Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
GIOVANNI PITRUZZELLA
apresentadas em 9 de novembro de 2023 [1]

Processo C-465/20 P

Comissão Europeia
contra
Irlanda,
Apple Sales International,
Apple Operations International, anteriormente Apple Operations Europe,
Grão-Ducado do Luxemburgo,
República da Polónia,

Órgão de Fiscalização da EFTA

«Recurso de decisão do Tribunal Geral — Auxílios de Estado — Decisões fiscais antecipadas (*tax rulings*) — Vantagens fiscais seletivas»

I. Introdução

1. O presente processo insere-se numa série significativa de ações que tem por objeto a aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE a «decisões fiscais antecipadas». Como é sabido, a «decisão fiscal antecipada» permite às empresas solicitar à administração fiscal uma «decisão antecipada» relativa ao imposto a que serão sujeitas e obter assim dessa administração uma posição oficial sobre a aplicação das normas fiscais nacionais, bem como garantias quanto ao tratamento fiscal que lhes será aplicado. Não há dúvida de que a regulamentação relativa aos auxílios de Estado não pode ser utilizada para realizar sub-repticiamente uma harmonização fiscal que encontre obstáculos políticos ou para lutar contra a concorrência fiscal prejudicial. Com efeito, explorar as vantagens decorrentes das disparidades entre sistemas fiscais não implica a concessão de um auxílio e a concorrência fiscal entre Estados não é, em si mesma, proibida. Todavia, a Comissão deve poder verificar se, através de uma medida fiscal, como uma decisão antecipada, um Estado-Membro concede uma vantagem seletiva a uma determinada empresa. Nesse caso, empresas que detenham já, em si mesmas, um poder de mercado significativo, como é o caso da Apple, tendo igualmente em conta a dinâmica dos mercados digitais que tendem a concentrar esses poderes, podem ser beneficiadas relativamente aos concorrentes, prejudicando o *level playing field* entre empresas. As normas relativas aos auxílios de Estado servem para evitar essas consequências danosas para a concorrência e prejudiciais para a inovação e para os consumidores.

[1] Língua original: italiano.

2. A Comissão pede a anulação do Acórdão de 15 de julho de 2020, Irlanda e o./Comissão (a seguir «acórdão recorrido»)[2], pelo qual o Tribunal Geral anulou a Decisão (UE) 2017/1283 da Comissão, de 30 de agosto de 2016[3] (a seguir «decisão impugnada»), que tem por objeto duas decisões fiscais antecipadas adotadas pelas autoridades fiscais irlandesas relativamente à Apple Sales International (ASI) e à Apple Operations Europe (AOE), duas sociedades pertencentes ao grupo Apple (a seguir, conjuntamente, «decisões antecipadas»).

II. Matéria de facto e antecedentes do litígio

3. Fundado em 1976 e sediado em Cupertino, Califórnia (EUA), o grupo Apple é constituído pela Apple Inc. e por todas as sociedades que esta controla. A sua atividade global articula-se em torno das principais áreas funcionais geridas e dirigidas a nível central a partir dos Estados Unidos (n.º 1 do acórdão recorrido). A Apple Operations International (AOI) é uma filial controlada a 100 % pela Apple Inc. A AOI detém a 100 % a filial AOE, que, por sua vez, detém 100 % da filial ASI. A ASI e a AOE foram ambas constituídas como sociedades de direito irlandês, mas não têm domicílio fiscal na Irlanda (n.º 3 do acórdão recorrido)[4]. A ASI e a AOE constituíram sucursais na Irlanda (a seguir, conjuntamente, «sucursais irlandesas»). A sucursal irlandesa da ASI é designadamente responsável pela execução das atividades de aprovisionamento, venda e distribuição, associadas à venda de produtos da marca *Apple* a partes coligadas e a clientes terceiros nas regiões que abrangem a Europa, o Médio Oriente, a Índia e a África (EMEIA) e a Ásia-Pacífico (APAC). As principais funções exercidas nessa sucursal incluem a compra de produtos acabados de marca Apple a fabricantes terceiros e coligados, as atividades de distribuição associadas à venda de produtos a partes coligadas nas regiões EMEIA e APAC, bem como a venda de produtos a clientes terceiros na região EMEIA, a venda em linha, as operações logísticas e a gestão do serviço pós-venda. A sucursal irlandesa da AOE é responsável pelo fabrico e montagem de uma gama especializada de produtos informáticos na Irlanda, como computadores de escritório IMac, computadores portáteis MacBook e outros acessórios informáticos, que fornece a partes associadas para a região EMEIA. As principais funções exercidas nessa sucursal incluem o planeamento e a programação da produção, a engenharia de processo, a produção e gestão de operações, a garantia e controlo da qualidade e as operações de renovação (n.ºs 9 e 10 do acórdão recorrido).

4. Durante o período abrangido pela decisão impugnada, ou seja, entre 1991 e 2014 (a seguir «período pertinente»), a Apple Inc., por um lado, e a ASI e a AOE, por outro, estavam vinculadas por um acordo de partilha de custos (a seguir «acordo de partilha de custos»). Os custos partilhados incidiam, nomeadamente, sobre a investigação e o desenvolvimento (I&D) das tecnologias incorporadas nos produtos do grupo Apple. Nos termos desse acordo, por um lado, as partes aceitaram repartir os custos e os riscos associados à I&D dos ativos incorpóreos na sequência das atividades de desenvolvimento relativas aos produtos e serviços do grupo Apple. Por outro lado, acordaram que a Apple Inc. continuaria a ser proprietária dos ativos incorpóreos com custos partilhados, incluindo os direitos de propriedade intelectual (a seguir «PI»). Além disso, a Apple Inc. concedeu uma licença isenta de taxa à ASI e à AOE que lhes permitia fabricar e vender os produtos Apple em causa no território que lhes tinha sido atribuído, a saber, todo o

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

[3] Relativa ao auxílio estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedido pela Irlanda à Apple (JO 2017, L 187, p. 1).

[4] Nos considerandos 49 a 52 da decisão impugnada, a Comissão indicou que, nos termos do direito irlandês aplicável durante o período pertinente, a ASI e a AOE, embora sendo sociedades de direito irlandês e exercendo uma atividade comercial neste país, não eram consideradas residentes fiscais na Irlanda, porque eram direta ou indiretamente controladas por uma sociedade residente nos Estados Unidos (Apple Inc.). Visto que, no entanto, fora das sucursais irlandesas, a ASI e a AOE não tinham nenhuma presença fiscal nos Estados Unidos, nem noutro local, a Comissão deduziu daí que eram «apátridas para efeitos de residência fiscal».

mundo com exclusão do continente americano (a seguir «licenças de PI») [5]. As partes no acordo eram obrigadas a assumir os riscos dele decorrentes. O risco principal consistia na obrigação de pagar os custos de desenvolvimento dos direitos de PI. Durante o período pertinente, foram efetuadas diversas alterações ao acordo de partilha de custos, tendo designadamente em vista tomar em consideração as alterações na regulamentação aplicável (n.os 5 e 6 do acórdão impugnado).

5. Em 2008, a ASI celebrou com a Apple Inc. um contrato de serviços de *marketing* (a seguir «acordo relativo aos serviços de comercialização») no âmbito do qual esta última se obrigava a prestar à primeira serviços de comercialização, incluindo, especialmente, a criação, o desenvolvimento e a execução de estratégias de *marketing*, de programas e de campanhas promocionais. A ASI obrigava-se a remunerar a Apple Inc. por esses serviços mediante o pagamento de uma taxa correspondente a uma percentagem das «despesas razoáveis suportadas» por esses serviços, acrescida de uma margem (n.º 7 do acórdão recorrido).

A. Quanto às decisões antecipadas

6. Por carta de 12 de outubro de 1990, dirigida às autoridades fiscais irlandesas, os consultores fiscais do grupo Apple descreveram as atividades da Apple Computer Ltd (ACL), antecessora da AOE, na Irlanda, indicando as funções que foram exercidas pela sucursal irlandesa dessa sociedade com sede em Cork (Irlanda). Precisaram que a referida sucursal era proprietária dos ativos relativos às atividades de fabrico, mas que a AOE tinha conservado a propriedade dos materiais utilizados, dos produtos em curso e dos produtos acabados. Por carta de 2 de janeiro de 1991, as autoridades fiscais irlandesas foram informadas da existência de uma nova sociedade, a Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), antecessora da ASI, cuja sucursal na Irlanda era descrita como sendo responsável pelo aprovisionamento, junto dos produtores irlandeses, dos produtos destinados à exportação. Por ofício de 29 de janeiro de 1991 (a seguir «decisão antecipada de 1991»), as autoridades fiscais irlandesas confirmaram os termos propostos pelo grupo Apple relativamente ao cálculo do lucro tributável da ACL e da ACAL na Irlanda. O lucro tributável da ACL era calculado com base numa percentagem dos custos de exploração da sua sucursal irlandesa, fixada em 65 % desses custos num montante anual de *[confidencial]* e em 20 % dos referidos custos além desse montante *[confidencial]*. Se o lucro global fosse inferior ao montante resultante desta fórmula, esse montante inferior seria utilizado para determinar o lucro líquido. Os custos de exploração a tomar em consideração para esse cálculo incluem a totalidade das despesas de exploração, com exclusão do material destinado à revenda e do elemento dos custos relativos aos ativos incorpóreos faturados pelas sociedades filiadas no grupo Apple. O lucro tributável da ACAL era calculado com base numa margem de 12,5 % dos custos de exploração da sua sucursal irlandesa (com exclusão dos materiais de revenda) (n.os 11 a 16 do acórdão recorrido).

Por carta de 16 de maio de 2007 dirigida às autoridades fiscais irlandesas, os consultores fiscais do grupo Apple resumiram a sua proposta para rever o método de determinação da matéria coletável das sucursais irlandesas da ASI e da AOE. Propunham, em ambos os casos, que o lucro tributável correspondesse a uma percentagem dos custos de exploração, com exclusão dos custos com os montantes faturados pelas sociedades filiadas no grupo Apple e dos custos do material. No caso da sucursal irlandesa da AOE, propunha-se adicionar um montante correspondente ao

[5] No acórdão recorrido, o Tribunal designa essas licenças como as «licenças de PI do grupo Apple». Esta denominação, que deixarei inalterada nas citações de passagens do acórdão recorrido, é contestada pela Comissão, que a considera imprecisa visto que não reflete o facto de se tratar de licenças territorialmente limitadas concedidas à ASI e à AOE.

rendimento da PI para as tecnologias do processo de produção elaboradas por essa sucursal, correspondente a uma percentagem do seu volume de negócios. Propunha-se igualmente que o acordo entrasse em vigor para as duas sucursais a partir de 1 de outubro de 2007, que fosse aplicável por cinco anos, que fosse depois renovado anualmente e que fosse aplicável a novas entidades criadas ou transformadas no grupo Apple, desde que as suas atividades correspondessem às realizadas pela AOE e pela ASI. Por ofício de 23 de maio de 2007 (a seguir «decisão antecipada de 2007»), as autoridades fiscais irlandesas confirmaram a sua concordância quanto a todas as propostas. O referido acordo foi aplicado até ao exercício fiscal de 2014 (n.os 17 a 21 do acórdão recorrido).

