale anticipate din anul 1991.

421 Din considerentele (348) și (349) ale deciziei atacate reiese că explicațiile furnizate de Irlanda și de Apple Inc. în cadrul procedurii administrative cu privire la calculul profitului impozabil al ASI și al AOE nu au convins Comisia. Aceasta a considerat că remunerațiile acceptate de autoritățile fiscale irlandeze pentru sucursalele irlandeze ale ASI și AOE s-au întemeiat pe marje de profit foarte reduse, deși nu ar fi existat nicio logică economică ca o societate să accepte profituri atât de mici.

422 În special, în ceea ce privește soluția fiscală anticipată din anul 2007, în considerentele (350)-(359) ale deciziei atacate, Comisia s-a concentrat pe raționamentul *ex post* care figurează în rapoartele ad-hoc pregătite de consultanții fiscali ai Irlandei și, respectiv, ai grupului Apple, referitor la nivelurile de rentabilitate convenite pentru sucursalele irlandeze ale ASI și AOE. Potrivit Comisiei, aceste rapoarte s-au bazat pe un studiu de comparabilitate, a cărui pertinență era contestată pentru motivul că produsele propuse de societățile selectate în scopul comparabilității nu erau comparabile cu produsele de marcă de înaltă calitate propuse de grupul Apple. Mai exact, Comisia a arătat că riscurile legate de

garanțiile produselor de înaltă calitate asumate de ASI nu erau comparabile cu cele suportate de societățile selectate în studiu pentru produsele lor. În plus, ea a subliniat că cel puțin 3 societăți dintre cele 52 selectate se aflau în lichidare judiciară.

423 Pe de altă parte, în considerentele (354) și (355) ale deciziei atacate, Comisia a efectuat totuși, din motive de exhaustivitate, propria examinare a nivelului de rentabilitate care ar fi trebuit să fie atribuit societăților ASI și AOE, prin utilizarea acelorași societăți comparabile preluate în raportul ad-hoc prezentat de Irlanda, dar reținând ca indicator al nivelului profitului, în ceea ce privește societatea ASI, cifra de afaceri (rezultată din vânzări) și, în ceea ce privește societatea AOE, costurile totale. În urma acestei analize corectate, Comisia a ajuns la concluzia că nivelurile de rentabilitate acceptate în soluțiile fiscale anticipate contestate erau excesiv de scăzute.

424 Astfel, în ceea ce privește societatea ASI, în considerentul (355) al deciziei atacate, Comisia a constatat că, prin considerarea vânzărilor societăților alese în studiul de comparabilitate ca indicator al nivelului profitului, în anul 2012, randamentul mediu era de 3 %, cu un interval intercuartilic situat între 1,3 % și 4,5 %. Or, Comisia a arătat că profitul din exploatare atribuit sucursalei irlandeze a ASI, ca profit impozabil în temeiul soluției fiscale anticipate din anul 2007, pentru anul 2012, era în cuantum de aproximativ [*confidențial*], ceea ce reprezintă aproximativ [*confidențial*] din cifra de afaceri obținută de ASI în anul 2012. Acest randament ar fi de aproximativ 20 de ori mai mic decât cel obținut de Comisie în analiza sa corectată.

425 În ceea ce privește societatea AOE, în considerentul (357) al deciziei atacate, Comisia a arătat că profitul său impozabil în anul 2012 se ridicase la aproximativ [*confidențial*] din costurile totale ale sucursalei irlandeze. Acest procent s-ar fi încadrat în intervalul intercuartilic prezentat în rapoartele ad-hoc ale consultanților fiscali ai Irlandei și, respectiv, ai grupului Apple și s-ar fi apropiat de percentila 25, care ar fi fost considerată de consultanții fiscali ca fiind element constitutiv al limitei inferioare a unui interval de concurență deplină. Astfel, Comisia a arătat că, potrivit raportului ad-hoc prezentat de Apple Inc. pentru perioada cuprinsă între anii 2009 și 2011, marja situată în cuartila inferioară aplicată costurilor totale ar fi fost de [*confidențial*] cu o mediană de [*confidențial*] și, potrivit raportului ad-hoc prezentat de Irlanda, pentru perioada cuprinsă între anii 2007 și 2011, marja situată în cuartila inferioară aplicată costurilor totale ar fi fost de [*confidențial*] (cu o mediană de [*confidențial*]).

426 Totuși, în considerentele (358) și (359) ale deciziei atacate, Comisia a precizat că aceste rapoarte nu pot constitui temeiul concluziei *ex post* potrivit căreia remunerarea funcțiilor îndeplinite de sucursala irlandeză a AOE era conformă principiului concurenței depline. Mai întâi, aceasta a repus în discuție comparabilitatea datelor, întrucât nu ar fi fost furnizată nicio analiză detaliată a comparabilității structurii costurilor și a activităților societăților selectate. În continuare, ea a arătat că percentila 25 fusese reținută ca limită inferioară a intervalului, ceea ce ar fi corespuns unei abordări prea largi, în special având în vedere preocupările legate de comparabilitate identificate în rapoartele ad-hoc în discuție. În sfârșit, Comisia a arătat că, în rapoartele ad-hoc, comparația fusese efectuată numai în raport cu societăți de producție, în timp ce sucursala irlandeză a AOE furnizase de asemenea servicii comune cu alte societăți din grupului Apple în regiunea EMEIA, cum ar fi servicii financiare referitoare la sistemele și la tehnologiile informației, și servicii de resurse umane.

427 Pe baza acestor constatări, în considerentul (360) al deciziei atacate, Comisia a concluzionat că soluțiile fiscale anticipate contestate validaseră o remunerație care nu ar fi fost acceptată de sucursalele irlandeze, din perspectiva rentabilității lor, în cazul în care acestea ar fi fost societăți separate și independente implicate în activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare.

428 Părțile se contrazic atât cu privire la existența, cât și la impactul erorilor identificate de Comisie în privința nivelurilor de rentabilitate acceptate prin soluțiile fiscale anticipate contestate și cu privire la validarea *ex post* a acestor remunerații, propusă în rapoartele ad-hoc întocmite de consultanții fiscali ai Irlandei și, respectiv, ai grupului Apple.

***a) Cu privire la rentabilitatea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, aprobată prin soluția fiscală anticipată din anul 1991***

429 În primul rând, Comisia reproșează autorităților fiscale irlandeze că au acceptat, în soluțiile fiscale anticipate contestate, niveluri de rentabilitate pentru sucursalele irlandeze ale ASI și AOE fără ca vreun raport să susțină asemenea niveluri de rentabilitate.

430 Pe de o parte, trebuie arătat că Irlanda, precum și ASI și AOE susțin că, la data la care au fost emise soluțiile fiscale anticipate contestate, prezentarea unui raport privind repartizarea profitului nu era necesară în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil, fapt necontestat de Comisie.

