KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
PITRUZZELLA
ippreżentati fid-9 ta' Novembru 2023 [1]

Kawża C-465/20 P

Il-Kummissjoni Ewropea
vs
L-Irlanda,
Apple Sales International,
Apple Operations International, li kienet Apple Operations Europe,
Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu,
Ir-Repubblika tal-Polonja,

L-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA

"Appell – Għajnuna mill-Istat – Deċiżjonijiet antiċipattivi dwar it-taxxa (tax rulings) – Vantaġġi fiskali selettivi"

I. Introduzzjoni

1. Din il-kawża hija parti minn xejra li issa hija pjuttost sostanzjali, li għandha bħala suġġett l-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE dwar "rulings fiskali". Kif inhu magħruf, ir-"rulings fiskali" jippermettu lill-impriżi jitolbu mingħand l-amministrazzjoni fiskali "deċiżjoni antiċipattiva" dwar it-taxxa li għaliha huma ser ikunu suġġetti u b'hekk jiksbu minn din l-amministrazzjoni pożizzjoni uffiċjali dwar l-applikazzjoni tar-regoli fiskali nazzjonali u tal-assigurazzjonijiet dwar it-trattament fiskali li ser jiġi applikat għalihom. Ma hemm l-ebda dubju li l-leġiżlazzjoni dwar l-għajnuna mill-Istat ma tistax tintuża għat-twettiq bil-moħbi ta' armonizzazzjoni fiskali li ssib ostakoli politiċi jew għall-ġlieda kontra l-kompetizzjoni fiskali dannuża. Fil-fatt, l-użu tal-vantaġġi tad-differenzi bejn is-sistemi fiskali ma jimplikax l-għoti ta' għajnuna u l-kompetizzjoni fiskali bejn l-Istati ma hijiex minnha nnifisha pprojbita. Madankollu, il-Kummissjoni Ewropea għandha tkun tista' tivverifika jekk, permezz ta' miżura fiskali, bħal deċiżjoni antiċipattiva, Stat jagħtix vantaġġ selettiv lil impriża partikolari. F'tali każ, impriżi li diġà għandhom poter sinjifikattiv fis-suq huma stess, bħalma huwa l-każ ta' Apple, filwaqt li titqies ukoll id-dinamika tas-swieq diġitali li għandhom it-tendenza li jikkonċentraw dawn il-poteri, jistgħu jsibu lilhom infushom ivvantaġġjati fuq il-kompetituri, li jolqot l-istess kompetizzjoni ta' kompetizzjoni ekwi (il-level playing field) bejn impriżi. Ir-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat iservu sabiex jevitaw dawn il-konsegwenzi dannużi għall-kompetizzjoni u ta' ħsara għall-innovazzjoni u l-konsumaturi.

[1] Lingwa oriġinali: it-Taljan.

2. Il-Kummissjoni titlob l-annullament tas-sentenza tal-15 ta' Lulju 2020, L-Irlanda *et* vs Il-Kummissjoni [2], li permezz tagħha l-Qorti Ġenerali annullat id-Deċiżjoni (UE) 2017/1283 tal-Kummissjoni tat-30 ta' Awwissu 2016 [3] (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kontenzjuża"), li għandha bħala suġġett żewġ deċiżjonijiet antiċipattivi dwar it-taxxa li ġew adottati mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi fil-konfront ta' Apple Sales International (ASI) u ta' Apple Operations Europe (AOE), żewġ kumpanniji li jappartjenu għall-grupp Apple (iktar 'il quddiem, flimkien: id-"deċiżjonijiet antiċipattivi").

II. Il-fatti tal-kawża u l-fatti li wasslu għall-kawża

3. Ibbażat fl-1976 u b'sede f'Cupertino, California (l-Istati Uniti), il-grupp Apple huwa kompost minn Apple Inc. u mill-kumpanniji kollha kkontrollati minnha. L-attività dinjija tiegħu hija mibnija fuq oqsma funzjonali prinċipali, amministrati u mmexxija fuq livell ċentrali mill-Istati Uniti (punt 1 tas-sentenza appellata). Apple Operations International (AOI) hija sussidjarja 100 % ta' Apple Inc. AOI għandha 100 % tas-sussidjarja AOE, li hija stess għandha 100 % tas-sussidjarja ASI. ASI u AOE huma t-tnejn ikkostitwiti bħala kumpanniji rregolati mid-dritt Irlandiż, iżda ma humiex residenti fiskali fl-Irlanda (punt 3 tas-sentenza appellata) [4]. ASI u AOE kkostitwixxew fergħat Irlandiżi (iktar 'il quddiem, flimkien: il-"fergħat Irlandiżi"). Il-fergħa Irlandiża ta' ASI hija b'mod partikolari responsabbli mill-attivitajiet ta' xiri, ta' bejgħ u ta' distribuzzjoni, assoċjati mal-bejgħ ta' prodotti tat-trade mark Apple lil partijiet relatati u lil klijenti terzi fir-reġjuni li jinkludu l-Ewropa, il-Lvant Nofsani, l-Indja u l-Afrika (EMEIA) kif ukoll l-Asja-Paċifiku (APAC). Il-funzjonijiet prinċipali eżerċitati fi ħdan din il-fergħa jinkludu x-xiri ta' prodotti lesti tat-trade mark Apple mingħand manifatturi terzi u marbuta, l-attivitajiet ta' distribuzzjoni assoċjati mal-bejgħ ta' prodotti lil partijiet relatati fir-reġjuni EMEIA u APAC kif ukoll il-bejgħ ta' prodotti lil klijenti terzi fir-reġjun EMEIA, il-bejgħ online, l-operazzjonijiet loġistiċi u l-operat tas-servizz ta' wara l-bejgħ. Il-fergħa Irlandiża ta' AOE hija responsabbli għall-manifattura u għall-assemblaġġ ta' firxa speċjalizzata ta' prodotti informatiċi fl-Irlanda, bħal desktops iMac, laptops MacBook u aċċessorji informatiċi oħrajn, li din tipprovdi lil partijiet marbuta għar-reġjun EMEIA. Il-funzjonijiet ewlenin eżerċitati fi ħdan din il-fergħa jinkludu l-ippjanar u l-iskedar tal-produzzjoni, l-inġinerija tal-proċessi, il-produzzjoni u l-operazzjonijiet, l-assigurazzjoni u l-kontroll tal-kwalità u l-operazzjonijiet ta' restawr. (punti 9 u 10 tas-sentenza appellata).

4. Matul il-perijodu kopert mid-deċiżjoni kontenzjuża, jiġifieri mill-1991 sal-2014 (iktar 'il quddiem il-"perijodu rilevanti"), Apple Inc., minn naħa, u ASI u AOE, min-naħa l-oħra, kienu marbuta bi ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż (iktar 'il quddiem il-"ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż"). L-ispejjeż maqsuma kienu jikkonċernaw b'mod partikolari r-riċerka u l-iżvilupp (R&D) tat-teknoloġiji inkorporati fil-prodotti tal-grupp Apple. Skont dan il-ftehim, minn naħa, il-partijiet aċċettaw li jaqsmu l-ispejjeż u r-riskji marbuta mar-R&D tal-assi intanġibbli wara l-attivitajiet ta' żvilupp li jikkonċernaw il-prodotti u s-servizzi tal-grupp Apple. Min-naħa l-oħra, huma qablu li Apple Inc. għandha tibqa' l-proprjetarja tal-assi intanġibbli bi spejjeż kondiviżi, inklużi d-drittijiet tal-proprjetà intellettwali (iktar 'il quddiem il-"PI"). Barraminn hekk, Apple Inc. tat lil ASI u lil AOE liċenzja mingħajr ħlas, li tippermettilhom jipproduċu u jbiegħu

[2] T-778/16 u T-892/16, EU:T:2020:338.

[3] Dwar Għajnuna mill-Istat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implimentata mill-Irlanda lil Apple (ĠU 2017, L 187, p. 1).

[4] Fil-premessi 49 sa 52 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni esponiet li, skont id-dritt Irlandiż applikabbli matul il-perijodu rilevanti, ASI u AOE, minkejja li kienu inkorporati fl-Irlanda u li jeżerċitaw attività kummerċjali f'dan il-pajjiż, ma kinux ikkunsidrati bħala fiskalment residenti fl-Irlanda, peress li kienu direttament jew indirettament ikkontrollati minn kumpannija residenti fl-Istati Uniti (Apple Inc.). Madankollu, sa fejn, lil hinn mill-fergħat Irlandiżi, ASI u AOE ma kellhom ebda preżenza fiskali la fl-Istati Uniti u lanqas xi mkien ieħor, il-Kummissjoni ddeduċiet li dawn kienu "'apolidi'" għall-finijiet tar-residenza tat-taxxa".

l-prodotti Apple inkwistjoni fit-territorju li kien ġie attribwit lilhom, jiġifieri d-dinja barra mill-kontinent Amerikan (iktar ’il quddiem il-“liċenzji ta’ PI”)[5]. Il-partijiet fil-ftehim kienu obbligati jassumu r-riskji li jirriżultaw minnu. Ir-riskju prinċipali kien l-obbligu li jitħallsu l-ispejjeż ta’ żvilupp tad-drittijiet ta’ PI. Matul il-perijodu rilevanti, saru diversi emendi għall-ftehim ta’ tqassim tal-ispejjeż sabiex, b’mod partikolari, jittieħdu inkunsiderazzjoni l-bidliet fil-leġiżlazzjoni applikabbli (punti 5 u 6 tas-sentenza appellata).

5. Fl-2008, ASI kkonkludiet kuntratt ta’ servizzi ta’ kummerċjalizzazzjoni ma’ Apple Inc. (iktar ’il quddiem il-“ftehim dwar is-servizzi ta’ kummerċjalizzazzjoni”) li fil-kuntest tiegħu din tal-aħħar impenjat ruħha li tipprovdi servizzi ta’ kummerċjalizzazzjoni lil ASI, li jinkludu b’mod partikolari l-ħolqien, l-iżvilupp u l-implimentazzjoni ta’ strateġiji ta’ kummerċjalizzazzjoni, ta’ programmi u ta’ kampanji ta’ promozzjoni. ASI impenjat ruħha li tħallas lil Apple Inc. għal dawn is-servizzi permezz ta’ ħlas li jikkorrispondi għal perċentwali tal-“ispejjeż raġonevoli mġarrba” minn Apple Inc. għal dawn is-servizzi, miżjuda b’marġni (punt 7 tas-sentenza appellata).

A. Fuq id-deċiżjonijiet antiċipattivi

6. Permezz ta’ ittra tat-12 ta’ Ottubru 1990, indirizzata lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi, il-konsulenti fiskali tal-grupp Apple iddeskrivew l-attivitajiet ta’ Apple Computer Ltd (ACL), predeċessura ta’ AOE, fl-Irlanda, billi indikaw il-funzjonijiet li kienu ġew eżerċitati mill-fergħa Irlandiża tagħha b’sede f’Cork (l-Irlanda). Huma ppreċiżaw li l-fergħa kienet il-proprjetarja tal-attiv relatat mal-attivitajiet ta’ manifattura, iżda li AOE żammet il-proprjetà tal-materjal użat, tal-prodotti kurrenti u tal-prodotti lesti. Permezz ta’ ittra tat-2 ta’ Jannar 1991, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi ġew infurmati bl-eżistenza ta’ kumpannija ġdida, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), predeċessura ta’ ASI, li l-fergħa tagħha fl-Irlanda kienet deskritta bħala responsabbli mill-provvista tal-prodotti ddestinati għall-esportazzjoni, mingħand produtturi Irlandiżi. Permezz ta’ ittra tad-29 ta’ Jannar 1991, (iktar ’il quddiem id-“deċiżjoni antiċipattiva tal-1991”), l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kkonfermaw it-termini proposti mill-grupp Apple fir-rigward tal-kalkolu tal-profitt taxxabbli ta’ ACL u ta’ ACAL fl-Irlanda. Il-profitt taxxabbli ta’ ACL kien ikkalkolat fuq il-bażi ta’ perċentwali tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża tagħha, iffissat għal 65 % ta’ dawn l-ispejjeż sa ammont annwali ta’ [*kunfidenzjali*] u ta’ 20 % lil hinn minn dan l-ammont [*kunfidenzjali*]. Li kieku l-profitt globali kien inqas mill-ammont li jirriżulta minn din il-formula, dan l-ammont iktar baxx kien jintuża sabiex jiġi ddeterminat il-profitt nett. L-ispejjeż tal-operat li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni għal dan il-kalkolu kienu jinkludu l-ispejjeż kollha tal-operat, bl-esklużjoni tal-materjal intiż għall-bejgħ mill-ġdid u tal-element tal-ispejjeż relatat mal-assi intanġibbli ffatturati mill-kumpanniji affiljati mal-grupp Apple. Il-profitt taxxabbli ta’ ACAL kien ikkalkolat fuq il-bażi ta’ marġni ta’ 12.5 % tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża tagħha (materjali ta’ bejgħ mill-ġdid esklużi) (punti 11 sa 16 tas-sentenza appellata).

Permezz ta’ ittra tas-16 ta’ Mejju 2007 indirizzata lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi, il-konsulenti fiskali tal-grupp Apple ġabru fil-qosor il-proposta tagħhom sabiex jirrevedu l-metodu ta’ determinazzjoni tal-bażi taxxabbli tal-fergħat Irlandiżi ta’ ASI u ta’ AOE. Fiż-żewġ każijiet, kien propost li l-profitt taxxabbli jikkorrispondi għal perċentwali tal-ispejjeż tal-operat, bl-esklużjoni tal-ispejjeż bħall-ammonti ffatturati mill-kumpanniji affiljati fi ħdan il-grupp Apple u l-ispejjeż tal-materjal. Fil-każ tal-fergħa Irlandiża ta’ AOE, kien propost li jiżdied ammont li jikkorrispondi

[5] Fis-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali identifikat dawn il-liċenzji bħala “liċenzji ta’ PI tal-grupp Apple”. Din l-indikazzjoni, li ser inżomm mingħajr emendi fil-kwotazzjonijiet ta’ siltiet tas-sentenza appellata, hija kkontestata mill-Kummissjoni, li tqisha impreċiża sa fejn ma tirriflettix il-fatt li dawn huma liċenzji territorjalment limitati mogħtija lil ASI u lil AOE.

għar-remunerazzjoni fuq il-PI għat-teknoloġiji tal-proċess ta' produzzjoni żviluppati minn din il-fergħa, li jikkorrispondi għal perċentwali tad-dħul mill-bejgħ tagħha. Ġie propost ukoll li l-ftehim jidħol fis-seħħ għaż-żewġ fergħat mill-1 ta' Ottubru 2007, li jkun applikabbli għal ħames snin, li sussegwentement jiġġedded fuq bażi annwali u li jkun applikabbli għal entitajiet ġodda maħluqa jew ittrasformati fi ħdan il-grupp Apple, sakemm l-attivitajiet tagħhom jikkorrispondu għal dawk imwettqa minn AOE u ASI. Permezz ta' ittra tat-23 ta' Mejju 2007 (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni antiċipattiva tal-2007"), l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kkonfermaw il-qbil tagħhom dwar il-proposti kollha. Dan il-ftehim ġie applikat sas-sena fiskali 2014 (punti 17 sa 21 tas-sentenza appellata).

B. Fuq id-deċiżjoni kontenzjuża

7. Fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni kkonkludiet li d-deċiżjonijiet antiċipattivi, li jwasslu għal tnaqqis tal-oneri fiskali li ASI u AOE kellhom isostnu, kienu taw lil dawn il-kumpanniji, fil-perijodu rilevanti, għajnuna għall-funzjonament li minnha kien ibbenefika l-grupp Apple kollu (premessi 417 u 418). Hija ddikjarat din l-għajnuna illegali u inkompatibbli mas-suq intern skont l-Artikolu 107(3)(c) TFUE (Artikolu 1 tad-deċiżjoni kontenzjuża) u ordnat l-irkupru tagħha (Artikolu 2 tad-deċiżjoni kontenzjuża).

8. Fit-Taqsima 8.2 ta' din id-deċiżjoni, sabiex turi l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv skont l-Artikolu 107(1) TFUE, il-Kummissjoni wettqet l-analiżi fi tliet fażijiet skont il-ġurisprudenza [6].

9. Dwar l-ewwel fażi, rigward l-identifikazzjoni tas-sistema ta' referenza, hija ddeċidiet li din is-sistema kienet ikkostitwita mis-sistema ta' ntaxxar ordinarja tal-profitti tal-kumpanniji fl-Irlanda, li l-għan tagħha kienet l-intaxxar tal-profitti tal-kumpanniji kollha suġġetti għal taxxa f'tali pajjiż. Fid-dawl ta' dan l-għan, il-Kummissjoni kkunsidrat li l-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa fl-Irlanda, kemm jekk ikunu residenti jew mhux residenti, integrati jew mhux integrati, kienu jinsabu f'sitwazzjoni legali u fattwali komparabbli. Hija konsegwentement ikkunsidrat li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 25 tat-Taxes Consolidation Act tal-1997 (iktar 'il quddiem it-"TCA 97"), dwar l-intaxxar tal-kumpanniji mhux residenti, kienu jikkostitwixxu parti integrali tas-sistema ta' referenza u mhux qafas ta' referenza separat (premessi 227 sa 243 tad-deċiżjoni kontenzjuża). Skont tali artikolu, kumpannija mhux residenti tidħol fil-kamp ta' applikazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji biss jekk hija teżerċita attivitajiet kummerċjali fl-Irlanda permezz ta' fergħa jew ta' aġenzija. F'dan il-każ, l-imsemmija kumpannija hija ntaxxata "fuq id-dħul kummerċjali kollu tagħha li jirriżulta direttament jew indirettament mill-fergħa jew mill-aġenzija u mill-attiv jew mid-drittijiet użati minn jew miżmuma minn jew għall-fergħa jew għall-aġenzija […]" (ara l-punt 158 tas-sentenza appellata).

10. Fir-rigward tat-tieni stadju, intiż sabiex tiġi evalwata l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv li jirriżulta minn deroga mis-sistema ta' referenza, il-Kummissjoni qabelxejn ippreċiżat li, fid-dawl tal-formulazzjoni u tal-iskop tiegħu, l-Artikolu 25 tat-TCA 97 kellu jiġi applikat flimkien ma' metodu ta' allokazzjoni tal-profitti li jippermetti l-kisba ta' profitt taxxabbli konformi ma' "approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament" (premessa 253). Tali prinċipju, "jiżgura li t-tranżazzjonijiet bejn kumpaniji integrati fi grupp huma trattati għal skopijiet tat-taxxa b'referenza għall-ammont tal-profitt li kien isir li kieku l-istess tranżazzjonijiet twettqu minn kumpaniji awtonomi mhux integrati", li japplika fil-fatt "għan-negozjati interni ta' partijiet differenti tal-istess kumpanija integrata, bħal fergħa li tagħmel

[6] Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 68, iktar 'il quddiem is-"sentenza Fiat Chrysler").

tranżazzjonijiet ma' partijiet oħrajn tal-kumpanija li tappartjeni għaliha (premessi 252 u 253). F'dan il-kuntest, il-Kummissjoni speċifikat ukoll li hija ma applikatx il-prinċipji elaborati direttament fil-kuntest tal-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u għall-Iżvilupp Ekonomiku (iktar 'il quddiem l-"OECD"), li jirriżultaw b'mod partikolari mill-Artikolu 7(2) u l-Artikolu 9 tal-Mudell ta' Konvenzjoni tat-Taxxa tal-OECD u r-Rapport tal-2010 dwar l-attribuzzjoni tal-profitti lill-istabbilimenti permanenti, approvat mill-Kunsill tal-OECD fit-22 ta' Lulju 2010, li jiddeskrivi l-approċċ awtorizzat mill-OECD għall-applikazzjoni tal-prinċipju ta' kompetizzjoni libera kif iddefinit fil-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment għal Kumpanniji Multinazzjonali u l-Awtoritajiet Fiskali[7] fil-kuntest tal-attribuzzjoni tal-profitti lil organizzazzjoni stabbli (iktar 'il quddiem l-"approċċ awtorizzat tal-OECD")[8], iżda li madankollu kienu jikkostitwixxu linji gwida utli dwar il-mod kif għandu jiġi żgurat li l-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti u ta' ffissar tal-prezzijiet ta' trasferiment jipproduċu riżultati konformi mal-kundizzjonijiet tas-suq (premessa 255). Sussegwentement, il-Kummissjoni wettqet l-analiżi tagħha billi bbażat ruħha fuq tliet raġunamenti distinti, li kull wieħed minnhom kien jippermetti li jiġi konkluż li, f'dan il-każ, kien hemm vantaġġ selettiv. Għall-finijiet ta' dan il-każ, huma biss l-ewwel żewġ raġunamenti li huma rilevanti, prinċipalment u sussidjarjament. Fil-kuntest tar-*raġunament prinċipali* (premessi 265 sa 321 tad-deċiżjoni kontenzjuża), il-Kummissjoni ddeċidiet li l-fatt li, fid-deċiżjonijiet antiċipattivi, l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi aċċettaw il-premessa mhux issostanzjata li skontha l-liċenzji ta' PI kellhom jiġu attribwiti għal għanijiet fiskali barra mill-Irlanda – u għalhekk għas-sedi ta' ASI u AOE (iktar 'il quddiem is-"sedi") u mhux għall-fergħat Irlandiżi tagħhom – wasslet għal profitti annwali taxxabbli ta' dawn il-kumpanniji li kienu differenti minn approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq f'kundizzjonijiet ta' distakkament. Fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju (premessi 325 sa 360 tad-deċiżjoni kontenzjuża), il-Kummissjoni qieset li, anki li kieku l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi kellhom raġun jaċċettaw din is-suppożizzjoni, ir-riżultat kien ikun l-istess peress li l-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti approvati mid-deċiżjonijiet antiċipattivi kienu bbażati fuq għażliet metodoloġiċi inadegwati, li madankollu kienu wasslu għal tnaqqis tal-ammont tat-taxxa li ASI u AOE kellhom iħallsu meta mqabbla mal-kumpanniji mhux integrati li l-profitt taxxabbli tagħhom kien iddeterminat mill-prezzijiet innegozjati fis-suq skont il-prinċipju ta' distakkament.

11. Fl-aħħar nett, fil-kuntest tat-tielet stadju tal-analiżi tagħha, il-Kummissjoni kkonstatat li la l-Irlanda u lanqas Apple ma kienu ressqu argumenti dwar il-ġustifikazzjoni tal-vantaġġ selettiv mogħti mid-deċiżjonijiet antiċipattivi (premessi 404 sa 411 tad-deċiżjoni kontenzjuża).

III. Il-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali u s-sentenza appellata

12. L-Irlanda (Kawża T-778/16) u ASI u AOE (Kawża T-892/16) ippreżentaw rikors kontra d-deċiżjoni kontenzjuża. Fil-Kawża T-778/16, tħallew jintervjenu l-Gran Dukat tal-Lussemburgu insostenn tat-talbiet tal-Irlanda, u r-Repubblika tal-Polonja insostenn tat-talbiet tal-Kummissjoni. Fil-Kawża T-892/16, tħallew jintervjenu l-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA

[7] Lulju 2010, OECD Publishing, Pariġi, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (iktar 'il quddiem imsejħa l-" Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferimenti"').

[8] Fil-premessi 87 sa 89 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni spjegat li l-approċċ awtorizzat tal-OECD jikkonsisti f'analiżi f'żewġ stadji, li fil-kuntest tiegħu jiġi attribwit lill-istabbiliment permanenti. Fl-ewwel fażi huwa preżunt li l-istabbiliment permanenti huwa impriża distinta u indipendenti "involuta fl-istess attivitajiet jew f'attivitajiet simili fl-istess kondizzjonijiet jew f'kondizzjonijiet simili, filwaqt li jitqiesu l-funzjonijiet imwettqin, l-assi użati u r-riskji assunti mill-intrapriża permezz tal-istabbiliment permanenti u permezz tal-partijiet l-oħrajn tal-intrapriża". Huwa f'dan il-kuntest li jiġi introdott il-kunċett ta' "funzjonijiet tan-nies sinjifikattivi". Fil-kuntest tal-ewwel stadju, l-approċċ awtorizzat tal-OECD jagħti lill-istabbiliment permanenti sjieda ekonomika tal-assi li għalihom il-persunal tiegħu jwettaq il-funzjonijiet sinjifikattivi rilevanti. Fit-tieni stadju, il-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment japplikaw b'analoġija għat-tranżazzjonijiet tal-istabbiliment permanenti ma' partijiet oħra tal-kumpannija sabiex jiġi żgurat li t-twettiq tal-funzjonijiet kollha tagħha fir-rigward ta' dawn it-tranżazzjonijiet interni tkun irremunerata skont il-prinċipju ta' kompetizzjoni sħiħa.

insostenn tat-talbiet tal-Kummissjoni, u l-Irlanda, insostenn tat-talbiet ta' ASI u AOE. Il-kawżi ġew magħquda għall-finijiet tal-proċedura orali. Insostenn tar-rikors tagħhom, l-Irlanda, minn naħa, u ASI u AOE, min-naħa l-oħra, qajmu, rispettivament, disa' u erbatax-il motiv, li fil-parti l-kbira jikkoinċidu, li l-Qorti Ġenerali eżaminat flimkien.

13. Fis-sentenza appellata, sa fejn huwa rilevanti għall-finijiet ta' dan il-każ, il-Qorti Ġenerali, fl-ewwel lok, ċaħdet il-motivi mressqa mill-Irlanda u minn ASI u AOE bbażati fuq il-qbiż mill-Kummissjoni tal-kompetenzi tagħha kif ukoll fuq il-ksur tal-prinċipju ta' awtonomija fiskali tal-Istati Membri (punti 103 sa 124). Fit-tieni lok, hija eżaminat il-motivi bbażati fuq żbalji mwettqa mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-*raġunament prinċipali tagħha*. F'dan il-kuntest, hija, qabel kollox, ċaħdet l-ilment invokat mill-Irlanda bbażat fuq l-eżami konġunt tal-kriterji tal-vantaġġ u tas-selettività. Sussegwentement, hija eżaminat l-ilmenti bbażati fuq żbalji fl-identifikazzjoni tas-sistema ta' referenza u fuq it-taxxa normali skont id-dritt fiskali Irlandiż. Fi tmiem dan l-eżami, il-Qorti Ġenerali kkonkludiet li r-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni kien ibbażat fuq "evalwazzjonijiet żbaljati dwar it-taxxa normali skont id-dritt fiskali Irlandiż applikabbli f'dan il-każ" (punt 249 tas-sentenza appellata). Fl-aħħar nett, il-Qorti Ġenerali eżaminat "għall-finijiet ta' kompletezza" l-ilmenti diretti kontra l-evalwazzjonijiet fattwali tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple, billi kkonkludiet li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li, fid-dawl, minn naħa, tal-attivitajiet u tal-funzjonijiet effettivament eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE u, min-naħa l-oħra, tad-deċiżjonijiet strateġiċi meħuda u implimentati barra minn dawn il-fergħat, il-liċenzji ta' PI kellhom jiġu attribwiti lill-imsemmija fergħat għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti annwali taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda (punt 310 tas-sentenza appellata). Fl-aħħar nett, il-Qorti Ġenerali eżaminat il-motivi li jirrigwardaw l-evalwazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-*raġunament sussidjarju tagħha*. Fi tmiem l-analiżi tagħha, filwaqt li rrikonoxxiet li "[n]-nuqqasijiet fil-metodi ta' kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE juru n-natura lakunarja u kultant inkoerenti tad-deċiżjonijiet [antiċipattivi]" (punt 479 tas-sentenza appellata), hija qieset li dawn in-nuqqasijiet kienu insuffiċjenti sabiex tiġi prodotta l-prova tal-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

14. Għaldaqstant, il-Qorti Ġenerali annullat id-deċiżjoni kontenzjuża fl-intier tagħha, mingħajr ma eżaminat il-motivi l-oħra mqajma mill-Irlanda u minn ASI u AOE, ikkundannat lill-Kummissjoni għall-ispejjeż sostnuti mir-rikorrenti fil-Kawżi T-778/16 u T-892/16 u ddeċidiet li l-Irlanda fil-Kawża T-892/16, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u l-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA fil-Kawża T-778/16 kellhom ibatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom.