B. Quanto à decisão impugnada

7. Na decisão impugnada, a Comissão concluiu que as decisões antecipadas, que implicavam uma redução dos encargos que a ASI e a AOE deveriam ter suportado, tinham concedido a essas sociedades, no período pertinente, um auxílio ao funcionamento de que tinha beneficiado todo o grupo Apple (considerandos 417 e 418). Declarou esse auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno por força do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), TFUE (artigo 1.º da decisão impugnada) e ordenou a sua recuperação (artigo 2.º da decisão impugnada).

8. Na secção 8.2 da referida decisão, a fim de demonstrar a existência de uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, a Comissão seguiu a análise em três fases resultante da jurisprudência [6].

9. No que diz respeito à primeira fase, relativa à identificação do sistema de referência, considerou que este sistema era o regime normal de tributação dos lucros das sociedades na Irlanda, cujo objetivo consistia na tributação dos lucros de todas as sociedades sujeitas a imposto nesse país. À luz deste objetivo, a Comissão considerou que todas as sociedades sujeitas a imposto na Irlanda, residentes ou não residentes, integradas ou não integradas, se encontravam numa situação jurídica e factual semelhante. Por conseguinte, considerou que o disposto no artigo 25.º do Taxes Consolidation Act 1997 (a seguir «TCA 97»), relativo à tributação das sociedades não residentes, era parte integrante do sistema de referência e não um sistema de referência distinto (considerandos 227 a 243 da decisão impugnada). Por força desse artigo, uma sociedade não residente não é abrangida pela tributação do imposto sobre as sociedades, a menos que exerça uma atividade comercial na Irlanda por intermédio de uma sucursal ou agência. Nesse caso, a referida sociedade é tributada pelo «conjunto dos seus rendimentos comerciais auferidos direta ou indiretamente com a sucursal ou agência e com os ativos ou os direitos utilizados ou detidos pela sucursal ou pela agência, bem como pelas mais-valias tributáveis imputáveis à sucursal ou à agência» (v. n.º 158 do acórdão recorrido).

10. Quanto à segunda fase, que visa apreciar a existência de uma vantagem seletiva decorrente de uma derrogação ao sistema de referência, a Comissão começou por precisar que, tendo em conta a sua redação e a sua finalidade, o artigo 25.º do TCA 97 devia ser aplicado em conjugação com um método de afetação dos lucros que permita obter um lucro tributável, determinado «de modo a aproximar-se de forma fiável de um resultado com base no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência» (considerando 253). Este princípio, que permite «assegurar que as transações entre sociedades integradas num grupo são tratadas para efeitos fiscais com referência ao montante dos lucros que teriam sido obtidos se as mesmas transações tivessem sido

[6] V., nomeadamente, Acórdão de 8 de novembro de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão (C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, n.º 68, a seguir «Acórdão Fiat Chrysler»).

executadas por sociedades autónomas não integradas», se aplica com efeito a «relações comerciais internas de diferentes partes da mesma sociedade integrada, tais como uma sucursal que transaciona com outras partes da sociedade à qual pertence» (considerandos 252 e 253). Neste contexto, a Comissão também precisou que não aplicaria diretamente os princípios elaborados no âmbito da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE), conforme resultam, nomeadamente, dos artigos 7.º, n.º 2, e 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e do Relatório de 2010 sobre a afetação de lucros a estabelecimentos estáveis, aprovado pelo Conselho da OCDE em 22 de julho de 2010, que descreve a abordagem autorizada da OCDE relativa à execução do princípio de plena concorrência, tal como é definida pelas orientações da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações tributárias [7] no âmbito da imputação dos lucros a um estabelecimento estável (a seguir «abordagem autorizada da OCDE») [8], mas que teve em conta como orientações úteis sobre como assegurar que as disposições em matéria de imputação dos lucros e de fixação dos preços de transferência produziam resultados conformes com as condições de mercado (considerando 255). Em seguida, a Comissão conduziu a sua análise baseando-se em três raciocínios distintos, cada um dos quais permitia concluir pela existência, no caso em apreço, de uma vantagem seletiva. Para efeitos do presente processo, apenas os dois primeiros raciocínios são pertinentes, a título principal e a título subsidiário. Com base no *raciocínio a título principal* (considerandos 265 a 321 da decisão impugnada), a Comissão considerou que o facto de, nas decisões antecipadas, as autoridades fiscais irlandesas terem aceitado a afirmação não fundamentada de que as licenças de PI deveriam ser imputadas para efeitos fiscais fora da Irlanda — e, portanto, às sedes da ASI e da AOE (a seguir «sedes») e não às suas sucursais irlandesas — tinha gerado lucros anuais tributáveis das referidas sociedades que se afastavam de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio de plena concorrência. Com base no *raciocínio a titulo subsidiário* (considerandos 325 a 360 da decisão impugnada), a Comissão considerou que, ainda que as autoridades fiscais irlandesas tivessem agido de forma correta ao aceitar essa tese, o resultado teria sido o mesmo, uma vez que os métodos de imputação dos lucros autorizados nas decisões antecipadas se baseavam em escolhas metodológicas inadequadas, que tinham, no entanto, conduzido a uma redução do montante do imposto que a ASI e a AOE deviam pagar em comparação com sociedades não integradas cujo lucro tributável era determinado por preços negociados em condições de plena concorrência no mercado.

11. Por último, no âmbito da terceira fase da sua análise, a Comissão concluiu que nem a Irlanda nem a Apple tinham apresentado argumentos relativos à justificação da vantagem seletiva conferida pelas decisões antecipadas (considerandos 404 a 411 da decisão impugnada).

[7] Julho de 2010, Éditions OECD, Paris, https://doi.org/10.1787/tpg-2010-fr (a seguir «Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência»).

[8] Nos considerandos 87 a 89 da decisão impugnada, a Comissão explicou que a abordagem autorizada da OCDE consiste numa análise em duas fases, no âmbito da qual os rendimentos são imputados a um estabelecimento estável. A primeira fase consiste em formular uma hipótese na qual o estabelecimento estável é uma empresa distinta e separada que exerce «as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, tomando em consideração as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela empresa através do estabelecimento estável e através das restantes partes da empresa». É neste contexto que a noção de «funções dos dirigentes» é introduzida. Na primeira fase, a abordagem autorizada da OCDE imputa ao estabelecimento estável a propriedade económica dos ativos para os quais as funções significativas pertinentes para a propriedade económica dos ativos são exercidas pelo seu pessoal. Na segunda fase, as Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência são aplicados por analogia às relações comerciais do estabelecimento estável com outras partes da sociedade a fim de assegurar que o exercício de todas as suas funções no que se refere a essas relações comerciais é recompensado em condições de plena concorrência.

III. Tramitação no Tribunal Geral e acórdão recorrido

12. A Irlanda (processo T-778/16) e a ASI e a AOE (processo T-892/16) interpuseram recurso da decisão impugnada. No processo T-778/16, foi admitida a intervenção do Grão-Ducado do Luxemburgo, em apoio dos pedidos da Irlanda, e da República da Polónia, em apoio dos pedidos da Comissão. No processo T-892/16, foram admitidos a intervir o Órgão de Fiscalização da EFTA em apoio dos pedidos da Comissão, e a Irlanda em apoio dos pedidos da ASI e da AOE. Os processos foram apensos para efeitos da fase oral. Em apoio do seu recurso, a Irlanda, por um lado, e a ASI e a AOE, por outro, invocaram, respetivamente, nove e catorze fundamentos, que em grande parte se sobrepõem, que o Tribunal Geral examinou em conjunto.

13. No acórdão recorrido, uma vez que é relevante para efeitos do presente processo, o Tribunal Geral, em primeiro lugar, julgou improcedentes os fundamentos invocados pela Irlanda e pela ASI e pela AOE com base no facto de a Comissão ter excedido as suas competências e ter violado o princípio da autonomia fiscal dos Estados-Membros (n.os 103 a 124). Em segundo lugar, examinou os fundamentos relativos aos erros cometidos pela Comissão no âmbito do seu *raciocínio a título principal*. Neste contexto, desde logo, julgou improcedente a alegação da Irlanda quanto ao exame conjunto dos critérios da vantagem e da seletividade. Em seguida, examinou as alegações relativas a erros na identificação do quadro de referência e à tributação normal nos termos do direito fiscal irlandês. Após essa análise, o Tribunal Geral concluiu que o raciocínio da Comissão a título principal se baseava em «apreciações erradas sobre a tributação normal nos termos do direito fiscal irlandês aplicável no caso presente» (n.º 249 do acórdão recorrido). Por último, o Tribunal Geral examinou «por razões de exaustividade» as alegações respeitantes às apreciações factuais da Comissão relativas às atividades no grupo Apple, concluindo que a Comissão não tinha conseguido demonstrar que, tendo em conta, por um lado, as atividades e as funções efetivamente exercidas pelas sucursais irlandesas da ASI e da AOE e, por outro, as decisões estratégicas tomadas e implementadas fora dessas sucursais, as licenças de PI deviam ter sido imputadas às referidas sucursais para efeitos da determinação dos lucros anuais tributáveis da ASI e da AOE na Irlanda (n.º 310 do acórdão recorrido). Finalmente, o Tribunal Geral examinou os fundamentos relativos às apreciações feitas pela Comissão no âmbito do seu *raciocínio a título subsidiário*. No termo da sua análise, embora reconhecendo que as «deficiências nos métodos de cálculo dos lucros tributáveis da ASI e da AOE demonstram o caráter lacunar e, por vezes, incoerente [das decisões antecipadas]» (n.º 479 do acórdão recorrido), considerou que essas circunstâncias não bastavam para provar a existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

14. Por conseguinte, o Tribunal Geral anulou a decisão impugnada na sua totalidade, sem examinar os outros fundamentos invocados pela Irlanda, bem como pela ASI e pela AOE, condenou a Comissão nas despesas efetuadas pelas recorrentes nos processos T-778/16 e T-892/16 e declarou que a Irlanda, no processo T-892/16, o Grão-Ducado do Luxemburgo, a República da Polónia e o Órgão de Fiscalização da EFTA suportariam as respetivas despesas.