431 Pe de altă parte, trebuie arătat că critica Comisiei se apropie de o eroare de metodologie (sau de lipsa acesteia din urmă), întrucât privește deficiențele din metoda de calcul al profitului impozabil aprobată prin soluțiile fiscale anticipate contestate, ca urmare a lipsei unor rapoarte de repartizare a profitului.

432 Desigur, explicațiile prezentate de grupul Apple autorităților fiscale irlandeze cu privire la justificarea nivelurilor de rentabilitate propuse, astfel cum au fost reproduse în considerentul (64) al deciziei atacate, erau sumare. Astfel, grupul Apple ar fi susținut că nivelurile propuse erau peste o marjă de 15 %, care ar fi fost realizată în mod normal de un „cost center”, dar sub o marjă de 100 %, care ar fi putut fi obișnuită în industria farmaceutică, care nu ar fi fost comparabilă în sectorul informatic. De asemenea, trebuie amintit că grupul Apple a recunoscut în fața autorităților fiscale irlandeze că propunerea sa nu avea niciun temei științific, ci considera că o asemenea propunere conducea la un cuantum al profitului impozabil suficient de mare.

433 În această privință, Tribunalul arată că nici schimburile care au precedat adoptarea soluțiilor fiscale anticipate contestate, nici Irlanda, nici ASI și AOE, întrebate cu privire la acest aspect în cadrul prezentei proceduri, nu au reușit să explice în mod satisfăcător care era justificarea exactă a indicatorilor și a cifrelor reținute pentru calculul profitului impozabil al ASI și al AOE. Astfel, niciun element de probă concret și contemporan nu explică motivele care justifică nivelul procentelor costurilor de funcționare reținute în soluțiile fiscale anticipate contestate și cu atât mai puțin evoluția lor de-a lungul timpului.

434 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, pe lângă faptul că a invocat lipsa unor rapoarte privind repartizarea profitului, Comisia nu a finalizat analiza sa pentru a demonstra că, în temeiul calculului menționat, impozitele efectiv plătite de ASI și AOE pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate erau mai mici decât cele care ar fi trebuit să fie plătite în lipsa soluțiilor fiscale anticipate contestate, în temeiul normelor de impozitare normale.

435 Astfel, pentru aceleași motive cu cele expuse la punctul 332 de mai sus, simpla constatare a unei erori cu privire la metodologia care conduce la calcularea profitului care trebuie atribuit sucursalelor nu este suficientă pentru a se demonstra că soluțiile fiscale anticipate contestate au conferit societăților ASI și AOE un avantaj.

436 În al doilea rând, Comisia a reproșat autorităților fiscale irlandeze că au acceptat, fără nicio justificare, un prag pentru profitul impozabil al AOE, și anume [*confidențial*], peste care profitul impozabil nu mai reprezenta 65 % din costurile de funcționare ale sucursalei irlandeze, ci [*confidențial*] din aceste costuri. Potrivit Comisiei, un operator economic rațional nu ar fi acceptat o remunerație mai scăzută, renunțând la o parte din profitul său, atunci când costurile sale de funcționare creșteau, ceea ce indica o creștere a volumului activităților sale, chiar dacă această remunerație ar fi fost suficientă pentru a-și acoperi costurile și pentru a realiza un anumit profit.

437 Comisia a arătat că acest prag constituia o scutire fiscală care ar fi fost acordată în temeiul unor criterii care nu sunt legate de sistemul de impozitare, cum ar fi considerații privind ocuparea forței de muncă, și, prin urmare, se considera că ar conferi un avantaj selectiv.

438 În această privință, Apple Inc. a subliniat, în cadrul observațiilor sale în urma deciziei de inițiere, că această diferență era justificată de faptul că investițiile suplimentare fixe pentru extindere erau mai mari la începutul activității decât atunci când aceasta era în curs. Pe de altă parte, în cadrul răspunsurilor la întrebările scrise ale Tribunalului, ASI și AOE au confirmat că pragul de [*confidențial*] nu fusese niciodată atins și că, prin urmare, al doilea procent, redus, nu fusese niciodată utilizat pentru calcularea profitului impozabil al AOE. Comisia nu a contestat aceste informații.

439 În primul rând, trebuie arătat că, deși, în mod cert, s-a statuat că, dacă autoritățile competente dispuneau de o putere discreționară extinsă de a determina, printre altele, condițiile în care se acordă măsura în temeiul unor criterii străine de sistemul fiscal, precum menținerea ocupării forței de muncă, exercitarea acestei puteri putea să fie considerată ca dând naștere unei măsuri selective (Hotărârea din 18 iulie 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 27), nu este mai puțin adevărat că, pentru a determina dacă măsurile statului pot constitui ajutoare de stat, este necesar să se ia în considerare în esență efectele acestor măsuri în ceea ce privește întreprinderile beneficiare (a se vedea Hotărârea din 13 septembrie 2010, Grecia și alții/Comisia, T-415/05, T-416/05 și T-423/05, EU:T:2010:386, punctul 212 și jurisprudența citată).

440 În orice caz, simpla aluzie, în cadrul schimburilor de scrisori prealabile soluției fiscale anticipate din anul 1991 dintre autoritățile fiscale irlandeze și grupul Apple, la faptul că acesta era unul dintre cei mai mari angajatori din regiunea în care erau stabilite sucursalele irlandeze ale ASI și ale AOE nu dovedește că profitul impozabil al ASI și al AOE a fost stabilit pe baza problemelor legate de ocuparea forței de muncă. Astfel, din raportul privind schimbul de scrisori în discuție, reprodus în considerentul (64) al deciziei atacate, reiese că aluzia la angajații grupului Apple în regiunea în discuție a fost făcută cu titlu de informație privind contextul și evoluția activităților grupului în regiune, iar nu ca o contraprestație pentru propunerea cu privire la repartizarea profitului sucursalelor irlandeze în discuție.

441 Astfel, în lipsa altor elemente de probă, Comisia nu poate susține că soluția fiscală anticipată în discuție a fost adoptată în schimbul eventualei creări de locuri de muncă în regiune.

442 În al doilea rând, trebuie arătat că pragul în discuție nu a fost niciodată atins și că, prin urmare, profiturile sucursalei irlandeze a AOE nu au fost niciodată atribuite în temeiul procentului mai redus prevăzut de soluția fiscală anticipată din anul 1991.

443 Astfel, cifra e afaceri a AOE s-a diminuat semnificativ între perioada anterioară soluției fiscale anticipate din anul 1991 și anul 2006, ultimul an în care a fost aplicată soluția fiscală anticipată din anul 1991, și anume de la 751 de milioane USD în anul 1989, astfel cum s-a indicat în considerentul (64) al deciziei atacate, la 359 de milioane USD, după cum s-a arătat în considerentul (97) al deciziei atacate.