IV. Il-proċeduri quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u t-talbiet tal-partijiet

15. Permezz ta' rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Settembru 2020, il-Kummissjoni talbet l-annullament tas-sentenza appellata. L-Irlanda, ASI u AOE, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u l-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA ppreżentaw l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom. Permezz ta' ittra tal-4 ta' April 2023, l-avukati ta' ASI u ta' AOE informaw lill-Qorti tal-Ġustizzja li, wara fużjoni skont id-dritt Irlandiż, AOE ġiet assorbita, mit-2 ta' April 2023, minn AOI. L-isem ta' AOI għalhekk ġie ssostitwit għal dak ta' AOE bħala parti fil-kawża f'dan il-każ. Il-partijiet instemgħu fis-seduta tat-23 ta' Mejju 2023. Il-Kummissjoni titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tannulla s-sentenza appellata, tiċħad l-ewwel, it-tieni, it-tielet, ir-raba' u t-tmien motiv fil-Kawża T-778/16 kif ukoll l-ewwel, it-tieni, it-tielet, ir-raba', il-ħames, it-tmien u l-erbatax-il motiv fil-Kawża T-892/16, tibgħat lura l-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali sabiex teżamina l-motivi li jifdal u tirriżerva l-ispejjeż quddiem il-Qorti Ġenerali u l-Qorti tal-Ġustizzja.

ASI u AOI jitolbu li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha tiċħad l-appell u tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż. L-Irlanda titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-appell u tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż. L-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' l-appell fl-intier tiegħu, tibgħat lura l-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali sabiex teżamina l-motivi li jifdal u tirriżerva l-ispejjeż quddiem il-Qorti Ġenerali u l-Qorti tal-Ġustizzja. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jitlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-appell fl-intier tiegħu u tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż sostnuti minnu.

V. Fuq l-appell

16. Il-Kummissjoni tqajjem żewġ aggravji insostenn tal-appell tagħha, maqsuma f'diversi partijiet. L-ewwel aggravju jirrigwarda l-punti tas-sentenza appellata li permezz tagħhom il-Qorti Ġenerali kkritikat ir-raġunament prinċipali. It-tieni wieħed huwa dirett kontra l-parti ta' din is-sentenza li fiha l-Qorti Ġenerali invalidat ir-raġunament sussidjarju.

A. Osservazzjonjiet preliminari

17. Kif intwera, fuq il-bażi tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, fil-perijodu rilevanti, ASI u AOE kienu detenturi ta' liċenzji ta' PI u kienu jħallsu lil Apple Inc. somma intiża għall-finanzjament tal-attività ta' R&S tal-grupp. Il-ftehimiet ta' *cost sharing* jirriflettu l-loġika li jiġi evitat li, fl-inċertezza tar-riżultati tal-investiment fir-R&D, ma jkunx possibbli li jiġi rkuprat it-telf eventwalment imġarrab mill-kumpannija li għamlet l-investiment. L-ispejjeż ta' R&D jinqasmu bejn il-kumpanniji tal-grupp, hekk kif ir-remunerazzjonjiet eventwali jinqasmu f'perċentwali li tikkorrispondi għall-perċentwali tal-ispejjeż attribwiti lill-kumpannija. Din hija l-ġustifikazzjoni tal-ftehim, iżda wieħed għandu jżomm f'moħħu li, fil-prattika tal-kumpanniji multinazzjonali, ftehim ta' *cost sharing* fi ħdan il-grupp jista' jippermetti t-tqassim tal-ispejjeż u l-profitti relatati fil-ġurisdizzjonijiet fejn it-taxxa hija inqas. F'dan il-każ, billi t-tqassim ta' parti mill-ispejjeż u ta' mill-profitti dwar il-PI ta' Apple jinfirdu mill-post fejn twettqet b'mod prinċipali l-attività ta' R&D, jiġifieri f'California, is-sede ta' Apple Inc., dawn l-ispejjeż u profitti ġew ittrasferiti lejn ASI u AOE. Kif diġà ntqal, minkejja li kienu kkostitwiti fl-Irlanda, dawn il-kumpanniji ma kellhomx, fil-perijodu rilevanti, ir-residenza fiskali tagħhom fl-Irlanda, u lanqas f'ġurisdizzjonijiet fiskali oħra. Fl-Irlanda r-responsabbiltà fiskali tagħhom kienet limitata, għall-profitti ġġenerati mis-sussidjarji Irlandiżi, fuq il-bażi tal-Artikolu 25 tat-TCA tal-1997, għall-profitti li għamlu l-fergħat Irlandiżi tagħhom, bil-konsegwenza li l-profitti li ma għamlux il-fergħat tagħhom ma kienu, essenzjalment, bl-ebda mod fil-fatt intaxxati[9]. Il-qalba tal-kwistjoni għalhekk tikkonċerna l-metodu li bih, fil-assenza ta' indikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kellhom jiġu ddeterminati l-profitti attribwibbli lill-fergħat Irlandiżi. Peress li l-maġġoranza tal-profitti ta' ASI u AOE ġejjin minn liċenzji ta' IP, għall-finijiet ta' tali determinazzjoni, qamet il-kwistjoni preliminari ta' kif dawn il-liċenzji għandhom jiġu attribwiti fi ħdan dawn il-kumpaniji, b'kont meħud tal-artikolazzjoni differenti tagħhom, jiġifieri, is-sedi, minn naħa, u l-fergħat Irlandiżi, min-naħa l-oħra Fuq dawn il-punti tiżviluppa, essenzjalment, id-diverġenza bejn l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi u l-Kummissjoni. Id-deċiżjonijiet antiċipattivi, fil-fatt, kienu approvaw il-metodu ta' determinazzjoni tal-bażi taxxabbli ta' ASI u AOE propost minn Apple, li kien jimplika, fil-fatt, l-attribuzzjoni tal-liċenzji ta' PI u tal-parti l-kbira tal-profitti ta' tali kumpanniji 'il barra

[9] Quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u matul is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-Kummissjoni evalwat it-taxxi effettivament imħallsa fuq il-profitti prodotti minn ASI u AOE għal 1 %, fl-2003, għal 0.005 % fl-2004. ASI u AOI isostnu li l-profitti ta' dawn il-kumpanniji kienu matul il-perjodu rilevanti suġġetti fl-Istati Uniti għal taxxa differita fuq id-dħul barrani.

mill-fergħat Irlandiżi. Skont il-Kummissjoni, tali attribuzzjoni tal-profitti, li tnaqqas ir-responsabbiltà fiskali ta' ASI u AOE, kienet tagħti lil dawn tal-aħħar vantaġġ selettiv skont l-Artikolu 107(1) TFUE u kienet tikkostitwixxi għajnuna fiskali għall-grupp Apple kollu.

B. Fuq l-ewwel aggravju

18. L-ewwel aggravju jinqasam fi tliet partijiet.

1. Fuq l-ewwel parti tal-ewwel aggravju

19. Permezz tal-ewwel parti tal-ewwel aggravju, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali interpretat b'mod żbaljat id-deċiżjoni kontenzjuża, wettqet irregolarità proċedurali u wettqet kontradizzjoni ta' motivi, meta ddikjarat, fil-punti 125, 183 sa 187, 228, 242 u 243 tas-sentenza appellata, li, billi qieset li l-liċenzji ta' PI kellhom jiġu attribwiti għal finijiet fiskali lill-fergħat Irlandiżi, peress li s-sedi ta' ASI u ta' AOE ma kellhomx impjegati u lanqas preżenza fiżika sabiex jiżguraw il-kontroll u l-ġestjoni tagħhom, hija kienet wettqet attribuzzjoni tal-profitti "b'esklużjoni" li ma kinitx konformi mal-Artikolu 25 tat-TCA 97, mal-prinċipju ta' distakkament u mal-approċċ awtorizzat tal-OECD. ASI u AOI, l-Irlanda u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostnu li l-ilmenti mqajma mill-Kummissjoni huma inammissibbli, ineffettivi u, fi kwalunkwe każ, infondati.

a) Analiżi

1) Fuq l-ammissibbiltà

20. Infakkar li, skont l-Artikolu 256(1) TFUE u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 58 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, l-appell huwa limitat għall-punti ta' liġi. Hija biss il-Qorti Ġenerali li għandha kompetenza sabiex tikkonstata l-fatti, ħlief fil-każ fejn l-ineżattezza materjali tal-konstatazzjonijiet tagħha tirriżulta mill-atti tal-proċess li jkunu ġew ippreżentati quddiemha, u sabiex tevalwa l-provi ammessi [10]. Il-konstatazzjoni ta' dawn il-fatti u l-evalwazzjoni ta' dawn l-elementi ma jikkostitwixxux, għalhekk, kwistjoni ta' liġi li bħala tali hija suġġetta għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja, ħlief fil-każ li dawn jiġu żnaturati [11].

21. ASI u AOI jsostnu li l-allegazzjoni ta' żball ta' interpretazzjoni tal-att ikkontestat quddiem il-Qorti Ġenerali ma tikkostitwixxix l-invokazzjoni ta' żball ta' liġi, ħlief fil-każ ta' żnaturament ta' dak l-att li jirriżulta minn qari manifestament żbaljat tiegħu mill-Qorti Ġenerali. Huma jinvokaw insostenn tal-eċċezzjoni tagħhom is-sentenzi tas-27 ta' Jannar 2000, DIR International Film *et* vs Il-Kummissjoni [12] u tat-30 ta' Novembru 2016, Il-Kummissjoni vs Franza u Orange [13]. Fl-ewwel waħda minn dawn is-sentenzi, il-Qorti tal-Ġustizzja speċifikat li għalkemm, fil-kuntest ta' rikors għal annullament, il-Qorti Ġenerali tista' tasal sabiex tinterpreta l-motivazzjoni tal-att ikkontestat b'mod differenti mill-awtur tiegħu, jew saħansitra, f'ċerti każijiet, saħansitra sabiex tiċħad il-motivazzjoni formali adotatta minnu, dan ma tistax tagħmlu meta ma jkun iġġustifikat

[10] Ara s-sentenza tas-27 ta' April 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo vs Il-Kummissjoni (C-492/21 P, EU:C:2023:354, punt106).

[11] Ara s-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2023, Gmina Miasto Gdynia u Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo vs Il-Kummissjoni (C-163/22 P, mhux ippubblikata, EU:C:2023:515, punt 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (iktar 'il quddiem is-"sentenza DIR International").

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (iktar 'il quddiem is-"sentenza Il-Kummissjoni vs Franza u Orange").

minn ebda prova materjali, peress illi f'dan il-każ tkun qiegħda tissostitwixxi l-motivazzjoni tagħha għal dik tal-awtur tal-att, u twettaq żball ta' liġi li jista' jiġi kkontestat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja [14]. Issa, jekk huwa minnu li f'din is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat l-eżistenza ta' żnaturament tal-kontenut tad-deċiżjoni ineżami [15], madankollu ma huwiex possibbli li tiġi dedotta minn din iċ-ċirkustanza, kif jixtiequ ASI u AOI, il-konklużjoni li skontha huwa *biss* qari manifestament skorrett tal-att ikkontestat mill-Qorti Ġenerali li jkun invokabbli f'appell. Barra minn hekk, tali inferenza tmur kontra l-applikazzjoni kuntrarja li l-Qorti tal-Ġustizzja għamlet minn dan il-preċedent [16]. Fir-rigward tas-sentenza Il-Kummissjoni vs Franza u Orange, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li, fil-punt 102 ta' dik is-sentenza, li fuqha jibbażaw ruħhom ASI u AOI, il-Qorti tal-Ġustizzja sempliċement ikkonstatat l-assenza ta' argumenti mressqa mill-Kummissjoni insostenn tal-allegazzjoni tagħha ta' żnaturament tad-deċiżjoni kontenzjuża quddiem il-Qorti Ġenerali. Għaldaqstant, dan il-punt ma jipproduċi ebda prova insostenn tal-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma minn ASI u minn AOE. Nirrileva wkoll li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha okkażjoni tiċħad espliċitament eċċezzjoni simili fis-sentenza tal-10 ta' Marzu 2022, Il-Kummissjoni vs Freistaat Bayern *et* [17], fejn hija ddikjarat li l-korrettezza tal-interpretazzjoni mogħtija mill-Qorti Ġenerali lid-deċiżjoni li ntalbet tevalwa l-leġittimità tagħha fil-kuntest ta' rikors għal annullament hija kwistjoni ta' liġi appellabbli [18]. B'mod iktar ġenerali, il-kwistjoni tal-interpretazzjoni korretta ta' deċiżjoni tal-Kummissjoni adottata fuq il-bażi tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 108(2) TFUE, ma tistax titneħħa mill-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'appell, fuq il-pretest li din tikkwostitwixxi "kwistjoni ta' fatt". Anki jekk ma huwiex esklużi li jeżistu każijiet fejn l-invokazzjoni ta' żball ta' interpretazzjoni ta' tali att tista' fir-realtà twassal sabiex jinkiseb eżami mill-ġdid mill-Qorti tal-Ġustizzja tal-evalwazzjonijiet ta' fatt magħmula mill-Qorti Ġenerali, dan ma huwiex, fil-fehma tiegħi, manifestament il-każ tal-ilment inkwistjoni, li jirrigwarda l-fehim korrett tar-raġunament loġiku segwit mill-Kummissjoni u l-kriterju ġuridiku li hija applikat. F'dan il-każ, billi invokat interpretazzjoni żbaljata tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni għalhekk invokat żball ta' liġi li jista' jiġi kkontestat fil-kuntest ta' appell.

22. L-Irlanda ssostni li l-ewwel parti tal-ewwel aggravju hija ineffettiva peress li, anki jekk jitqies li l-Qorti Ġenerali interpretat b'mod żbaljat id-deċiżjoni kontenzjuża, in-nuqqas ta' attribuzzjoni lill-fergħat Irlandiżi tal-profitti ġġenerati mil-liċenzji ta' PI jibqa' kkonfermat fuq il-bażi tal-konstatazzjonijiet fattwali biss dwar l-attivitajiet ta' dawn il-fergħat li jinsabu fil-bqija tas-sentenza appellata. F'dan ir-rigward, infakkar li minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li aggravju intiż kontra punti tal-motivazzjoni ta' sentenza appellata li ma għandhomx effett fir-rigward tad-dispożittiv tagħha huwa ineffettiv u għandu jiġi miċħud [19]. Fis-sentenza appellata l-Qorti Ġenerali ma llimitatx ruħha li tikkonstata li r-raġunament prinċipali kien ibbażat fuq evalwazzjonijiet żbaljati fir-rigward tat-taxxa normali fuq il-bażi tad-dritt fiskali Irlandiż applikabbli, iżda eżaminat ukoll l-ilmenti tal-Irlanda kif ukoll ta' ASI u AOE kontra l-evalwazzjonijiet ta' fatt imwettqa mill-Kummissjoni dwar l-attivitajiet tal-grupp Apple, u

[14] Ara s-sentenza DIR International, punt 42.

[15] Ara s-sentenza DIR International, punt 48.

[16] Ara s-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punti 142 sa 144). Ara wkoll is-sentenza tas-6 ta' Ottubru 2021, World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:793, punti minn 70 sa 79).

[17] C-167/19 P u C-171/19 P, EU:C:2022:176, punt 47. Ara wkoll is-sentenza tal-11 ta' Marzu 2020, Il-Kummissjoni vs Gmina Miasto Gdynia u Port Lotniczy Gdynia Kosakowo, (C-56/18 P, EU:C:2020:192, punt 121).

[18] Ara, bl-istess mod, impliċitament, is-sentenzi tal-20 ta' Settembru 2017, Il-Kummissjoni vs Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, punti 35 sa 37), tal-14 ta' Novembru 2019, Silec Cable u General Cable vs Il-Kummissjoni (C-599/18 P, mhux ippubblikata, EU:C:2019:966, punt 82) u tal-31 ta' Jannar 2019, Pandalis vs EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, 102 sa 109), u d-digriet tas-7 ta' Settembru 2017, Natural Instinct vs M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, punt 4).

[19] Ara s-sentenza tas-27 ta' April 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro *et* vs Il-Kummissjoni (C-549/21 P, EU:C:2023:340, punt 80 u l-ġurisprudenza ċċitata).

laqgħethom. Minn dan isegwi li, sabiex tikkontesta b'mod utli l-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar l-insuffiċjenzi tar-raġunament prinċipali, konstatazzjonijiet ibbażati fuq żewġ tipi ta' motivi distinti u awtonomi, il-Kummissjoni kellha tressaq ilmenti kontra dawn iż-żewġ tipi ta' motivi. Issa, l-ewwel aggravju huwa preċiżament strutturat f'dan is-sens. L-ewwel parti ta' dan l-aggravju hija intiża sabiex tikkritika l-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali li tgħid li, fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni applikat approċċ "b'esklużjoni", filwaqt li t-tieni u t-tielet parti huma intiżi sabiex jikkontestaw il-motivi li permezz tagħhom il-Qorti Ġenerali invalidat l-imsemmija evalwazzjonijiet fattwali. Il-fatt li l-ilmenti żviluppati fil-kuntest ta' kull waħda minn dawn il-partijiet, ikkunsidrati separatament, ma humiex fihom innifishom suffiċjenti, jekk jintlaqgħu, sabiex jinkiseb l-annullament tas-sentenza appellata ma jippermettix li jiġi konkluż li huma ineffettivi, peress li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni fil-kuntest tal-ewwel aggravju fl-intier tiegħu. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, l-eċċezzjoni tal-Irlanda għandha tiġi miċħuda.

2) Fuq il-mertu

i) Fuq l-ewwel ilment: żball ta' interpretazzjoni fid-deċiżjoni kkontestata

23. Preliminarjament għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni ma tikkontestax l-inkompatibbiltà ta' raġunament "b'esklużjoni" mal-Artikolu 25 tat-TCA 97, mal-prinċipju ta' distakkament jew mal-approċċ awtorizzat tal-OECD. Madankollu hija ssostni li ma applikatx tali raġunament. Wara din il-preċiżazzjoni, jidhirli li huwa neċessarju li nfakkar fil-qosor il-punti prinċipali tar-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni. Skont l-istruttura tad-deċiżjoni kontenzjuża dan ir-raġunament jinkludi erba' partijiet.

24. Fl-ewwel parti, li tinsab fit-Taqsima 8.2.2.1 ta' din id-deċiżjoni, il-Kummissjoni ddikjarat iż-żewġ premessi li fuqhom hija bbażat ruħha fil-kumplament tal-analiżi tagħha. Hija sostniet, minn naħa, li l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 kienet teżiġi d-determinazzjoni minn qabel ta' metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti, mhux iddefinit f'din id-dispożizzjoni u, min-naħa l-oħra, li dan il-metodu kellu jwassal għal riżultat konformi mal-prinċipju ta' distakkament. Il-korrettezza ta' dawn iż-żewġ premessi ġiet espliċitament irrikonoxxuta mill-Qorti Ġenerali – l-ewwel waħda fil-punt 113 tas-sentenza appellata u t-tieni waħda fil-punti 211 u 212 – u ma ġietx ikkontestata la fil-kuntest ta' appell awtonomu kontra s-sentenza appellata u lanqas, b'mod inċidentali, fil-kuntest ta' din il-kawża. Minkejja l-assenza ta' kontestazzjonijiet f'dan ir-rigward, huwa fi kwalunkwe każ tajjeb li jiġi ppreċiżat li l-konklużjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament fil-kuntest tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 huma kompletament konformi mas-sentenza Fiat Chrysler, li fiha l-Qorti Ġenerali sostniet li l-Kummissjoni hija awtorizzata tibbaża ruħha fuq tali prinċipju biss jekk u sa fejn l-applikazzjoni tiegħu hija prevista mil-leġiżlazzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat[20]. Fil-fatt, minn naħa, fil-punt 221 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali espressament ċaħdet l-argument tal-Kummissjoni li jgħid li mill-Artikolu 107(1) TFUE jirriżulta li l-Istati Membri għandhom obbligu awtonomu li japplikaw dan il-prinċipju. Min-naħa l-oħra, mill-punti 210, 211, 218 sa 220 u 247 ta' din is-sentenza jirriżulta b'mod partikolari li l-applikazzjoni f'dan il-każ tal-prinċipju ta' distakkament hija bbażata fuq ir-regoli fiskali tad-dritt Irlandiż dwar l-intaxxar tal-kumpanniji u hija ġġustifikata fil-qafas tas-sistema ta' referenza identifikata mill-Kummissjoni u vvalidata mill-Qorti Ġenerali. Barra minn hekk, ma jidhirx li kienu ġew stabbiliti fil-prassi amministrattiva tal-awtoritajiet fiskali Irlandiżi metodi jew kriterji ta' applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament li l-Kummissjoni effettivament eskludiet għall-benefiċċju ta' parametri u ta' regoli esterni

[20] Ara, b'mod partikolari, il-punti 73 u 74 u 96 sa 105 tas-sentenza Fiat Chrysler.

għas-sistema fiskali nazzjonali. Min-naħa l-oħra, fil-punt 239 tas-sentenza appellata, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kif deskritta mill-Irlanda, u l-analiżi funzjonali u fattwali fil-kuntest tal-ewwel stadju tal-analiżi proposta mill-approċċ awtorizzat tal-OECD jikkoinċidu[21]. Fl-aħħar nett, kif ikkonstatat il-Qorti Ġenerali, b'mod partikolari fil-punt 433 ta' tali sentenza, l-Irlanda nnifisha ma setgħetx tispjega b'mod suffiċjenti liema kienet il-ġustifikazzjoni eżatta tal-parametri meħuda inkunsiderazzjoni fid-deċiżjonijiet antiċipattivi għall-kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE.

25. Fit-tieni parti tar-raġunament prinċipali tagħha, li tinsab fit-Taqsima 8.2.2.2(a), il-Kummissjoni ppreċiżat il-metodu tal-attribuzzjoni tal-profitti bbażat fuq il-prinċipju ta' distakkament li l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kellhom, min-naħa tagħhom, isegwu skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97. Fil-premessa 272 ta' din id-deċiżjoni, hija sostniet li kellhom jitqiesu bħala profitti attribwibbli lill-fergħat ta' kumpannija li mhix residenti, b'applikazzjoni tal-imsemmi artikolu il-profitti li tali fergħa "tkun iggwadanjat f'kondizzjonijiet ta' kompetizzjoni ġusta, b'mod partikolari fin-negozjati tagħha mal-partijiet l-oħrajn tal-kumpanija, li kieku kienet intrapriża separata u indipendenti involuta fl-istess attivitajiet jew f'attivitajiet simili fl-istess kondizzjonijiet jew f'kondizzjonijiet simili, filwaqt li jitqiesu l-assi użati, il-funzjonijiet imwettqin u r-riskji assuti mill-kumpanija permezz tal-fergħa tagħha u permezz tal-partijiet l-oħrajn tal-kumpanija". Għaldaqstant, skont il-Kummissjoni, f'dan il-każ kien l-obbligu tal-awtoritajiet Irlandiżi, qabel ma japprovaw il-metodu ta' tqassim tal-profitti propost minn Apple, li jivverifikaw jekk, kif tiddikjara din tal-aħħar, il-liċenzji ta' PI u l-profitti relatati magħhom kellhomx jiġu attribwiti barra mill-Irlanda, u sabiex jagħmlu dan, huma kellhom iqabblu l-funzjonijiet eżerċitati, l-assi użati u r-riskji assunti minn ASI u minn AOE permezz, rispettivament, tas-sedi tagħhom u tal-fergħat Irlandiżi tagħhom (premessa 273).

26. Fit-tielet parti tar-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni wettqet hija stess din il-verifika, billi segwiet l-iskema stabbilita fil-premessa 275 ta' din id-deċiżjoni, li kienet timplika l-analiżi taż-żewġ xenarji differenti invokati mill-Irlanda u minn Apple sabiex tiġġustifika l-attribuzzjoni tal-liċenzji ta' PI barra mill-Irlanda. Dawn ix-xenarji, ibbażati, l-ewwel wieħed, fuq il-funzjonijiet imwettqa mis-sedi u, it-tieni wieħed, fuq dawk eżerċitati minn Apple Inc. ġew eżaminati rispettivament fit-Taqsima 8.2.2.2(b) tad-deċiżjoni kontenzjuża (premessi 276 sa 307) u fit-Taqsima 8.2.2.2(c) ta' din id-deċiżjoni (premessi 308 sa 318). Huwa fil-kuntest tal-eżami tal-ewwel wieħed minn dawn ix-xenarji li l-Kummissjoni pproċediet permezz tal-approċċ "b'esklużjoni" kkritikat mill-Qorti Ġenerali. Għaldaqstant, għandhom jitfakkru fil-qosor iż-żewġ stadji distinti ta' dan l-eżami. Fl-ewwel stadju, fil-premessi 281 sa 293, il-Kummissjoni eżaminat is-sitwazzjoni tas-sedi. Qabelxejn, hija rrilevat li, matul il-perijodu rilevanti, dawn is-sedi kienu jeżistu biss "fuq il-karta", peress li la kellhom impjegati, u lanqas preżenza fiżika barra mill-Irlanda u li l-funzjonijiet attribwiti lilhom setgħu jiġu eżerċitati biss mill-membri tal-bordijiet tad-diretturi rispettivi tagħhom (premessa 281). Madankollu, l-uniċi provi mqiegħda għad-dispożizzjoni tagħha ta' attivitajiet eżerċitati minn dawn il-bordijiet ma kienu jipprovdu ebda indikazzjoni ta' attivitajiet marbuta mal-liċenzji ta' PI, u ebda diskussjoni jew deċiżjoni dwar il-konklużjoni jew l-emenda tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, tal-inqas sa tmiem l-2014 (premessi 282 sa 285). F'tali kuntest, hija ċaħdet bħala vaga u mhux issostanzjata l-allegazzjoni ta' Apple li l-attivitajiet tal-bordijiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE twettqu b'"diversi modi", billi rrilevat li, mill-bqija, li kieku dawn l-attivitajiet kienu verament sostanzjali, ASI u AOE kienu jitqiesu li għandhom stabbiliment permanenti fl-Istati Uniti, peress li l-parti l-kbira tal-membri ta' dawn il-bordijiet kienu stabbiliti hemm (premessa 287). Fil-premessi 288 u 289, li fuqhom tibbaża ruħha b'mod partikolari l-Qorti Ġenerali, il-Kummissjoni ppreċiżat sussegwentement,

[21] Fil-kuntest tal-approċċ awtorizzat tal-OECD, l-ewwel stadju tal-analiżi għandha l-għan li tidentifika l-attiv, il-funzjonijiet u r-riskji li għandhom jiġu attribwiti lill-istabbiliment stabbli ta' kumpannija.

minn naħa, li mhux biss ma kienx hemm provi ta' attivitajiet eżerċitati mis-sedi fir-rigward tal-liċenzji ta' PI iżda li dawn is-sedi lanqas ma kellhom il-kapaċità li jeżerċitaw funzjonijiet ta' ġestjoni attiva f'dan il-kuntest u, min-naħa l-oħra, li, minħabba l-assenza ta' persunal tas-sedi, dawn il-funzjonijiet, inklużi dawk attribwiti lil ASI u lil AOE permezz tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, setgħu jiġu eżerċitati biss mill-fergħat Irlandiżi [22]. Għalhekk, il-Kummissjoni kkonkludiet, fil-premessa 293 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li s-sedi "la kienu jikkontrollaw jew jimmaniġġaw, u lanqas ma kienu f'pożizzjoni li jikkontrollaw jew jimmaniġġaw, il-liċenzji tal-IP […] b'mod li tikseb it-tip ta' introjtu rreġistrat minn dawk il-kumpaniji". Fit-tieni stadju tal-eżami tagħha, il-Kummissjoni ħadet inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni tal-fergħat Irlandiżi sabiex turi li analiżi mwettqa billi jittieħdu inkunsiderazzjoni biss il-funzjonijiet eżerċitati, tal-assi użati u r-riskji assunti minn dawn il-fergħat kienet twassal għall-istess riżultat. Fil-premessi 296 sa 303 tad-deċiżjoni kontenzjuża, hija għalhekk elenkat il-funzjonijiet eżerċitati mill-imsemmija fergħat li, fil-fehma tagħha, kellhom iwasslu lill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi sabiex ma jaċċettawx mingħajr stħarriġ ulterjuri d-dikjarazzjoni infondata ta' Apple li l-liċenzji ta' PI u l-profitti relatati kellhom jiġu attribwiti fl-intier tagħhom barra mill-Irlanda. Fil-premessa 305 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni kkonkludiet, minn naħa, li tali attribuzzjoni tal-profitti ma kinitx tirrifletti distribuzzjoni li kienet tiġi aċċettata mill-fergħat Irlandiżi li kieku dawn kienu impriżi distinti u awtonomi li joperaw f'kundizzjonijiet normali tas-suq u, min-naħa l-oħra, li, fid-dawl tal-assenza ta' funzjonijiet eżerċitati mis-sedi u/jew fid-dawl tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi, il-liċenzji ta' PI kellhom jiġu attribwiti lil dawn tal-aħħar għal finijiet fiskali.