IV. Tramitação no Tribunal de Justiça e pedidos das partes

15. Por petição apresentada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 25 de setembro de 2020, a Comissão pediu a anulação do acórdão recorrido. A Irlanda, a ASI e a AOE, o Grão-Ducado do Luxemburgo e o Órgão de Fiscalização da EFTA apresentaram observações escritas. Por carta de 4 de abril de 2023, os advogados da ASI e da AOE informaram o Tribunal de Justiça de que, na sequência de uma fusão efetuada em conformidade com o direito irlandês, a AOE foi absorvida

pela AOI a partir de 2 de abril de 2023. O nome da AOI substituiu, portanto, o nome da AOE como parte no presente processo. As partes foram ouvidas na audiência de 23 de maio de 2023. A Comissão pede ao Tribunal de Justiça que anule o acórdão recorrido, que julgue improcedentes o primeiro, segundo, terceiro, quarto e oitavo fundamentos no processo T-778/16, bem como o primeiro, segundo, terceiro, quarto, quinto, oitavo e décimo quarto fundamentos no processo T-892/16, que remeta o processo ao Tribunal Geral para apreciação dos restantes fundamentos e que reserve para final a decisão quanto às despesas no Tribunal Geral e no Tribunal de Justiça. A ASI e a AOI pedem ao Tribunal de Justiça que negue provimento ao recurso e condene a Comissão nas despesas. A Irlanda pede ao Tribunal de Justiça que negue provimento ao recurso e condene a Comissão nas despesas. O Órgão de Fiscalização da EFTA pede ao Tribunal de Justiça que dê provimento ao recurso na sua totalidade, que remeta o processo ao Tribunal Geral para apreciação dos fundamentos sobre os quais não se pronunciou e que reserve para final a decisão quanto às despesas no Tribunal Geral e no Tribunal de Justiça. O Grão-Ducado do Luxemburgo pede ao Tribunal de Justiça que negue provimento ao recurso na sua totalidade e que condene a Comissão nas despesas por ele efetuadas.

V. Quanto ao presente recurso

16. A Comissão invoca dois fundamentos de recurso, cada um dividido em várias partes. O primeiro fundamento tem por objeto os números do acórdão recorrido através dos quais o Tribunal Geral criticou o raciocínio a título principal. O segundo é dirigido contra a parte do referido acórdão na qual o Tribunal Geral refutou o raciocínio a título subsidiário.

A. Observações preliminares

17. Como indicado, com base no acordo de partilha dos custos, no período pertinente, a ASI e a AOE detinham as licenças de PI e pagavam à Apple Inc. um montante destinado a financiar a atividade de I&D do grupo. Os acordos de partilha dos custos (*cost sharing)* assentam na ideia de evitar que, na incerteza dos resultados do investimento em I&D, não seja possível recuperar os prejuízos eventualmente sofridos pela sociedade que realizou o investimento. Os custos de I&D são partilhados pelas sociedades do grupo, tal como os eventuais rendimentos são imputados em percentagem correspondente à percentagem de custos atribuídos à sociedade. Essa é a justificação do acordo, mas convém ter presente que, na prática das multinacionais, um acordo de partilha dos custos (*cost sharing)* pode permitir imputar os custos e os respetivos lucros nos territórios em que a tributação é menor. No caso em apreço, ao dissociar a imputação dos custos e dos lucros do lugar onde era principalmente realizada a atividade de I&D do grupo, ou seja, na Califórnia, onde se encontra a sede da Apple Inc., esses custos e lucros foram deslocados para a ASI e para a AOE. Conforme referido anteriormente, apesar de estarem constituídas na Irlanda, estas sociedades, no período pertinente, não eram consideradas com residência fiscal na Irlanda, nem em outras jurisdições fiscais. Na Irlanda a sua responsabilidade fiscal era limitada, com base no artigo 25.º do TCA de 1997, aos lucros imputáveis às suas sucursais irlandesas, com a consequência de os lucros que não eram imputáveis a essas sucursais não serem, em substância, tributados em lado nenhum [9]. A questão centra-se, pois, no método segundo o qual, perante o silêncio do artigo 25.º do TCA de 1997, eram determinados os lucros imputáveis às sucursais irlandesas. Visto que a maior parte dos lucros da ASI e da AOE advinha das licenças de PI, para

[9] Perante o Tribunal Geral e na audiência no Tribunal de Justiça, a Comissão avaliou os impostos efetivamente pagos sobre os lucros gerados pela ASI e pela AOE em 1 % em 2003, e em 0,005 % em 2004. As sociedades ASI e AOE alegam que, durante o período pertinente, os seus lucros eram sujeitos nos Estados Unidos a uma tributação diferida dos rendimentos estrangeiros.

proceder a essa determinação, colocava-se antes de mais a questão de saber como deveriam essas licenças ser imputadas nestas sociedades, tendo em conta as suas diferentes componentes, ou seja, a sede, por um lado, e as sucursais irlandesas, por outro. É, em substância, sobre este aspeto que as posições da Irlanda e da Comissão divergem. Com efeito, as decisões antecipadas tinham aprovado o método de determinação da matéria coletável da ASI e da AOE proposto pela Apple, que implicava, de facto, a imputação das licenças de PI e da maior parte dos lucros dessas sociedades fora das sucursais irlandesas. Segundo a Comissão, tal imputação de lucros, que reduzia a obrigação fiscal da ASI e da AOE proposta pela Apple, conferia a estas últimas uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE e implicava um auxílio fiscal de que beneficiava todo o grupo Apple.

B. Quanto ao primeiro fundamento de recurso

18. O primeiro fundamento de recurso divide-se em três partes.

1. Quanto à primeira parte do primeiro fundamento de recurso

19. Com a primeira parte do primeiro fundamento, a Comissão alega que o Tribunal Geral interpretou erradamente a decisão impugnada, cometeu uma irregularidade processual e uma contradição na fundamentação, ao afirmar, nos n.os 125, 183 a 187, 228, 242 e 243 do acórdão recorrido, que, ao considerar que as licenças de PI deviam ter sido imputadas para efeitos fiscais às sucursais irlandesas, uma vez que as sedes da ASI e da AOE não tinham trabalhadores nem presença física para assegurar o seu controlo e gestão, tinha procedido a uma imputação de lucros «por exclusão» não conforme com o artigo 25.º do TCA 97, com o princípio da plena concorrência e com a abordagem autorizada da OCDE. A ASI e a AOI, a Irlanda e o Grão-Ducado do Luxemburgo sustentam que as alegações da Comissão são inadmissíveis, inoperantes e, em qualquer caso, improcedentes.

a) Análise

1) Quanto à admissibilidade

20. Recorde-se que, em conformidade com o artigo 256.º, n.º 1, TFUE e com o artigo 58.º, primeiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, o recurso de uma decisão do Tribunal Geral é limitado às questões de direito. O Tribunal Geral tem competência exclusiva para apurar os factos, salvo no caso de a inexatidão material das suas conclusões resultar dos autos que lhe foram submetidos, assim como para apreciar a prova apresentada [10]. O apuramento destes factos e a apreciação destes elementos não constituem, portanto, exceto em caso de desvirtuação, uma questão de direito sujeita, enquanto tal, à fiscalização do Tribunal de Justiça [11].

21. A ASI e a AOI argumentam que a alegação de erro de interpretação do ato impugnado no Tribunal Geral não constitui a invocação de um erro de direito, salvo em caso de desvirtuação desse ato resultante de uma leitura manifestamente errada do mesmo pelo Tribunal Geral. Em

[10] V. Acórdão de 27 de abril de 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Comissão (C-492/21 P, EU:C:2023:354, n.º 106).

[11] V. Acórdão de 22 de junho de 2023, Gmina Miasto Gdynia e Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Comissão (C-163/22 P, não publicado, EU:C:2023:515, n.º 99).

apoio da sua exceção de inadmissibilidade, invocam os Acórdãos de 27 de janeiro de 2000, DIR International Film e o./Comissão [12] e de 30 de novembro de 2016, Comissão/França e Orange [13]. No primeiro destes acórdãos, o Tribunal de Justiça declarou que, se, no âmbito de um recurso de anulação, o Tribunal Geral pode ser levado a interpretar a fundamentação do ato impugnado de forma diferente do seu autor, ou mesmo, em certas circunstâncias, a recusar a fundamentação formal adotada por este, não pode fazê-lo quando nenhum elemento material justifica esse procedimento, pois estaria a substituir pela sua própria fundamentação a fundamentação do autor do ato, cometendo um erro de direito suscetível de ser invocado perante o Tribunal de Justiça [14]. Ora, se é verdade que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que houve desvirtuação do conteúdo da decisão em causa [15], não se pode inferir dessa circunstância, como pretendem a ASI e a AOI, que *só* uma leitura manifestamente incorreta do ato impugnado pelo Tribunal Geral pode ser invocada em sede de recurso. Tal inferência colidiria com a aplicação, em sentido oposto, que o Tribunal de Justiça fez desse precedente [16]. No que diz respeito ao Acórdão Comissão/França e Orange, basta observar que, no n.º 102 deste acórdão, que a ASI e a AOI invocam, o Tribunal de Justiça se limitou a referir que a Comissão não indicou os elementos em apoio da sua alegação de desvirtuação da decisão impugnada no Tribunal Geral. Por conseguinte, esse ponto não apresenta nenhum elemento em apoio da exceção de inadmissibilidade suscitada pela ASI e pela AOE. Acrescente-se que o Tribunal de Justiça já teve ocasião de rejeitar expressamente uma exceção semelhante no Acórdão de 10 de março de 2022, Comissão/Freistaat Bayern e o. [17]., no qual declarou que a correção da interpretação dada pelo Tribunal Geral à decisão cuja legalidade tinha sido chamado a apreciar num recurso de anulação constitui uma questão de direito admissível na fase de recurso [18]. Em termos mais gerais, a questão da correta interpretação de uma decisão da Comissão adotada com base no artigo 108.º, n.º 2, primeiro parágrafo, TFUE, não pode ser subtraída à fiscalização do Tribunal de Justiça em sede de recurso sob o pretexto de que constitui uma «questão de facto». Embora não exclua que haja casos em que a invocação de um erro de interpretação de tal ato possa, na realidade, tender a obter do Tribunal de Justiça um reexame das apreciações de facto efetuadas pelo Tribunal Geral, tal não é, na minha opinião, manifestamente o caso da crítica em análise, que incide sobre a boa compreensão do raciocínio seguido pela Comissão e do critério jurídico que esta aplicou. No caso em apreço, ao invocar uma interpretação incorreta da decisão impugnada, a Comissão suscitou um erro de direito que pode ser invocado no âmbito do presente recurso.