444 În consecință, chiar presupunând că afirmațiile Comisiei cu privire la lipsa justificării economice a pragului prevăzut de această decizie sunt dovedite, aceasta nu poate susține că a fost acordat un avantaj ca urmare a includerii unui prag în soluția fiscală anticipată din anul 1991, deși un asemenea mecanism nu a fost pus în aplicare în realitate.

445 În al treilea rând, chiar dacă argumentul Comisiei trebuia înțeles în sensul că nivelurile de rentabilitate acceptate de autoritățile fiscale irlandeze erau prea scăzute pentru funcțiile îndeplinite de sucursale, ținând seama de activele și de riscurile aferente funcțiilor respective, acest argument nu poate fi primit în lipsa altor elemente de probă.

446 Astfel, raționamentul subsidiar al Comisiei se întemeiază pe premisa potrivit căreia autoritățile fiscale irlandeze au putut atribui în mod corect licențele pentru PI a grupului Apple către sediile centrale, ceea ce, potrivit Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, indică îndeplinirea unor

funcții complexe sau unice. Or, astfel cum rezultă din concluziile exprimate la punctul 348 de mai sus, Comisia nu a reușit să demonstreze că sucursalele irlandeze ale ASI și AOE îndepliniseră cele mai complexe funcții.

447 În plus, în special în ceea ce privește ASI, Comisia își fixează raționamentul pe considerația potrivit căreia sucursala irlandeză ar fi suportat riscuri foarte mari pentru activitățile grupului Apple. Or, astfel cum rezultă din concluziile exprimate la punctul 407 de mai sus, Comisia nu a reușit să demonstreze că aceste riscuri fuseseră efectiv suportate de sucursala irlandeză a ASI.

448 În consecință, în lipsa altor elemente de probă, Comisia nu a reușit să demonstreze că nivelurile de rentabilitate stabilite în temeiul soluției fiscale anticipate din anul 1991 au fost prea scăzute pentru a remunera funcțiile efectiv îndeplinite de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, ținând seama de activele și de riscurile acestora.

### *b) Cu privire la remunerarea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, aprobată prin soluția fiscală anticipată din anul 2007*

449 Pe lângă critica referitoare la lipsa unui raport privind repartizarea profitului în susținerea soluției fiscale anticipate din anul 2007, care a fost înlăturată pentru motivele prezentate la punctele 430-435 de mai sus, Comisia a contestat remunerarea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE sub formă de profituri atribuite acestor sucursale în aplicarea soluției fiscale anticipate din anul 2007, atacând rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc. pentru a justifica *ex post* că aceste profituri se aflau în intervale de concurență deplină. În special, Comisia a pus în discuție fiabilitatea rapoartelor ad-hoc prezentate de Irlanda și de Apple Inc. ca urmare a faptului că societățile alese pentru studiul de comparabilitate care se afla la baza rapoartelor menționate nu erau comparabile cu ASI și cu AOE.

#### *1) Cu privire la alegerea societăților utilizate în analizele de comparabilitate*

450 În decizia atacată, Comisia a evidențiat printre altele două erori privind comparabilitatea societăților alese în studiul de comparabilitate cu sucursala irlandeză a ASI. Pe de o parte, în considerentul (350) al deciziei atacate, Comisia a indicat că nu era posibil să se identifice societățile alese în cadrul raportului ad-hoc prezentat de Apple Inc. Pe de altă parte, în considerentul (351) al deciziei atacate, Comisia a subliniat că selectarea societăților comparabile în studiile de comparabilitate nu includea faptul că, contrar acestor societăți, grupul Apple vindea produse de marcă de înaltă calitate și își poziționa produsele pe piață ca atare. În această privință, Comisia a arătat că, deși ASI era responsabilă pentru garanțiile privind produsele vândute care, în cazul produselor de marcă de înaltă calitate, generau un risc foarte ridicat, societățile comparabile reținute nu erau expuse unui asemenea risc.

451 În ceea ce privește comparabilitatea cu sucursala irlandeză a AOE, Comisia a arătat [în considerentul (359) al deciziei atacate] că raportul ad-hoc prezentat de Irlanda luase în considerare numai societăți de producție, în timp ce AOE furniza de asemenea servicii comune cu alte societăți din grupul Apple în regiunea EMEIA, cum ar fi servicii financiare, servicii referitoare la sisteme informatice și la tehnologia informației și servicii de resurse umane.

452 De la bun început, trebuie arătat că, chiar presupunând că erorile identificate de Comisie cu privire la rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc. *ex post facto* ar fi dovedite și că ele infirmă concluziile acestor rapoarte, Comisia nu putea deduce de aici că soluțiile fiscale anticipate contestate au condus la o reducere a sarcinii fiscale a ASI și a AOE în Irlanda.

453 Astfel, aceste rapoarte au fost prezentate de Irlanda și Apple Inc. pentru a demonstra *ex post facto* că profiturile atribuite sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE în temeiul soluțiilor fiscale anticipate contestate se situau în intervale de concurență deplină. Or, prezentarea acestor rapoarte ad-hoc de către Irlanda și Apple Inc. nu poate modifica sarcina probei privind existența unui avantaj în speță, care revine Comisiei, astfel cum s-a amintit la punctul 100 de mai sus.

454 În orice caz, trebuie să se examineze dacă deficiențele identificate de Comisie în rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc. sunt dovedite și pot permite invalidarea concluziilor rapoartelor menționate.

455 În primul rând, trebuie arătat, astfel cum susțin în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE, că analizele în materie de prețuri de transfer nu constituie o știință exactă și nu se pot căuta rezultate exacte cu privire la nivelul considerat ca fiind de concurență deplină. În această privință, trebuie amintit punctul 1.13 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, care arată că obiectivul exercițiului de stabilire a prețurilor de transfer este „de a se ajunge la o aproximare rezonabilă a unui rezultat conform cu principiul concurenței depline pe baza unor informații fiabile” și că „stabilirea prețurilor de transfer nu este o știință exactă și necesită o apreciere din partea administrației fiscale, precum și a contribuabilului”.

456 În al doilea rând, în ceea ce privește întreprinderile alese pentru studiul de comparabilitate pe baza raportului ad-hoc prezentat de Apple Inc., ASI și AOE susțin că, în cursul procedurii administrative, aceasta a solicitat în mai multe rânduri Comisiei observații cu privire la raportul ad-hoc respectiv, fără să fi fost formulată nicio cerere specifică cu privire la datele studiului de comparabilitate. Comisia nu contestă aceste argumente. În plus, ASI și AOE au prezentat, în cadrul prezentei acțiuni, datele care au fost utilizate pentru acest raport ad-hoc, indicând că acestea au fost extrase din aceeași bază de date cu cea utilizată în cadrul raportului ad-hoc prezentat de Irlanda. Comisia nu a mai ridicat obiecții specifice cu privire la raportul ad-hoc prezentat de Apple Inc.