27. Fl-aħħar nett, fir-raba' parti tar-raġunament prinċipali tagħha, li tinsab fit-Taqsima 8.2.2.2(c), il-Kummissjoni ġibdet il-konsegwenzi tal-analiżi preċedenti tagħha, billi sostniet li, fid-dawl tal-metodu ta' attribuzzjoni tal-liċenzji ta' PI u tal-profitti relatati użat mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi, id-deċiżjonijiet antiċipattivi kienu wasslu għal tnaqqis sinjifikattiv tal-profitti ta' ASI u ta' AOE taxxabbli fl-Irlanda u għalhekk kienu taw lil dawn il-kumpanniji vantaġġ selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

28. Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jistgħu jinsiltu l-konklużjonijiet segwenti fir-rigward tal-approċċ segwit mill-Kummissjoni fir-raġunament prinċipali tagħha. Fl-ewwel lok, hija qieset applikabbli – skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97 u sabiex tiżgura, konformement ma' dan l-artikolu, determinazzjoni tal-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE skont il-prinċipju ta' distakkament – kriterju ġuridiku li jikkonsisti fil-*paragun* tal-funzjonijiet eżerċitati rispettivament mis-sedi u mill-fergħat Irlandiżi fir-rigward tal-liċenzji ta' PI. Fit-tieni lok, b'applikazzjoni ta' dan il-kriterju, hija wettqet *eżami distint* tar-rwol ta' kull waħda minn dawn l-entitajiet fir-rigward ta' dawn il-liċenzji. Fit-tielet lok, fi tmiem dan l-eżami, hija kkonstatat, minn naħa, *assenza totali ta' funzjonijiet* fir-rigward tal-liċenzji ta' PI fir-rigward tas-sedi u, min-naħa l-oħra, *rwol attiv*, li jirriżulta mit-teħid ta' responsabbiltà għal sensiela ta' funzjonijiet – li whud minnhom huma kkunsidrati bħala "kruċjali" – u riskji marbuta mal-ġestjoni u mal-użu ta' dawn il-liċenzji fir-rigward tal-fergħat Irlandiżi. Fir-raba' lok, il-konstatazzjoni tal-assenza ta' funzjonijiet rilevanti eżerċitati mis-sedi hija bbażata fuq l-assenza ta' provi prodotti minn Apple fis-sens kuntrarju, flimkien mal-konstatazzjoni tal-assenza ta' kapaċità effettiva ta' dawn is-sedi sabiex jassumu l-imsemmija funzjonijiet. Fil-ħames lok, ir-raġunament tal-Kummissjoni la huwa bbażat esklużivament, u lanqas prinċipalment, fuq il-konstatazzjoni tal-*assenza ta' persunal u ta' preżenza fiżika tas-sedi*, minkejja li din il-konstatazzjoni hija rrepetuta fil-premessi tad-deċiżjoni kontenzjuża, iżda pjuttost fuq l-assenza ta' *funzjonijiet* eżerċitati minn dawn tal-aħħar fir-rigward tal-liċenzji ta' PI.

[22] Argumenti simili jinsabu fil-premessi 290 u 323 tad-deċiżjoni kontenzjuża, filwaqt li jinsab riferiment ktar ġenerali għall-assenza ta' preżenza fiżika u personali tas-sedi f'diversi premessi kif ukoll fit-titolu tat-Taqsima 8.2.2.2(b) tal-imsemmija deċiżjoni.

29. Minn dan isegwi li, kuntrarjament għal dak li ddikjarat il-Qorti Ġenerali fil-punti kkontestati tas-sentenza appellata, ma hijiex il-konstatazzjoni fiha nnifisha tal-fatt li s-sedi la kellhom impjegati u lanqas preżenza fiżika li wasslet lill-Kummissjoni sabiex tikkonkludi li l-liċenzji ta' PI, u l-profitti relatati, kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi, iżda pjuttost ir-rabta ta' żewġ konstatazzjonijiet distinti – jiġifieri, minn naħa, l-assenza totali ta' funzjonijiet u ta' riskji assunti mis-sedi u, min-naħa l-oħra, il-multipliċità u n-natura ċentrali ta' dawk assunti mill-fergħat – imħaddma fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-kriterju ġuridiku msemmi fil-premessa 272 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li kien jeżiġi, preċiżament, il-paragun bejn il-funzjonijiet eżerċitati, l-assi użati u r-riskji assunti mid-diversi partijiet li kienu jifformaw ASI u AOE.

30. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, inqis li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta kkonkludiet, billi interpretat b'mod żbaljat id-deċiżjoni kontenzjuża, li, fir-raġunament prinċipali tagħha, il-Kummissjoni kienet adottat approċċ "b'esklużjoni". Dan l-iżball jivvizzja mhux biss il-konklużjonijiet li waslet għalihom il-Qorti Ġenerali fil-punti 187 u 188 tas-sentenza appellata fir-rigward tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, iżda wkoll il-motivi ta' din is-sentenza li permezz tagħhom il-Qorti Ġenerali ċċensurat l-evalwazzjonijiet l-oħra tal-Kummissjoni dwar l-intaxxar normali tal-profitti skont id-dritt fiskali Irlandiż, li jirrigwardaw rispettivament il-prinċipju ta' distakkament (punti 228 u 229) u l-approċċ awtorizzat tal-OECD (punti 243 u 244). Fil-fatt, huwa fuq il-bażi tal-istess żball ta' interpretazzjoni li l-Qorti Ġenerali kkonkludiet li l-metodu segwit mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża la kien konformi ma' dan il-prinċipju u lanqas ma' dan l-approċċ.

ii) It-tieni lment: irregolarità proċedurali

31. Fil-kuntest tat-tieni lment tal-ewwel parti tal-ewwel aggravju tagħha, billi tirreferi għas-sentenza tal-24 ta' Ottubru 2013, Land Burgenland *et* vs Il-Kummissjoni[23], il-Kummissjoni ssostni, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali wettqet irregolarità proċedurali billi injorat l-analiżi tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi li tinsab fil-premessi 296 sa 303 tad-deċiżjoni kontenzjuża kif ukoll l-osservazzjonijiet li hija ppreżentat fl-ewwel istanza, li jispjegaw f'iktar dettall dawn il-funzjonijiet.

32. Fil-fehma tiegħi, dan l-ilment ma jistax jintlaqa'. Mingħajr ma huwa neċessarju li niddedika ħin għar-rilevanza dgħajfa tal-preċedent invokat mill-Kummissjoni – li fih il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat l-assenza ta' eżami mill-Qorti Ġenerali tal-argumenti li jinsabu fi stadju bikri fir-rikors promotur u li ġew żviluppati biss ulterjorment mir-rikorrenti matul il-proċedura – huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li l-Kummissjoni essenzjalment għandha l-intenzjoni li tiċċensura bħala irregolarità proċedurali l-fatt li l-Qorti Ġenerali adottat interpretazzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża differenti minn dik li hija sostniet. Issa, kif tfakkar fil-punt 18 ta' dawn il-konklużjonijiet, hija mhux biss il-Qorti Ġenerali li għandha tinterpreta din id-deċiżjoni, iżda din tal-aħħar kellha wkoll id-dritt li titbiegħed mill-interpretazzjoni sostnuta mill-Kummissjoni matul tal-kawża, jekk dan kien iġġustifikat. F'dan il-każ, minn qari tas-sentenza appellata kollha jirriżulta li, meta kkonkludiet li l-Kummissjoni kienet ibbażat ruħha fuq approċċ "b'esklużjoni", il-Qorti Ġenerali ma naqsitx milli tieħu inkunsiderazzjoni ebda wieħed mill-elementi tad-deċiżjoni kontenzjuża, inkluża l-analiżi tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi, iżda sempliċement interpretat b'mod differenti mill-Kummissjoni l-piż ta' dawn l-elementi distinti u l-artikolazzjoni tagħhom fl-istruttura ta' din id-deċiżjoni. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-ilment tal-Kummissjoni huwa għalhekk nieqes minn awtonomija u jingħaqad mal-invokazzjoni ta' żball ta' interpretazzjoni.

[23] C-214/12 P, C-215/12 P u C-223/12 P, EU:C:2013:682, punt 112,

iii) Fuq it-tielet ilment: kontradizzjoni u insuffiċjenza ta' motivi

33. Permezz tat-tielet ilment tal-ewwel parti tal-ewwel aggravju tagħha, il-Kummissjoni tikkritika lill-Qorti Ġenerali b'nuqqas doppju ta' motivazzjoni.

34. Fl-ewwel lok, billi tibbaża ruħha fuq l-istess argumenti bħal dawk invokati insostenn tal-ilment ta' irregolarità proċedurali li għadu kif ġie eżaminat, il-Kummissjoni ssostni li s-sentenza appellata ma hijiex suffiċjentement immotivata inkwantu tikkonkludi li r-raġunament prinċipali huwa bbażat fuq approċċ "b'esklużjoni", mingħajr ma tindika r-raġunijiet għan-nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni mill-Qorti Ġenerali tal-analiżi tal-funzjonijiet tal-fergħat Irlandiżi mwettqa mill-Kummissjoni. F'dan ir-rigward, inqis, essenzjalment għall-istess raġunijiet bħal dawk esposti fil-punt 28 ta' dawn il-konklużjonijiet, li l-kritika tal-Kummissjoni għandha tiġi miċħuda bħala infondata.

35. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni ssostni li l-motivazzjoni tas-sentenza appellata hija vvizzjata b'kontradizzjoni. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li teżisti tensjoni ċara bejn, minn naħa, il-konklużjonijiet li waslet għalihom il-Qorti Ġenerali fil-punti 186, 228 u 243 tas-sentenza appellata, li jgħidu li l-Kummissjoni ma kinitx ipprovat turi li l-għoti tal-liċenzji ta' PI lill-fergħat Irlandiżi kien jirriżulta mill-attivitajiet effettivament eżerċitati minnhom u, min-naħa l-oħra, il-punti 283, 284 u 295 ta' din is-sentenza, li fihom il-Qorti Ġenerali, min-naħa l-oħra, qieset li l-Kummissjoni kienet identifikat il-funzjonijiet eżerċitati mill-imsemmija fergħat li, fil-fehma tagħha, kienu jiġġustifikaw tali attribuzzjoni. Tali tensjoni ma hijiex spjegata, kif jissuġġerixxu ASI u AOI, billi tiġi interpretata s-sentenza appellata fis-sens li l-Qorti Ġenerali fir-realtà kkritikat lill-Kummissjoni li ma pproċedietx b'approċċ "b'esklużjoni", iżda b'approċċ "imħallat". Fil-fatt, minbarra l-formulazzjoni ċara tal-imsemmija sentenza, hija opposta għal tali interpretazzjoni r-rabta bejn il-partijiet differenti tagħha li fiha jinsabu l-punti li jagħtu lok għall-kontradizzjoni fil-motivi invokata mill-Kummissjoni. Fil-fatt, il-punti 255 sa 295 tas-sentenza appellata jagħmlu parti mit-tielet parti tal-aggravji relatati mal-analiżi tar-raġunament prinċipali. Issa, mill-punt 250 ta' din is-sentenza jirriżulta li l-evalwazzjonijiet li jinsabu f'din il-parti jsiru "[g]ħall-finijiet ta' kompletezza" ("*for the sake of completeness*"), peress li l-Qorti Ġenerali diġà kkonkludiet, fi tmiem it-tieni parti tal-analiżi tagħha, li r-raġunament prinċipali kien "ibbażat fuq evalwazzjonijiet żbaljati dwar it-taxxa normali skont id-dritt fiskali Irlandiż applikabbli f'dan il-każ". Fi kliem ieħor, il-punti 255 sa 295 tas-sentenza appellata għandhom, fl-istruttura tar-raġunament tal-Qorti Ġenerali, natura superfluwa. Il-konklużjoni li tinsab fl-imsemmi punt 249 ma tidhirx, fil-fatt, li għandha natura intermedja u li teħtieġ l-analiżi żejda li tinsab fil-punti 255 sa 295 ta' din is-sentenza, li ssir mill-Qorti Ġenerali biss għal finijiet ta' kompletezza. It-tielet ilment tal-ewwel parti tal-ewwel aggravju, sa fejn isostni l-eżistenza ta' kontradizzjoni fil-motivi, għandu għalhekk, fil-fehma tiegħi, jintlaqa'.

b) Konklużjonijiet dwar l-ewwel parti tal-ewwel aggravju

36. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' l-ewwel parti tal-ewwel aggravju.

2. Fuq it-tieni parti tal-ewwel aggravju

37. It-tieni parti tal-ewwel aggravju hija diretta kontra l-punti 251 sa 311 tas-sentenza appellata, li fihom il-Qorti Ġenerali eżaminat l-evalwazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-attivitajiet fi ħdan il-grupp Apple, billi rrevediet suċċessivament l-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' ASI (punti 255

sa 284), l-attivitajiet tal-fergħa Irlandiża ta' AOE (punti 285 sa 295) u l-attivitajiet barra minn dawn il-fergħat (punti 296 sa 309). Il-Kummissjoni tikkontesta l-aċċettazzjoni impliċita mill-Qorti Ġenerali tar-rilevanza tal-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc, sabiex tiddetermina l-profitti ta' ASI u ta' AOE taxxabbli fl-Irlanda. Hija ssostni li, peress li Apple Inc. hija entità distinta minn ASI u AOE, il-funzjonijiet li hija teżerċita fir-rigward tal-PI tal-grupp Apple fil-kwalità tagħha ta' kap tal-grupp jew b'applikazzjoni ta' ftehimiet fi ħdan il-grupp, kemm jekk "għall-benefiċċju" tal-grupp kollu kemm hu jew speċifikament ta' dawn il-kumpanniji, jew "f'isimhom", ma għandhom ebda effett fuq il-kwistjoni dwar lil min, fost il-fergħat Irlandiżi jew is-sedi, kellhom jiġu attribwiti, għal finijiet fiskali, il-liċenzji territorjalment limitati miżmuma mill-imsemmija kumpanniji. Il-Kummissjoni tqajjem żewġ ilmenti distinti. L-ewwel wieħed huwa bbażat fuq irregolarità proċedurali u fuq insuffiċjenza u kontradizzjoni tal-motivi, it-tieni wieħed fuq ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE, fuq żnaturament tad-dritt Irlandiż u fuq irregolarità proċedurali. Permezz ta' argumenti li jikkoinċidu fil-parti l-kbira tagħhom, ASI u AOE kif ukoll l-Irlanda u l-Lussemburgu jsostnu li l-ilmenti mqajma mill-Kummissjoni huma parzjalment inammissibbli u ineffettivi u, fi kwalunkwe każ, infondati. Billi neqleb l-ordni ta' preżentazzjoni segwit mill-Kummissjoni, ser nibda bl-eżami tat-tieni lment.

a) Fuq it-tieni lment

38. Il-Kummissjoni ssostni, prinċipalment, li, billi bbażat ruħha fuq il-funzjonijiet ta' Apple Inc., il-Qorti Ġenerali kisret l-approċċ tal-entità distinta u l-prinċipju ta' distakkament li fuqhom huwa bbażat l-Artikolu 25 tat-TCA 97. Peress li, skont is-sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (iktar 'il quddiem is-"sentenza Andres")[24], żball ta' interpretazzjoni u applikazzjoni tad-dritt nazzjonali jikkostitwixxi żball ta' interpretazzjoni u ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE, il-Qorti Ġenerali kisret din id-dispożizzjoni wkoll. B'mod iktar preċiż, il-Qorti Ġenerali interpretat b'mod korrett id-dritt Irlandiż billi sostniet, fil-punt 248 tas-sentenza appellata, li, "għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, l-attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħa Irlandiża ta' kumpannija mhux residenti kellu jieħu inkunsiderazzjoni t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra ta' din il-kumpannija". Madankollu, fil-punti 255 sa 302 ta' din is-sentenza, hija applikat "kriterju legali" differenti u żbaljat, billi qabblet il-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi ma' dawk eżerċitati minn Apple Inc. pjuttost milli ma' dawk imwettqa mis-sedi. Sussidjarjament, il-Kummissjoni ssostni li l-ksur tal-prinċipju ta' distakkament u tal-approċċ tal-entità distinta jikkostitwixxi żnaturament manifest tad-dritt nazzjonali. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni tikkritika lill-Qorti Ġenerali b'irregolarità proċedurali li kienet tikkonsisti fil-fatt li bbażat ruħha fuq provi inammissibbli.

1) Fuq l-ammissibbiltà

39. ASI u AOI kif ukoll l-Irlanda u l-Lussemburgu jsostnu li l-ilment li qed jiġi eżaminat huwa inammissibbli sa fejn huwa intiż li jikkontesta l-evalwazzjoni tal-fatti u tal-provi mwettqa mill-Qorti Ġenerali[25].

40. Diġà kelli l-okkażjoni li nfakkar li l-evalwazzjoni tal-fatti u tal-provi ma tikkostitwixxix, ħlief fil-każ tal-iżnaturament tagħhom, kwistjoni ta' dritt suġġetta, bħala tali, għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li, meta l-Qorti

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

[25] Sentenza tat-8 ta' Ġunju, Severstal u NLMK vs Il-Kummissjoni, C-747/21 P u C-748/21 P, EU:C:2023:459, punti 45 u 46 u l-ġurisprudenza ċċitata.

Ġenerali tkun ikkonstatat jew evalwat il-fatti, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-ġurisdizzjoni li teżerċita, skont l-Artikolu 256 TFUE, stħarriġ fuq il-klassifikazzjoni ġuridika tagħhom u l-konsegwenzi ta' dritt li nsiltu minnhom. Is-setgħa ta' stħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja testendi, b'mod partikolari, għall-kwistjoni dwar jekk ir-regoli fil-qasam tal-oneru u tal-produzzjoni tal-prova jkunux ġew osservati kif ukoll dik dwar jekk il-Qorti Ġenerali tkunx applikat kriterji legali korretti waqt l-evalwazzjoni tagħha tal-fatti u tal-provi [26]. F'dan il-każ, kif intqal, il-Kummissjoni ssostni li, billi ħadet inkunsiderazzjoni l-funzjonijiet ta' Apple Inc., il-Qorti Ġenerali wettqet żball li vvizzja l-analiżi fattwali mwettqa minnha fil-punti 251 sa 311 tas-sentenza appellata u r-riżultati ta' din l-analiżi, li rriżulta f'applikazzjoni żbaljata tad-dritt nazzjonali u ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE. Għaldaqstant, l-argumenti tal-Kummissjoni jirrigwardaw il-konformità mad-dritt Irlandiż tal-parametru li l-Qorti Ġenerali kklassifikat il-fatti fuq il-bażi tiegħu (il-"kriterju legali" applikat mill-Qorti Ġenerali) kif ukoll il-konsegwenzi legali li jirriżultaw minnu. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jidhirli li huwa ċar li l-ilment eżaminat ma huwiex intiż fl-intier tiegħu li jikkontesta l-konstatazzjoni tal-fatti jew l-evalwazzjoni tal-provi mill-Qorti Ġenerali. Dan ma jeskludix li wħud mill-kritiki magħmula mill-Kummissjoni dwar elementi partikolari tal-analiżi fattwali magħmula mill-Qorti Ġenerali jistgħu, ikkunsidrati waħedhom, jirriżultaw li huma inammissibbli għal dan l-għan. Tali eventwalità ser tiġi eżaminata matul l-analiżi.

41. ASI u AOI kif ukoll l-Irlanda u l-Grandukat tal-Lussemburgu jsostnu wkoll li dan l-ilment huwa inammissibbli peress li huwa intiż sabiex jikkontesta l-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar id-dritt Irlandiż, mingħajr ma jinvokaw naturalment ta' tali dritt. B'mod partikolari, l-Irlanda ssostni li l-Kummissjoni tibbaża ruħha fuq interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza Andres billi ssostni essenzjalment li kull żball ta' interpretazzjoni u ta' applikazzjoni tad-dritt nazzjonali jikkostitwixxi żball ta' interpretazzjoni u ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE.

42. Infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, "fir-rigward tal-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali fir-rigward tad-dritt nazzjonali, li, fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, jikkostitwixxu evalwazzjonijiet ta' fatti, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni biss sabiex tivverifika jekk kienx hemm żnaturament ta' dan id-dritt". Għall-kuntrarju, "peress li l-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-klassifikazzjoni ġuridika fir-rigward ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li ngħatat lil dan id-dritt nazzjonali mill-Qorti Ġenerali jikkostitwixxi kwistjoni ta' liġi, huwa jaqa' taħt il-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja" [27]. Fil-punti 79 sa 81 tas-sentenza Andres, imfakkra mill-Kummissjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja speċifikat li, jekk il-"kontenut jew il-portata tad-dritt nazzjonali" kif ikkonstatati mill-Qorti Ġenerali ma jkunux, bħala prinċipju u mingħajr żnaturament ta' dan id-dritt, kontestabbli fil-kuntest ta' appell, il-kwalifikazzjoni ta' "qafas ta' referenza" attribwita għar-regoli tal-istess dritt, u għalhekk id-delimitazzjoni korretta tal-Qorti Ġenerali tas-sistema ta' referenza rilevanti, fil-fatt hija. Fis-sentenza Fiat Chrysler, il-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat ukoll li l-kwistjoni li wieħed ikun jaf jekk, fit-tħaddim ta' din id-delimitazzjoni, il-Qorti Ġenerali applikatx b'mod korrett kriterju ġuridiku, bħalma huwa l-prinċipju ta' distakkament, tikkostitwixxi "b'estensjoni" punt ta' liġi li jista' jkun is-suġġett tal-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-istadju tal-appell [28].

43. Fid-dawl ta' dawn il-prinċipji, u fl-istat attwali tal-ġurisprudenza, l-interpretazzjoni tas-sentenza Andres proposta mill-Kummissjoni tidher li tista' tiġi kkritikata. Fil-fatt, l-awtomatiżmu li tibbaża ruħha fuqu jġib miegħu t-tħassir *de facto* tad-distinzjoni, ikkonfermata fis-sentenza Fiat Chrysler, bejn, minn naħa, il-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali intiżi sabiex

[26] Ara s-sentenza tat-2 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs l-Italja *et* (C-425/19 P, EU:C:2021:154, punt 53).

[27] Ara s-sentenza Andres, punt 78.

[28] Sentenza Fiat Chrysler, punt 85.

jippreċiżaw il-*kontenut u l-portata* tad-dritt nazzjonali kif ukoll l-*applikazzjoni* tiegħu f'dan il-każ u, min-naħa l-oħra, il-konstatazzjonijiet dwar dan id-dritt li minnhom tiddependi d-delimitazzjoni korretta tas-sistema ta' referenza għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1)TFUE u għalhekk l-identifikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali li jaqgħu taħt din is-sistema ta' referenza f'din il-kawża [29].

44. Fir-realtà, id-dibattitu bejn il-partijiet iqajjem il-kwistjoni delikata tal-fruntiera bejn l-istabbiliment tal-fatti u l-klassifikazzjoni ġuridika tagħhom fid-dawl tal-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar id-dritt nazzjonali fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat. It-tieni waħda tikkonsisti, kif inhu magħruf, fil-konstatazzjoni tal-fatti rilevanti stabbiliti minn qabel f'kategorija ġuridika partikolari jew f'kunċett ġuridiku partikolari, li minnha jew minnu tirriżulta l-identifikazzjoni tar-regoli tad-dritt applikabbli f'dan il-każ. Għaldaqstant, jidher li huma essenzjali l-klassifikazzjoni u l-kategorizzazzjoni korretti tal-fatti, peress li minnhom tiddependi d-determinazzjoni tas-sistema ġuridika li tirregola l-każ inkwistjoni. Peress li dan huwa proċess essenzjalment konjittiv,, dan huwa differenti mis-sempliċi konstatazzjoni tal-fatti u, fid-dawl tal-importanza primordjali li għandu fil-kuntest tar-raġunament legali, huwa jista', kif rajna, jiġi mistħarreġ fil-kuntest ta' appell. Issa, jekk jitqies li l-iżball fid-definizzjoni tas-sens u tal-portata ta' dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali jew fl-applikazzjoni tagħha invokata fil-kuntest ta' appell jista' jkollu, peress li jaffettwa d-delimitazzjoni jew l-applikazzjoni tas-sistema ta' referenza, effett fuq ir-rabta tal-każ inkwistjoni mal-kunċett ta' vantaġġ selettiv skont l-Artikolu 107(1) TFUE, dan l-iżball għandu, fil-fehma tiegħi, ikun jista' jiġi mistħarreġ mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala żball fil-klassifikazzjoni ġuridika tad-dritt nazzjonali abbażi tad-dritt tal-Unjoni [30].

45. Fi kwalunkwe każ, il-portata effettiva tal-prinċipji esposti fil-punt 37 ta' dawn il-konklużjonijiet għadha trid tiġi ċċarata mill-Qorti tal-Ġustizzja u l-konfini bejn ilmenti ammissibbli fil-kuntest ta' appell u kontestazzjonijiet mhux ammissibbli, fir-rigward tal-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar id-dritt nazzjonali, tibqa' fluwida.