22. A Irlanda alega que a primeira parte do primeiro fundamento de recurso é inoperante porque, ainda que se admita que o Tribunal Geral tenha interpretado erradamente a decisão impugnada, a não imputação às sucursais irlandesas dos lucros gerados pelas licenças de PI continuaria a ser confirmada apenas com base nas constatações factuais sobre as atividades dessas sucursais constantes do resto do acórdão recorrido. A este respeito, recordo que resulta de jurisprudência constante que um fundamento dirigido contra pontos da fundamentação de um acórdão recorrido que não influenciam o dispositivo desse acórdão é irrelevante e deve ser julgado

12 C-164/98 P, EU:C:2000:48 (a seguir «Acórdão DIR International»).

13 C-486/15 P, EU:C:2016:912 (a seguir «Acórdão Comissão/França e Orange»).

14 V. Acórdão DIR International, n.º 42.

15 V. Acórdão DIR International, n.º 48.

16 V. Acórdão de 22 de dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão (C-487/06 P, EU:C:2008:757, n.os 142 a 144). V., igualmente, Acórdão de 6 de outubro de 2021, World Duty Free Group e Espanha/Comissão (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, n.os 70 a 79).

17 C-167/19 P e C-171/19 P, EU:C:2022:176, n.º 47. V., igualmente, Acórdão de 11 de março de 2020, Comissão/Gmina Miasto Gdynia e Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, n.º 121).

18 V., igualmente, neste sentido, de maneira implícita, Acórdãos de 20 de setembro de 2017, Comissão/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, n.os 35 a 37), de 14 de novembro de 2019, Silec Cable e General Cable/Comissão (C-599/18 P, EU:C:2019:966, n.º 82) e de 31 de janeiro de 2019, Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, n.os 102 a 109), bem como Despacho de 7 de setembro de 2017, Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, n.º 4).

improcedente [19]. No acórdão recorrido o Tribunal Geral não se limitou a considerar que o raciocínio a título principal se baseava em apreciações erradas relativas à tributação normal por força da legislação fiscal irlandesa aplicável, tendo também examinado, acolhendo-as, as objeções suscitadas pela Irlanda, bem como pela ASI e pela AOE, contra as apreciações factuais feitas pela Comissão sobre as atividades do grupo Apple. Daqui resulta que, para contestar utilmente as conclusões do Tribunal Geral relativas às insuficiências do raciocínio a título principal, conclusões essas baseadas em dois tipos de fundamentos distintos e autónomos, incumbia à Comissão apresentar objeções a estes dois tipos de fundamentos. O primeiro fundamento do recurso está precisamente estruturado neste sentido. A primeira parte do fundamento visa criticar a conclusão do Tribunal Geral segundo a qual, no âmbito do seu raciocínio a título principal, a Comissão aplicou uma abordagem «por exclusão», ao passo que a segunda e a terceira partes visam contestar os fundamentos pelos quais o Tribunal Geral refutou as referidas apreciações quanto aos factos. A circunstância de as objeções apresentadas no âmbito de cada uma destas partes, consideradas separadamente, não serem, em si mesmas, suficientes, caso fossem acolhidas, para obter a anulação do acórdão recorrido não permite concluir que são inoperantes, uma vez que devem ser apreciadas no âmbito do primeiro fundamento do recurso considerado no seu conjunto. Por conseguinte, em meu entender, o argumento da Irlanda deve ser julgado improcedente.

2) Quanto ao mérito

i) Quanto à primeira alegação: erro de interpretação da decisão impugnada

23. A título preliminar, refira-se que a Comissão não contesta que um raciocínio «por exclusão» é incompatível com o artigo 25.º do TCA 97, com o princípio da plena concorrência ou com a abordagem autorizada da OCDE. Todavia, afirma que não aplicou tal raciocínio. Feita esta especificação, parece-me necessário recordar brevemente os pontos essenciais do raciocínio a título principal da Comissão. Seguindo a estrutura da decisão impugnada, esse raciocínio divide-se em quatro partes.

24. Na *primeira parte*, que figura na secção 8.2.2.1 da referida decisão, a Comissão enunciou as duas premissas em que se baseou na sua análise. Afirmou, por um lado, que a aplicação do artigo 25.º do TCA 97 exigia a determinação prévia de um método de imputação de lucros, não definido nessa disposição, e, por outro, que esse método devia conduzir a um resultado conforme com o princípio da plena concorrência. A adequação destas duas premissas foi expressamente reconhecida pelo Tribunal Geral — a primeira no n.º 113 do acórdão recorrido e a segunda nos n.ºs 211 e 212 do mesmo — e não foi contestada nem no âmbito de um recurso autónomo do acórdão recorrido nem, a título incidental, no âmbito do presente processo. Apesar da ausência de contestação a este respeito, importa, de qualquer modo, salientar que as conclusões do Tribunal Geral sobre a aplicação do princípio da plena concorrência no âmbito do artigo 25.º do TCA 97 estão em perfeita consonância com o Acórdão Fiat Chrysler, no qual o Tribunal de Justiça declarou que a Comissão só pode invocar este princípio se e na medida em que a sua aplicação estiver prevista na legislação fiscal do Estado-Membro em questão [20]. Com efeito, por um lado, no n.º 221 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral rejeitou expressamente o argumento da Comissão segundo o qual o artigo 107.º, n.º 1, TFUE impõe aos Estados-Membros uma obrigação autónoma de aplicar este princípio. Por outro lado, resulta designadamente dos n.ºs 210, 211, 218

[19] V. Acórdão de 27 de abril de 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro e o./Comissão (C-549/21 P, EU:C:2023:340, n.º 80 e jurisprudência referida).

[20] V., nomeadamente, n.ºs 73 e 74, bem como 96 a 105 do Acórdão Fiat Chrysler.

a 220 e 247 deste acórdão que, no caso em apreço, a aplicação do princípio da plena concorrência assenta nas normas fiscais do direito irlandês relativas à tributação das sociedades e tem a sua justificação no quadro de referência identificado pela Comissão e validado pelo Tribunal Geral. Além disso, não se afigura que tenham sido fixados na prática administrativa das autoridades fiscais irlandesas métodos ou critérios de aplicação do princípio da plena concorrência que a Comissão tenha efetivamente afastado em favor de parâmetros e de regras alheias ao sistema fiscal nacional. Pelo contrário, no n.º 239 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral observou que a aplicação do artigo 25.º do TCA 97, tal como descrita pela Irlanda, e a análise funcional e factual no âmbito da primeira etapa da análise proposta pela abordagem autorizada da OCDE se sobrepõem [21]. Por último, como o Tribunal Geral declarou, designadamente no n.º 433 do acórdão recorrido, a própria Irlanda não soube explicar de forma suficiente qual era a justificação exata dos parâmetros tidos em conta nas decisões antecipadas para o cálculo dos lucros tributáveis da ASI e da AOE.

25. Na segunda parte do seu raciocínio a título principal, que consta da secção 8.2.2.2, alínea a) da decisão impugnada, a Comissão especificou o método de imputação dos lucros com base no princípio da plena concorrência que as autoridades fiscais irlandesas deveriam, na sua opinião, ter seguido por força do artigo 25.º do TCA 97. No considerando 272 da referida decisão, afirmou que os lucros a imputar à sucursal de uma sociedade não residente, em aplicação do referido artigo, são os lucros que essa sucursal «teria obtido em condições de plena concorrência [[…]] como se fosse uma empresa distinta e independente a exercer as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, tomando em consideração os ativos utilizados, as funções exercidas e os riscos assumidos pela sociedade por intermédio da sua sucursal e das restantes partes da sociedade». Por conseguinte, segundo a Comissão, no caso em apreço, cabia às autoridades irlandesas, antes de aprovarem o método de partilha dos lucros proposto pela Apple, verificar se, como esta afirma, as licenças de PI e os lucros correspondentes deviam ser imputados fora da Irlanda, e para tal, deviam ter comparado as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela ASI e pela AOE por intermédio, respetivamente, das suas sedes e das suas sucursais irlandesas (considerando 273).

26. Na terceira parte do seu raciocínio a título principal, a própria Comissão procedeu a essa verificação, seguindo o esquema apresentado no considerando 275 da decisão impugnada, que implicava a análise dos dois cenários diferentes invocados pela Irlanda e pela Apple para justificar a imputação das licenças de PI fora da Irlanda. Esses cenários, baseados, o primeiro, nas funções assumidas pelas sedes e, o segundo, nas funções exercidas pela Apple Inc., foram examinados, respetivamente, na secção 8.2.2.2, alínea b), da decisão impugnada (considerandos 276 a 307) e na secção 8.2.2.2, alínea c), da mesma decisão (considerandos 308 a 318). Foi no âmbito da análise do primeiro destes cenários que a Comissão seguiu a abordagem «por exclusão» criticada pelo Tribunal Geral. Por conseguinte, há que recordar brevemente as duas etapas distintas desta análise. Na primeira etapa, nos considerandos 281 a 293, a Comissão examinou a situação das sedes. Salientou, em primeiro lugar, que, durante o período pertinente, esses lugares só existiam «no papel», não tendo funcionários nem presença física fora da Irlanda, e que as funções que lhes eram atribuídas só podiam ser asseguradas pelos membros dos respetivos conselhos de administração (considerando 281). Todavia, os únicos elementos de prova apresentados relativamente às atividades exercidas pelo conselho de administração não teriam fornecido nenhuma indicação sobre as atividades relacionadas com as licenças de PI, nem nenhuma discussão ou decisão relativa à celebração ou à alteração do acordo de partilha de custos, pelo menos até ao final de 2014 (considerandos 282 a 285). Nesse contexto, rejeitou por vaga e não

[21] No âmbito da abordagem autorizada da OCDE, a primeira fase da análise visa identificar os ativos, as funções e os riscos que devem ser atribuídos à organização estável de uma sociedade.