457 În al treilea rând, întrucât Comisia a contestat, în privința celor două rapoarte ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc., utilizarea unui studiu de comparabilitate, care se întemeia pe o căutare într-o bază de date comparabile, este necesar să se arate următoarele.

458 Mai întâi, întrucât criticile Comisiei trebuie să fie interpretate în sensul că contestă utilizarea unei baze de date comparabile ca atare, acestea nu pot fi admise. Astfel, fără ajutorul unei baze de date, nu ar fi posibil să se efectueze, în cadrul celei de a doua etape a metodei de repartizare unilaterală a profitului, un studiu de comparabilitate care să permită să se efectueze o estimare a profiturilor considerate de concurență deplină, care presupune să se poată efectua o asemenea estimare în rândul unor societăți comparabile.

459 Or, Comisia nu a furnizat elemente care să justifice excluderea ca atare a utilizării unor baze de date elaborate de societăți specializate independente, precum cea care a fost utilizată în rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc. Astfel, după cum susțin în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE, bazele de date respective sunt întocmite pe baza unor coduri din Nomenclatorul general al activităților economice din Comunitățile Europene (NACE) și, în lipsa unor dovezi care să demonstreze deficiențele care le invalidează, acestea constituie un temei empiric pe baza căruia pot fi efectuate studiile de comparabilitate.

460 În continuare, în ceea ce privește argumentele Comisiei prin care se contestă comparabilitatea societăților alese pentru analiza de comparabilitate, în ceea ce privește sucursala irlandeză a ASI, este necesar să se arate că Comisia s-a limitat să invoce aceleași argumente cu cele pe care le invocase împotriva alegerii costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului, și anume faptul că ASI răspundea de garanțiile pentru produsele vândute și își asuma un risc semnificativ pentru produsele

de înaltă calitate manipulate de subcontractanți terți, în timp ce societățile alese nu își asumau acest tip de riscuri atât de mari și, în consecință, nu erau comparabile. Or, pentru aceleași motive cu cele exprimate la punctele 391-402 de mai sus, este necesar să se respingă aceste argumente.

461 În plus, trebuie arătat, la fel cum au procedat Irlanda, precum și ASI și AOE, că, întrucât, astfel cum s-a concluzionat la punctul 413 de mai sus, costurile de funcționare nu au putut fi excluse ca indicator al nivelului profitului în speță, caracterul de înaltă calitate al mărcii nu ar avea un impact semnificativ asupra comparabilității în speță. Astfel, după cum susțin în mod întemeiat ASI și AOE, faptul că o societate distribuie produse de o marcă de înaltă calitate nu poate avea în mod necesar un impact asupra costurilor sale de funcționare în raport cu costurile de funcționare pe care ar trebui să le suporte în cazul în care ar distribui produse de o calitate mai redusă. Această considerație a fost demonstrată în speță de faptul, recunoscut chiar de Comisie în considerentul (337) al deciziei atacate, că costurile de funcționare ale sucursalei irlandeze a ASI au rămas relativ stabile în raport cu creșterea exponențială a vânzărilor societății ASI.

462 În ceea ce privește rezervele privind comparabilitatea societăților de producție alese în cadrul analizei de comparabilitate în privința sucursalei irlandeze a AOE, ca urmare a funcțiilor auxiliare pe care această sucursală le-ar fi îndeplinit pe lângă activitățile de producție, trebuie arătat că aceste funcții auxiliare nu sunt reprezentative pentru ansamblul funcțiilor îndeplinite de sucursala menționată, astfel cum susțin în mod întemeiat Irlanda, precum și ASI și AOE. În această privință, acestea din urmă se întemeiază în special pe analiza activităților sucursalei irlandeze a AOE, efectuată în rapoartele ad-hoc prezentate de ele, care nu a fost contestată de Comisie cu privire la acest aspect specific.

463 În sfârșit, în ceea ce privește împrejurarea, evocată de Comisie, potrivit căreia 3 dintre cele 52 de societăți alese pentru analiza de comparabilitate ar fi devenit societăți aflate în lichidare, asemenea rezerve nu pot afecta fiabilitatea acestei analize în ansamblu. În plus, societățile respective ar fi intrat în lichidare judiciară ulterior exercițiilor pentru care a fost efectuată analiza. Pe de altă parte, contrar celor susținute de Comisie, nu rezultă, ținând seama de considerațiile indicate la punctul 455 de mai sus, că numărul de 3 societăți dintre cele 52 vizate în analiza în discuție, reprezintă o proporție semnificativă de natură să denatureze rezultatul studiului de comparabilitate.

464 În aceste împrejurări, trebuie să se concluzioneze că Comisia nu a reușit să pună în discuție fiabilitatea studiilor de comparabilitate pe care se întemeiază rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc. și, în consecință, lipsa de fiabilitate a rapoartelor menționate.

*2) Cu privire la analiza de comparabilitate corectată efectuată de Comisie*

465 Trebuie arătat că, în considerentele (353)-(356) ale deciziei atacate, Comisia a efectuat propria analiză de comparabilitate, care poate fi desemnată drept „analiza de comparabilitate corectată”.

466 În cadrul analizei sale de comparabilitate corectate, Comisia a încercat să evalueze dacă remunerarea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, astfel cum a fost aprobată prin soluțiile fiscale anticipate contestate, se încadra în intervale de concurență deplină.

467 În primul rând, în ceea ce privește sucursala irlandeză a ASI, Comisia a utilizat datele societăților selectate în raportul ad-hoc prezentat de Irlanda, luând sucursala irlandeză a ASI ca parte supusă examinării, iar vânzările ca indicator al nivelului profitului. Aceste date au fost reluate în figura 13, inclusă în considerentul (354) al deciziei atacate. Comisia a comparat astfel profitul atribuit sucursalei irlandeze a ASI în raport cu vânzările ASI cu randamentul mediu al vânzărilor societăților selectate în cadrul raportului ad-hoc prezentat de Irlanda pentru anii 2007-2011.

468 De la bun început, trebuie arătat că, în mod cert, abordarea Comisiei care constă în compararea, pe de o parte, a rezultatelor propriei analize și, pe de altă parte, a profitului impozabil al ASI din perspectiva soluțiilor fiscale anticipate contestate ar fi putut să îi permită, în principiu, să demonstreze existența unui avantaj selectiv.