46. Madankollu, fil-fehma tiegħi, dak li ntqal iktar 'il fuq ma jaffettwax l-ammissibbiltà tal-argumenti żviluppati mill-Kummissjoni fl-ilment ineżami. Fil-fatt, minn naħa, il-Kummissjoni tapprova mingħajr riżerva l-kriterju ġuridiku li, fil-fehma tagħha, il-Qorti Ġenerali qieset applikabbli f'dan il-każ skont id-dritt Irlandiż għall-finijiet tal-analiżi tal-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Min-naħa l-oħra, għalkemm il-Kummissjoni ssostni applikazzjoni żbaljata tad-dritt nazzjonali għaċ-ċirkustanzi tal-każ inkwistjoni, dan huwa biss sa fejn, skont din l-istituzzjoni, il-Qorti Ġenerali, fil-fatt, applikat kriterju ġuridiku differenti minn dak identifikat korrettament. Il-kontestazzjoni sostnuta mill-Kummissjoni għalhekk jidhirli li tinsab fost dawk li, fil-punt 85 tas-sentenza Fiat Chrysler, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li huma ammissibbli "b'estensjoni", għaliex fl-aħħar mill-aħħar huma intiżi sabiex jikkontestaw l-għażla tas-sistema ta' referenza fil-kuntest tal-ewwel stadju tal-analiżi tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv.

47. Fi kwalunkwe każ, kuntrarjament għal dak li jsostnu ASI, AOI u l-Irlanda, il-Kummissjoni tinvoka wkoll espliċitament żnaturament tad-dritt Irlandiż, li għandu neċessarjament iwassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tevalwa l-mertu tal-argumenti tal-Kummissjoni, tal-inqas sabiex tivverifika jekk tali żnaturament jidhirx suffiċjentement stabbilit.

[29] Skont ġurisprudenza stabbilita, id-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza għandha tirriżulta minn eżami oġġettiv "tal-kontenut, tal-interazzjoni u tal-effetti konkreti tar-regoli applikabbli skont id-dritt nazzjonali" tal-Istat Membru kkonċernat (ara s-sentenza Fiat Chrysler, punt 72 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[30] Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu *et* (C-457/21 P, EU:C:2023:466, punt 88).

48. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, il-motivi ta' inammissibbiltà sostnuti mill-Irlanda u minn ASI u AOI bbażati fuq il-kontestazzjoni allegata mill-Kummissjoni tal-evalwazzjonijiet inerenti għad-dritt Irlandiż għandhom, fil-fehma tiegħi, jiġu miċħuda wkoll.

2) Fuq il-mertu

i) Fuq it-teħid inkunsiderazzjoni ta' provi inammissibbli

49. Inqis li huwa neċessarju li jiġi eżaminat bi prijorità l-ilment ibbażat fuq irregolarità proċedurali li jirriżulta mit-teħid inkunsiderazzjoni ta' provi inammissibbli, sa fejn dan jaffettwa l-validità tal-bażi probatorja li fuqha bbażat ruħha l-Qorti Ġenerali. Il-Kummissjoni teċċepixxi l-inammissibbiltà tal-provi msemmija fil-punt 301 tas-sentenza appellata li minnhom jirriżulta, skont il-Qorti Ġenerali, li l-kuntratti mal-iżviluppaturi terzi (Original Equipment Manufacturers jew "OEMs"), responsabbli għall-manifattura ta' parti kbira mill-prodotti mibjugħa minn ASI, u l-kuntratti ma' klijenti bħall-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet, kienu ġew innegozjati minn diretturi tal-grupp Apple, u ffirmati minn Apple Inc., u ASI, permezz tad-diretturi rispettivi tagħhom, direttament jew permezz ta' prokura. Skont il-Kummissjoni, dawn il-provi, li jikkonsistu, minn naħa, f'diversi skambji ta' posta elettronika bejn diretturi ta' Apple Inc. dwar il-kuntatti mal-OEMs u l-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet u, min-naħa l-oħra, f'erba' prokuri maħruġa minn ASI lid-diretturi ta' Apple Inc. (iktar 'il quddiem: "il-prokuri relatati mal-konklużjoni tal-kuntratti mal-OEMs u mal-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet"[31]), ma setgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni mill-Qorti Ġenerali, peress illi dawn ma kinux ġew prodotti matul il-proċedura amministrattiva u, għal tlieta minn dawn il-prokuri, anki għaliex kienu ġew prodotti tardivament quddiem il-Qorti Ġenerali, biss fl-istadju tar-replika. ASI u AOI ma jikkontestawx li l-imsemmija provi ġew prodotti għall-ewwel darba quddiem il-Qorti Ġenerali. Madankollu, huma jsostnu li l-Kummissjoni kienet taf bl-attivitajiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE b'bażi fl-Istati Uniti kif ukoll bl-eżistenza u bl-importanza tal-prokuri msemmija iktar 'il fuq u li, li kieku l-Kummissjoni wettqet investigazzjoni xierqa, hija setgħet tikseb il-provi rilevanti kollha.

50. Fil-fatt, nirrileva illi skont ġurisprudenza stabbilita, il-legalità ta' deċiżjoni fil-qasam ta' għajnuna mill-Istat għandha tiġi evalwata mill-qorti tal-Unjoni Ewropea skont l-informazzjoni li l--Kummissjoni seta' jkollha għad-dispożizzjoni tagħha meta hija adottatha[32]. Fis-sentenza tal-20 ta' Settembru 2017, Il-Kummissjoni vs Frucona Košice[33], il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat l-informazzjoni li l-Kummissjoni "setgħet kellha għad-dispożizzjoni" tinkludi dik li tidher rilevanti għall-evalwazzjoni li għandha ssir u li tagħha hija setgħet, fuq talba tagħha, tikseb il-produzzjoni matul il-proċedura amministrattiva[34]. F'dan il-każ, f'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, l-iskambji ta' posta elettronika bejn diretturi ta' Apple Inc. dwar kuntatti mal-OEMs u l-operaturi tat-telekomunikazzjoni, nirrileva li mill-proċess quddiem il-Qorti Ġenerali jirriżulta li dawn l-iskambji sempliċiment, fil-kważi totalità tagħhom, jagħtu kont tal-attivitajiet imwettqa mill-impjegati ta' Apple Inc fil-kuntest tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż u li dawn ma jinkludu ebda riferiment espliċitu għal ASI. Dawn huma għalhekk dokumenti li l-Kummissjoni kkunsidrat bħala estranji għas-suġġett tal-proċedura amministrattiva, sa fejn dawn kienu jirrigwardaw attivitajiet ta' entità distinta minn ASI u relazzjonijiet fi ħdan il-grupp estranji għas-suġġett tad-deċiżjonijiet antiċipattivi. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, ma jistax jiġi sostnut li, anki jekk

[31] Mill-proċess jirriżulta li dawn huma b'mod partikolari prokuri maħruġa liċ-CEO u lill-Viċi President ta' Apple Inc.

[32] Ara s-sentenza tat-2 ta' Settembru 2010, Il-Kummissjoni vs Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punt 91 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, punt 71 (iktar 'il quddiem "is-sentenza Il-Kummissjoni vs Frucona Košice")

[34] Ara wkoll is-sentenza tad-29 ta' Ġunju 2023, TUIfly vs Il-Kummissjoni (C-763/21 P, mhux ippubblikata, EU:C:2023:528, punt 47).

wieħed jassumi li hija setgħet tipprevedi l-eżistenza tagħhom, hija kienet obbligata titlob il-produzzjoni ta' dawn il-provi matul il-proċediment amministrattiv. Għall-kuntrarju, kienet Apple, b'mod partikolari fid-dawl tal-pożizzjoni meħuda mill-Kummissjoni, li kellha tipproduċi l-provi kollha għad-dispożizzjoni tagħha sabiex turi li l-imsemmija negozjati kienu fil-verità mmexxija f'isem is-sedi ta' ASI u mhux tal-grupp Apple fl-intier tiegħu. Fit-tieni lok, fir-rigward tal-prokuri relatati mal-konklużjoni tal-kuntratti ma' OEMs u mal-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet, nirrileva, qabel kollox, li ma huwiex ikkontestat li dawn huma provi prinċipali jekk mhux l-uniċi li fuqhom il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fil-punt 301 tas-sentenza appellata. Huwa paċifiku wkoll li l-lista sħiħa tal-prokuri maħruġa mid-diretturi ta' ASI u ta' AOE ġiet ipprovduta biss fl-anness tar-rikors ta' dawn tal-aħħar fl-ewwel istanza u li t-test ta' tlieta minn dawn il-prokuri ġie prodott biss fl-istadju tar-replika, filwaqt li r-raba' waħda, skont dak sostnut mill-Kummissjoni mingħajr ma ġiet kontradetta minn ASI u minn AOI, qatt ma ġiet prodotta [35]. Lanqas ma huwa kkontestat li l-minuti tal-laqgħat tal-bordijiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE ppreżentati matul il-proċedura amministrattiva (iktar 'il quddiem il-"minuti eżaminati mill-Kummissjoni") ma semmewx il-prokuri relatati mal-konklużjoni tal-kuntratti mal-OEMs, iżda biss dik relatata mal-konklużjoni tal-kuntratti mal-operaturi tat-telekomunikazzjoni, li madankollu, kif intqal, qatt ma ġiet prodotta. Fir-rigward tal-elementi miġjuba għall-attenzjoni tal-Kummissjoni matul il-proċedura amministrattiva, nirrileva li l-osservazzjonijiet ta' Apple tas-7 ta' Settembru 2015, prodotti fl-anness tar-rikors ta' ASI u ta' AOE quddiem il-Qorti Ġenerali, jirreferu għall-eżistenza ta' sistema ta' prokuri mogħtija mill-bordijiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE, b'mod partikolari, fid-dawl tan-negozjati u tal-konklużjoni tal-kuntratti mal-OEMs u mal-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet. Madankollu, dawn l-osservazzjonijiet huma limitati għal referenza vaga u mhux iddettaljata [36]. F'dawn iċ-ċirkustanzi, inqis li l-Kummissjoni ma tistax tiġi kkritikata talli ma kisbitx il-prokuri inkwistjoni matul il-proċedura amministrattiva, b'mod partikolari meta hija kienet xorta waħda talbet u eżaminat il-minuti kollha tal-laqgħat tal-bordijiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE matul il-perijodu rilevanti, mingħajr ma sabet prattikament ebda traċċa ta' dawn il-prokuri. Pjuttost, fil-fehma tiegħi, sabiex tissostanzja l-verżjoni tagħha tal-fatti, kellha tkun Apple li tipproduċi dawn il-prokuri fi stadju kemm jista' jkun kmieni, mingħajr ma tistenna l-aħħar okkażjoni li hija kellha fil-kuntest tal-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali sabiex tagħmel dan.

51. L-argumenti tal-Kummissjoni bbażati fuq irregolarità proċedurali li tirriżulta mit-teħid inkunsiderazzjoni ta' provi inammissibbli għandhom għalhekk, fil-fehma tiegħi, jintlaqgħu.

ii) Fuq il-kriterju ġuridiku applikabbli skont id-dritt Irlandiż

52. Il-Kummissjoni tqis li l-kriterju ġuridiku applikabbli fid-dritt Irlandiż sabiex jiġu ddeterminati l-profitti taxxabbli fl-Irlanda ta' kumpannija mhux residenti ġie identifikat b'mod korrett mill-Qorti Ġenerali fil-punt 248 tas-sentenza appellata u għandu jieħu inkunsiderazzjoni t-"tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra ta' din il-kumpannija". Minflok, l-Irlanda tqis li l-analiżi rilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni

[35] ASI u AOI sempliċement isostnu li pprovdew lill-Kummissjoni l-minuti tal-bord tad-diretturi ta' ASI tas-27 ta' Lulju 2011 li jsemmu l-prokura inkwistjoni, iżda ma jiħdux pożizzjoni fuq id-dikjrazzjoni tal-Kummissjoni li t-test ta' din il-prokura (li mill-minuti jirriżulta li jinsab inkluż magħhom fil-forma ta' anness) qatt ma ġie prodott.

[36] L-osservazzjonijiet tal-14 ta' April 2015, li għalihom irreferew ukoll ASI u AOI, sempliċement isostnu li t-termini tal-kuntratti mal-OEMs u l-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet huma ddefiniti b'mod iċċentralizzat minn mexxejja f'Cupertino u li, qabel l-2013, mexxejja fl-Istati Uniti kienu jiffirmaw dawn il-kuntratti f'isem ASI fuq il-bażi ta' prokuri. Huma jippreċiżaw ukoll li, ladarba fformalizzati, dawn il-kuntratti kienu jiġu eżegwiti mill-fergħa Irlandiża ta' ASI permezz tal-ħruġ ta' ordnijiet ta' akkwist. Bl-istess mod, l-osservazzjonijiet tal-Irlanda tad-29 ta' Jannar 2016 sempliċement isostnu li l-kuntratti mal-OEMs jiġu ffirmati u eżegwiti minn diretturi ta' ASI. Quddiem il-Qorti Ġenerali, ASI u AOE pproduċew dokument li jispjega l-modalitajiet ta' negozjati u ta' firma konġunta (Apple Inc. u ASI) tal-kuntratti mal-OEMs. Huma pproduċew ukoll wieħed minn dawn il-kuntratti li kien jagħti, lil ASI, firma ta' impjegat ta' Apple Inc., maħtur amministratur ta' ASI matul is-sena finanzjarja ta' referenza.

tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 għandha tirrigwarda, kif sostniet il-Qorti Ġenerali, b'mod partikolari fil-punt 227 tas-sentenza appellata, u kkonfermat f'diversi punti oħra ta' din is-sentenza, l-"attivitajiet reali [tal-fergħat Irlandiżi ta' kumpannija mhux residenti] u l-valur tas-suq" ta' dawn l-attivitajiet. Min-naħa tagħhom, ASI u AOI jsostnu li, fil-punti 182 sa 186 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali spjegat li, skont id-dritt Irlandiż, il-profitti li jirriżultaw mill-PI jistgħu jiġu attribwiti lill-fergħa Irlandiża ta' kumpannija mhux residenti biss jekk il-PI li tiġġenerahom tkun ikkontrollata mill-fergħa. Bħall-Irlanda, ASI u AOI jqisu li l-attivitajiet imwettqa mis-sedi ma għandhom l-ebda effett fuq l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97. Fl-aħħar nett, kemm l-Irlanda kif ukoll ASI u AOI jsostnu, essenzjalment, li l-punt 248 tas-sentenza appellata li fuqu tibbaża ruħha l-Kummissjoni jikkonċerna l-applikazzjoni tal-approċċ awtorizzat tal-OECD, mhux tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 u, fi kwalunkwe każ, li jirriżulta b'mod partikolari mill-punt 242 ta' dik is-sentenza li dan l-approċċ ma jsostnix l-analiżi komparattiva li fuqha tibbaża ruħha l-Kummissjoni, analiżi li tmur kontra d-dritt Irlandiż.

53. Il-preżentazzjoni qasira tal-argumenti prinċipali tal-partijiet preċedenti tippermetti li jsiru żewġ kunsiderazzjonijiet preliminari. L-ewwel waħda hija li l-argumenti kollha esposti iktar 'il fuq jeskludu r-rilevanza, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, tal-funzjonijiet eżerċitati minn entità distinta mill-kumpannija mhux residenti li għandu jiġi evalwat id-dħul taxxabbli tagħha fl-Irlanda, anki jekk hija assoċjata magħha, bħal fil-każ ta' Apple Inc. Kriterju ta' attribuzzjoni tal-profitti bħal dak propost mill-Irlanda u minn ASI u AOI, li jieħu inkunsiderazzjoni esklużivament l-attivitajiet effettivament eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi, iwassal fil-fatt neċessarjament u b'kull loġika għar-riżultat li jiġu eskluży mill-analiżi rilevanti skont dan l-artikolu l-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. It-tieni kunsiderazzjoni hija li s-sentenza appellata ma hijiex ċara dwar id-definizzjoni tal-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti li jirregola l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97. Madankollu dan huwa punt ta' importanza kruċjali għall-analiżi li għandha titwettaq fuq il-bażi tal-Artikolu 107(1) TFUE peress illi jaffettwa d-definizzjoni tat-taxxa "normali" skont id-dritt Irlandiż li fuq il-bażi tagħha għandha tiġi evalwata l-eżistenza ta' vantaġġ skont din id-dispożizzjoni. Billi bbażaw ruħhom fuq diversi punti tas-sentenza appellata, il-partijiet identifikaw tliet kriterji ta' attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħa Irlandiża ta' kumpannija mhux residenti, l-ewwel wieħed jeżiġi l-prova tal-kontroll mill-fergħa tal-assi li minnhom joriġinaw il-profitti li għandhom jiġu attribwiti (il-"kriterju tal-kontroll", punti 182 sa 185 tas-sentenza appellata), it-tieni wieħed huwa bbażat fuq l-attivitajiet realment imwettqa mill-fergħa u l-evalwazzjoni tal-valur tas-suq tagħhom ("kriterju tal-attivitajiet reali", essenzjalment il-punti 179, 218, 219 kif ukoll 227 tas-sentenza appellata), it-tielet wieħed jimplika t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra tal-kumpannija (il-"kriterju ta' tqassim tal-funzjonijiet fi ħdan il-kumpannija", punti 240, 242 u 248 tas-sentenza appellata).

54. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu, sa fejn huwa possibbli, jiġi mfittex qari koerenti tas-sentenza appellata dwar dan il-punt, billi wieħed jitlaq mill-premessa mhux ikkontestata ta' din is-sentenza li tgħid li, sabiex jiġu ddeterminati l-profitti taxxabbli fl-Irlanda ta' kumpannija mhux residenti, huwa neċessarju li ssir "analiżi funzjonali" intiża sabiex jiġu ddeterminati l-attivitajiet eżerċitati, l-assi użati u r-riskji assunti mill-fergħa tagħha fl-Irlanda. Din l-analiżi hija meħtieġa kemm mill-Artikolu 25 tat-TCA 97 kif ukoll mill-prinċipju ta' distakkament u mill-approċċ awtorizzat tal-OECD[37]. Il-fehmiet opposti tal-partijiet huma differenti f'dak li jirrigwarda s-*suġġett* ta' din l-analiżi f'dan il-każ.

[37] Il-punt 1.42 tal-Linji Gwida dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment jispeċifika li l-analiżi funzjonali għandha l-għan li "tidentifika u tqabbel l-attivitajiet u r-responsabbiltajiet ekonomikament sinjifikattivi, l-assi użati u r-riskji assunti mill-partijiet li jwettqu t-tranżazzjonijiet". [traduzzjoni mhux uffiċjali]

55. Issa, inqis li qari koerenti tas-sentenza appellata ma jippermettix li jiġi kkunsidrat li l-Qorti Ġenerali qieset kriterju *esklużivament* iffokat fuq l-attivitajiet tal-fergħat Irlandiżi tal-kumpanniji mhux residenti. Ċertament, kif intqal fil-punt 177 tas-sentenza appellata, l-Artikolu 25 tat-TCA 97 "jirrigwarda biss il-profitti li jirriżultaw mill-attivitajiet li wettqu l-fergħat Irlandiżi stess, bl-esklużjoni ta' dawk li jirriżultaw mill-attivitajiet li jsiru minn partijiet oħra tal-kumpannija mhux residenti inkwistjoni". Madankollu, il-Kummissjoni ma kinitx żbaljata meta qieset li tali dikjarazzjoni essenzjalment sempliċement tfakkar il-prinċipju ta' territorjalità fiskali u fiha nnifisha ma tikkostitwixxix l-istabbiliment ta' metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti fis-sens tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 – u wisq inqas ta' metodu ta' attribuzzjoni ta' assi li jiġġeneraw profitti – li jeskludi t-teħid inkunsiderazzjoni tal-funzjonijiet assunti mill-partijiet l-oħra tal-kumpannija mhux residenti. F'dan ir-rigward, naqbel mal-Kummissjoni li tali preklużjoni ma tirriżulta mkien mis-sentenza appellata. B'mod partikolari, din ma tistax tiġi dedotta, kif isostnu l-Irlanda u ASI u AOI, mill-punti 179 sa 184 ta' din is-sentenza, li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret fis-sentenza tal-High Court (il-Qorti Għolja, l-Irlanda) fil-kawża S. Murphy (Inspector of Taxes) vs Dataproducts (Dub.) Ltd.[38]. Fil-fatt, f'tali pronunzja, il-High Court wettqet analiżi estensiva tal-funzjonijiet eżerċitati rispettivament mill-fergħa Irlandiża tal-kumpannija Dataproducts, residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi, u mid-diretturi tagħha barra mill-Irlanda, kif ukoll paragun ta' dawn il-funzjonijiet u tar-riskji assunti minn din il-kumpannija permezz tad-diversi partijiet tagħha qabel ma kkonkludiet li l-assi inkwistjoni, kont Svizzeru li l-frott tiegħu kien parzjalment imqiegħed għad-dispożizzjoni tal-fergħa Irlandiża, ma kinux ikkontrollati minn din tal-aħħar, iżda mis-sede Olandiża ta' Dataproducts u li, għaldaqstant, is-somom kontenzjużi ma setgħux jikkostitwixxu profitti taxxabbli fl-Irlanda. Din is-sentenza hija għalhekk pjuttost l-illustrazzjoni ta' metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti bħal dak invokat mill-Kummissjoni.

56. Fid-dawl ta' dak li għadu kif ġie espost, għandu jiġi kkonstatat li l-Qorti Ġenerali, minn naħa, espliċitament ammettiet, fil-punt 240 tas-sentenza appellata, li, sabiex jiġi ddeterminat liema huma l-funzjonijiet effettivament assunti mill-fergħa Irlandiża ta' kumpannija mhux residenti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, kien neċessarju li jittieħed inkunsiderazzjoni "t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra ta' din il-kumpannija". Min-naħa l-oħra, hija ddeċidiet, fil-punt 242 ta' din is-sentenza, li l-analiżi intiża sabiex tidentifika l-assi, il-funzjonijiet u r-riskji li għandhom jiġu attribwiti lill-istabbiliment permanenti ta' kumpannija, fuq il-bażi tal-attivitajiet effettivament eżerċitati minnha, ma setgħetx "issir b'mod astratt, billi jiġu injorati l-attivitajiet u l-funzjonijiet eżerċitati fi ħdan il-kumpannija kollha kemm hi".

57. Barra minn hekk, il-formulazzjoni stess tal-Artikolu 25 tat-TCA 97 jimmilita f'dan is-sens, sa fejn jeżiġi li jiġi identifikat id-"dħul kummerċjali li jirriżulta direttament jew indirettament" mill-fergħa u minn assi jew drittijiet "użati jew miżmuma mill-fergħa jew għall-fergħa". Fil-fatt, wieħed ma jarax kif huwa possibbli li titwettaq tali operazzjoni li timplika, b'mod partikolari, id-determinazzjoni tal-proprjetà ekonomika tal-assi miżmuma mill-kumpannija inkwistjoni, mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni, meta jiġu pparagunati, l-attivitajiet eżerċitati mid-diversi partijiet tal-imsemmija kumpannija fir-rigward tal-imsemmija assi. Tali paragun jippermetti li jiġi vverifikat jekk it-tqassim tal-profitti fi ħdan il-kumpannija mhux residenti, aċċettat mill-awtoritajiet fiskali bħala bażi għad-determinazzjoni tal-profitti taxxabbli fl-Irlanda, huwiex koerenti mat-tqassim effettiv tal-funzjonijiet, tal-assi u tar-riskji bejn id-diversi partijiet tal-imsemmija kumpannija.

[38] [1988] I.R. 10 nota 4507 (iktar 'il quddiem is-"sentenza Dataproducts").

58. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, inqis li l-Kummissjoni tinterpreta korrettament is-sentenza appellata sa fejn tiddikjara li l-kriterju ta' determinazzjoni tal-profitti ta' kumpannija mhux residenti kkunsidrat applikabbli mill-Qorti Ġenerali skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97 jeżiġi li jittieħed inkunsiderazzjoni t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra ta' din il-kumpannija u jeskludi t-teħid inkunsiderazzjoni tar-rwol li għandhom entitajiet distinti.

59. Inżid li, f'dan il-każ, il-ħtieġa li l-analiżi tiġi limitata għar-relazzjonijiet bejn is-sedi u l-fergħat Irlandiżi tirriżulta, madankollu, mill-għażla magħmula, fl-awtonomija tal-impriża tagħha, parti mill-profitti tagħha lil ASI u lil AOE. Għalhekk hija kwistjoni li dawn il-profitti jitqassmu bejn id-diversi diviżjonijiet ta' dawn il-kumpaniji, li għalihom Apple Inc. tibqa' barranija. L-applikazzjoni ta' kriterju differenti, kif enfasizzat b'mod korrett mill-Kummissjoni, għandha l-konsegwenza li ma titqiesx ir-realtà ta' dan il-ftehim u l-istruttura fiskali tal-grupp Apple, elementi li l-awtoritajiet tat-taxxa Irlandiżi ma setgħux jinjoraw fil-kuntest ta' evalwazzjoni globali tal-metodu ta' determinazzjoni tal-profitt taxxabbli ta' ASI u AOE propost mill-grupp. Inkella jintlaħaq barra minn hekk ir-riżultat paradossali li bih l-assi leġittimament ittrasferiti minn Apple Inc. barra l-Istati Uniti kif ukoll il-profitti relatati, meta jkun irid tiġi ddeterminata t-taxxa dovuta fl-Irlanda, jerġgħu lura, iżda virtwalment biss, fl-Istati Uniti, u b'hekk ikompli jitnaqqas l-obbligu fiskali tal-grupp.

iii) Fuq it-teħid inkunsiderazzjoni tal-funzjonijiet ta' Apple Inc. mill-Qorti Ġenerali

60. F'dan l-istadju għandu jiġi vverifikat jekk, kif issostni l-Kummissjoni, il-Qorti Ġenerali bbażatx ruħha sew, fuq il-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. fir-rigward tal-PI tal-grupp Apple jew jekk, kif isostnu l-Irlanda kif ukoll ASI u AOI, l-argument tal-Kummissjoni jiżnaturax il-motivi tas-sentenza appellata fuq dan il-punt.

61. Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali rreferiet għall-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. fil-punti 259 sa 267 u fil-punt 288 tas-sentenza appellata, meta eżaminat il-premessi 289 sa 295 tad-deċiżjoni kontenzjuża li kienu jattribwixxu lill-fergħat Irlandiżi l-eżerċizzju ta' funzjonijiet ta' kontroll tal-kwalità, ta' ġestjoni tal-infrastrutturi ta' R&S u ta' ġestjoni tar-riskji ta' impriża. F'dan ir-rigward, nirrileva li, fil-punti 260 sa 267 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali rreferiet b'mod ġenerali għall-funzjonijiet u għar-riskji kollha elenkati fl-Anness B tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż u relatati mal-assi intanġibbli li kienu s-suġġett ta' dan il-ftehim [39], "jiġifieri, essenzjalment, il-PI kollha tal-grupp Apple" (punt 261) li, skont l-istess ftehim, ASI u AOE kienu awtorizzati jeżerċitaw jew setgħu jintalbu jassumu. Fil-punti 263 u 264 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali qieset li l-Kummissjoni ma kienet ipproduċiet ebda prova sabiex turi li dawn il-funzjonijiet kienu effettivament ġew eżerċitati minn ASI u minn AOE, u wisq inqas mill-fergħat Irlandiżi tagħhom jew li l-persunal ta' dawn il-fergħat kien effettivament amministra dawn ir-riskji. Fil-punt 266 ta' din is-sentenza, hija tenniet li l-Kummissjoni ma kinitx ipprovat turi li "l-korpi ta' ġestjoni tal-fergħat Irlandiżi […] kienu effettivament eżerċitaw il-ġestjoni ta' kuljum attiva tal-funzjonijiet u tar-riskji kollha relatati mal-PI tal-grupp Apple li huma elenkati fl-Anness B tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż". Issa, kif issostni ġustament il-Kummissjoni, il-funzjonijiet u r-riskji elenkati fil-punti 261 sa 262 tas-sentenza appellata huma normalment irriżervati, f'multinazzjonali, għall-holding tal-grupp.