fundamentada a alegação da Apple de que as atividades dos conselhos de administração da ASI e da AOE foram asseguradas de «inúmeras formas», referindo aliás que, se essas atividades fossem realmente significativas, se consideraria que a ASI e a AOE tinham estabelecimento estável nos Estados Unidos, uma vez que a maioria dos membros dos seus conselhos de administração aí está sediada (considerando 287). Nos considerandos 288 e 289, nos quais o Tribunal Geral se baseia particularmente, a Comissão salientou, por um lado, que não só não existia prova de atividades exercidas pelas sedes em relação às licenças IP, mas que essas sedes nem sequer tinham capacidade para desempenhar funções de gestão ativa nesse domínio e, por outro, que, dada a ausência de pessoal nas sedes, essas funções, incluindo as atribuídas à ASI e à AOE pelo acordo de partilha de custos, só podiam ser exercidas pelas sucursais irlandesas [22]. Por conseguinte, a Comissão concluiu, no considerando 293 da decisão impugnada, que as instalações «não controlavam nem geriam, nem estavam em condições de controlar ou gerir, as licenças de PI ([…]) para obter o tipo de rendimento registado por essas sociedades». Na segunda fase do seu exame, a Comissão tomou em consideração a situação das sucursais irlandesas para demonstrar que uma análise realizada tendo unicamente em conta as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos por essas sucursais conduziria ao mesmo resultado. Nos considerandos 296 a 303 da decisão impugnada, enumerou, assim, as funções exercidas pelas referidas sucursais que, em seu entender, deveriam ter levado as autoridades fiscais irlandesas a não aceitar, sem outra fiscalização, a afirmação infundada da Apple de que as licenças de PI e os lucros correspondentes deviam ser integralmente imputados fora da Irlanda. No considerando 305 da decisão litigiosa, a Comissão concluiu, por um lado, que essa imputação de lucros não refletia uma distribuição que teria sido aceite pelas sucursais irlandesas se estas fossem sociedades separadas e independentes a operar em condições normais de mercado e, por outro, que, em virtude da inexistência de funções exercidas pelas sedes sociais e/ou das funções exercidas pelas sucursais irlandesas, as licenças de PI deveriam ter sido afetadas a estas últimas para efeitos fiscais.

27. Por último, na quarta parte do seu raciocínio a título principal, que figura na secção 8.2.2.2, alínea c), a Comissão retirou as consequências da sua análise anterior e constatou que, tendo em conta o método de imputação das licenças de PI e dos lucros correspondentes utilizado pelas autoridades fiscais irlandesas, as decisões antecipadas tinham levado a reduzir sensivelmente os lucros da ASI e da AOE tributáveis na Irlanda e, consequentemente, tinham concedido a essas sociedades uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

28. Do que precede podem-se retirar as conclusões seguintes no que respeita à abordagem seguida pela Comissão no seu raciocínio a título principal. Em primeiro lugar, considerou que, por força do artigo 25.º do TCA 97 e a fim de, em conformidade com esse artigo, assegurar uma determinação dos lucros tributáveis da ASI e da AOE segundo o princípio da plena concorrência, era aplicável um critério jurídico que consiste em *comparar* as funções desempenhadas, respetivamente, pela sede e pelas sucursais irlandesas no que respeita às licenças de PI. Em segundo lugar, em aplicação deste critério, efetuou um *exame separado* do papel assumido por cada uma destas entidades em relação a essas licenças. Em terceiro lugar, no final desse exame, constatou, por um lado, uma total *inexistência de funções* no que respeita às licenças de PI relativamente às sedes e, por outro, um *papel ativo*, resultante do exercício de uma série de funções — algumas das quais são consideradas «cruciais» — e de riscos ligados à gestão e à utilização dessas licenças no que respeita às sucursais irlandesas. Em quarto lugar, a constatação da inexistência de funções pertinentes exercidas pelas sedes baseia-se na falta de provas em sentido contrário apresentadas pela Apple, em conjugação com a falta de capacidade efetiva dessas sedes para assumir as referidas funções. Em quinto lugar, o raciocínio da Comissão não

[22] Encontra-se uma argumentação semelhante nos considerandos 290 e 323 da decisão impugnada, enquanto numerosos considerandos e o título da secção 8.2.2.2, alínea b), da referida decisão referem de maneira mais genérica a inexistência de presença de pessoal das sedes.

assenta, nem exclusiva nem principalmente, na constatação da *inexistência de pessoal e de presença física nas sedes*, apesar de esta constatação ser reiterada nos considerandos da decisão litigiosa, mas antes na inexistência de *funções* exercidas por estas últimas no que respeita às licenças de PI.

29. Daqui resulta que, contrariamente ao que afirma o Tribunal Geral nos números contestados do acórdão recorrido, não foi a constatação, em si mesma, de que as sedes não tinham funcionários nem presença física que levou a Comissão a concluir que as licenças de PI e os lucros correspondentes deviam ser imputados às sucursais irlandesas, mas antes o estabelecimento de uma relação entre duas constatações distintas — a saber, por um lado, a total inexistência de funções e de riscos assumidos pelas sedes e, por outro lado, a multiplicidade e o caráter central dos assumidos pelas sucursais — efetuada no âmbito da aplicação do critério jurídico enunciado no considerando 272 da decisão recorrida, que exigia precisamente a comparação entre as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pelas diferentes partes que compunham a ASI e a AOE.

30. Tendo em conta as considerações precedentes, entendo que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito quando concluiu, ao interpretar de maneira errada a decisão impugnada, que, no seu raciocínio a título principal, a Comissão tinha adotado uma abordagem «por exclusão». Este erro vicia não só as conclusões a que o Tribunal Geral chegou nos n.os 187 e 188 do acórdão recorrido no que respeita ao artigo 25.º do TCA 97, mas também os fundamentos desse acórdão através dos quais o Tribunal Geral criticou as outras apreciações da Comissão relativas à tributação normal dos lucros ao abrigo do direito fiscal irlandês, relativas, respetivamente, ao princípio da plena concorrência (n.os 228 e 229) e à abordagem autorizada da OCDE (n.os 243 e 244). Com efeito, foi com base no mesmo erro de interpretação que o Tribunal Geral concluiu que o método seguido pela Comissão na decisão impugnada não era conforme com esse princípio nem com essa abordagem.

ii) Quanto à segunda alegação: irregularidade processual

31. No âmbito da segunda alegação da primeira parte do seu primeiro fundamento, referindo o Acórdão de 24 de outubro de 2013, Land Burgenland e o./Comissão[23], a Comissão alega, em substância, que o Tribunal Geral cometeu uma irregularidade processual ao ignorar a análise das funções exercidas pelas sucursais irlandesas constante dos considerandos 296 a 303 da decisão impugnada, bem como as observações que apresentou em primeira instância nas quais explicou mais detalhadamente essas funções.

32. Em meu entender, esta alegação não pode ser acolhida. Sem que seja necessário determo-nos sobre a pouca pertinência do precedente invocado pela Comissão — no qual o Tribunal de Justiça salientou que o Tribunal Geral não tinha analisado os argumentos constantes da petição inicial e desenvolvidos apenas posteriormente pela recorrente no processo — basta salientar que a Comissão pretende, em substância, fazer constatar como irregularidade processual o facto de o Tribunal Geral ter adotado uma interpretação da decisão impugnada diferente da que a Comissão defendeu. Ora, como recordei no n.º 18 das presentes conclusões, não só cabia ao Tribunal Geral interpretar esta decisão, como este último tinha igualmente o direito de se afastar da interpretação defendida no decurso da instância pela Comissão, se isso fosse necessário. No caso em apreço, resulta de uma leitura global do acórdão recorrido que, ao concluir que a Comissão se tinha baseado numa abordagem «por exclusão», o Tribunal Geral não deixou de tomar em

[23] C-214/12 P, C-215/12 P e C-223/12 P, EU:C:2013:682, n.º 112.

consideração nenhum elemento da decisão impugnada, incluindo a análise das funções exercidas pelas sucursais irlandesas, tendo-se limitado a interpretar de maneira diferente da Comissão o peso desses elementos distintos e a sua articulação na sistemática dessa decisão. Nestas condições, a acusação da Comissão é, portanto, desprovida de autonomia e confunde-se com a invocação de um erro de interpretação.

iii) Quanto à terceira alegação: contradição e fundamentação insuficiente

33. Com a terceira alegação da primeira parte do primeiro fundamento do recurso, a Comissão acusa o Tribunal Geral de uma dupla falta de fundamentação.

34. Em primeiro lugar, apoiando-se nos mesmos argumentos que os invocados em apoio da alegação de irregularidade processual que acabámos de examinar, a Comissão alega que o acórdão recorrido não está suficientemente fundamentado porque conclui que o raciocínio principal assenta numa abordagem «por exclusão», uma vez que não foram indicadas as razões da não tomada em consideração, pelo Tribunal Geral, da análise das funções das sucursais irlandesas efetuada pela Comissão. A este respeito, considero, em substância, pelas razões expostas no n.º 28 das presentes conclusões, que a crítica da Comissão deve ser julgada improcedente.

35. Em segundo lugar, a Comissão alega que a fundamentação do acórdão recorrido está viciada por uma contradição. A este respeito, não se pode deixar de observar que existe uma tensão clara entre, por um lado, as conclusões a que o Tribunal Geral chegou nos n.ºs 186, 228 e 243 do acórdão recorrido, segundo as quais a Comissão não tinha procurado demonstrar que a imputação das licenças de PI às sucursais irlandesas decorria das atividades efetivamente exercidas por estas e, por outro, os n.ºs 283, 284 e 295 do referido acórdão, nos quais o Tribunal Geral considerou, em contrapartida, que a Comissão tinha identificado as funções exercidas pelas referidas sucursais que, em seu entender, justificavam essa imputação. Esta tensão não se explica, como sugerem a ASI e a AOI, interpretando o acórdão recorrido no sentido de que o Tribunal Geral, na realidade, acusou a Comissão de não ter procedido a uma abordagem «por exclusão», mas a uma abordagem «mista». Com efeito, opõe-se a tal interpretação, além da redação clara do referido acórdão, a articulação entre as diferentes partes do mesmo em que se inscrevem os pontos na origem da contradição de fundamentos invocada pela Comissão. Com efeito, os n.ºs 255 a 295 do acórdão recorrido inserem-se na terceira parte dos fundamentos relativos à análise do raciocínio a título principal. Ora, resulta do n.º 250 desse acórdão que as apreciações constantes dessa parte são efetuadas «por razões de exaustividade» («*for the sake of completeness*»), tendo o Tribunal Geral já concluído, no final da segunda parte da sua análise, que o raciocínio a título principal se baseava «em apreciações erradas sobre a tributação normal nos termos do direito fiscal irlandês aplicável no caso presente». Por outras palavras, os n.ºs 255 a 295 do acórdão recorrido assumem, na economia do raciocínio do Tribunal Geral, um caráter mais do que subsidiário. Com efeito, a conclusão que figura no referido n.º 249 não parece ter um caráter intermédio nem exigir a análise suplementar retomada nos n.ºs 255 a 295 do mesmo acórdão, que o Tribunal Geral efetua unicamente para ser exaustivo. A terceira alegação da primeira parte do primeiro fundamento de recurso, visto que invoca a existência de uma contradição entre os fundamentos, deve, pois, na minha opinião, ser acolhida.

b) Conclusões quanto à primeira parte do primeiro fundamento

36. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que julgue procedente a primeira parte do primeiro fundamento de recurso.