469 Totuși, concluziile analizei de comparabilitate corectate efectuate de Comisie nu pot infirma concluziile rapoartelor ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc., potrivit cărora profitul sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, determinat în temeiul soluțiilor fiscale anticipate contestate, se încadrau în intervale de concurență deplină.

470 Mai întâi, trebuie să se constate că analiza de comparabilitate corectată a Comisiei se întemeiază pe vânzări ca indicator al nivelului profitului în vederea aplicării MTMN. Or, astfel cum reiese din considerațiile exprimate la punctele 402 și 412 de mai sus, nu s-a demonstrat că utilizarea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului fusese neadecvată în speță. În plus, nu s-a demonstrat că utilizarea vânzărilor ar fi fost mai adecvată.

471 În continuare, trebuie amintit că analiza efectuată de Comisie în cadrul raționamentului său subsidiar se întemeiază pe premisa potrivit căreia, în esență, funcțiile îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI aveau o natură complexă și erau determinante pentru succesul mărcii Apple și, în consecință, al activităților comerciale ale ASI. În plus, potrivit Comisiei, sucursala menționată își asumase riscuri semnificative în raport cu activitățile ASI. Or, astfel cum s-a concluzionat la punctele 348 și 407 de mai sus, Comisia nu a reușit să demonstreze că sucursala ASI îndeplinise funcții complexe și își asumase aceste riscuri semnificative.

472 În sfârșit, Comisia a urmărit, în considerentele (353)-(355) ale deciziei atacate, să evalueze randamentul mediu al vânzărilor întreprinderilor comparabile cu randamentul mediu al vânzărilor ASI, în funcție de profitul atribuit sucursalei sale irlandeze, în temeiul soluției fiscale anticipate din anul 2007. Or, această abordare nu este conformă cu abordarea autorizată a OCDE, nici cu secțiunea 25 din TCA 97, întrucât randamentul privind vânzările ASI nu poate reflecta, în cazul sucursalei sale irlandeze, valoarea funcțiilor pe care această sucursală le-a îndeplinit efectiv, pentru următoarele motive.

473 Pe de o parte, astfel cum s-a arătat la punctele 384 și 385 de mai sus, funcțiile de distribuție asigurate de sucursala irlandeză a ASI au constat în achiziția, vânzarea și distribuția de produse marca Apple, în temeiul acordurilor-cadru negociate în afara sucursalei menționate. În consecință, valoarea adăugată adusă de sucursala irlandeză a ASI nu poate fi inclusă în randamentul vânzărilor societății ASI.

474 Pe de altă parte, funcțiile efectiv îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI nu au avut un impact determinant asupra PI a grupului Apple, nici asupra mărcii Apple, astfel cum s-a constatat la punctul 341 de mai sus. Or, acești doi factori sunt intrinsec legați și pot fi incluși sub marca Apple care desemnează produse de înaltă calitate, cu privire la care chiar Comisia a apreciat, în considerentul (351) al deciziei atacate, că afectează în mod determinant valoarea vânzărilor ASI. Pentru acest motiv, randamentul vânzărilor ASI nu oferă o imagine realistă a contribuției efective a sucursalei sale irlandeze la vânzările menționate.

475 În aceste împrejurări, concluziile analizei de comparabilitate corectate efectuate de Comisie în ceea ce privește remunerarea sucursalei irlandeze a ASI, analiză care a utilizat vânzările ca indicator al nivelului profitului, nu pot infirma concluziile rapoartelor ad-hoc prezentate de Irlanda și Apple Inc., care au utilizat costurile de funcționare ca indicator al nivelului profitului.

476 În al doilea rând, în ceea ce privește remunerarea AOE, astfel cum a arătat însăși Comisia în considerentul (357) al deciziei atacate, rezultatele analizei de comparabilitate reținute de Comisie, astfel cum au fost rezumate la punctul 425 de mai sus, arată că profitul atribuit sucursalei irlandeze a AOE în Irlanda în temeiul soluțiilor fiscale anticipate contestate se încadra în intervale care puteau fi considerate ca fiind de concurență deplină.

477 În consecință, rezultatele analizei efectuate de Comisie, în esență, confirmă concluziile care decurg din rapoartele ad-hoc prezentate de Irlanda și de Apple Inc., potrivit cărora profitul atribuit sucursalei irlandeze a AOE a fost cuprins în intervale de concurență deplină. În această privință, trebuie arătat, în lumina considerațiilor exprimate la punctul 455 de mai sus cu privire la analizele în materie de prețuri de transfer, că faptul că aceste rezultate se situează mai degrabă în partea inferioară a unui interval de concurență deplină nu poate infirma rezultatele menționate.

478 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie admise criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva constatărilor Comisiei privind eroarea metodologică referitoare la nivelurile de rentabilitate acceptate în soluțiile fiscale anticipate contestate.

#### *5. Concluzii cu privire la aprecierile Comisiei în cadrul raționamentului său subsidiar*

479 Constatările efectuate mai sus în ceea ce privește deficiențele din metodele de calcul al profitului impozabil al ASI și al AOE demonstrează caracterul lacunar și uneori incoerent al soluțiilor fiscale anticipate contestate. Totuși, aceste împrejurări nu sunt suficiente în sine pentru a dovedi existența unui avantaj, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

480 Astfel, Comisia nu a reușit să demonstreze că erorile metodologice pe care le-a invocat împotriva metodelor de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, care țin de alegerea sucursalelor irlandeze în calitate de părți supuse examinării (punctul 351 de mai sus), de alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului (punctul 417 de mai sus) și de nivelurile de rentabilitate acceptate prin soluțiile fiscale anticipate contestate (punctul 478 de mai sus) au condus la o reducere a profitului impozabil al ASI și al AOE în Irlanda. În consecință, ea nu a reușit să demonstreze că aceste soluții au conferit un avantaj societăților respective.

481 În aceste împrejurări, trebuie admise motivele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE, întemeiate pe faptul că, în cadrul raționamentului său subsidiar, Comisia nu a reușit să demonstreze existența unui avantaj în speță, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

### F. Cu privire la motivele prin care se contestă aprecierile formulate de Comisie în cadrul raționamentului său alternativ (al cincilea motiv în cauza T-778/16 și al nouălea motiv în cauza T-892/16)

482 Comisia și-a expus raționamentul alternativ în considerentele (369)-(403) ale deciziei atacate, care implică o alternativă între două părți.

483 În primul rând, în considerentele (369)-(378) ale deciziei atacate, Comisia a arătat că principiul concurenței depline era inerent aplicării secțiunii 25 din TCA 97 și că, întrucât soluțiile fiscale anticipate contestate derogau de la principiul menționat, acestea conferau un avantaj selectiv sub forma unei reduceri a bazei impozabile a ASI și a AOE.