[39] L-Anness B tal-ftehim dwar it-tqassim tal-ispejjeż, kif emendat fl-2009, kien jinkludi żewġ tabelli li jirrigwardaw il-funzjonijiet rilevanti relatati mal-assi intanġibbli li huma s-suġġett tal-ftehim u r-riskji relatati magħhom. Kull waħda minn dawn il-funzjonijiet u kull wieħed minn dawn ir-riskji kienu assoċjati ma' "x", rispettivament, ma' Apple Inc. (identifikata bħala "Apple" u ma' ASI u AOE (identifikati kollettivament bħala "International Participants"), bl-eċċezzjoni tar-reġistrazzjoni tal-protezzjoni tal-PI, li kienet assoċjata unikament ma' Apple Inc. (ara l-punt 260 tas-sentenza appellata).

F'dan il-każ, barra minn hekk, kif enfasizzat il-Qorti Ġenerali fil-punt 267 ta' din is-sentenza, dawn huma, essenzjalment, "il-funzjonijiet kollha fil-qalba tal-mudell ekonomiku […] tal-grupp Apple, iċċentrat fuq l-iżvilupp ta' prodotti teknoloġiċi" kif ukoll "riskji fundamentali, inerenti għal dan il-mudell ekonomiku". Mill-proċess quddiem il-Qorti Ġenerali jirriżulta wkoll, minbarra d-deċiżjoni kontenzjuża, li kemm il-Kummissjoni kif ukoll l-Irlanda, ASI u AOE qablu li dawn il-funzjonijiet u dawn ir-riskji, *relatati mal-PI kollha tal-grupp Apple, mal-iżvilupp tiegħu u mal-ġestjoni tiegħu*, kienu ġew assunti fil-parti l-kbira minn Apple Inc., bħala holding tal-grupp jew fil-kuntest tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, u ċċentralizzati minnha f'Cupertino. Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma wettqitx żball meta sostniet li, fil-punti tas-sentenza appellata li għadhom kif ġew eżaminati, il-Qorti Ġenerali inkludiet fl-evalwazzjoni tagħha tal-fatti l-funzjonijiet u r-riskji assunti minn Apple Inc.

62. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali indikat b'mod żbaljat il-funzjonijiet ta' Apple Inc. fil-punti 268 sa 295 tas-sentenza appellata. F'dawn il-punti, il-Qorti Ġenerali eżaminat l-attivitajiet u l-funzjonijiet elenkati fil-premessi 296 sa 300 tad-deċiżjoni kontenzjuża bħala effettivament eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI u kkonkludiet li dawn l-attivitajiet u funzjonijiet, ikkunsidrati separatament jew flimkien, ma kinux jiġġustifikaw l-attribuzzjoni tal-liċenzji ta' PI lil din il-fergħa. L-attivitajiet u l-funzjonijiet eżaminati mill-Qorti Ġenerali kienu jinkludu l-kontroll tal-kwalità, diversi attivitajiet ta' R&S u l-ġestjoni tal-ispejjeż ta' kummerċjalizzazzjoni fil-livell lokali.

63. F'dan ir-rigward, fir-rigward tal-kontroll tal-kwalità, nirrileva li din il-funzjoni kienet fost dawk elenkati fil-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż u assoċjati kemm ma' Apple Inc. kif ukoll ma' ASI u ma' AOE. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li, sa fejn, fil-punt 269 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ssemmi d-dikjarazzjoni ta' ASI u ta' AOE li skontha "eluf ta' persuni kienu okkupati, mad-dinja kollha, fil-funzjoni tal-kontroll tal-kwalità filwaqt li persuna waħda biss kienet impjegata f'din il-funzjoni fl-Irlanda", hija tirreferi għal attivitajiet eżerċitati minn entitajiet distinti minn din il-kumpannija u b'mod partikolari għall-attivitajiet eżerċitati minn Apple Inc[40]. L-istess japplika, fil-fehma tiegħi, fil-punt 274 tas-sentenza appellata, li fih il-Qorti Ġenerali sostniet li l-fatt li l-fergħa ta' ASI ġarrbet l-ispejjeż ta' kummerċjalizzazzjoni fil-livell lokali "ma jimplikax li din il-fergħa hija responsabbli mill-ħolqien tal-istrateġija ta' marketing fiha nnifisha". Fil-fatt, skont il-ftehim dwar is-servizzi ta' kummerċjalizzazzjoni, hija Apple Inc. li għandha tfassal din l-istrateġija.

64. Fir-rigward tal-punti 273 u 275 tas-sentenza appellata, meta tiddikjara li l-funzjonijiet ta' R&S u l-attivitajiet ta' ġbir u ta' analiżi tad-data reġjonali eżerċitati mill-impjegati tal-fergħa ta' ASI għandhom natura "awżiljarja", il-Qorti Ġenerali tqabbel għal darba oħra dawn l-attivitajiet ma' dawk eżerċitati fuq livell globali minn entitajiet esterni għal ASI. Riferiment espliċitu għal politiki u strateġiji ta' grupp żviluppati minn Apple Inc. jinsab, fl-aħħar nett, fil-punt 277 tas-sentenza appellata, fir-rigward tal-attivitajiet tal-fergħa ta' ASI relatati mas-servizz AppleCare, li huwa kklassifikat bħala attività ta' "eżekuzzjoni" "skont il-linji gwida u d-direzzjoni strateġika ddefiniti fl-Istati Uniti", kif ukoll fil-punti 281 u 283 ta' tali sentenza, li jinkludu evalwazzjoni globali tal-Qorti Ġenerali fir-rigward tan-natura "awżiljarja" u "eżekuttiva" tal-attivitajiet ta' din il-fergħa.

65. Fit-tielet lok, il-Kummissjoni tqis li l-Qorti Ġenerali rreferiet għall-attivitajiet ta' Apple Inc. waqt l-eżami tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' AOE identifikati fil-premessa 301 tad-deċiżjoni kontenzjuża. Fil-punt 290 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali tiddikjara,

[40] Jekk huwa minnu li, fil-punt 269 tas-sentenza appellata, huwa indikat li l-kontroll tal-kwalità seta' wkoll jiġi esternalizzat fil-kuntest ta' ftehimiet ma' żviluppaturi terzi, xorta ma hemmx indikazzjonijiet fis-sentenza appellata dwar l-eżistenza ta' dawn il-ftehimiet konklużi minn ASI u minn AOE.

fir-rigward tal-kompetenzi ta' proċess u ta' produzzjoni speċifiċi żviluppati minn din il-fergħa fil-kuntest tal-attivitajiet ta' produzzjoni tagħha, li, minkejja li dawn il-kompetenzi jibbenefikaw mill-protezzjoni ta' ċerti drittijiet ta' proprjetà intellettwali, "dan huwa qasam limitat u speċifiku għall-attivitajiet ta' din il-fergħa", li ma jiġġustifikax l-attribuzzjoni lil din tal-aħħar tal-liċenzji kollha ta' PI. Issa, fil-fehma tiegħi, huwa ċar li tali evalwazzjoni "kwantitattiva" hija possibbli biss sa fejn il-kompetenzi żviluppati mill-fergħa Irlandiża ta' AOE huma, kif issostni ġustament il-Kummissjoni, ipparagunati mal-funzjonijiet kollha ta' R&S relatati mal-PI tal-grupp Apple. Madankollu għandu jiġi miċħud, sa fejn huwa intiż li jikkontesta evalwazzjoni fattwali mwettqa mill-Qorti Ġenerali, l-argument tal-Kummissjoni dirett kontra l-punti 291 sa 294 tas-sentenza appellata, li skontu l-PI żviluppata mill-fergħa Irlandiża ta' AOE kienet tirrappreżenta kontribuzzjoni unika u ta' valur, li ma tistax tiġi rrikonċiljata ma' remunerazzjoni limitata bħal dik prevista mid-deċiżjonijiet antiċipattivi.

66. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali ħadet inkunsiderazzjoni l-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. fil-punti 298 sa 302 tas-sentenza appellata, meta eżaminat l-attivitajiet eżerċitati barra mill-fergħat ta' ASI u ta' AOE. F'dan ir-rigward, ma hemmx dubju li, b'mod partikolari fil-punti 299 u 300 ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali fakkret il-funzjonijiet ta' Apple Inc. u r-rwol tagħha bħala kumpannija omm filwaqt li, minn naħa, hija kkonstatat, b'mod ġenerali, in-"natura ċentralizzata tad-deċiżjonijiet strateġiċi fi ħdan il-grupp Apple, meħuda minn diretturi, f'Cupertino" u, min-naħa l-oħra, b'mod partikolari, fir-rigward tad-deċiżjonijiet fil-qasam R&D li taw lok għall-PI tal-grupp Apple, il-fatt li "d-deċiżjonijiet dwar il-prodotti li għandhom jiġu żviluppati […] u dwar l-istrateġija ta' R&D […] kienu ttieħdu u ġew implimentati minn mexxejja tal-grupp stabbiliti f'Cupertino". Bl-istess mod, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li "l-istrateġiji għall-introduzzjoni tal-prodotti l-ġodda, u, b'mod partikolari, l-organizzazzjoni tad-distribuzzjoni fis-swieq Ewropej […] [kienu] fil-livell tal-grupp Apple, b'mod partikolari mid-diriġenti eżekuttivi tal-grupp (Executive Team) taħt id-direzzjoni tad-direttur ġenerali tal-grupp, f'Cupertino"[41].

67. Mill-analiżi preċedenti jirriżulta li, fil-punti kollha tas-sentenza appellata kkontestati mill-Kummissjoni, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha b'mod ftit jew wisq impliċitu,iżda fi kwalunkwe każ ċar fuq il-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. fir-rigward tal-PI tal-grupp Apple fil-kuntest tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż jew tal-ftehim dwar is-servizzi ta' kummerċjalizzazzjoni jew fir-rwol tagħha ta' kumpannija omm, billi pparagunat ma' dawn il-funzjonijiet dawk eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi fir-rigward tal-liċenzji ta' PI. B'hekk, kuntrarjament għal dak li jsostnu l-Irlanda u ASI u AOI, l-ilment eżaminat ma jirriżultax minn qari żbaljat tas-sentenza appellata u wisq inqas minn żnaturament tagħha.

iv) L-effett tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-attivitajiet ta' Apple Inc. fuq il-klassifikazzjoni ġuridika tal-fatti

68. L-Irlanda kif ukoll ASI u AOI jsostnu, essenzjalment, li l-ilment eżaminat huwa, fi kwalunkwe każ, ineffettiv peress li, anki jekk jitqies li l-Qorti Ġenerali ħadet inkunsiderazzjoni l-funzjonijiet ta' Apple Inc., il-konklużjonijiet li waslet għalihom fi tmiem l-eżami tal-fatti tagħha huma bbażati fuq analiżi tal-attività tal-fergħat Irlandiżi u tas-sedi u fuq il-konstatazzjoni tan-natura "ta' rutina" tal-funzjonijiet eżerċitati mill-imsemmija fergħat, li, skont il-Qorti Ġenerali, huma insuffiċjenti sabiex jiġġustifikaw l-attribuzzjoni tal-liċenzji ta' PI u tal-profitti relatati lil dawn tal-aħħar.

[41] Mingħajr ma ġiet ikkontestata fuq dan il-punt minn ASI u minn AOI, il-Kummissjoni ppreċiżat li l-"Executive Team" u l-Uffiċjal Kap Eżekuttiv tal-grupp li għalih tirreferi l-Qorti Ġenerali huma rispettivament id-diretturi u ċ-CEO ta' Apple Inc.

69. F'dan ir-rigward, nosserva li mill-konstatazzjonijiet fattwali kollha magħmula mill-Qorti Ġenerali, kif miġbura fil-qosor fil-punt 310 tas-sentenza appellata, jirriżulta li l-konklużjoni magħmula f'dan il-punt, li tgħid li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi li l-liċenzji ta' PI kellhom jiġu attribwiti lill-fergħat Irlandiżi għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti annwali taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda, hija bbażata, minn naħa, fuq l-evalwazzjoni tal-attivitajiet realment imwettqa minn dawn il-fergħat u, min-naħa l-oħra, fuq id-"deċiżjonijiet strateġiċi meħuda u implimentati barra minn dawn il-fergħat".

70. Jekk jitqies li dan l-aħħar element jinkludi riferiment għall-funzjonijiet eżerċitati mis-sedi, għandhom jiġu analizzati iktar mill-qrib l-evalwazzjonijiet li jinsabu fil-punti 298 sa 309 tas-sentenza appellata, li fihom il-Qorti Ġenerali eżaminat l-argumenti tal-Irlanda kif ukoll ta' ASI u ta' AOE, li skonthom dawn tal-aħħar, permezz tal-korpi ta' tmexxija tagħhom, kienu *implimentaw* id-deċiżjonijiet strateġiċi dwar it-tfassil u l-iżvilupp tal-prodotti tal-grupp Apple meħuda b'mod iċċentralizzat għall-grupp kollu f'Cupertino.

71. F'dawn il-punti, il-Qorti Ġenerali, fl-ewwel lok, ikkonstatat li ASI u AOE kienu pproduċew provi dwar in-natura ċċentralizzata ta' dawn id-deċiżjonijiet u, fir-rigward b'mod partikolari tad-deċiżjonijiet fil-qasam ta' R&D, provi li juru, minn naħa, li d-deċiżjonijiet dwar il-prodotti li għandhom jiġu żviluppati u l-istrateġija ta' R&D kienu ġew adottati u implimentati minn mexxejja tal-grupp stabbiliti f'Cupertino u, min-naħa l-oħra, li l-istrateġiji ta' tnedija ta' prodotti ġodda u l-organizzazzjoni tad-distribuzzjoni fis-swieq Ewropej, kienu stabbiliti fil-livell tal-grupp Apple, b'mod partikolari mid-diriġenti eżekuttivi tal-grupp taħt it-tmexxija tad-direttur ġenerali tal-grupp, f'Cupertino (punti 298 sa 301). Nosserva li, f'din il-parti tal-evalwazzjonijiet tagħha – bl-eċċezzjoni tal-punt 301, li ssemma fil-punti 42 sa 43 ta' dawn il-konklużjonijiet – il-Qorti Ġenerali bl-ebda mod ma semmiet parteċipazzjoni diretta u jew indiretta tas-sedi fl-adozzjoni tad-deċiżjonijiet fil-qasam tar-R&D u fit-tfassil tal-istrateġiji ta' kummerċjalizzazzjoni u ta' distribuzzjoni fil-livell tal-grupp Apple msemmija iktar 'il fuq.

72. Fit-tieni lok, il-Qorti Ġenerali ħadet inkunsiderazzjoni r-rwol deċiżjonali tas-sedi. Qabel kollox hija rrilevat, fir-rigward tal-kapaċità ta' ASI u AOE li jieħdu deċiżjonijiet li jaffettwaw il-funzjonijiet essenzjali tagħhom permezz tal-organi ta' tmexxija tagħhom, li l-Kummissjoni stess kienet ħadet inkusiderazzjoni l-eżistenza tal-bordijiet tad-diretturi u tal-laqgħat perjodiċi tagħhom matul il-perijodu rilevanti, billi ppreżentat, f'tabelli inklużi fid-deċiżjoni kontenzjuża, estratti mill-minuti tal-imsemmija laqgħat. Il-Qorti Ġenerali sussegwentement ippreċiżat li "[r]-riżoluzzjonijiet tal-Bordijiet tad-Diretturi, imdaħħla f'dawn il-minuti, kienu jirrigwardaw, b'mod partikolari, b'mod regolari (u diversi drabi fis-sena), il-ħlas ta' dividendi, l-approvazzjoni tar-rapporti tad-diretturi kif ukoll il-ħatra u r-riżenja ta' diretturi" u, iktar okkażjonalment, kienu jikkonċernaw "[i]l-prokura li tawtorizza lil ċerti diretturi jwettqu attivitajiet differenti bħall-ġestjoni tal-kontijiet bankarji, ir-relazzjonijiet mal-gvernijiet u l-korpi pubbliċi, l-awditi, l-assigurazzjoni, il-kiri, ix-xiri u l-bejgħ ta' assi, ir-riċezzjoni ta' merkanzija u l-kuntratti kummerċjali". Il-Qorti Ġenerali rrilevat ukoll li minn dawn il-minuti jirriżulta li "setgħat wiesgħa ħafna ta' ġestjoni [kienu] iddelegati favur amministraturi individwali" (punt 306) u kkonkludiet li l-Kummissjoni kienet ikkunsidrat b'mod żbaljat li ASI u AOE, permezz tal-korpi ta' tmexxija tagħhom, b'mod partikolari l-bordijiet tad-diretturi tagħhom, ma kellhomx il-kapaċitajiet li jeżerċitaw il-funzjonijiet essenzjali ta' dawn il-kumpanniji, jekk ikun il-każ, billi jiddelegaw is-setgħat tagħhom lil diretturi individwali, barra mill-persunal tal-fergħat Irlandiżi (punt 309). F'dan ir-rigward, nirrileva li la din il-konklużjoni, u lanqas l-elementi misluta mill-minuti eżaminati mill-Kummissjoni u msemmija fil-punti 305 u 306 tas-sentenza appellata ma jagħtu indikazzjonijiet dwar involviment effettiv tal-bordijiet tad-diretturi tas-sedi fl-adozzjoni ta' deċiżjonijiet relatati mal-ġestjoni tal-liċenzji ta' PI. F'dan ir-rigward, fil-punt 304 tas-sentenza

appellata, il-Qorti Ġenerali sempliċiment iddikjarat li l-fatt li tali minuti "ma jurux dettalji dwar id-deċiżjonijiet dwar il-ġestjoni tal-liċenzji ta' PI […] dwar il-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż u dwar id-deċiżjonijiet kummerċjali importanti ma jistax jeskludi l-eżistenza ta' dawn id-deċiżjonijiet infushom". Ser nerġa' lura għal dan il-punt iktar tard, ikkontestat mill-Kummissjoni fil-kuntest tat-tielet parti tal-ewwel aggravju tagħha.

73. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li, fil-punti 298 sa 309 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkonstatat, minn naħa, l-eżistenza ta' sistema deċiżjonali ċċentralizzata fi ħdan il-grupp Apple, li tappartjeni lil Apple Inc., inkluż f'dak li jirrigwarda l-ġestjoni u l-iżvilupp tal-PI tal-grupp u, min-naħa l-oħra, il-kapaċità tas-sedi li jieħdu, permezz tal-bordijiet tad-diretturi rispettivi tagħhom, "id-deċiżjonijiet ewlenin għall-kumpannija […] bħall-approvazzjoni tal-kontijiet annwali", inkluż permezz ta' sistema ta' delega ta' setgħat lil membri individwali tal-bord. Madankollu, hija ma kkonstatatx il-parteċipazzjoni tas-sedi fit-teħid ta' deċiżjonijiet strateġiċi adottati minn Apple Inc. u lanqas l-involviment effettiv tagħhom fl-implimentazzjoni ta' dawn id-deċiżjonijiet jew fil-ġestjoni attiva tal-liċenzji ta' PI. L-unika konstatazzjoni f'dan ir-rigward, inkluża fil-punt 307 tas-sentenza appellata, li skontha ASI u AOE kienu ppreżentaw informazzjoni li minnha rriżulta li l-verżjonijiet diversi tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż kienu ġew konklużi minn membri tal-bordijiet tad-diretturi tagħhom f'Cupertino, hija kkontestata mill-Kummissjoni fil-kuntest tat-tielet parti tal-ewwel aggravju tagħha li nirreferi għall-analiżi tagħha. Minn dan isegwi li l-eċċezzjoni ta' ASI u ta' AOI u tal-Irlanda, li skontha dan l-ilment huwa ineffettiv, għandha tiġi miċħuda.

3) Konklużjonijiet fuq it-tieni lment

74. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, inqis li l-Kummissjoni ġustament issostni li l-Qorti Ġenerali waslet għall-konklużjoni li ma kinux jeżistu biżżejjed provi sabiex tattribwixxi l-liċenzji ta' PI lill-fergħat billi qabblet b'mod żbaljat il-funzjonijiet eżerċitati minn dawn tal-aħħar b'riferiment għal tali liċenzji ma' dawk eżerċitati minn Apple Inc. fir-rigward tal-PI tal-grupp Apple, pjuttost milli ma' dawk eżerċitati mis-sedi fir-rigward tal-imsemmija liċenzji. Dan jirriżulta b'mod partikolarment evidenti mill-konklużjonijiet intermedjarji li waslet għalihom il-Qorti Ġenerali fl-istadji differenti tal-analiżi tagħha tal-fatti u, b'mod partikolari, fil-punti 266 u 302 tas-sentenza appellata, li fihom hija ddikjarat, minn naħa, li l-Kummissjoni ma pprovatx turi li l-fergħat Irlandiżi kienu effettivament eżerċitaw il-ġestjoni ta' kuljum attiva "tal-funzjonijiet u tar-riskji kollha relatati mal-PI tal-grupp Apple li huma elenkati fl-Anness B tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż" u, min-naħa l-oħra, li, sa fejn id-deċiżjonijiet strateġiċi fir-rigward tal-iżvilupp tal-prodotti li wasslu għall-PI tal-grupp Apple kienu ttieħdu għall-grupp kollu f'Cupertino, il-Kummissjoni kienet qieset b'mod żbaljat li l-ġestjoni ta' din il-PI kienet neċessarjament ġiet assunta mill-fergħat Irlandiżi tagħhom. Għaldaqstant, it-tieni lment tat-tieni parti tal-ewwel aggravju huwa, fil-fehma tiegħi, fondat.

b) Fuq l-ewwel ilment

75. Fil-kuntest tal-ewwel ilment tat-tieni parti tal-ewwel aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li, filwaqt li tinvoka, fil-punti 255 sa 302 tas-sentenza appellata, diversi funzjonijiet importanti eżerċitati mid-diretturi jew mill-impjegati ta' Apple Inc. fir-rigward tal-PI ta' Apple, il-Qorti Ġenerali ma ħaditx pożizzjoni dwar il-premessi 308 sa 318 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li fihom hija esponiet ir-raġunijiet li għalihom hija kienet tqis li dawn il-funzjonijiet kienu irrilevanti għall-finijiet tal-evalwazzjoni tad-deċiżjonijiet antiċipattivi fid-dawl tal-Artikolu 107(1) TFUE. Bl-istess mod, il-Qorti Ġenerali ma ħaditx inkunsiderazzjoni l-argumenti esposti

mill-Kummissjoni fl-ewwel istanza dwar l-irrilevanza tal-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. "għall-benefiċċju" ta' ASI u ta' AOE jew "f'isem" is-sedi. Is-sentenza hija għalhekk ivvizzjata minn insuffiċjenza ta' motivazzjoni.

76. F'dan ir-rigward, nirrileva, fl-ewwel lok, li l-irrilevanza tal-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. fir-rigward tal-grupp Apple għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti taxxabbli ta' ASI u AOE fl-Irlanda ġiet espliċitament u repetutament sostnuta mill-Kummissjoni kemm matul il-proċedura amministrattiva kif ukoll quddiem il-Qorti Ġenerali u quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja [42]. Nirrileva, fit-tieni lok, li kemm mid-deċiżjoni kontenzjuża kif ukoll mill-proċess quddiem il-Qorti Ġenerali u mis-sentenza appellata jirriżulta b'mod ċar li l-pożizzjoni ta' ASI u ta' AOE (u issa ta' ASI u AOI) kif ukoll tal-Irlanda kienet, sa mill-ewwel stadji tal-proċedura amministrattiva, ibbażata fuq id-dikjarazzjoni li l-ġestjoni tal-PI ta' Apple, inklużi l-liċenzji miżmuma mill-kumpanniji msemmija, kienet isseħħ b'mod iċċentralizzat mill-kwartieri ġenerali ta' Apple f'Cupertino. Fit-tielet lok, infakkar li, fil-punti 50 sa 55 ta' dawn il-konklużjonijiet, ikkonstatajt li, fl-analiżi fattwali magħmula fil-punti 255 sa 302 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali, diversi drabi, impliċitament jew espliċitament, ipparagunat direttament jew indirettament il-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi fir-rigward tal-liċenzji ta' PI ma' dawk assunti minn Apple Inc. fir-rigward tal-PI tal-grupp Apple fil-kuntest ta' ftehimiet fi ħdan il-grupp jew fil-kwalità tagħha ta' kumpannija omm. Fl-aħħar nett, nirrileva li, minkejja l-argumenti fis-sens kuntrarju invokati minn ASI u minn AOI kif ukoll mill-Irlanda, fil-fehma tiegħi, minn qari tal-punti rilevanti tas-sentenza appellata jirriżulta b'mod ċar li l-Qorti Ġenerali bl-ebda mod ma ħadet pożizzjoni fuq l-argumenti mressqa mill-Kummissjoni fil-premessi 308 sa 318 tad-deċiżjoni kontenzjuża, u lanqas fuq l-argumenti mressqa minn din tal-aħħar matul il-proċedura fl-ewwel istanza dwar il-possibbiltà li l-funzjonijiet ta' Apple Inc. jittieħdu inkunsiderazzjoni fid-determinazzjoni tal-profitti taxxabbli ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda inkwantu dawn jiġu eżerċitati "għall-benefiċċju" jew "f'isem" is-sedi. B'mod partikolari, kuntrarjament għal dak li ssostni l-Irlanda, il-punti 298 sa 309 tas-sentenza appellata ma jikkostitwixxux teħid ta' pożizzjoni fuq dawn l-argumenti. Fil-fatt, anki jekk jitqies li, fl-imsemmija punti, il-Qorti Ġenerali impliċitament aċċettat ir-rilevanza, għall-finijiet tal-analiżi funzjonali u fattwali li għandha ssir skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, tal-funzjonijiet eżerċitati minn impjegati ta' entitajiet distinti mill-kumpannija mhux residenti "għall-benefiċċju" jew "f'isem" din tal-aħħar jew ta' partijiet minnha, għandu jiġi kkonstatat li hija bl-ebda mod ma ġġustifikat din ir-rilevanza u lanqas ma wieġbet għall-argumenti mressqa mill-Kummissjoni fis-sens kuntrarju.

77. Issa, huwa ċertament minnu li, kif isostnu ASI, AOI u l-Irlanda, skont ġurisprudenza stabbilita, l-obbligu ta' motivazzjoni tas-sentenzi, li huwa impost fuq il-Qorti Ġenerali skont l-Artikolu 36 u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 53 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, ma jimponix l-obbligu li tipprovdi spjegazzjoni li ssegwi b'mod eżawrjenti u wieħed wieħed l-argumenti kollha mressqa mill-partijiet fil-kawża u li l-motivazzjoni tista' barra minn hekk tkun anki impliċita [43]. Madankollu, f'dan il-każ, minħabba ċ-ċentralità tal-kwistjoni importanti tal-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni u fl-istruttura tal-motivazzjoni li wasslet lill-Qorti Ġenerali sabiex tilqa' r-rikorsi ta' ASI u AOE u tal-Irlanda dwar dan il-punt, inqis li l-omissjoni tagħha li tieħu pożizzjoni espliċita dwar din il-kwistjoni tirriżulta f'difett ta' motivazzjoni li jwaqqaf lill-Qorti tal-Ġustizzja milli tagħraf ir-raġunijiet tar-rifjut ta' wieħed mill-argumenti fundamentali

[42] Fl-appell tagħha, il-Kummissjoni tibda billi ssostni li, fil-qalba tagħha, il-kwistjoni tirrigwarda preċiżament il-legalità tat-teħid inkunsiderazzjoni mill-Qorti Ġenerali tal-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc.