2. Quanto à segunda parte do primeiro fundamento de recurso

37. A segunda parte do primeiro fundamento de recurso tem por objeto os n.os 251 a 311 do acórdão recorrido, nos quais o Tribunal Geral analisou as apreciações da Comissão relativas às atividades no grupo Apple, passando sucessivamente em revista as atividades da sucursal irlandesa da ASI (n.os 255 a 284), as atividades da sucursal irlandesa da AOE (n.os 285 a 295) e as atividades fora dessas sucursais (n.os 296 a 309). A Comissão contesta a aceitação implícita pelo Tribunal Geral da pertinência das funções exercidas pela Apple Inc, para determinar os lucros da ASI e da AOE tributáveis na Irlanda. Alega que, uma vez que a Apple Inc. é uma entidade distinta da ASI e da AOE, as funções que exerce relativamente à PI do grupo Apple na sua qualidade de sociedade-mãe ou em aplicação de acordos intragrupo, seja «em benefício» do grupo no seu conjunto ou especificamente dessas sociedades, ou «por conta» destas, não têm incidência na questão de saber a quem, entre as sucursais irlandesas ou as sedes, as licenças territorialmente limitadas detidas pelas referidas sociedades deviam ser imputadas para efeitos fiscais. A Comissão formula duas críticas distintas. A primeira é relativa a uma irregularidade processual, bem como a uma fundamentação insuficiente e contraditória. A segunda respeita a uma violação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, a uma desvirtuação do direito irlandês e a uma irregularidade processual. Com argumentos que se sobrepõem em grande parte, a ASI e a AOE, bem como a Irlanda e o Grão-Ducado do Luxemburgo sustentam que as alegações da Comissão são parcialmente inadmissíveis e inoperantes e, em qualquer caso, improcedentes. Inverterei a ordem de apresentação seguida pela Comissão e começarei pela análise da segunda alegação.

a) Quanto à segunda alegação

38. A Comissão alega, a título principal, que ao basear-se nas funções da Apple Inc., o Tribunal Geral violou a abordagem da entidade distinta e o princípio da plena concorrência subjacente ao artigo 25.º do TCA 97. Uma vez que, em conformidade com o Acórdão de 28 de junho de 2018, a Andres (insolvência da Heitkamp BauHolding)/Comissão (a seguir «Acórdão Andres») [24], um erro de interpretação e de aplicação do direito nacional constitui um erro de interpretação e de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, o Tribunal Geral violou igualmente esta disposição. Mais precisamente, o Tribunal Geral interpretou corretamente o direito irlandês ao afirmar, no n.º 248 do acórdão recorrido, que, «para efeitos da aplicação do artigo 25.º do TCA 97, a imputação dos lucros à sucursal irlandesa de uma sociedade não residente devia ter em conta a repartição dos ativos, das funções e dos riscos entre a sucursal e as outras partes dessa sociedade». Todavia, nos n.os 255 a 302 deste acórdão, aplicou um «critério jurídico» diferente e errado, ao comparar as funções exercidas pelas sucursais irlandesas com as exercidas pela Apple Inc. e não com as exercidas pelas sedes. A título subsidiário, a Comissão alega que a violação do princípio da plena concorrência e da abordagem da entidade distinta constitui uma desvirtuação manifesta do direito nacional. Por último, acusa o Tribunal Geral de uma irregularidade processual que consiste em se ter baseado em elementos de prova inadmissíveis.

[24] C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.os 77 a 81.

1) Quanto à admissibilidade

39. A ASI e a AOI, bem como a Irlanda e o Grão-Ducado do Luxemburgo alegam que a alegação analisada é inadmissível visto que visa contestar a apreciação dos factos e dos elementos de prova efetuada pelo Tribunal Geral.

40. Já tive ocasião de recordar que o Tribunal de Justiça não é competente para apurar os factos nem, em princípio, para examinar as provas que o Tribunal Geral obteve em apoio desses factos, sem prejuízo da inexatidão material das constatações de facto por ele efetuadas e da desvirtuação dos elementos de prova que lhe foram apresentados [25]. Todavia, o Tribunal de Justiça precisou que, quando o Tribunal Geral tiver apurado ou apreciado os factos, o Tribunal de Justiça é competente, por força do artigo 256.º TFUE, para fiscalizar a qualificação jurídica desses factos e as consequências jurídicas daí extraídas. O poder de fiscalização do Tribunal de Justiça estende-se, nomeadamente, à questão de saber se as regras em matéria de ónus e de administração da prova foram respeitadas, bem como à de saber se o Tribunal Geral aplicou critérios jurídicos corretos na sua apreciação dos factos e dos elementos de prova [26]. No caso em apreço, como foi referido, a Comissão alega que, ao tomar em consideração as funções da Apple Inc., o Tribunal Geral cometeu um erro que vicia a análise factual efetuada nos n.os 251 a 311 do acórdão recorrido e os resultados a que essa análise conduziu, dando origem a uma aplicação errada do direito nacional e a uma violação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Por conseguinte, os argumentos da Comissão incidem sobre a conformidade com o direito irlandês do parâmetro com base no qual o Tribunal Geral qualificou os factos (o «critério jurídico» aplicado pelo Tribunal Geral) e sobre as consequências jurídicas daí decorrentes. Nestas circunstâncias, parece-me claro que a presente alegação não visa, no seu conjunto, contestar o apuramento dos factos ou a apreciação dos elementos de prova pelo Tribunal Geral. Isto não exclui que algumas das críticas formuladas pela Comissão contra elementos da análise factual efetuada pelo Tribunal Geral possam, consideradas isoladamente, revelar-se inadmissíveis a esse título. Essa eventualidade será verificada durante a análise.

41. A ASI e a AOI, bem como a Irlanda e o Grão-Ducado do Luxemburgo sustentam igualmente que a alegação em exame é inadmissível porque visa contestar as apreciações do Tribunal Geral relativas ao direito irlandês, sem invocar uma desvirtuação desse direito. Concretamente, a Irlanda alega que a Comissão se baseia numa interpretação incorreta do Acórdão Andres ao afirmar, em substância, que qualquer erro de interpretação e de aplicação do direito nacional constitui um erro de interpretação e de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

42. Recorde-se que, segundo jurisprudência constante, «no que diz respeito ao exame, no âmbito de um recurso, das apreciações do Tribunal Geral à luz do direito nacional, que, no domínio dos auxílios de Estado, constituem apreciações de facto, o Tribunal de Justiça só é competente para verificar se houve uma desvirtuação deste direito». Em contrapartida, «a apreciação, no âmbito de um recurso, da qualificação jurídica ao abrigo de uma disposição do direito da União que foi dada a esse direito nacional pelo Tribunal Geral constitui uma questão de direito, que é da competência do Tribunal de Justiça» [27]. Nos n.os 79 a 81 do acórdão Andres, citado pela Comissão, o Tribunal de Justiça declarou que, embora o «conteúdo ou o alcance do direito nacional», como entendidos pelo Tribunal Geral, não sejam, em princípio e sob reserva da desvirtuação desse direito, suscetíveis de contestação, a qualificação de «quadro de referência» atribuída às regras desse direito e, por conseguinte, a delimitação correta pelo Tribunal Geral do sistema de

[25] V., nesse sentido, Acórdão de 8 de junho de 2023, Severstal e NLMK/Comissão (C-747/21 P e C-748/21 P, EU:C:2023:459, n.os 45 e 46 e jurisprudência referida).

[26] V. Acórdão de 2 de março de 2021, Comissão/Itália e o. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, n.º 53).

[27] V. Acórdão Andres/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 78).

referência pertinente, são-no. No acórdão Fiat Chrysler, o Tribunal de Justiça esclareceu ainda que a questão de saber se, quando delimitou o sistema de referência, o Tribunal Geral aplicou corretamente um critério jurídico, como o princípio da plena concorrência, constitui, «por extensão», uma questão de direito que pode ser fiscalizada pelo Tribunal de Justiça na fase de um recurso de uma decisão do Tribunal Geral [28].

43. À luz destes princípios, e no estado atual da jurisprudência, a interpretação do Acórdão Andres proposta pela Comissão parece criticável. Com efeito, o automatismo sobre o qual assenta acaba por anular a distinção entre, por um lado, as constatações do Tribunal Geral que visam precisar *o conteúdo e o alcance* do direito nacional, bem como a sua *aplicação* no processo em causa, e, por outro, as constatações relativas a este direito de que depende a delimitação correta do sistema de referência para efeitos da aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE e, portanto, a identificação das disposições do direito nacional abrangidas por esse sistema de referência [29].

44. Na realidade, o debate entre as partes suscita a delicada questão da fronteira entre o apuramento dos factos e a sua qualificação jurídica à luz das apreciações do Tribunal Geral relativas ao direito nacional em matéria de auxílios de Estado. Como é sabido, a segunda consiste na operação de remissão dos factos pertinentes previamente estabelecidos para uma determinada categoria jurídica ou a um determinado conceito jurídico, da qual decorre a identificação das regras de direito aplicáveis no caso em apreço. Tratando-se de um processo essencialmente cognitivo, distingue-se do simples apuramento dos factos e, tendo em conta a importância fundamental que reveste no âmbito do raciocínio jurídico, é, como vimos, suscetível de ser revisto no âmbito de um recurso de uma decisão do Tribunal Geral. Ora, se se considerar que um erro relativo à definição do sentido e do alcance de uma disposição do direito nacional ou à sua aplicação, invocado no âmbito de um recurso de uma decisão do Tribunal Geral, é suscetível, uma vez que influencia a delimitação ou a aplicação do sistema de referência, de ter incidência na conexão do caso em apreço com o conceito de vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, esse erro deve, em meu entender, poder ser fiscalizado pelo Tribunal de Justiça, enquanto erro na qualificação jurídica do direito nacional com base numa disposição do direito da União [30].