484 În al doilea rând, în considerentele (379)-(403) ale deciziei atacate, Comisia a arătat că, deși aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 nu era guvernată de principiul concurenței depline, ar trebui totuși să se considere că soluțiile fiscale anticipate contestate conferau un avantaj selectiv ASI și AOE ca urmare a faptului că aceste soluții erau consecința puterii discreționare exercitate de autoritățile fiscale irlandeze.

485 Irlanda, precum și ASI și AOE contestă în esență aprecierile efectuate de Comisie în cadrul celor două părți ale raționamentului alternativ.

*1. Cu privire la prima parte a raționamentului alternativ al Comisiei*

486 În prima parte a raționamentului său alternativ, Comisia a considerat că soluțiile fiscale anticipate contestate derogau de la secțiunea 25 din TCA 97, pentru motivul că principiul concurenței depline era inerent secțiunii menționate [considerentul (377) al deciziei atacate]. Comisia a făcut apoi trimitere la raționamentul său subsidiar, în cadrul căruia a considerat că soluțiile fiscale anticipate contestate nu permiteau să se ajungă la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață conform principiului concurenței depline și, în consecință, a concluzionat că aceste decizii conferiseră ASI și AOE un avantaj selectiv [considerentul (378) al deciziei atacate].

487 În această privință, este suficient să se arate că, întrucât prima parte a raționamentului alternativ al Comisiei se întemeiază pe constatările pe care aceasta le-a efectuat în cadrul raționamentului subsidiar și, așa cum s-a concluzionat la punctul 481 de mai sus, Comisia nu se poate întemeia pe un asemenea raționament pentru a concluziona în sensul existenței unui avantaj în speță, este necesar să se constate că Comisia nu se poate întemeia nici pe prima parte a raționamentului său principal pentru a concluziona în sensul existenței unui avantaj selectiv în speță.

488 În aceste împrejurări, trebuie să se concluzioneze că, prin prima parte a raționamentului alternativ, Comisia nu a reușit să demonstreze că soluțiile fiscale anticipate contestate conferiseră ASI și AOE un avantaj selectiv.

*2. Cu privire la a doua parte a raționamentului alternativ al Comisiei*

489 În cadrul celei de a doua părți a raționamentului alternativ, Comisia arată că, chiar presupunând că aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 nu ar fi fost guvernată de principiul concurenței depline, soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi conferit totuși un avantaj selectiv societăților AOE și ASI, întrucât ar fi fost adoptate în mod discreționar de autoritățile fiscale irlandeze.

490 Pe de o parte, Comisia a susținut că, prin raționamentele sale principal și subsidiar, a demonstrat că soluțiile fiscale anticipate contestate aprobaseră metode de repartizare a profitului care conduceau la o reducere a profitului impozabil al ASI și al AOE în Irlanda și confereau un avantaj economic în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

491 Pe de altă parte, aceasta a susținut că, întrucât secțiunea 25 din TCA 97 nu definește niciun criteriu obiectiv privind repartizarea profitului între diferitele părți ale aceleiași societăți nerezidente, puterea discreționară de care dispun autoritățile fiscale irlandeze pentru aplicarea acestei dispoziții nu se întemeiază pe criterii obiective legate de sistemul fiscal, ceea ce determină o prezumție a selectivității pentru soluțiile fiscale anticipate contestate. În plus, Comisia a examinat unsprezece soluții fiscale anticipate care îi fuseseră transmise de Irlanda și a constatat o serie de incoerențe, pe baza cărora a considerat că practica autorităților fiscale irlandeze în materie de soluții fiscale anticipate era discreționară, întrucât nu era utilizat niciun criteriu coerent pentru a se determina profitul care trebuia atribuit sucursalelor irlandeze ale unor societăți nerezidente în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97.

492 Comisia a concluzionat că soluțiile fiscale anticipate contestate fuseseră emise pe baza puterii de apreciere a administrației fiscale irlandeze, în absența unor criterii obiective legate de sistemul fiscal, și că, prin urmare, trebuia să se considere că aceste decizii conferă un avantaj selectiv pentru ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

493 Având în vedere considerațiile Comisiei, în primul rând, este necesar să se arate că, întrucât nu a reușit să demonstreze existența unui avantaj prin raționamentele sale principal și subsidiar, aceasta nu poate, numai prin raționamentul său alternativ, astfel cum a fost descris mai sus, să demonstreze existența unui avantaj selectiv în speță. Astfel, chiar presupunând că s-ar stabili existența unei puteri

discreționare a autorităților fiscale, o asemenea existență a unei puteri discreționare nu implică în mod necesar că aceasta a fost exercitată astfel încât să se reducă sarcina fiscală a beneficiarului soluției fiscale anticipate în raport cu cea pe care acesta ar fi trebuit să o suporte în mod normal.

494 Astfel, raționamentul alternativ al Comisiei nu este suficient pentru a se stabili existența unui ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

495 În al doilea rând și în orice caz, Comisia nu a reușit să demonstreze că autoritățile irlandeze exercitaseră o putere discreționară extinsă în speță.

496 Astfel, trebuie amintită jurisprudența potrivit căreia nu este necesar, pentru a stabili caracterul selectiv al unui avantaj fiscal, ca autoritățile naționale competente să beneficieze de puterea discreționară de a acorda beneficiul acestuia. Cu toate acestea, existența unei asemenea puteri poate fi de natură să permită respectivelor autorități să favorizeze anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri în defavoarea altora, în special în cazul în care autoritățile competente dispun de puterea discreționară de a determina beneficiarii și condițiile măsurii acordate pe baza unor criterii care nu sunt legate de sistemul fiscal (Hotărârea din 25 iulie 2018, Comisia/Spania și alții, C-128/16 P, EU:C:2018:591, punctul 55).

497 Trebuie să se constate că, în considerentul (381) al deciziei atacate, Comisia s-a limitat să afirme că Irlanda nu a identificat niciun standard obiectiv de repartizare a profitului către o societate nerezidentă în scopul aplicării secțiunii 25 din TCA 97. Ea a concluzionat în mod direct, în același considerent (381), că „acest lucru ar [fi însemnat] că puterea de apreciere exercitată de administrația fiscală irlandeză în aplicarea acestei dispoziții nu se baz[a] pe criterii obiective legate de sistemul de impozitare, care conduce[a] la prezumția existenței unui avantaj selectiv”.

498 Or, astfel cum s-a constatat la punctele 238 și 239 de mai sus, aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 necesită efectuarea unei analize obiective a faptelor, care să cuprindă, în primul rând, identificarea activităților efectuate de sucursală, activele pe care le utilizează pentru funcțiile sale și riscurile aferente pe care și le asumă și, în al doilea rând, stabilirea valorii acestui tip de activități pe piață. O asemenea analiză corespunde în esență celei propuse de abordarea autorizată a OCDE.