[43] Ara s-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2023, Gmina Miasto Gdynia u Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo vs Il-Kummissjoni (C-163/22 P, EU:C:2023:515, punt 85).

tal-analiżi tal-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament prinċipali tagħha u matul il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u jinterferixxi mal-eżerċizzju tal-istħarriġ li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha twettaq fil-kuntest ta' dan l-appell.

78. Il-motivi tas-sentenza appellata huma wkoll ivvizzjati b'kontradizzjoni, kif sostniet ukoll il-Kummissjoni, peress li l-Qorti Ġenerali, minn naħa, qieset, fil-punti 240, 242 u 248 tas-sentenza appellata, li, sabiex tiddetermina jekk deċiżjoni fiskali ta' attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħa Irlandiża ta' kumpannija mhux residenti kinitx konformi mas-sistema ta' taxxa "normali" fl-Irlanda, kien neċessarju li jittieħed inkunsiderazzjoni t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra ta' din il-kumpannija, u, min-naħa l-oħra, fil-punti 255 sa 302 tal-imsemmija sentenza, hija ibbażat ruħha b'mod wiesa' fuq il-funzjonijiet eżerċitati minn entità distinta minn ASI u minn AOE.

79. Għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, l-ewwel ilment tat-tieni parti tal-ewwel aggravju għandu jintlaqa'.

c) Konklużjonijiet dwar it-tieni parti tal-ewwel aggravju

80. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' t-tieni parti tal-ewwel aggravju.

3. Fuq it-tielet parti tal-ewwel aggravju

81. Permezz tat-tielet parti tal-ewwel aggravju tagħha, diretta kontra l-punti 301 u 303 sa 309 tas-sentenza appellata, il-Kummissjoni tikkontesta b'mod iktar partikolari l-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar l-attivitajiet eżerċitati mis-sedi. Hija tqajjem żewġ ilmenti distinti li jaqbel li jiġu eżaminati flimkien. Permezz tal-ewwel ilment tagħha, il-Kummissjoni tilmenta irregolarità proċedurali li tikkonsisti fil-fatt li l-Qorti Ġenerali ma ħaditx inkunsiderazzjoni l-argumenti tad-difiża li hija kienet qajmet fl-ewwel istanza, li adottat motivazzjoni difettuża u kontradittorja u li bbażat ruħha fuq provi inammissibbli. Permezz tat-tieni lment tagħha, hija tinvoka ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE u/jew żnaturament tad-dritt nazzjonali. L-Irlanda, ASI u AOI kif ukoll il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jqisu dawn l-ilmenti bħala inammissibbli u/jew ineffettivi u, fi kwalunkwe każ, bħala infondati.

82. Il-Kummissjoni ssostni, fl-ewwel lok, li l-Qorti Ġenerali ma weġbitx għall-argument li hija kienet ressqet fir-risposta tagħha li l-minuti eżaminati mill-Kummissjoni kienu l-uniċi provi prodotti minn Apple u l-Irlanda matul il-proċedura amministrattiva sabiex tintwera l-eżistenza ta' funzjonijiet eżerċitati mis-sedi.

83. F'dan ir-rigward, infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita li diġà tfakkret f'dawn il-konklużjonijiet, minn naħa, fil-kuntest ta' appell, il-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex kompetenti sabiex tikkonstata l-fatti u lanqas, bħala prinċipju, sabiex teżamina l-provi li l-Qorti Ġenerali aċċettat insostenn ta' dawn il-fatti u, min-naħa l-oħra, l-obbligu ta' motivazzjoni tas-sentenzi impost fuq il-Qorti Ġenerali ma jeħtieġx li din tipprovdi spjegazzjoni li ssegwi b'mod eżawrjenti u wieħed wieħed ir-raġunamenti kollha esposti mill-partijiet fit-tilwima. F'dan il-każ, fil-punt 305 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat, fl-eżerċizzju tal-kompetenza esklużiva tagħha fil-qasam tal-evalwazzjoni tal-provi, li, minkejja n-natura sommarja tagħhom, l-estratti tal-minuti eżaminati mill-Kummissjoni kienu suffiċjenti sabiex "jinftiehem kif id-deċiżjonijiet ewlenin għall-kumpannija matul kull sena fiskali [kienu] ġew adottati u mdaħħla [f'dawn il-minuti]". Issa,

tali evalwazzjoni – li tippermetti lill-Kummissjoni tifhem ir-raġunijiet tal-importanza li l-Qorti Ġenerali rrikonoxxiet lill-imsemmija minuti, minkejja li din hija l-unika prova prodotta matul il-proċedura amministrattiva dwar il-funzjonijiet tas-sedi – ma tistax tiġi kkontestata quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ħlief fil-każ ta' żnaturament, li ma huwiex invokat fuq dan il-punt mill-Kummissjoni.

84. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni ssostni li, fil-punt 304 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali imponitilha oneru tal-prova li huwa impossibbli li jiġi ssodisfatt. F'dan il-punt, kif diġà ġie espost, il-Qorti Ġenerali ddikjarat li "l-fatt li l-minuti [eżaminati mill-Kummissjoni] ma jurux dettalji dwar id-deċiżjonijiet dwar il-ġestjoni tal-liċenzji ta' PI tal-grupp Apple, dwar il-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż u dwar id-deċiżjonijiet kummerċjali importanti ma jistax jeskludi l-eżistenza ta' dawn id-deċiżjonijiet infushom."

85. F'dan ir-rigward, naqbel mal-Kummissjoni. Fil-fatt, ma narax kif jistgħu jiġu dedotti, kif jidher li tagħmel il-Qorti Ġenerali fil-punti 305 u 306 tas-sentenza appellata, mill-minuti tal-bord tad-diretturi ta' kumpannija provi favur l-adozzjoni ta' deċiżjonijiet li għandhom suġġett speċifiku fl-assenza ta' indikazzjonijiet espliċiti jew impliċiti f'dan is-sens. Għall-kuntrarju, fil-fehma tiegħi, huwa possibbli, kif għamlet il-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża, li minn tali assenza ta' indikazzjonijiet, u fl-*assenza ta' provi f'sens kuntrarju*, jinsiltu provi li jimmilitaw favur l-ineżistenza ta' tali deċiżjonijiet, b'mod partikolari meta jidher li din il-kumpannija, bi prattika jekk mhux b'obbligu legali, normalment tirreġistra d-deċiżjonijiet rilevanti meħuda mill-bord tad-diretturi tagħha fil-minuti tal-laqgħat tagħha. Sa fejn ma jippermettix lill-Kummissjoni li tibbaża ruħha fuq l-imsemmija provi, meta jkun meħtieġ li tiġi prodotta l-prova tal-eżistenza ta' fatti negattivi li, min-natura tagħhom, ma jistgħux jiġu stabbiliti iżda dedotti biss permezz ta' preżunzjonijiet ibbażati fuq fatti pożittivi li ġew prodotti l-prova tagħhom jew mill-prova ta' fatt pożittiv kuntrarju, il-punt 304 tas-sentenza appellata jimponi, fil-fehma tiegħi, fuq il-Kummissjoni oneru tal-prova eċċessiv mingħajr ġustifikazzjoni.

86. Fit-tielet lok, il-Kummissjoni tikkontesta l-punt 306 tas-sentenza appellata fejn, b'mod partikolari, il-Qorti Ġenerali tiddikjara li, mill-minuti li hija eżaminat "setgħat wiesgħa ħafna ta' ġestjoni [kienu] ġew iddelegati favur amministraturi individwali". Hija ssostni li, għalkemm huwa minnu li l-minuti inkwistjoni kienu okkażjonalment jinkludu l-għoti ta' delegi ta' setgħat mill-bord tad-diretturi, xorta jibqa' l-fatt li waħda biss minn dawn il-prokuri kienet tikkonċerna l-konklużjoni ta' kuntratti mal-OEMs u l-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet.

87. F'dan ir-rigward, sa fejn il-Kummissjoni għandha l-intenzjoni, b'dan l-argument, li tikkontesta l-evalwazzjoni tal-valur probatorju tal-inklużjoni fil-minuti tal-prokura msemmija iktar 'il fuq, infakkar, minn naħa, li din l-evalwazzjoni taqa' bħala prinċipju taħt il-kompetenza esklużiva tal-Qorti Ġenerali u, min-naħa l-oħra, li l-ebda regola jew prinċipju tad-dritt tal-Unjoni ma jipprojbixxu, bħala prinċipju, lill-Qorti Ġenerali milli tibbaża ruħha fuq prova waħda sabiex tistabbilixxi l-fatti rilevanti[44]. Għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, l-ilment għandu jiġi miċħud. Infakkar, madankollu, li l-Kummissjoni tikkontesta wkoll l-ammissibbiltà bħala prova tal-prokura inkwistjoni, minħabba li ma ġietx prodotta matul il-proċedura amministrattiva. F'dan ir-rigward, nirreferi għall-analiżi magħmula fil-punti 42 u 43 ta' dawn il-konklużjonijiet. Kif osservajt f'dan l-istadju, din il-prokura, minkejja li tissemma fil-minuti tal-laqgħa tal-bord tad-diretturi ta' ASI tas-27 ta' Lulju 2011, kif issostni l-Kummissjoni mingħajr ma ġiet ikkontestata minn ASI u minn AOI, baqgħet ma ġietx prodotta sal-lum. Minn dan isegwi li l-Qorti Ġenerali setgħet tibbaża ruħha biss fuq l-inklużjoni fil-minuti tal-għoti ta' din il-prokura u mhux fuq it-test tagħha.

[44] Ara d-digriet tal-11 ta' Settembru 2019, Camomilla vs EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, punt 10 u l-ġurisprudenza ċċitata).

88. Fir-raba' lok, il-Kummissjoni tikkontesta l-konklużjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja inkluża b'mod partikolari fil-punti 301, 306 u 307 tas-sentenza appellata li skontha "atti formali" bħall-għoti ta' prokura għall-finijiet tan-negozjar ta' ftehim jew il-konklużjoni tiegħu (f'dan il-każ l-emendi differenti għall-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż sostnuti fil-perijodu rilevanti) jikkostitwixxu funzjonijiet effettivament eżerċitati mis-sedi fir-rigward tal-liċenzji ta' PI. Il-Kummissjoni tammetti li, b'mod partikolari, l-iżvolġiment ta' negozjati għall-konklużjoni ta' kuntratti kummerċjali, bħal dawk mal-OEMs u mal-operaturi tat-telekomunikazzjoni, jistgħu jikkostitwixxu "funzjonijiet umani sinjifikattivi" għall-finijiet tal-analiżi funzjonali u fattwali li għandha titwettaq fuq il-bażi tal-Artikolu 25 tat-TCA 97. Madankollu, f'dan il-każ, dawn il-funzjonijiet twettqu minn impjegati ta' Apple Inc., f'isem il-grupp kollu ta' Apple jew għall-benefiċċju ta' ASI u AOE, u mhux tas-sedi. L-imsemmija punti huma wkoll ivvizzjati b'nuqqas u b'kontradizzjoni ta' motivi.

89. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, fl-istruttura tar-raġunament żviluppat mill-Qorti Ġenerali fil-punti 251 sa 311 tas-sentenza appellata, l-evalwazzjonijiet li jinsabu fil-punti 303 sa 309 ta' din is-sentenza huma intiżi li juru li s-sedi ta' ASI u ta' AOE – permezz ta' deliberazzjonijiet adottati mill-bordijiet tad-diretturi rispettivi tagħhom u, b'mod partikolari, permezz ta' sistema ta' delegazzjonijiet mogħtija lil diretturi individwali jew lil diretturi individwali barra mill-persunal tal-fergħat – kellhom il-kapaċità li jeżerċitaw il-"funzjonijiet essenzjali" ta' dawn il-kumpanniji. Dan jirriżulta b'mod partikolari mill-punt 303 tas-sentenza appellata, li jirregola s-suġġett tal-analiżi mwettqa mill-Qorti Ġenerali, kif ukoll mill-punt 305 u mill-punt 309 tagħha, li jistabbilixxi l-konklużjoni ta' din l-analiżi, li skontha l-Kummissjoni kienet ikkonstatat b'mod żbaljat, fid-deċiżjoni kontenzjuża, li, fl-assenza ta' impjegati u ta' preżenza fiżika, is-sedi ma kellhomx il-kapaċità li jeżerċitaw funzjonijiet f'isem l-imsemmija kumpanniji. Min-naħa l-oħra, fil-punti 303 sa 309 tas-sentenza appellata ma hemm ebda dikjarazzjoni espliċita ta' involviment tas-sedi fl-adozzjoni ta' deċiżjonijiet dwar il-ġestjoni tal-liċenzji ta' PI, bl-eċċezzjoni tal-punt 304 – fejn, kif rajna, il-Qorti Ġenerali sempliċement tiddikjara, fil-fehma tiegħi, b'argumenti kontestabbli, li l-assenza ta' traċċi ta' tali deċiżjonijiet fil-minuti eżaminati mill-Kummissjoni ma teskludix li dawn ġew effettivament adottati – u tal-punt 307 dwar il-konklużjoni tal-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż, li madankollu jikkonċerna ftehim fi ħdan il-grupp li bħala prinċipju huwa esklużi mis-suġġett tad-deċiżjonijiet antiċipattivi. Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-punt 301 tal-imsemmija sentenza, dan huwa inkluż fl-analiżi ddedikata għall-mod iċċentralizzat ta' teħid tad-deċiżjonijiet strateġiċi fi ħdan il-grupp Apple.

90. Għalhekk m'iniex konvint li huwa korrett li l-punti 301, 306 u 307 tas-sentenza appellata jiġu interpretati fis-sens issuġġerit mill-Kummissjoni. Fil-fatt, jidhirli li, billi kkonstatat il-parteċipazzjoni ta' diretturi ta' ASI u ta' AOE, direttament jew permezz ta' prokura, f'negozjati ma' OEMs u mal-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet jew inkella fil-konklużjoni ta' kuntratti kummerċjali jew ta' ftehimiet fi ħdan il-grupp, il-Qorti Ġenerali ma kellhiex l-intenzjoni li tiddikjara li s-sedi kienu eżerċitaw "funzjonijiet umani sinjifikattivi" fir-rigward tal-liċenzji ta' PI, iżda pjuttost ikkonstatat li d-deċiżjoni kontenzjuża kienet ikkonkludiet b'mod żbaljat li l-ġestjoni tal-PI tal-grupp Apple kienet neċessarjament assunta mill-fergħat Irlandiżi peress li s-sedi ma kellhomx il-kapaċità li jadottaw deċiżjonijiet dwar il-ġestjoni tal-liċenzji ta' PI (ara, b'mod partikolari, il-punti 302 u 309 tas-sentenza appellata).

91. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-argumenti tal-Kummissjoni jidhru li għandhom jiġu miċħuda bħala li huwa bbażati fuq interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza appellata. Għall-istess raġunijiet, hemm lok li jiġu miċħuda l-argumenti mressqa mill-Irlanda, minn ASI u minn AOI li jgħidu li l-konklużjoni tal-emendi għall-ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż u l-prokuri li għandhom bħala

suġġett in-negozjati u l-konklużjoni tal-kuntratti ma' OEMs u mal-operaturi tat-telekomunikazzjonijiet jipproduċu l-prova li d-deċiżjonijiet dwar il-ġestjoni tal-liċenzji tal-PI kienu ttieħdu mis-sedi. Fil-fatt, tali konstatazzjoni ma tinsabx fis-sentenza appellata.

92. Dan premess, nirrileva li d-diffikultà li jingħata sens wieħed lill-konstatazzjonijiet li jinsabu fl-imsemmija punti 301 u 307 tas-sentenza appellata u li tiġi ddefinita l-portata tagħhom b'mod ċar għandha, għal darba oħra, tiġi attribwita għall-assenza ta' teħid ta' pożizzjoni min-naħa tal-Qorti Ġenerali fuq il-kwistjoni dwar jekk, u f'liema kundizzjonijiet, fl-operazzjoni ta' attribuzzjoni għal finijiet fiskali tal-proprjetà ekonomika ta' assi li jiġġeneraw profitti miżmuma minn kumpannija mhux residenti li fir-rigward tagħha għandu jiġi ddefinit il-profitt taxxabbli fl-Irlanda fis-sens tal-Artikolu 25 tat-TCA 97, jistgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni "funzjonijiet umani sinjifikattivi" eżerċitati mill-kumpannija omm f'isem jew favur din il-kumpannija barra mill-Irlanda. F'dan ir-rigward, nirreferi għal dak li ntqal fil-punt 61 ta' dawn il-konklużjonijiet.

93. Fir-realtà, l-analiżi tal-attivitajiet barra mill-fergħat Irlandiżi li tinsab fil-punti 296 sa 309 tas-sentenza appellata tidher li hija influwenzata mill-premessa, kif rajna, żbaljata, li fuqha huwa bbażat l-eżami mill-Qorti Ġenerali tal-ilmenti magħmula kontra r-raġunament prinċipali tal-Kummissjoni, jiġifieri li din tal-aħħar kienet ipproċediet permezz ta' approċċ "b'esklużjoni". Fuq il-bażi ta' tali premessa, fil-fatt, ma kienx neċessarju, sabiex jiġi invalidat ir-raġunament prinċipali kollu kemm hu, li jintwera li s-sedi kienu *effettivament eżerċitaw* funzjonijiet sinjifikattivi f'dak li jirrigwarda l-liċenzji ta' PI, iżda kien biżżejjed li jiġi pprovat li dawn kellhom il-*kapaċità* li jieħdu dawn id-deċiżjonijiet jew, b'mod iktar ġenerali, il-kapaċità li jieħdu "deċiżjonijiet ewlenin għall-kumpannija" (punt 305 tas-sentenza appellata) jew deċiżjonijiet li "jaffettwaw il-funzjonijiet essenzjali" ta' ASI u ta' AOE (punt 303 tas-sentenza appellata).

94. Fi kwalunkwe każ, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li l-Qorti Ġenerali impliċitament ikkunsidrat, fil-punti 301 u 307 tas-sentenza appellata, li, billi tat lil mexxejja ta' Apple Inc. – kemm jekk huma membri tal-bordijiet tad-diretturi ta' ASI u ta' AOE jew le – delegi għall-iffirmar ta' kuntratti jew ta' ftehimiet fi ħdan il-grupp, is-sedi kienu effettivament eżerċitaw, fir-rigward tal-liċenzji ta' PI, funzjonijiet rilevanti għall-finijiet tal-analiżi li kellha titwettaq skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, naqbel mal-Kummissjoni li n-natura purament formali ta' dawn l-atti u l-amalgamazzjoni bejn il-funzjonijiet eżerċitati mill-kumpannija holding tal-grupp u l-funzjonijiet attribwibbli għas-sedi li tagħti lok għalihom tali sistema ta' delega ma jippermettux li tiġi ssostanzjata tali konklużjoni.

95. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, inqis li t-tielet parti tal-ewwel aggravju hija parzjalment ammissibbli u fondata, kif indikat wara l-eżami ta' kull ilment imqajjem.

4. Konklużjonijiet dwar l-ewwel aggravju

96. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, l-ewwel aggravju huwa, fil-fehma tiegħi, fondat. Billi enfasizzat il-funzjonijiet u r-riskji assunti minn Apple Inc. fir-rigward tal-PI tal-grupp Apple, minflok ma ffokat biss fuq l-attivitajiet eżerċitati rispettivament mill-fergħat u mis-sedi f'dak li jirrigwarda l-ġestjoni u l-operat tal-liċenzji ta' PI, il-Qorti Ġenerali wettqet analiżi fattwali u klassifikazzjoni tal-fatti eżaminati fid-dawl ta' kriterju ġuridiku differenti minn dak li hija stess ikkunsidrat applikabbli skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97, li jeżiġi li jittieħed inkunsiderazzjoni t-tqassim tal-assi, tal-funzjonijiet u tar-riskji bejn il-fergħa u l-partijiet l-oħra ta' din il-kumpannija u jeskludi, b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament, it-teħid inkunsiderazzjoni tar-rwol eżerċitat minn entitajiet distinti.

C. Fuq it-tieni aggravju

97. It-tieni aggravju huwa dirett kontra l-motivi tas-sentenza appellata li permezz tagħhom il-Qorti Ġenerali laqgħet l-ilmenti mressqa mill-Irlanda, minn ASI u minn AOE kontra r-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni. Infakkar li, fil-kuntest ta' dan ir-raġunament, espost fil-premessi 325 sa 360 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni sostniet li, anki jekk jiġi aċċettat li l-liċenzji ta' PI kellhom jingħataw barra mill-Irlanda, il-metodi ta' attribuzzjoni tal-profitti approvati fid-deċiżjonijiet antiċipattivi kienu madankollu wasslu sabiex il-profitt taxxabbli annwali ta' ASI u ta' AOE fl-Irlanda jiġi sottovalutat sa fejn dawn kienu bbażati fuq għażliet mhux xierqa, li kienu pproduċew riżultat li jiddevja minn approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq konformi mal-prinċipju ta' distakkament. B'mod iktar preċiż, wara li kkonstatat li d-deċiżjonijiet antiċipattivi kienu adottaw metodi unilaterali ta' attribuzzjoni ta' profitti simili għall-metodu ta' tranżazzjoni tal-marġni nett (iktar 'il quddiem il-"MTMN") previst mil-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment [45], il-Kummissjoni kkonkludiet li l-awtoritajiet fiskali Irlandiżi kienu approvaw tliet għażliet metodoloġiċi żbaljati, relatati mal-identifikazzjoni tal-fergħat Irlandiżi bħala "partijiet ittestjati" – jiġifieri bħala partijiet li fuqhom kienet tiffoka l-analiżi mwettqa fil-kuntest tal-metodu unilaterali ta' attribuzzjoni tal-profitti magħżul (premessi 328 sa 333 tad-deċiżjoni kontenzjuża) – mal-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti (premessi 334 sa 345 tad-deċiżjoni kontenzjuża) u mal-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati (premessi 346 sa 359 tad-deċiżjoni kontenzjuża).

98. It-tieni aggravju jinqasam fi tliet partijiet. L-ewwel waħda hija bbażata fuq żball fid-determinazzjoni tal-livell tal-prova li għandha tiġi prodotta sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' vantaġġ fil-każ ta' deċiżjonijiet antiċipattivi li jirrigwardaw l-attribuzzjoni tal-profitti, it-tieni waħda, dwar irregolarità proċedurali peress li l-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq argumenti inammissibbli u, it-tielet, fuq ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE u/jew fuq żnaturament tad-dritt nazzjonali.

1. Fuq l-ewwel parti tat-tieni aggravju

99. Permezz tal-ewwel parti tat-tieni aggravju tagħha, intiża kontra l-punti 349, 416, 434 u 435 tas-sentenza appellata (li jirreferu għall-punti 319 u 332 tagħha), il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali adottat livell ta' prova żbaljat meta kkunsidrat li kien l-obbligu tagħha li turi li l-attribuzzjoni tal-profitti inkluża fid-deċiżjonijiet antiċipattiva kienet wasslet għal tnaqqis tal-oneru fiskali ta' ASI u AOE meta mqabbel ma' dak li dawn il-kumpanniji kien ikollhom bl-applikazzjoni tar-regoli normali tat-taxxa u li l-konstatazzjoni ta' żbalji metodoloġiċi ma kinitx suffiċjenti [46]. Hija ssostni li fl-evalwazzjoni, fid-dawl tal-prinċipju ta' distakkament, dwar jekk deċiżjoni antiċipattiva, bħal dawk inkwistjoni, tirriżultax f'vantaġġ skont l-Artikolu 107(1) TFUE, il-livell tal-prova applikabbli huwa l-istess bħal fil-każ ta' applikazzjoni tal-kriterju ta' operatur privat f'ekonomija tas-suq u li, għaldaqstant, hija għandha sempliċiment tipprova l-"plawżibbiltà" ta' tali vantaġġ, mentri l-Istat Membru kkonċernat għandu juri li vantaġġ bħal dan huwa ġġustifikat. Il-Kummissjoni tirreferi wkoll għas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni [47], li fiha, minbarra l-każijiet ta' applikazzjoni tal-kriterju ta' investitur

[45] Il-MTMN, deskritt fil-punti 2.58 *et* tal-Linji Gwida dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment tal-OECD jeżamina l-marġni tal-profitt nett relattiv għal bażi xierqa (pereżempju spejjeż, bejgħ, attivi, li kontribwent iwettaq minn tranżazzjoni kkontrollata. Huwa japplika biss għal waħda mill-impriżi li qed jipparteċipaw fit-tranżazzjoni, l-hekk imsejħa parti: "ttestjata".

[46] Nirrileva li l-Qorti Ġenerali stabbilixxiet l-istess livell ta' prova fis-sentenza T-760/15.

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (iktar 'il quddiem is-"sentenza France Telecom", punti 24 sa 27).

privat, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, huwa biżżejjed li tiġi prodotta l-prova li l-miżura nazzjonali inkwistjoni hija min-natura tagħha xierqa sabiex tnaqqas l-oneru fiskali tal-impriżi benefiċjarji.

100. ASI u AOI kif ukoll l-Irlanda jsostnu li l-ewwel parti tat-tieni aggravju hija ineffettiva peress li, anki jekk jitqies li, kif issostni l-Kummissjoni, kienu l-Irlanda u Apple li kellhom juru l-ineżistenza ta' vantaġġ, dawn tal-aħħar issodisfaw dan l-oneru tal-prova billi ppreżentaw rapporti *ad hoc* dwar l-attribuzzjoni tal-profitti lill-fergħat Irlandiżi, stabbiliti mill-konsulenti fiskali rispettivi tagħhom, li minnhom kien jirriżulta li l-bażi taxxabbli ta' dawn il-kumpanniji kien ġie ddeterminat skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97 u l-prinċipju ta' distakkament (iktar 'il quddiem ir-"rapporti *ad hoc*").

101. F'dan ir-rigward, huwa ċertament minnu li, fl-analiżi tagħha dwar il-livelli ta' remunerazzjonijiet aċċettati fid-deċiżjonijiet antiċipattivi (punti 418 sa 478 tas-sentenza appellata), il-Qorti Ġenerali, minn naħa, ikkonfermat l-affidabbiltà tal-istudju ta' komparabbiltà li jinsab fir-rapporti *ad hoc* li jivvalidaw *ex post* l-imsemmija remunerazzjonijiet (punti 450 sa 464 tas-sentenza appellata) u, min-naħa l-oħra, ikkonstatat li l-analiżi tal-komparabbiltà rrettifikata mwettqa mill-Kummissjoni fil-premessi 353 sa 356 tad-deċiżjoni kontenzjuża (iktar 'il quddiem l-"analiżi ta' komparabbiltà rrettifikata") ma setgħetx tivvizzja l-konklużjonijiet inklużi f'dawn ir-rapporti (punti 469 u 477 tas-sentenza appellata). Madankollu, fil-kuntest tat-tielet parti tat-tieni aggravju tagħha, il-Kummissjoni kkritikat il-punti tas-sentenza appellata li fihom il-Qorti Ġenerali essenzjalment approvat il-metodoloġija ta' kalkolu użata fir-rapporti *ad hoc* u kkonstatat in-nuqqas ta' kapaċità tal-analiżi ta' komparabbiltà rrettifikata li tikkontesta l-konklużjonijiet ta' dawn ir-rapporti. Il-kwistjoni dwar jekk l-ilment eżaminat huwiex ineffettiv tiddependi għalhekk mir-riżultat tal-analiżi ta' din il-kritika.

102. Fuq il-mertu, ASI u AOI kif ukoll l-Irlanda u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostnu li l-Kummissjoni tfittex, essenzjalment, li tikseb inverżjoni tal-oneru tal-prova. ASI u AOI jsostnu wkoll li l-ilment tal-Kummissjoni huwa infondat fil-fatt, peress li l-Qorti Ġenerali kkonkludiet li ebda wieħed mit-tliet żbalji metodoloġiċi kkonstatati mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża ma kienet ġiet prodotta l-prova tiegħu.