45. O alcance efetivo dos princípios expostos no n.º 37 das presentes conclusões deve, em qualquer caso, ser ainda clarificado pelo Tribunal de Justiça e a fronteira entre alegações admissíveis no âmbito de um recurso de uma decisão do Tribunal Geral e alegações não admissíveis, continua a ser fluida no que respeita às apreciações do Tribunal Geral relativas ao direito nacional.

46. Todavia, o que precede não afeta, na minha opinião, a admissibilidade dos argumentos desenvolvidos pela Comissão na presente alegação. Com efeito, por um lado, a Comissão aprova sem reservas o critério jurídico que, em seu entender, o Tribunal Geral considerou aplicável no caso em apreço por força do direito irlandês para efeitos da análise da existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Por outro lado, se a Comissão alega uma aplicação errada do direito nacional às circunstâncias do caso em apreço, fá-lo apenas porque, segundo esta instituição, o Tribunal Geral aplicou, de facto, um critério jurídico diferente do corretamente identificado. Parece-me, portanto, que a alegação suscitada pela Comissão faz

[28] Acórdão Fiat Chrysler, n.º 85.

[29] Segundo jurisprudência constante, a determinação do quadro de referência deve decorrer de um exame objetivo «do conteúdo, da articulação e dos efeitos concretos das normas aplicáveis ao abrigo do direito nacional» do Estado-Membro em causa (v. Acórdão Fiat Chrysler, n.º 72 e jurisprudência referida).

[30] V., neste sentido, Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Comissão/Luxemburgo e o. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, n.º 88).

parte daquelas que, no n.º 85 do Acórdão Fiat Chrysler, o Tribunal de Justiça julgou admissíveis «por extensão», uma vez que, em última análise, visam pôr em causa a escolha do sistema de referência no âmbito da primeira etapa da análise da existência de uma vantagem seletiva.

47. Em qualquer caso, contrariamente ao que sustentam a ASI e a AOI, bem como a Irlanda, a Comissão invoca igualmente de maneira explícita uma desvirtuação do direito irlandês, o que deve necessariamente levar o Tribunal de Justiça a apreciar o mérito da argumentação da Comissão, pelo menos para verificar se essa desvirtuação está demonstrada de forma juridicamente bastante.

48. Tendo em conta o que precede, as exceções de inadmissibilidade invocadas pela Irlanda, bem como pela ASI e pela AOI, relativas à contestação, alegada pela Comissão, de apreciações relativas ao direito irlandês devem, na minha opinião, ser igualmente julgadas improcedentes.

2) Quanto ao mérito

i) Quanto à tomada em consideração de elementos de prova inadmissíveis

49. Considero necessário examinar prioritariamente a alegação relativa a uma irregularidade processual resultante da tomada em consideração de elementos de prova inadmissíveis, visto que afeta a validade da base probatória em que o Tribunal Geral se baseou. A Comissão alega a inadmissibilidade dos elementos mencionados no n.º 301 do acórdão recorrido, dos quais resulta, segundo o Tribunal Geral, que os contratos com os produtores terceiros (*Original Equipment Manufacturers*, a seguir «OEMs»), responsáveis pelo fabrico de uma grande parte dos produtos vendidos pela ASI, e os contratos com clientes como os operadores de telecomunicações, tinham sido negociados por administradores do grupo Apple, e assinados pela Apple Inc. e pela ASI, por intermédio dos respetivos diretores, diretamente ou por procuração. Segundo a Comissão, esses elementos, que consistem, por um lado, em várias trocas de mensagens de correio eletrónico entre diretores da Apple Inc. a respeito dos contactos com as OEMs e com operadores de telecomunicações e, por outro, em quatro procurações da ASI a diretores da Apple Inc. (a seguir «procurações relativas à assinatura dos contratos com os OEMs e os operadores de telecomunicações» [31]), não podiam ser tomados em consideração pelo Tribunal Geral, visto que não tinham sido apresentados no decurso do procedimento administrativo e, quanto a três dessas procurações, também porque tinham sido apresentadas intempestivamente no Tribunal Geral, na fase da réplica. A ASI e a AOI não contestam que esses elementos de prova foram apresentados pela primeira vez no Tribunal Geral. Afirmam, contudo, que a Comissão estava ao corrente das atividades dos dirigentes da ASI e da AOE com base nos Estados Unidos, bem como da existência e da importância das procurações supramencionadas e que, se a Comissão tivesse levado a cabo um inquérito adequado, teria podido obter todos os elementos de prova pertinentes.

50. Saliente-se, a este propósito, que, segundo jurisprudência constante, a legalidade de uma decisão em matéria de auxílios de Estado deve ser apreciada pelo juiz da União em função dos elementos de informação de que a Comissão podia dispor no momento em que a tomou [32]. No Acórdão de 20 de setembro de 2017, Comissão/Frucona Košice [33], o Tribunal de Justiça precisou que os elementos de informação de que a Comissão «podia dispor» incluíam os que se apresentassem como relevantes para a apreciação a efetuar e cuja apresentação ela pudesse obter,

[31] Resulta dos autos que se trata designadamente de procurações outorgadas ao CEO e ao vice-presidente da Apple Inc.

[32] V. Acórdão de 2 de setembro de 2010, Comissão/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, n.º 91 e jurisprudência referida.

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, n.º 71 (a seguir «Acórdão Comissão/Frucona Košice»)

a seu pedido, no procedimento administrativo [34]. No caso em apreço, no que diz respeito, em primeiro lugar, às trocas de mensagens de correio eletrónico entre os diretores da Apple Inc. relativas aos contactos com os OEMs e os operadores de telecomunicações, observe-se que resulta dos elementos do processo submetido ao Tribunal que essas trocas se limitam, na quase totalidade, a relatar as atividades realizadas pelos empregados da Apple Inc. no âmbito do acordo de partilha de custos e não contêm referência implícita ou explícita à ASI. Trata-se, portanto, de documentos que a Comissão considerava alheios ao objeto do procedimento administrativo, porque eram relativos a atividades de uma entidade distinta da ASI e a relações intragrupo alheias ao objeto das decisões antecipadas. Não se pode, por isso, na minha opinião, afirmar que, mesmo que pudesse suspeitar da sua existência, a Comissão estava obrigada a pedir a apresentação desses elementos de prova durante o procedimento administrativo. Em contrapartida, incumbia à Apple, nomeadamente à luz da posição adotada pela Comissão, apresentar todos os elementos de prova de que dispunha para demonstrar que as referidas negociações eram na realidade conduzidas por conta das sedes da ASI e não do grupo Apple no seu conjunto. No que respeita, em segundo lugar, às procurações relativas à assinatura dos contratos com os OEMs e os operadores de telecomunicações, saliento, antes de mais, que é facto assente que se trata dos principais, ou mesmo dos únicos elementos de prova em que o Tribunal Geral se baseou no n.º 301 do acórdão recorrido. É igualmente facto assente que a lista completa das procurações outorgadas pelos diretores da ASI e da AOE só foi fornecida em anexo à petição de recurso em primeira instância apresentada por estas sociedades e que o texto de três dessas procurações só foi apresentado na fase da réplica, enquanto a quarta, segundo a afirmação da Comissão que não foi contestada pela ASI e pela AOI, nunca foi apresentada [35]. Também não é contestado que as atas das reuniões dos conselhos de administração da ASI e da AOE apresentadas no âmbito do procedimento administrativo (a seguir «atas examinadas pela Comissão») não mencionavam as procurações relativas à assinatura dos contratos com os OEMs, mas apenas a relativa à assinatura dos contratos com os operadores de telecomunicações, que, no entanto, como referido, nunca foi apresentada. Quanto aos elementos levados ao conhecimento da Comissão no procedimento administrativo, saliente-se que as observações da Apple de 7 de setembro de 2015, apresentadas em anexo à petição de recurso da ASI e da AOE no Tribunal Geral, referem a existência de um sistema de procurações emitidas pelos conselhos de administração da ASI e da AOE, nomeadamente, com vista às negociações e à assinatura dos contratos com os OEMs e os operadores de telecomunicações. No entanto, estas observações limitam-se a fazer-lhes uma referência vaga e imprecisa [36]. Nestas condições, considero que a Comissão não pode ser acusada de não ter obtido as procurações em causa no procedimento administrativo, nomeadamente porque tinha pedido e examinado todas as atas das reuniões dos conselhos de administração da ASI e da AOE do período relevante, sem encontrar praticamente qualquer vestígio dessas procurações. Em contrapartida, na minha opinião, incumbia à Apple, para sustentar a sua apresentação dos factos, apresentar essas procurações numa fase tão precoce quanto possível, sem esperar pela última ocasião de que dispunha no âmbito do processo no Tribunal Geral.

[34] V., designadamente, Acórdão de 29 de junho de 2023, TUIfly/Comissão (C-763/21 P, não publicado, EU:C:2023:528, n.º 47).

[35] A ASI e a AOI limitam-se a afirmar que apresentaram à Comissão a ata da reunião do conselho de administração da ASI e da AOE de 27 de julho de 2011 na qual a procuração em questão é mencionada, mas não tomam posição sobre a afirmação da Comissão segundo a qual o texto dessa procuração (que, segundo a ata, figura em anexo a esta última) nunca foi apresentado.

[36] As observações de 14 de abril de 2015, às quais a ASI e a AOI também fizeram referência, limitam-se a afirmar que os termos dos contratos com os OEMs e os operadores de telecomunicações são definidos de maneira centralizada por dirigentes em Cupertino e que, antes de 2013, os dirigentes nos Estados Unidos assinavam esses contratos por conta da ASI com base em procurações. Precisam igualmente que, depois de formalizados, esses contratos eram executados pela sucursal irlandesa da ASI através da emissão de ordens de compra. Do mesmo modo, as observações da Irlanda de 29 de janeiro de 2016 limitam-se a afirmar que os contratos com os OEMs são assinados e executados por dirigentes da ASI. No Tribunal Geral, a ASI e a AOE apresentaram um documento que explica as modalidades de negociação e de assinatura conjunta (pela Apple Inc. e pela ASI) dos contratos com os OEMs. Apresentaram igualmente um desses contratos que tem, pela ASI, a assinatura de um empregado da Apple Inc., nomeado administrador da ASI no ano contabilístico de referência.