499 În consecință, Comisia nu poate susține că aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 de către autoritățile fiscale irlandeze nu presupune utilizarea niciunui criteriu coerent pentru determinarea profiturilor care trebuie atribuite sucursalelor irlandeze ale unor societăți nerezidente.

500 Desigur, în speță, aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 de către autoritățile fiscale irlandeze în cadrul soluțiilor fiscale anticipate contestate nu a fost documentată suficient. Astfel, după cum s-a constatat la punctele 347 și 433 de mai sus, informațiile și elementele de probă în susținerea unei asemenea aplicări au fost foarte succinte. Această lipsă a unei analize documentate constituie, în mod cert, o deficiență metodologică regretabilă în cadrul calculului profitului impozabil al ASI și al AOE, aprobat prin soluțiile fiscale anticipate contestate. Cu toate acestea, o asemenea deficiență nu poate demonstra, singură, că soluțiile fiscale anticipate contestate au reprezentat consecința exercitării unei puteri discreționare extinse de către autoritățile fiscale irlandeze.

501 În al treilea rând, cele unsprezece soluții fiscale referitoare la repartizarea profitului către sucursalele irlandeze ale unor societăți nerezidente, examinate de Comisie în considerentele (385)-(395) ale deciziei atacate, nu sunt de natură să demonstreze existența unei puteri discreționare extinse a autorităților fiscale irlandeze care să conducă la favorizarea societăților beneficiare în raport cu alte societăți aflate într-o situație comparabilă.

502 Astfel, după cum reiese din considerentele (385)-(395) ale deciziei atacate, fiecare dintre aceste unsprezece soluții fiscale privește societăți care desfășoară activități cu totul diferite. Or, astfel cum arată însăși Comisia în considerentul (88) al deciziei atacate, repartizarea profitului între societățile

asociate depinde de funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate de fiecare societate. Prin urmare, trebuie să se constate că simpla împrejurare că cele unsprezece soluții validează metode de repartizare a profitului diferite se întemeiază tocmai pe faptul că situațiile contribuabililor sunt diferite. Astfel, faptul că aceste diferite situații au fost luate în considerare pentru adoptarea soluțiilor în discuție nu demonstrează nicidecum vreo putere discreționară a autorităților fiscale irlandeze.

503 Din considerațiile care precedă rezultă că Comisia nu se poate întemeia pe a doua parte a raționamentului său alternativ pentru a concluziona în sensul existenței unui avantaj selectiv în speță.

504 În consecință, trebuie admise motivele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE, întemeiate pe faptul că, în cadrul raționamentului său alternativ, Comisia nu a reușit să demonstreze existența unui avantaj în speță, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, fără a fi necesar să examineze criticile întemeiate pe încălcarea unor norme fundamentale de procedură și pe încălcarea dreptului de a fi ascultat, invocate de ASI și AOE împotriva aprecierilor Comisiei din cadrul raționamentului alternativ menționat.

### G. Concluzii cu privire la aprecierea Comisiei referitoare la existența unui avantaj selectiv

505 Ținând seama de concluziile care figurează la punctele 312, 481 și 504 de mai sus, potrivit cărora trebuie admise motivele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva aprecierilor formulate de Comisie în cadrul raționamentelor sale efectuate cu titlu principal, cu titlu subsidiar și cu titlu alternativ, este necesar să se concluzioneze că Comisia nu a demonstrat în speță că, prin adoptarea soluțiilor fiscale anticipate contestate, autoritățile fiscale irlandeze au conferit societăților ASI și AOE un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

506 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, citată la punctul 100 de mai sus, Comisia poate califica o măsură fiscală drept ajutor de stat numai în măsura în care sunt îndeplinite condițiile pentru o asemenea calificare.

507 În speță, întrucât Comisia nu a reușit să demonstreze corespunzător cerințelor legale existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, se impune anularea deciziei atacate în totalitate, fără a fi necesară examinarea celorlalte motive invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE.

## IV. Cu privire la cheltuielile de judecată

508 Potrivit articolului 134 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la suportarea propriilor cheltuieli de judecată, precum și a cheltuielilor de judecată efectuate de Irlanda, în cauza T-778/16, și de ASI și de AOE, conform concluziilor acestora din urmă.

509 Conform articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, Irlanda, în cauza T-892/16, Marele Ducat al Luxemburgului, Republica Polonă și Autoritatea de Supraveghere AELS suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a șaptea extinsă)

declară și hotărăște:

**1) Conexează cauzele T-778/16 și T-892/16 în vederea pronunțării prezentei hotărâri.**

**2) Anulează Decizia (UE) 2017/1283 a Comisiei din 30 august 2016 privind ajutorul de stat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) pus în aplicare de Irlanda în favoarea Apple.**

**3) Comisia Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și pe cele efectuate de Irlanda, în cauza T-778/16, și pe cele efectuate de Apple Sales International și de Apple Operations Europe.**

**4) Irlanda, în cauza T-892/16, Marele Ducat al Luxemburgului, Republica Polonă și Autoritatea de Supraveghere AELS suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 15 iulie 2020.

Semnături

# Cuprins

I. Istoricul cauzei ..... 2

A. Cu privire la istoricul grupului Apple ..... 2

1. În ceea ce privește grupul Apple ..... 2

2. În ceea ce privește ASI și AOE ..... 3

a) În ceea ce privește structura societară ..... 3

b) În ceea ce privește acordul de partajare a costurilor ..... 3

c) În ceea ce privește acordul privind serviciile de comercializare ..... 4

3. În ceea ce privește sucursalele irlandeze ..... 4

B. Cu privire la soluțiile fiscale anticipate contestate ..... 4

1. În ceea ce privește soluția fiscală anticipată din anul 1991 ..... 4

a) Cu privire la baza impozabilă a ACL, predecesor al AOE ..... 4

b) Cu privire la baza impozabilă a ACAL, predecesoarea ASI ..... 5

2. În ceea ce privește soluția fiscală anticipată din anul 2007 ..... 5

C. Cu privire la procedura administrativă în fața Comisiei ..... 6

D. Cu privire la decizia atacată ..... 6

1. Cu privire la existența unui avantaj selectiv ..... 7

a) Cu privire la cadrul de referință ..... 7

b) Cu privire la principiul concurenței depline ..... 7

c) Cu privire la avantajul selectiv ca urmare a neatribuirii către sucursalele irlandeze a profitului rezultat din licențele pentru PI deținute de ASI și de AOE (raționament principal) ..... 8

d) Cu privire la avantajul selectiv ca urmare a alegerii neadecvate a metodelor de repartizare a profitului către sucursalele irlandeze ale societăților ASI și AOE (raționament subsidiar) ..... 9