103. Infakkar illi, skont ġurisprudenza stabbilita, hija l-Kummissjoni li għandha tipproduċi l-prova tal-eżistenza ta' "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, u, għaldaqstant, ukoll il-prova li l-kundizzjoni tal-għoti ta' vantaġġ lill-benefiċjarji hija ssodisfatta[48]. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni hija marbuta, fl-interess ta' amministrazzjoni tajba tar-regoli fundamentali tat-Trattat FUE dwar l-għajnuna mill-Istat, li twettaq il-proċedura ta' eżami tal-miżuri kkontestati b'mod diliġenti u imparzjali, sabiex hija jkollha, fil-mument tal-adozzjoni tad-deċiżjoni finali, il-provi l-iktar kompleti u affidabbli possibbli għal dan l-għan[49]. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddikjarat ukoll li l-Kummissjoni ma għandhiex tissupponi li impriża bbenefikat minn vantaġġ li jikkostitwixxi għajnuna mill-Istat billi tibbaża ruħha sempliċement fuq preżunzjoni negattiva, ibbażata fuq in-nuqqas ta' informazzjoni li tippermetti li tasal għal konklużjoni kuntrarja, fin-nuqqas ta' elementi oħra ta' natura li jistabbilixxu pożittivament l-eżistenza ta' tali vantaġġ[50]. Dawn il-prinċipji japplikaw ukoll meta l-Kummissjoni tapplika l-kriterju ta' operatur privat. Hija din tal-aħħar fil-fatt li għandha l-oneru li tipprova li

[48] Ara s-sentenza tal-4 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punt 62).

[49] Ara s-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Autostrada Wielkopolska vs Il-Kummissjoni u Il-Polonja (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punt 114 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[50] Sentenza tas-17 ta' Settembru 2009, Il-Kummissjoni vs MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punti 55 u 58).

l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' dan il-kriterju ma humiex issodisfatti[51] u li għandha tevalwa, fid-dawl tal-provi rilevanti, jekk l-impriża benefiċjarja kisbitx b'mod manifest għajnuna simili mingħand operatur privat[52] Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma tistax tibbaża ruħha, anki fejn japplika l-prinċipju ta' operatur privat, fuq sempliċi allegazzjonijiet "plawżibbli" li hija ma hijiex obbligata tipproduċi l-prova tal-veraċità tagħhom[53]. Dwar is-sentenza France Telecom, nirrileva li b'mod partikolari mill-punt 19 tagħha jirriżulta li, anki jekk, fid-dawl tal-karatteristiċi tas-sistema fiskali ineżami, il-Kummissjoni ma kinitx f'pożizzjoni li tiddetermina, minn qabel u għal kull sena fiskali, il-livell preċiż ta' taxxa relatata magħha, madankollu kien paċifiku li din is-sistema kienet suxxettibbli li twassal, u effettivament wasslet, f'taxxa inqas għall-benefiċjarja meta mqabbla ma' dik li tirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema tad-dritt komuni.

104. Dan premess, nirrileva li, f'dan il-każ, il-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, li waslet għaliha l-Kummissjoni fi tmiem ir-raġunament sussidjarju tagħha, ma hijiex ibbażata fuq "sempliċi ipoteżi, li ma kienet la kkonfermata u lanqas miċħuda mill-informazzjoni li kellha"[54], u lanqas fuq sempliċi "dikjarazzjonijiet plawżibbli", iżda fuq il-konstatazzjoni ta' żbalji preċiżi li jivvizzjaw, skont dak li tgħid il-Kummissjoni, il-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti aċċettat fid-deċiżjonijiet antiċipattivi u li jaffettwaw id-diversi elementi tal-kalkolu li wasslu għad-determinazzjoni tal-profitti taxxabbli ta' ASI u AOE. Issa, fil-fehma tiegħi ma huwiex eskluż li, kif issostni l-Kummissjoni, żbalji fundamentali fid-determinazzjoni tal-metodoloġija applikabbli għall-operazzjoni ta' attribuzzjoni ta' profitti għall-finijiet tal-kalkolu tal-bażi taxxabbli ta' kumpannija mhux residenti li topera permezz ta' fergħa jistgħu jwasslu neċessarjament għal sottovalutazzjoni ta' dawn il-profitti meta mqabbla ma' riżultat ta' distakkament u għalhekk ikunu *intrinsikament* jew *manifestament suxxettibbli* li jnaqqsu l-oneru fiskali ta' din il-kumpannija meta mqabbla ma' taxxa kkunsidrata bħala normali. F'dawn il-każijiet, il-Kummissjoni tista', fil-fehma tiegħi, tkun awtorizzata tibbaża ruħha, sabiex tipproduċi l-prova tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, fuq il-prova tal-eżistenza ta' tali żball u fuq l-assenza ta' prova mill-Istat Membru kkonċernat tal-assenza ta' effett tiegħu fuq il-korrispondenza tal-livell tal-profitti kkalkolat b'dan il-mod għal valur ta' distakkament[55]. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, il-Qorti Ġenerali evalwat b'mod żbaljat il-livell tal-prova fil-każ ta' deċiżjonijiet bħal dawk ikkontestati.

105. F'dan il-każ, madankollu, għandu jiġi kkonstatat li, wara analiżi ddettaljata, ikkontestata mill-Kummissjoni kemm fuq il-mertu kif ukoll mill-perspettiva tal-osservanza tal-limiti tal-istħarriġ ġudizzjarju, il-Qorti Ġenerali qieset li l-iżbalji metodoloġiċi identifikati fid-deċiżjoni kontenzjuża ma kinux ġew stabbiliti u essenzjalment sempliċement ikkonstatat l-assenza ta' data kontemporanja li tippermetti li jiġu ġġustifikati l-għażliet dwar il-metodu ta' kalkolu aċċettat fid-deċiżjonijiet antiċipattivi. Għaldaqstant, l-iżball fir-rigward tal-livell tal-prova ma jkollux effett reali fuq l-eżattezza tal-konklużjonijiet li jirriżultaw jekk l-ilmenti mressqa mill-Kummissjoni fit-tieni u fit-tielet parti ta' dan l-aggravju jirriżultaw infondati. Għaldaqstant, dawn l-ilmenti għandhom jiġu eżaminati.

[51] Ara s-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Autostrada Wielkopolska vs Il-Kummissjoni u Il-Polonja (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punt 108 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[52] Ara f'dan is-sens is-sentenza tad-29 ta' Ġunju 2023, TUIfly vs Il-Kummissjoni (C-763/21 P, mhux ippubblikata, EU:C:2023:528, punt 79 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[53] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta' Mejju 2020, BTB Holding Investments u Duferco Participations Holding vs Il-Kummissjoni (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punt 53).

[54] Ara s-sentenza tas-17 ta' Settembru 2009, Il-Kummissjoni vs MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, punt 52.

[55] F'dan is-sens, ara s-sentenza tat-12 ta' Mejju 2021, Il-Lussemburgu u Amazon vs Il-Kummissjoni (T-816/17 u T-318/18, EU:T:2021:252, punti 309 sa 311), li tinterpreta l-punt 211 tas-sentenza tal-24 ta' Settembru 2019, Il-Pajjiżi l-Baxxi *et* vs Il-Kummissjoni (T-760/15 u T-636/16, EU:T:2019:669). Din l-ewwel sentenza hija s-suġġett ta' appell mill-Kummissjoni fil-Kawża C-457/21 P, li bħalissa tinsab fil-fażi ta' deliberazzjoni.

2. Fuq it-tieni u t-tielet parti tat-tieni aggravju

106. Permezz tat-tieni parti tat-tieni aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li, f'diversi punti tal-analiżi tagħha, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq argumenti li ma kinux jinsabu fir-rikorsi ppreżentati minn ASI, minn AOE u mill-Irlanda, iżda kienu bbażati fuq dokumenti annessi magħhom, u b'mod partikolari fuq ir-rapporti *ad hoc*, li għalihom ir-rikorrenti kienu għamlu biss riferimenti ġenerali. Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma tqegħditx f'sitwazzjoni fejn setgħet tieħu pożizzjoni fuq uħud mill-motivi li wasslu għall-annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża. Barra minn hekk, il-Qorti Ġenerali qajmet *ex officio* wħud mill-ilmenti eżaminati.

107. Dawn il-kontestazzjonijiet ser jiġu eżaminati matul l-analiżi dwar l-ilmenti mqajma fil-kuntest tat-tielet parti tat-tieni aggravju. F'dan l-istadju, sempliċiment infakkar illi, skont ġurisprudenza kostanti, sabiex jiġu żgurati ċ-ċertezza legali u amministrazzjoni tajba tal-ġustizzja, is-sunt tar-raġunijiet li għandhom ikunu inklużi fir-rikors, skont l-Artikolu 21 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, applikabbli għall-Qorti Ġenerali skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 53 ta' dan l-Istatut, u l-Artikolu 76(d) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, għandu jkun suffiċjentement ċar u preċiż sabiex il-konvenut ikun jista' jipprepara d-difiża tiegħu u l-qorti kompetenti tkun tista' tagħti deċiżjoni[56]. Jekk li l-kontenut tar-rikors jista' jiġi ssostanzjat u kkompletat, fuq punti speċifiċi, permezz ta' riferimenti għal siltiet partikolari ta' atti li huma annessi miegħu, riferiment globali għal dokumenti oħra, anki dawk annessi mar-rikors, ma tistax tikkumpensa l-assenza ta' elementi essenzjali tal-argumentazzjoni fil-liġi, li għandhom ikunu inklużi fir-rikors. Fil-fatt, ma huwiex il-kompitu tal-Qorti Ġenerali li tfittex u tidentifika, fl-annessi, il-motivi li hija tista' tqis li jikkostitwixxu l-bażi tar-rikors[57]. Rekwiżiti simili huma meħtieġa meta jiġi mressaq argument insostenn ta' motiv issollevat quddiem il-Qorti Ġenerali[58]. Minn dan isegwi li r-rikorrent huwa obbligat li juri b'mod suffiċjentement sistematiku l-iżviluppi relatati ma' kull motiv, u fin-nuqqas ta' dan il-Qorti Ġenerali tkun obbligata tibni mill-ġdid l-artikolazzjoni ġuridika li suppost issostni tali motiv[59].

108. Permezz tat-tielet parti tat-tieni aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali kisret l-Artikolu 107(1) TFUE u/jew żnaturat id-dritt nazzjonali, billi kkonkludiet, fi tmiem l-analiżi fattwali tagħha, li r-raġunament sussidjarju ma kienx jippermetti li tiġi stabbilita l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens ta' din id-dispożizzjoni. B'mod partikolari, il-Kummissjoni tikkontesta l-klassifikazzjoni ġuridika tal-fatti magħmula mill-Qorti Ġenerali, li, fil-fehma tagħha, tikser l-approċċ tal-entità distinta u l-prinċipju ta' distakkament. Hija tqajjem tliet ilmenti, rigward, l-ewwel wieħed, żbalji mwettqa mill-Qorti Ġenerali fl-analiżi dwar l-għażla tal-fergħat Irlandiżi bħala "partijiet ittestjati" għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-metodu ta' attribuzzjoni tal-profitti magħżul (punti 328 sa 351 tas-sentenza appellata), it-tieni wieħed, dwar l-għażla tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti (punti 352 sa 417 tas-sentenza appellata) u t-tielet wieħed, fuq il-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati (punti 418 sa 478 tas-sentenza appellata). L-Irlanda kif ukoll ASI u AOI jsostnu li l-ilmenti mqajma fil-kuntest ta' din il-parti tat-tieni aggravju huma globalment inammissibbli, peress li huma intiżi sabiex jikkontestaw evalwazzjonijiet ta' fatt u ineffettivi kif ukoll infondati.

[56] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Settembru 2014, MasterCard *et* vs Il-Kummissjoni (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punt 41).

[57] Ara f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Marzu 2023, GABO:mi vs Il-Kummissjoni (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punti 47 u 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[58] Ara s-sentenza tal-11 ta' Settembru 2014, MasterCard *et* vs Il-Kummissjoni (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punt 41).

[59] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Marzu 2023, GABO:mi vs Il-Kummissjoni (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

a) Fuq l-ewwel ilment

109. Permezz tal-ewwel ilment tat-tielet parti tat-tieni aggravju, dirett kontra l-punti 337 sa 343 tas-sentenza appellata, il-Kummissjoni tikkontesta, fl-ewwel lok, il-klassifikazzjoni tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi bħala "l-inqas kumplessi" għall-finijiet tal-għażla tal-parti li għandha tiġi ttestjata. Din il-klassifikazzjoni hija l-konsegwenza ta' evalwazzjoni żbaljata ta' dawn il-funzjonijiet fir-rigward tal-PI tal-grupp Apple u mhux tal-liċenzji ta' PI miżmuma minn ASI u AOE. Peress li huwa intiż sabiex jikkontesta l-klassifikazzjoni ġuridika żbaljata tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi, dan l-ilment huwa, fil-fehma tiegħi, ammissibbli. F'dan ir-rigward nirreferi għal dak li ġie espost fil-punt 39 ta' dawn il-konklużjonijiet.

110. Fuq il-mertu, infakkar illi, fil-qafas tal-analiżi tal-ewwel aggravju, wasalt għall-konklużjoni li d-dikjarazzjoni tal-Qorti Ġenerali li skontha l-fergħat Irlandiżi kienu jwettqu funzjonijiet "ta' rutina" fir-rigward tal-liċenzji ta' PI hija bbażata fuq paragun bejn dawn il-funzjonijiet u dawk eżerċitati minn Apple Inc. b'riferiment għall-PI tal-grupp Apple u li, billi wettqet tali paragun, il-Qorti Ġenerali kisret il-prinċipju ta' distakkament li, skont dak ikkonstatat fis-sentenza appellata, jirregola l-applikazzjoni tal-Artikolu 25 tat-TCA 97. Issa, tali żball jaffettwa wkoll l-evalwazzjoni li wettqet il-Qorti Ġenerali għall-approvazzjoni tal-għażla tal-fergħat Irlandiżi bħala partijiet ittestjati, kif jirriżulta b'mod partikolari mill-punt 341 tas-sentenza appellata li jirreferi għall-konklużjonijiet tal-analiżi fattwali mwettqa fil-kuntest tal-eżami tal-aggravji kontra r-raġunament prinċipali.

111. Ċertament, kif issostni b'mod partikolari l-Irlanda, fil-punt 340 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ddikjarat li, peress li r-raġunament sussidjarju kien ibbażat fuq il-premessa li "l-PI tal-grupp Apple kienet [ġiet] korrettament attribwita lill-uffiċċji", il-Kummissjoni ma setgħetx issostni, fl-istess ħin, li kienu l-fergħat Irlandiżi "li eżerċitaw il-funzjonijiet l-iktar kumplessi fir-rigward ta' din il-PI". Madankollu, din id-dikjarazzjoni hija bbażata fuq żball loġiku. Jekk huwa minnu li, fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha, il-Kummissjoni aċċettat il-premessa li skontha l-liċenzji ta' PI kellhom jiġu attribwiti lis-sedi, dan ma jfissirx, kif jidher li kkunsidrat il-Qorti Ġenerali, li din tal-aħħar ikkunsidrat bħala stabbiliti wkoll il-provi li jistgħu jiġġustifikaw tali attribuzzjoni – li hija kkontestat – u, b'mod partikolari, l-eżerċizzju, mis-sedi, ta' funzjonijiet umani sinjifikattivi meta mqabbla ma' dawn il-liċenzji.

112. B'mod iktar ġenerali, kuntrarjament għal dak sostnut b'mod partikolari minn ASI u AOI, il-Qorti Ġenerali fl-ebda parti mill-motivi tas-sentenza appellata relatati mal-fergħat Irlandiżi bħala "partijiet ittestjati" ma kkonkludiet li *fir-relazzjoni bejn il-fergħat Irlandiżi* u s-sedi tal-ewwel kienu l-entitajiet l-inqas kumplessi[60]. Issa, mill-punti 3.18 u 3.19 tal-verżjoni tal-Linji Gwida tal-2010 tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment li l-għażla tal-parti li tiġi ttestjata għandha tkun koerenti mal-analiżi funzjonali tat-tranżazzjoni u teħtieġ li jiġi kkunsidrat ir-rwol eżerċitat *rispettivament* mill-partijiet diversi li pparteċipaw (ara wkoll il-punt 2.59, fl-aħħar). Minn dan isegwi li l-motivi mressqa mill-Qorti Ġenerali fil-punti 333 sa 336 tas-sentenza appellata, kif ukoll fil-punti 342 u 343 tagħha, ma jippermettux waħedhom, sa fejn jirrigwardaw biss is-sitwazzjoni tal-fergħat Irlandiżi, li jinvalidaw il-premessa li fuqha bbażat ruħha l-Kummissjoni fir-raġunament sussidjarju tagħha, jiġifieri li s-sedi, bħala partijiet fit-tranżazzjoni li assumew il-funzjonijiet l-inqas kumplessi, kellhom jiġu ttestjati.

[60] Il-punti 342, 343 u 371, li għalihom irreferew ASI u AOI sempliċiment jenfasizzaw in-"natura mhux kumplessa u faċilment identifikabbli" tal-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi, iżda ma jagħmlu l-ebda tqabbil ma' dawk imwettqa mis-sedi.

113. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tikkontesta l-punt 335 tas-sentenza appellata, li fih il-Qorti Ġenerali ddeċidiet li l-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment ma jimponux neċessarjament l-għażla tal-entità li teżerċita l-funzjonijiet l-inqas kumplessi, bħala parti li għandha tiġi ttestjata fil-kuntest tal-MTMN, iżda sempliċement jagħtu pariri dwar l-għażla tal-entità li għaliha teżisti l-ikbar kwantità ta' data affidabbli. Hija ssostni li, f'dan il-punt, il-Qorti Ġenerali kkonstatat *ex officio* żball ta' interpretazzjoni tal-imsemmija linji gwida tal-OECD, li ma tqajjimx mir-rikorrenti fl-ewwel istanza. Fil-fehma tiegħi, dan l-argument huwa bbażat fuq interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza appellata u għalhekk għandu jiġi miċħud. Fil-fatt, il-punt 335 tas-sentenza appellata, moqri fil-kuntest tar-raġunament żviluppat mill-Qorti Ġenerali fil-punti 334 sa 336 ta' din is-sentenza, ma jifformula ebda kritika speċifika kontra d-deċiżjoni kontenzjuża, iżda sempliċement jimmotiva l-konklużjoni, imressqa fil-punt 334 u kkonfermata fil-punt 336, li skontha "sakemm il-funzjonijiet tal-parti eżaminata jkunu ġew identifikati b'mod korrett, u sakemm ir-remunerazzjoni ta' dawn il-funzjonijiet tkun ġiet ikkalkolata b'mod korrett, il-fatt li parti jew oħra tkun intgħażlet bħala parti ttestjata huwa irrilevanti".

114. Fit-tielet lok, il-Kummissjoni tikkontesta l-validità tal-imsemmija konklużjoni. Hija ssostni li, kuntrarjament għal dak li ddikjarat il-Qorti Ġenerali fil-punt 336 tas-sentenza appellata, l-għażla tal-parti li għandha tiġi ttestjata tikkostitwixxi stadju fundamentali tal-applikazzjoni tal-MTMN. Din il-kontestazzjoni hija, fil-fehma tiegħi, ammissibbli minkejja li hija diretta kontra l-interpretazzjoni tal-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment adottata mill-Qorti Ġenerali. F'dan ir-rigward nirreferi għall-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punt 39 ta' dawn il-konklużjonijiet.

115. Fil-mertu, naqbel mal-Kummissjoni dwar l-importanza li, fil-kuntest ta' dawn il-linji gwida, tingħata lill-għażla tal-parti li għandha tiġi ttestjata f'każ ta' applikazzjoni tal-MTMN. Fil-fatt, b'mod partikolari mill-punti 3.18 u 3.19 tal-verżjoni tal-2010 tal-imsemmija linji gwida, – li fuqhom il-Qorti Ġenerali probabbilment ibbażat ruħha fil-punt 335 tas-sentenza appellata – jirriżulta li minn din l-għażla tiddependi l-possibbiltà li ssir analiżi komparattiva bbażata fuq data affidabbli, li tippermetti li jiġi identifikat b'mod korrett il-prezz ta' trasferiment li għandu jingħata lit-tranżazzjoni inkwistjoni konformement mal-prinċipju ta' distakkament. Huwa għalhekk ġustament li l-Kummissjoni ssostni li din l-għażla ma hijiex newtrali, iżda tikkundizzjona b'mod determinanti l-affidabbiltà tar-riżultat tal-analiżi mwettqa skont il-MTMN.

116. Abbażi tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti u fil-limiti esposti iktar 'il fuq, inqis li l-ewwel ilment tat-tielet parti tat-tieni aggravju huwa fondat.

b) Fuq it-tieni lment

117. Permezz tat-tieni ilment tat-tielet parti tat-tieni aggravju, il-Kummissjoni tikkontesta l-punti 352 sa 417 tas-sentenza appellata, li fihom il-Qorti Ġenerali invalidat il-konklużjonijiet li jinsabu fid-deċiżjoni kontenzjuża, li skonthom, anki jekk l-għażla tal-fergħat Irlandiżi bħala partijiet ittestjati hija korretta, l-għażla li jiġu koperti l-ispejjeż tal-operat ta' ASI u ta' AOE bħala indikatur tal-livell tal-profitti kienet wasslet għal profitti taxxabbli ta' dawn il-kumpanniji fl-Irlanda li ma kinux jirriflettu approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq, skont il-prinċipju ta' distakkament.

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

118. Fil-premessi 336 sa 342 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni qieset li l-għażla tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża ta' ASI bħala indikatur tal-livell tal-profitti ma kinitx tirrifletti b'mod adegwat ir-riskji assunti u l-attivitajiet eżerċitati minn din il-fergħa u għalhekk il-kontribuzzjoni tagħha għad-dħul mill-bejgħ ta' ASI. Għall-istess raġunijiet, hija qieset li l-Berry ratio, indikatur tal-livell ta' profitt ibbażat fuq ir-relazzjoni bejn profitt gross u spejjeż tal-operat użat fir-rapporti *ad hoc*, ma kienx jippermetti li tiġi ddeterminata remunerazzjoni ta' distakkament għall-funzjonijiet eżerċitati mill-imsemmija fergħa. Skont il-Kummissjoni, il-bejgħ ta' ASI kien indikatur iktar xieraq. Il-validità ta' din il-konklużjoni ġiet miċħuda mill-Qorti Ġenerali fil-punti 359 sa 407 tas-sentenza appellata.

119. Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali ma ħaditx inkunsiderazzjoni l-analiżi funzjonali li tinsab fid-deċiżjoni kontenzjuża meta ddikjarat, fil-punt 360 tas-sentenza appellata, li kienet ibbażat il-konstatazzjonijiet tagħha fuq in-nautra mhux xierqa tal-ispejjeż tal-operat li jirriflettu l-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħa Irlandiża ta' ASI fuq approċċ b'esklużjoni. F'dan ir-rigward, nirreferi għad-diskussjoni li saret fil-kuntest tal-eżami tal-ewwel parti tal-ewwel aggravju. L-istess żball jivvizzja wkoll il-punt 365 tas-sentenza appellata, li fih il-Qorti Ġenerali kkonkludiet li l-Kummissjoni essenzjalment sempliċement sostniet li l-bejgħ ta' ASI kien indikatur tal-livell tal-profitti xieraq. Fil-fatt, naqbel mal-Kummissjoni li, fl-imsemmi punt, il-Qorti Ġenerali wettqet interpretazzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża b'mod kompartimentalizzat, mingħajr ma ħadet inkunsiderazzjoni l-analiżi li tinsab f'partijiet oħra tagħha u, b'mod partikolari, fil-premessi 294 sa 305, li jelenkaw il-funzjonijiet u r-riskji li l-Kummissjoni kkunsidrat bħala assunti, b'mod partikolari mill-fergħa Irlandiża ta' ASI.

120. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tikkontesta l-punti 366 sa 372 tas-sentenza appellata li fihom il-Qorti Ġenerali kkritikat iċ-ċaħda, fil-premessa 340 tad-deċiżjoni kontenzjuża, tal-Berry ratio bħala indikatur finanzjarju li jista' jagħti stima tar-remunerazzjoni ta' distakkament f'dan il-każ. Il-Kummissjoni ssostni, qabel kollox, li, fir-rikorsi rispettivi tagħhom, ASI u AOE kif ukoll l-Irlanda llimitaw ruħhom fuq dan il-punt sempliċiment għal riferimenti għall-kontenut tar-rapporti *ad hoc*. L-eżami tal-proċess tal-Qorti Ġenerali, inklużi t-tweġibiet għall-mistoqsijiet bil-miktub magħmula mill-Qorti Ġenerali, jikkonferma din l-allegazzjoni fir-rigward tal-Irlanda. ASI u AOE ffukaw fuq il-kwistjoni tal-iżviluppi iktar importanti, filwaqt li llimitaw l-analiżi tagħhom għal waħda biss mill-kundizzjonijiet meħtieġa għall-applikazzjoni tal-imsemmi indikatur. Huwa għalhekk mingħajr żball li l-Kummissjoni ssostni li l-eżami mwettaq mill-Qorti Ġenerali f'dak li jirrigwarda l-Berry ratio huwa fil-parti l-kbira tiegħu sseparat mill-argumenti mqajma mir-rikorrenti u diskussi fl-ewwel istanza.

121. Il-Kummissjoni sussegwentement tressaq serje ta' argumenti intiżi sabiex juru li l-Qorti Ġenerali wettqet żbalji ta' liġi fl-evalwazzjoni mwettqa fl-imsemmija punti 366 sa 372 tas-sentenza appellata. Hija ssostni, essenzjalment, li l-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali hija bbażata fuq klassifikazzjoni żbaljata tal-fergħa Irlandiża ta' ASI bħala distributur li jipprovdi servizzi loġistiċi bażiċi, mingħajr ma tassumi riskji. ASI u AOI kif ukoll l-Irlanda jirreplikaw li tali klassifikazzjoni ma tistax tiġi kkontestata fl-istadju tal-appell. Fil-fehma tiegħi, din l-eċċezzjoni għandha tiġi miċħuda. Fil-fatt, sa fejn huwa minn din il-klassifikazzjoni li tiddependi l-applikazzjoni korretta tal-prinċipji stabbiliti fil-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment li fuqhom ibbażaw ruħhom Apple u l-Irlanda sabiex jiġġustifikaw *ex post* id-deċiżjonijiet antiċipattivi kif ukoll in-natura xierqa tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur

tal-livell tal-profitti tal-fergħa ta' ASI, l-argumenti mressqa mill-Kummissjoni ma jirriżultawx fil-limitu tal-eżami mill-ġdid tal-fatti mill-Qorti tal-Ġustizzja fl-istadju tal-appell. F'dan ir-rigward, nirreferi għal dak li ġie espost fil-punt 39 ta' dawn il-konklużjonijiet.

122. Fuq il-mertu, l-argumenti mressqa mill-Kummissjoni kontra l-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar l-applikazzjoni tal-Berry ratio għandhom jiġu kkunsidrati flimkien mal-ilmenti kontra l-punti 375 sa 407 tas-sentenza appellata. F'dawn il-punti, il-Qorti Ġenerali, wara li eżaminat ir-riskji li, skont il-Kummissjoni, kellhom jiġu attribwiti lill-fergħa Irlandiża ta' ASI u li kienu jiġġustifikaw indikatur tal-livell tal-profitti ta' din il-fergħa bbażat fuq il-bejgħ u mhux fuq l-ispejjeż tal-operat, ikkonkludiet li ebda wieħed minn dawn ir-riskji ma kien ġie realment assunt mill-imsemmija fergħa. Fil-fatt, jekk dawn l-ilmenti jirriżultaw fondati, dawn juru li l-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq klassifikazzjoni żbaljata tal-fergħa ta' ASI bħala "distributur b'riskju baxx" għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment. Huwa minnu illi mill-punt 374 tas-sentenza appellata jidher li jirriżulta li l-analiżi li tinsab fil-punti 375 sa 407 suċċessivi hija superfluwa, fid-dawl tal-interpretazzjoni tal-punt 2.87 tal-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment adottata mill-Qorti Ġenerali fil-punt 357 ta' din is-sentenza [61]. Madankollu, l-ilmenti mressqa mill-Kummissjoni ma humiex, għal din ir-raġuni biss, ineffettivi. Fil-fatt, f'dan l-istess punt 357 kif ukoll fil-punt 364 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali rrikonoxxiet hija stess li, skont l-imsemmi punt 2.87, il-kapaċità tal-indikatur tal-profitti magħżul li jirrifletti korrettament il-valur tal-funzjonijiet eżerċitati mill-parti ttestjata tiddependi, fost oħrajn, mir-riskji assunti minnha.

123. Il-Kummissjoni tikkontesta, suċċessivament, il-punti 375 sa 390 tas-sentenza appellata, relatati mar-riskju marbut mad-dħul mill-bejgħ (premessa 337 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li fih dan ir-riskju huwa ddefinit bħala "riskju ta' inventarju"), il-punti 391 sa 400 ta' din is-sentenza, relatati mar-riskju marbut mal-garanzija tal-prodotti Apple (premessa 338 tad-deċiżjoni kontenzjuża) u l-punti 401 sa 407 tal-istess sentenza, dwar ir-riskju marbut mar-relazzjonijiet ma' kontraenti terzi (premessa 339 tad-deċiżjoni kontenzjuża). Bħal fil-kuntest tal-ewwel aggravju, il-Kummissjoni ssostni, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali applikat kriterju ġuridiku żbaljat u kuntrarju għall-prinċipju ta' distakkament billi kklassifikat bħala distributur b'riskju baxx il-fergħa Irlandiża ta' ASI billi pparagunat ir-riskji assunti minn din il-fergħa mal-politiki ta' riskju ta' Apple Inc.

124. Issa, l-analiżi tal-motivi tas-sentenza appellata tikkonferma l-approċċ ikkritikat mill-Kummissjoni. Qabelxejn, fir-rigward tar-riskju marbut mad-dħul mill-bejgħ, minn naħa, il-provi msemmija mill-Qorti Ġenerali fil-punti 381, 382 u 383 tas-sentenza appellata jirrigwardaw il-konklużjoni fil-livell iċċentralizzat minn Apple Inc. ta' ftehimiet qafas mal-OEMs u x-xerrejja prinċipali tal-prodotti Apple u mad-definizzjoni, dejjem fil-livell iċċentralizzat, tat-tariffa internazzjonali tal-prodotti Apple. Min-naħa l-oħra, fil-punti 385 u 386 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkonkludiet, fuq il-bażi tal-provi kollha prodotti, inklużi r-rapporti *ad hoc*, li r-riskji inerenti għal prodotti li baqgħu mhux mibjugħa jew għal tnaqqis fid-domanda ma setgħux jiġu attribwiti lill-fergħa Irlandiża ta' ASI sa fejn kemm l-offerta kif ukoll it-talba kienu "ddeterminati b'mod ċentralizzat, barra mill-imsemmija fergħa" (punt 386). Sussegwentement, fir-rigward tar-riskju marbut mal-garanziji tal-prodotti, il-konklużjoni li waslet għaliha l-Qorti Ġenerali fil-punt 400 tas-sentenza appellata, li skontha ma jistax jiġi dedott mill-ġestjoni tas-servizz AppleCare mill-fergħa Irlandiża ta' ASI li din tal-aħħar assumiet il-konsegwenzi

[61] Fil-punt 357 tas-sentenza appellata, il-Qorti tal-Ġustizzja tikkonkludi li mill-punt 2.87 tal-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment jirriżulta li "l-għażla tal-indikatur tal-livell tal-profitti ma hijiex stabbilita għal tip ta' funzjoni", u li għalhekk "kemm il-bejgħ kif ukoll l-ispejjeż tal-operat jistgħu jikkostitwixxu indikatur tal-livell tal-profitti xierqa (ara l-punt 363 tas-sentenza appellata, li jirreferi għall-punt 357 ta' din is-sentenza).

ekonomiċi marbuta mal-garanziji tal-prodotti Apple, hija bbażata fuq il-konstatazzjoni tan-natura awżiljarja tal-funzjonijiet eżerċitati minn din il-fergħa, konstatazzjoni li, kif diġà ppreċiżajt fil-punt 52 ta' dawn il-konklużjonijiet, tirriżulta mill-fatt li l-funzjonijiet eżerċitati minn din tal-aħħar jitqiegħdu f'relazzjoni ma' dawk eżerċitati minn Apple Inc. u mhux ma' dawk assunti mis-sedi. Fl-aħħar nett, fir-rigward tar-riskji marbuta mal-attivitajiet ta' kontraenti terzi, nirrileva li, essenzjalment, il-Qorti Ġenerali tillimita ruħha għal referenza għall-kunsiderazzjonijiet żviluppati fil-punti 376 sa 390 tas-sentenza appellata fir-rigward tar-riskju marbut mal-possibbiltà ta' tnaqqis fid-domanda u mal-eventwalità ta' prodotti mhux mibjugħa, li miegħu huwa assimilat ir-riskju relatat mal-prodotti mhux ġestiti fl-Irlanda għaliex ġew sottokuntrattati barra minn dan l-Istat Membru. Fid-diskussjoni dwar l-ewwel aggravju, li nirreferi għalih, wasalt għall-konklużjoni li l-attribuzzjoni tal-profitti lil kumpannija mhux residenti skont l-Artikolu 25 tat-TCA 97 u l-prinċipju ta' distakkament li jinkorpora għandha tkun limitata għat-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni tad-diversi partijiet li jifformaw din il-kumpannija fir-relazzjoni reċiproka tagħhom. Issa, fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni, filwaqt li ma ċaħditx il-politiki dwar il-ġestjoni ċċentralizzata tar-riskji implimentati minn Apple Inc., uriet, mingħajr ma ġiet ikkontestata fuq dan il-punt mill-Qorti Ġenerali u mingħajr ma llimitat ruħha, kif rajna, għal approċċ bl-esklużjoni, li, fir-rigward tas-sedi, il-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet assumiet ċertu livell ta' riskji. Għall-kuntrarju, kif rajna, sabiex teskludi t-teħid ta' responsabbiltà mill-fergħa Irlandiża ta' ASI għar-riskji msemmija fil-premessi 337, 338, 339 tad-deċiżjoni kontenzjuża u sabiex tikklassifika din il-fergħa bħala "distributur b'riskju baxx" li l-profitti tagħha setgħu jiġu riflessi b'mod korrett permezz ta' indikatur ibbażat fuq l-ispejjeż tal-operat, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq il-funzjonijiet eżerċitati minn Apple Inc. u fuq il-ġestjoni ċċentralizzata minn din tal-aħħar tar-riskji kollha msemmija u għalhekk, għal darba oħra, fuq kriterju ġuridiku żbaljat.

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

125. Il-Kummissjoni tikkontesta l-punti 408 sa 412 tas-sentenza appellata li fihom il-Qorti Ġenerali kkonkludiet li hija ma rnexxilhiex turi li, kif indikat fil-premessi 343 sa 345 tad-deċiżjoni kontenzjuża, l-indikatur tal-livell tal-profitti bbażat fuq l-ispejjeż totali kien iktar xieraq għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-profitti ta' distakkament għall-fergħa Irlandiża ta' AOE.

126. Hija ssostni, qabel kollox, li la ASI, la AOE u lanqas l-Irlanda ma kienu qajmu lmenti kontra l-imsemmija premessi tad-deċiżjoni kontenzjuża. Minbarra li ma huwiex ikkontestat, dan il-fatt huwa kkonfermat mill-proċess tal-Qorti Ġenerali u huwa koerenti, barra minn hekk, mal-fatt li, kif jirriżulta b'mod partikolari mill-premessi 167 u 343 tad-deċiżjoni kontenzjuża, l-istess rapporti *ad hoc* kienu jipproponu indikatur ibbażat fuq l-ispejjeż totali għall-fergħa ta' AOE. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Qorti Ġenerali, fil-fehma tiegħi, marret lil hinn mil-limiti tal-istħarriġ tagħha billi qajmet *ex officio* u billi laqgħet ilmenti li ma kinux tqajmu mir-rikorrenti u li kienu jirrigwardaw punti tad-deċiżjoni kontenzjuża li huma kienu, tal-inqas impliċitament, approvaw. Infakkar ukoll illi, skont ġurisprudenza stabbilita, il-qorti tal-Unjoni, fil-kuntest tal-istħarriġ li teżerċita fuq l-evalwazzjonijiet ekonomiċi kumplessi mwettqa minnha fil-qasam tal-għajnuna tal-Istat – bħalma huma dawk relatati mad-definizzjoni tal-indikatur ta' profitti iktar xieraq fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-MTMN – ma għandhiex tissostitwixxi l-evalwazzjoni ekonomika tagħha għal dik tal-Kummissjoni [62]. Din il-qorti teżerċita, fil-fatt, f'dan il-kuntest, stħarriġ ristrett li huwa limitat neċessarjament għall-verifika tal-osservanza tar-regoli ta' proċedura u ta' motivazzjoni, kif ukoll tal-preċiżjoni materjali tal-fatti, tal-assenza ta' żball manifest ta'

[62] Ara f'dan is-sens is-sentenza tad-29 ta' Ġunju 2023, TUIfly vs Il-Kummissjoni (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punt 76 u l-ġurisprudenza ċċitata).

evalwazzjoni tal-fatti u ta' użu ħażin ta' poter[63]. F'dan il-każ, nirrileva li, fil-punti 409 u 410 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali rrilevat li l-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment li fuqhom ibbażat rużha l-Kummissjoni fil-premessi 343 u 344 imsemmija tad-deċiżjoni kontenzjuża "ma jirrakkomandawx l-użu ta' [indikatur partikolari tal-livell tal-profitti], bħall-ispejjeż totali, u ma jipprekludux l-użu tal-ispejjeż tal-operat […]". Mingħajr ma huwa neċessarju li tittieħed pożizzjoni dwar l-interpretazzjoni magħmula mill-Qorti Ġenerali tal-linji gwida msemmija iktar 'il fuq, li l-Kummissjoni ma tikkontestax espliċitament, nillimita ruħi sabiex nirrileva li, anki jekk wieħed jassumi li din l-interpretazzjoni hija korretta, is-sempliċi fatt li "ma huwiex eskluż, bħala prinċipju, li l-ispejjeż tal-operat jistgħu jikkostitwixxu indikatur tal-livell tal-profitti xierq" (punt 410 tas-sentenza appellata) ma jikkostitwixxix fih innifsu element li fuqu setgħet tibbaża ruħha l-Qorti Ġenerali, mingħajr ma tissostitwixxi l-marġni ta' diskrezzjoni tagħha għal dik tal-Kummissjoni, kif ukoll l-argumenti tagħha stess għal dawk tal-partijiet.

127. Ċertament, skont il-ġurisprudenza li għadha kif tfakkret, fl-istħarriġ li hija teżerċita fuq l-evalwazzjonijiet ekonomiċi kumplessi mwettqa mill-Kummissjoni, il-qorti tal-Unjoni għandha tivverifika mhux biss l-eżattezza materjali tal-provi invokati, l-affidabbiltà tagħhom u l-koerenza tagħhom, iżda għandha taċċerta ruħha wkoll jekk dawn il-provi jikkostitwixxux id-data kollha rilevanti li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni sabiex tiġi evalwata sitwazzjoni kumplessa u jekk dawn humiex ta' natura li jikkorroboraw il-konklużjonijiet misluta minnha. Issa, f'dan il-każ, fi tmiem l-eżami tagħha, il-Qorti Ġenerali ma kkonstatatx żball ta' evalwazzjoni, iżda insuffiċjenza ta' elementi li jippermettu li tiġi ssostanzjata t-teżi tal-Kummissjoni. Madankollu, din il-klassifikazzjoni waħedha ma tippermettix, fil-fehma tiegħi, li tinqabeż is-sustanza tar-raġunament tal-Qorti Ġenerali, li jiddikjara essenzjalment in-natura iktar xierqa ta' wieħed mill-indikaturi ammessi fil-fehma tagħha mil-Linji Gwida tal-OECD dwar il-Prezzijiet ta' Trasferiment meta mqabbel ma' dak indikat mill-Kummissjoni.

128. Huwa minnu wkoll li, fil-punt 95 tas-sentenza FIAT Chrysler, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fl-assenza ta' armonizzazzjoni f'dan ir-rigward, l-iffissar eventwali tal-metodi u tal-kriterji li jippermettu li jiġi ddeterminat riżultat ta' "distakkament" jaqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri. Madankollu, il-kawża ineżami hija differenti, kif diġà indikajt fil-punt 21 ta' dawn il-konklużjonijiet, minn dik li tat lok għal dik is-sentenza. Fi kwalunkwe każ, għandu jiġi kkonstatat li, kif issostni l-Kummissjoni, il-Qorti Ġenerali ma ħaditx inkunsiderazzjoni l-argument li hija ressqet fid-deċiżjoni kontenzjuża u fl-ewwel istanza, li jgħid li, fid-dawl tal-funzjonijiet u tar-riskji effettivament assunti mill-fergħa Irlandiża ta' AOE, b'mod partikolari meta dawn jiġu pparagunati ma' dawk assunti mis-sede ta' din il-kumpannija, il-fatt, li fuqu tibbaża ruħha l-Qorti Ġenerali fil-punt 411 tas-sentenza appellata, li l-imsemmija fergħa ma kellhiex il-proprjetà tal-materja prima, tal-prodotti nofshom lesti u tal-prodotti lesti ma kienx jippermetti fih innifsu li jitqiesu bħala inapplikabbli l-ispejjeż totali bħala indikatur tal-profitti u fi kwalunkwe każ ma kienx jippermetti li tiġi kkunsidrata bħala manifestament żbaljata l-applikazzjoni ta' tali indikatur, li ġie aċċettat ukoll mill-konsulenti ta' Apple u tal-Irlanda stess.

3) Konklużjonijiet fuq it-tieni lment

129. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, inqis li anki t-tieni lment tat-tielet parti tat-tieni aggravju huwa fondat.

[63] Ara s-sentenza tas-7 ta' Mejju 2020, BTB Holding Investments u Duferco Participations Holding vs Il-Kummissjoni (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata).

c) Fuq it-tielet ilment

130. Permezz tal-aħħar ilment tat-tielet parti tat-tieni aggravju, il-Kummissjoni tikkontesta l-punti 418 sa 478 tas-sentenza appellata, li fihom il-Qorti Ġenerali invalidat ir-raġunament li wassalha sabiex tiċħad, fil-premessi 346 sa 359 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-livelli ta' remunerazzjonijiet tal-fergħat Irlandiżi ta' ASI u ta' AOE aċċettati fid-deċiżjonijiet antiċipattivi.

131. Fir-rigward tad-deċiżjoni antiċipattiva tal-1991, il-Kummissjoni kienet sostniet, minn naħa, li l-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati ma kinux iġġustifikati u, min-naħa l-oħra, li l-limitu previst għal AOE, li lil hinn minnu l-profitti taxxabbli tagħha ma kinux għadhom ikkalkolati fuq il-bażi tal-perċentwali ta' 65 % tal-ispejjeż tal-operat tal-fergħa Irlandiża ta' din il-kumpannija, kien jikkostitwixxi tnaqqis fiskali mogħti fuq il-bażi ta' kriterji lil hinn mis-sistema ta' taxxa, bħal kunsiderazzjonijiet relatati mal-impjieg (premessa 347 tad-deċiżjoni kontenzjuża). Il-Qorti Ġenerali invalidat dawn l-evalwazzjonijiet, essenzjalment, għal żewġ raġunijiet. Fl-ewwel lok, fil-punti 440 u 441 tas-sentenza appellata – fuq il-bażi tal-evalwazzjoni tagħha tal-provi, li ma tistax tiġi kkontestata fl-istadju tal-appell u li barra minn hekk ma hijiex ikkontestata mill-Kummissjoni – il-Qorti Ġenerali kkunsidrat bħala mhux stabbilit il-fatt li l-limitu ta' 65 % imsemmi iktar 'il fuq kien ġie aċċettat mill-awtoritajiet Irlandiżi fuq il-bażi ta' kunsiderazzjonijiet marbuta mal-impjieg. Fil-punt 444 tas-sentenza appellata, hija indikat ukoll li l-fatt li l-imsemmi limitu ma kien intlaħaq qatt, u għalhekk il-mekkaniżmu ta' limitu previst mid-deċiżjoni antiċipattiva tal-1991 qatt ma kien ġie implimentat, kien jeskludi l-preżenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

132. Il-Kummissjoni ssostni li, permezz ta' din id-dikjarazzjoni, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta fixklet il-kundizzjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens ta' din id-dispożizzjoni u l-kwantifikazzjoni tas-somom li għandhom jitħallsu lura li jistgħu wkoll ikunu ugwali għal żero. Hija tirreferi insostenn tal-argumenti tagħha għas-sentenza tat-13 ta' Frar 2014, Mediaset [64]. F'dan ir-rigward, nirrileva li l-fatti tal-kawża li tat lok għal din is-sentenza, fejn kellhom jiġu identifikati l-benefiċjarji ta' skema ta' għajnuna fiskali u li jiġi kkwantifikat għal kull wieħed minnhom l-ammont li għandu jitħallas lura, huma differenti minn dawk li jikkaratterizzaw il-kawża ineżami, fejn għall-kuntrarju għandu jiġi ddeterminat jekk il-previżjoni, f'deċiżjoni antiċipattiva, ta' metodu ta' kalkolu individwalizzat li qatt ma ġie applikat konkretament tistax tagħti lok għal vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Issa, tal-inqas sa fejn il-vantaġġ identifikat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża jikkorrispondi għall-portata tat-tnaqqis fiskali li rriżulta mill-applikazzjoni tal-limitu msemmi iktar 'il fuq, iċ-ċirkustanzi tal-kawża ineżami jidhru iktar simili għal sitwazzjoni li fiha l-għajnuna ġiet deċiża iżda mhux imħallsa. Għaldaqstant, l-argument tal-Kummissjoni jidhirli li għandu jiġi miċħud.

133. Fit-tieni lok, fil-punti 445 sa 447 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali essenzjalment iddikjarat li, sa fejn il-Kummissjoni kkontestat il-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati mill-awtoritajiet fiskali Irlandiżi bħala baxxi wisq għall-funzjonijiet eżerċitati mill-fergħat Irlandiżi, fid-dawl tal-assi u tar-riskji inerenti għal dawn il-funzjonijiet, hija ma kinitx uriet li l-fergħat kienu eżerċitaw funzjonijiet li setgħu jiġu rremunerati permezz ta' livelli ogħla ta' remunerazzjoni. F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali tirreferi għall-konklużjonijiet esposti fil-punti 348 u 407 tas-sentenza appellata. Dwar dan il-punt, nirreferi għalhekk għall-kunsiderazzjonijiet diġà esposti fl-analiżi tal-ewwel u tat-tieni lment tat-tielet parti tat-tieni aggravju.

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, punti 36 u 37. Ara, fl-istess sens u f'ċirkustanzi simili, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punt 41).

134. Fir-rigward tal-livelli ta' remunerazzjoni aċċettati fid-deċiżjoni antiċipattiva tal-2007, il-Kummissjoni qabel kollox kienet ikkontestat l-affidabbiltà tal-istudji ta' komparabbiltà li fuqhom kienu bbażati r-rapporti *ad hoc*, peress li l-kumpanniji magħżula minn dawn l-istudji ma kinux fil-fehma tagħha komparabbli għal ASI u għal AOE. Fil-punti 450 sa 464 tas-sentenza appellata, li ma humiex ikkritikati, il-Qorti Ġenerali kkonkludiet li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex turi l-iżbalji allegati. Il-Kummissjoni kienet sussegwentement wettqet l-analiżi ta' komparabbiltà rrettifikata mfakkra fil-punt 72 ta' dawn il-konklużjonijiet, billi użat il-kumpanniji magħżula fl-imsemmija rapporti *ad hoc* u billi adottat bħala indikatur tal-livell tal-profitti, għal ASI, il-bejgħ u, għal AOE, l-ispejjeż totali. Il-Qorti Ġenerali, filwaqt li rrikonoxxiet li tali analiżi kienet tippermetti lill-Kummissjoni tistabbilixxi l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv (punt 468 tas-sentenza appellata), madankollu ċaħdet il-validità tagħha għal tliet raġunijiet, li kollha huma kkontestati mill-Kummissjoni. Fl-ewwel lok, il-Qorti Ġenerali, b'riferiment għall-punti 402 sa 412 tas-sentenza appellata, irrilevat li l-Kummissjoni ma kinitx uriet li l-użu tal-ispejjeż tal-operat bħala indikatur tal-livell tal-profitti ma kienx xieraq f'dam il-każ (punt 470 tas-sentenza appellata). Fuq dan il-punt, nirreferi għal dak li diġà ġie espost fil-kuntest tal-eżami tat-tieni lment tat-tielet parti tat-tieni aggravju. Fit-tieni lok, il-Qorti Ġenerali, b'riferiment għall-punti 348 sa 407 tas-sentenza appellata, fakkret li l-analiżi mwettqa mill-Kummissjoni fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha kienet ibbażata fuq il-premessa li l-fergħa Irlandiża ta' ASI kienet eżerċitat funzjonijiet kumplessi u kienet assumiet riskji sinjifikattivi, iżda li din il-premessa ma kinitx intweriet.

135. Il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali interpretat b'mod żbaljat id-deċiżjoni kontenzjuża u li l-analiżi ta' komparabbiltà rrettifikata kienet ċertament ibbażata fuq il-premessa li ASI ma setgħetx titqies bħala fornitriċi ta' sempliċi servizzi loġistiċi, li kien jiġġustifika li l-bejgħ jittieħed bħala indikatur tal-livell tal-profitti, iżda mhux fuq il-premessa li din tal-aħħar kienet eżerċitat funzjonijiet "ta' natura kumplessa u determinanti għas-suċċess tat-trade mark Apple" (punt 471 tas-sentenza appellata). F'dan ir-rigward, huwa paċifiku li l-analiżi ta' komparabbiltà rrettifikata saret billi ttieħdet bħala premessa l-komparabbiltà tas-sitwazzjoni ta' ASI ma' dik tal-kumpanniji magħżula fir-rapporti ad hoc, peress li din hija bbażata fuq id-data ta' dawn il-kumpanniji (premessa 354 tad-deċiżjoni kontenzjuża). Issa, għalkemm huwa minnu li l-kritika mqajma mill-Kummissjoni fir-rigward ta' din il-komparabbiltà fil-premessa 351 tad-deċiżjoni kontenzjuża kienet ibbażata, b'mod partikolari, fuq in-natura "mhux negliġibbli" jew anki "konsiderevoli" tar-riskji assunti mill-fergħa Irlandiża ta' ASI meta mqabbla mal-imsemmija kumpanniji, għandu jiġi rrikonoxxut li, sa fejn juża d-data ta' dawn tal-aħħar, ir-rapport dwar il-komparabbiltà rrettifikata neċessarjament jinjora l-imsemmija kritika. Barra minn hekk, il-Kummissjoni tindika espliċitament, fil-premessa 353 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li l-analiżi ta' komparabbiltà rrettifikata ssir "[m]inkejja […] it-tħassib ġenerali u speċifiku dwar l-istudji ta' komparabilità mwettqin fir-rapporti *ad hoc*". Għaldaqstant, indipendentement minn kull kunsiderazzjoni oħra, il-Qorti Ġenerali ma interpretatx, fil-fehma tiegħi, korrettament id-deċiżjoni kontenzjuża sa fejn, fil-punt 471 tas-sentenza appellata, hija tagħti x'tifhem li dan ir-rapport dwar il-komparabbiltà huwa bbażata fuq il-premessa li ma ġietx prodotta l-prova tagħha li tgħid li ASI eżerċitat funzjonijiet "ta' natura kumplessa u determinanti għas-suċċess tat-trade mark Apple". Fl-aħħar nett, fil-punti 473 u 474 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali tfakkar il-motivi diġà esposti preċedentement sabiex jiġi invalidat ir-raġunament tal-Kummissjoni dwar in-natura mhux xierqa tal-għażla tal-bejgħ bħala indikatur tal-livell tal-profitti ta' ASI. Għalhekk, f'dan ir-rigward, ser nirreferi biss għal dak li diġà ntqal fl-analiżi tat-tieni lment tat-tielet parti tat-tieni aggravju.

136. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, inqis li dan l-ilment għandu, sa fejn jirriżulta minn dak li ntqal iktar 'il fuq, jintlaqa' wkoll.

3. Konklużjonijiet dwar it-tieni aggravju

137. Mill-analiżi konġunta tat-tieni u t-tielet parti tat-tieni aggravju jirriżulta li l-Qorti Ġenerali wettqet żball fid-definizzjoni tal-livell ta' prova tal-Kummissjoni. Barra minn hekk, jidher li hija wettqet sensiela ta' żbalji ta' liġi fl-analiżi li wasslitha sabiex tikkonkludi li l-Kummissjoni ma kinitx uriet l-iżbalji metodoloġiċi identifikati fil-kuntest tar-raġunament sussidjarju tagħha. F'dawn iċ-ċirkustanzi, fil-fehma tiegħi, it-tieni aggravju għandu jitqies bħala fondat fl-intier tiegħu.

D. Fuq li l-kawża tintbagħat lura quddiem il-Qorti Ġenerali

138. Skont l-Artikolu 61 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, jekk l-appell ikun fondat, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tannulla d-deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali. F'dan il-każ, hija tista' tiddeċiedi definittivament il-kawża hija stess, meta din tkun fi stat li tiġi deċiża, jew tibgħat il-kawża lura quddiem il-Qorti Ġenerali sabiex din tiddeċidiha mill-ġdid. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-appell huwa fondat u li s-sentenza għandha tiġi annullata fl-intier tagħha. L-ilmenti mqajma mill-Irlanda kif ukoll minn ASI u minn AOE fl-ewwel istanza, dwar l-allegat approċċ "b'esklużjoni", għandhom jiġu definittivament miċħuda. Mill-bqija nikkunsidra li, fid-dawl tal-iżbalji ta' liġi mwettqa mill-Qorti Ġenerali, li jinvalidaw l-evalwazzjonijiet imwettqa minnha f'dak li jirrigwarda kemm ir-raġunament prinċipali kif ukoll ir-raġunament sussidjarju, il-Qorti Ġenerali ma għandhiex il-provi li jippermettu deċiżjoni definittiva dwar ir-rikorsi fl-ewwel istanza u li l-kawżi għandhom jintbagħtu lura quddiem il-Qorti Ġenerali, b'riżerva tal-ispejjeż, sakemm din twettaq analiżi ġdida u tiddeċiedi fuq il-motivi mhux eżaminati.

VI. Konklużjoni

139. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tannulla s-sentenza appellata, tibgħat il-kawżi quddiem il-Qorti Ġenerali u tirriżerva l-ispejjeż.