e) Cu privire la avantajul selectiv ca urmare a derogării de la cadrul de referință, chiar presupunând că acesta ar fi constituit numai din secțiunea 25 din TCA 97, din soluțiile fiscale anticipate contestate, care nu sunt conforme cu principiul concurenței depline (raționament alternativ) ..... 9

f) Concluzie privind avantajul selectiv ..... 9

2. Cu privire la incompatibilitatea, nelegalitatea și recuperarea ajutorului ..... 10

3. Cu privire la dispozitiv ..... 10

II. Procedura și concluziile părților ..... 11

A. Cu privire la cauza T-778/16 ..... 11

1. Compunerea completului de judecată și examinarea cu prioritate ..... 11

2. Intervenții ..... 11

3. Cereri de aplicare a regimului de confidențialitate ..... 12

4. Concluziile părților ..... 12

B. Cu privire la cauza T-892/16 ..... 12

1. Compunerea completului de judecată, examinarea cu prioritate și conexarea ..... 13

2. Intervenții ..... 13

3. Cereri de aplicare a regimului de confidențialitate ..... 13

4. Concluziile părților ..... 14

C. Cu privire la conexarea cauzelor și la faza orală a procedurii ..... 14

III. În drept ..... 15

A. Cu privire la conexarea cauzelor T-778/16 și T-892/16 în vederea pronunțării deciziei prin care se finalizează judecata ..... 15

B. Cu privire la motivele invocate și la structura examinării prezentelor acțiuni ..... 15

C. Cu privire la motivele întemeiate pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe ingerința acesteia în competențele statelor membre, în special cu încălcarea principiului autonomiei fiscale (al optulea motiv în cauza T-778/16 și al paisprezecelea motiv în cauza T-892/16) ..... 17

D. Cu privire la motivele întemeiate pe erori săvârșite în cadrul raționamentului principal al Comisiei ..... 19

1. Cu privire la examinarea comună a criteriilor avantajului și selectivității (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16) ..... 20

2. Cu privire la identificarea cadrului de referință și la aprecierile referitoare la impozitarea normală în temeiul dreptului irlandez (în parte primul și al doilea motiv în cauza T-778/16 și primul, al doilea și al cincilea motiv în cauza T-892/16) ..... 21

a) Cu privire la cadrul de referință ..... 21

b) Cu privire la aprecierile Comisiei referitoare la impozitarea normală a profitului în temeiul dreptului fiscal irlandez ..... 24

1) Cu privire la aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16 și în parte primul motiv invocat în cauza T-892/16) ..... 25

2) Cu privire la principiul concurenței depline (în parte primul motiv și al treilea motiv în cauza T-778/16 și în parte primul motiv și al doilea motiv în cauza T-892/16) .... 27

i) Cu privire la posibilitatea Comisiei de a se întemeia pe principiul concurenței depline pentru a verifica existența unui avantaj selectiv ..... 28

ii) Cu privire la problema dacă principiul concurenței depline a fost aplicat în mod corect de Comisie în cadrul raționamentului său principal ..... 32

3) Cu privire la abordarea autorizată a OCDE (în parte al doilea și al patrulea motiv în cauza T-778/16 și al cincilea motiv în cauza T-892/16) ..... 33

i) Cu privire la posibilitatea Comisiei de a se întemeia pe abordarea autorizată a OCDE ..... 33

ii) Cu privire la problema dacă Comisia a aplicat în mod corect abordarea autorizată a OCDE în cadrul raționamentului său principal ..... 34

4) Concluzii cu privire la identificarea cadrului de referință și la aprecierile referitoare la impozitarea normală în temeiul dreptului irlandez ..... 35

3. Cu privire la aprecierile Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple (primul motiv în cauza T-778/16 și al treilea și al patrulea motiv în cauza T-892/16) ..... 36

a) Cu privire la activitățile sucursalei irlandeze a ASI ..... 36

b) Cu privire la activitățile sucursalei irlandeze a AOE ..... 40

c) Cu privire la activitățile desfășurate în afara sucursalelor ASI și AOE ..... 42

1) Cu privire la luarea unor decizii strategice în cadrul grupului Apple ..... 42

2) Cu privire la luarea unor decizii de către ASI și de către AOE ..... 43

d) Concluzii cu privire la activitățile din cadrul grupului Apple ..... 44

4. Concluzie cu privire la aprecierea Comisiei referitoare la existența unui avantaj selectiv în temeiul raționamentului său principal ..... 44

E. Cu privire la motivele prin care se contestă aprecierile formulate de Comisie în cadrul raționamentului subsidiar (al patrulea motiv în cauza T-778/16 și al optulea motiv în cauza T-892/16) ..... 44

1. Cu privire la aprecierea făcută în legătură cu metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate în lumina MTMN ..... 45

2. Cu privire la alegerea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca fiind „partea supusă examinării” în aplicarea metodelor de repartizare a profitului ..... 46

3. Cu privire la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului ..... 49

a) Cu privire la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului sucursalei irlandeze a ASI ..... 50

1) Cu privire la indicatorul adecvat al nivelului profitului ..... 50

2) Cu privire la riscul legat de cifra de afaceri ..... 52

3) Cu privire la riscul legat de garanțiile produselor ..... 54

4) Cu privire la riscurile legate de activitățile contractanților terți ..... 55

b) Cu privire la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului sucursalei irlandeze a AOE ..... 56

c) Concluzii cu privire la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului ..... 56

4. Cu privire la nivelurile de rentabilitate acceptate în soluțiile fiscale anticipate contestate ..... 57

a) Cu privire la rentabilitatea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, aprobată prin soluția fiscală anticipată din anul 1991 ..... 59

b) Cu privire la remunerarea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, aprobată prin soluția fiscală anticipată din anul 2007 ..... 61

1) Cu privire la alegerea societăților utilizate în analizele de comparabilitate ..... 61

2) Cu privire la analiza de comparabilitate corectată efectuată de Comisie ..... 63

5. Concluzii cu privire la aprecierile Comisiei în cadrul raționamentului său subsidiar ..... 65

F. Cu privire la motivele prin care se contestă aprecierile formulate de Comisie în cadrul raționamentului său alternativ (al cincilea motiv în cauza T-778/16 și al nouălea motiv în cauza T-892/16) ..... 65

1. Cu privire la prima parte a raționamentului alternativ al Comisiei ..... 66

2. Cu privire la a doua parte a raționamentului alternativ al Comisiei ..... 66

G. Concluzii cu privire la aprecierea Comisiei referitoare la existența unui avantaj selectiv ..... 68

IV. Cu privire la cheltuielile de judecată ..... 68