51. Os argumentos da Comissão relativos a uma irregularidade processual resultante da tomada em consideração de elementos de prova inadmissíveis devem, portanto, na minha opinião, ser acolhidos.

ii) Quanto ao critério jurídico aplicável ao abrigo do direito irlandês

52. A Comissão considera que, no n.º 248 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral identificou corretamente o critério jurídico aplicável no direito irlandês para determinar os lucros tributáveis na Irlanda de uma sociedade não residente e que esse critério deve ter em conta a «repartição dos ativos, das funções e dos riscos entre a sucursal e as outras partes dessa sociedade». Em contrapartida, a Irlanda considera que a análise pertinente para efeitos da aplicação do artigo 25.º do TCA 97 deve incidir, como o Tribunal Geral afirmou, nomeadamente no n.º 227 do acórdão recorrido, e confirmou em vários outros números desse acórdão, nas «atividades reais [das sucursais irlandesas de uma sociedade não residente] e no valor de mercado» dessas atividades. Por seu turno, a ASI e a AOI alegam que, nos n.os 182 a 186 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral explicou que, com fundamento no direito irlandês, os lucros decorrentes da PI só podem ser imputados à sucursal irlandesa de uma sociedade não residente se a PI que os gera for controlada pela sucursal. Tal como a Irlanda, a ASI e a AOI consideram que as atividades exercidas pelas sedes não são relevantes para a aplicação do artigo 25.º do TCA 97. Por último, tanto a Irlanda como a ASI e a AOI alegam, em substância, que o n.º 248 do acórdão recorrido invocado pela Comissão diz respeito à aplicação da abordagem autorizada da OCDE, e não do artigo 25.º do TCA 97, e que, de qualquer modo, decorre nomeadamente do n.º 242 do referido acórdão que essa abordagem não aprova a análise comparativa na qual se baseia a Comissão, análise que é contrária ao direito irlandês.

53. Esta breve apresentação dos principais argumentos das partes permite formular duas considerações preliminares. A primeira é que todas as teses anteriormente expostas excluem a pertinência, para efeitos da aplicação do artigo 25.º do TCA 97, das funções exercidas por uma entidade distinta da sociedade não residente cujo lucro tributável na Irlanda deve ser apreciado, mesmo que esteja associada a esta última, a saber, a Apple Inc. Com efeito, um critério de imputação dos lucros como o preconizado pela Irlanda, bem como pela ASI e pela AOI, que tem exclusivamente em conta as atividades efetivamente exercidas pelas sucursais irlandesas, tem necessariamente e com toda a lógica o resultado de excluir da análise pertinente ao abrigo desse artigo as funções exercidas pela Apple Inc. A segunda consideração é que o acórdão recorrido não é claro quanto à definição do método de imputação dos lucros efetuado no âmbito da aplicação do artigo 25.º do TCA 97. Trata-se, pois, de um aspeto de importância crucial para efeitos da análise a efetuar ao abrigo do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, visto que tem incidência na definição da tributação «normal» na aceção do direito irlandês, com base na qual deve ser apreciada a existência de uma vantagem na aceção desta disposição. Baseando-se em vários números do acórdão recorrido, as partes identificaram três critérios de imputação dos lucros à sucursal irlandesa de uma sociedade não residente. O primeiro requer a prova do controlo, pela sucursal, dos ativos que geram os lucros a imputar («critério do controlo», n.os 182 a 185 do acórdão recorrido), o segundo baseia-se nas atividades realmente realizadas pela sucursal e na avaliação do seu valor de mercado («critério das atividades reais», principalmente nos n.os 179, 218, 219 e 227 do acórdão recorrido), o terceiro implica a repartição dos ativos, das funções e dos riscos entre a sucursal e as outras partes da sociedade («critério de repartição das funções na sociedade», n.os 240, 242 e 248 do acórdão recorrido).

54. Nestas condições, cumpre, na medida do possível, efetuar uma leitura coerente do acórdão recorrido quanto a este aspeto, partindo da premissa não contestada de que parte esse acórdão, segundo a qual, para determinar os lucros tributáveis na Irlanda de uma sociedade não residente, é necessário efetuar uma «análise funcional» destinada a determinar as atividades exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela sua sucursal na Irlanda. Esta análise é exigida tanto pelo artigo 25.º do TCA 97 como pelo princípio da plena concorrência e pela abordagem autorizada da OCDE [37]. As posições opostas das partes distinguem-se no que respeita ao *objeto* desta análise no caso em apreço.

55. Ora, considero que uma leitura coerente do acórdão recorrido não permite concluir que o Tribunal Geral considerou aplicável por força do direito irlandês um critério *exclusivamente* centrado nas atividades das sucursais irlandesas das sociedades não residentes. É certo que, como foi referido no n.º 177 do acórdão recorrido, o artigo 25.º do TCA 97 «visa unicamente os lucros decorrentes das atividades [dessas] sucursais irlandesas, com exclusão dos decorrentes das atividades que seriam exercidas por outras partes da sociedade não residente em questão». Todavia, a Comissão não tem razão ao considerar que tal afirmação se limita, em substância, a recordar o princípio da territorialidade fiscal e não constitui, por si só, a enunciação de um método de imputação dos lucros na aceção do artigo 25.º do TCA 97 — e ainda menos de um método de imputação de um bem gerador de lucros — que exclui a tomada em consideração das funções assumidas pelas outras partes da sociedade não residente. A este respeito, concordo com a Comissão quando considera que essa exclusão não resulta de modo nenhum do acórdão recorrido. Particularmente, não pode ser deduzida, como sustentam a Irlanda, bem como a ASI e o AOI, nos n.os 179 a 184 do referido acórdão, nos quais o Tribunal Geral recordou o acórdão da High Court (Tribunal Superior, Irlanda) no processo S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd [38]. Com efeito, nesse acórdão, a High Court efetuou uma análise extensiva das funções exercidas respetivamente pela sucursal irlandesa da sociedade Dataproducts, residente fiscal nos Países Baixos, e pelos dirigentes da mesma fora da Irlanda, bem como uma comparação dessas funções e dos riscos assumidos pela referida sociedade através das diferentes partes da mesma, antes de concluir que o ativo em questão, uma conta na Suíça cujos frutos tinham sido parcialmente disponibilizados à sucursal irlandesa, não era controlado por esta última, mas pela sede neerlandesa da Dataproducts e que, consequentemente, os montantes controvertidos não podiam constituir lucros tributáveis na Irlanda. Por conseguinte, este acórdão ilustra um método de imputação de lucros como o invocado pela Comissão.

56. Tendo em conta o exposto, impõe-se observar que o Tribunal Geral, por um lado, admitiu expressamente, no n.º 240 do acórdão recorrido, que, para determinar as funções efetivamente assumidas pela sucursal irlandesa de uma sociedade não residente para efeitos da aplicação do artigo 25.º do TCA 97, era necessário ter em conta «a repartição dos ativos, das funções e dos riscos entre a sucursal e as outras partes dessa sociedade». Por outro lado, declarou, no n.º 242 do mesmo acórdão, que a análise que visa identificar os ativos, as funções e os riscos que devem ser atribuídos ao estabelecimento estável de uma sociedade, com base nas atividades efetivamente exercidas por esta, não podia «ser feita de forma abstrata, ignorando as atividades e as funções exercidas no conjunto da sociedade».

[37] No ponto 1.42 das Orientações em matéria de preços de transferência especifica-se que a análise funcional tem por objetivo «identificar e comparar as atividades e responsabilidades economicamente significativas, os bens utilizados e os riscos assumidos pelas partes que realizam as transações».

[38] [1988] I.R. 10 nota 4507 (a seguir «Acórdão Dataproducts»).

57. Por outro lado, a própria redação do artigo 25.º do TCA 97 milita neste sentido, uma vez que exige que se identifiquem os «rendimentos comerciais realizados direta ou indiretamente» pela sucursal e os bens ou direitos «utilizados ou detidos pela sucursal [[…]] ou por sua conta». Com efeito, não se vê como seria possível efetuar tal operação, que implica, nomeadamente, determinar a propriedade económica dos ativos detidos pela sociedade em causa, sem tomar em consideração, comparando-as, as atividades exercidas pelas diferentes partes da referida sociedade relativamente aos referidos ativos. Tal comparação permite verificar se a repartição dos lucros na sociedade não residente, aceite pelas autoridades fiscais como base para a determinação dos lucros tributáveis na Irlanda, é coerente com a repartição efetiva das funções, dos ativos e dos riscos entre as diferentes partes da referida sociedade.

58. Tendo em conta o que precede, cumpre considerar que a Comissão interpreta corretamente o acórdão recorrido ao afirmar que o critério de determinação dos lucros de uma sociedade não residente considerado aplicável pelo Tribunal Geral por força do artigo 25.º do TCA 97, exige que se tome em consideração a repartição dos ativos, das funções e dos riscos entre a sucursal e as outras partes dessa sociedade e exclui que seja tido em consideração o papel desempenhado por entidades distintas.

59. Acrescento que, no processo em apreço, a necessidade de limitar a análise às relações entre as sedes e as sucursais irlandesas decorre ainda da escolha, feita pela Apple Inc., no âmbito da sua autonomia empresarial, de transferir, com o acordo de partilha de custos, uma parte dos seus lucros para a ASI e para a AOE. Trata-se, assim, de efetuar a repartição desses lucros entre as diversas articulações destas sociedades, às quais a Apple Inc. continua alheia. Como salienta, com justeza, a Comissão, aplicar outro critério tem a consequência de não tomar em consideração a realidade desse acordo e a estrutura fiscal do grupo Apple, elementos que as autoridades fiscais irlandesas não podiam ignorar no quadro de uma apreciação global do método de determinação do lucro tributável da ASI e da AOE proposto pelo grupo. De outro modo, chegar-se-ia, aliás, ao resultado paradoxal segundo o qual os ativos legalmente deslocados pela Apple Inc. para fora dos Estados Unidos, bem como os correspondentes lucros (mas não os custos), na ocasião de determinar o imposto devido na Irlanda, regressariam, apenas virtualmente, aos Estados Unidos, reduzindo ainda a responsabilidade fiscal do grupo.

iii) Quanto à tomada em consideração das funções da Apple Inc. pelo Tribunal Geral

60. Nesta fase, há que verificar se, como sustenta a Comissão, o Tribunal Geral se baseou, efetivamente, nas funções exercidas pela Apple Inc. no que respeita à PI do grupo Apple ou se, como alegam a Irlanda, bem como a ASI e a AOI, a argumentação da Comissão desvirtua, quanto a este ponto, os fundamentos do acórdão recorrido.

61. Em primeiro lugar, a Comissão alega que o Tribunal Geral se referiu às funções exercidas pela Apple Inc. nos n.os 259 a 267 e no n.º 288 do acórdão recorrido, quando analisou os considerandos 289 a 295 da decisão impugnada, que atribuíam às sucursais irlandesas funções de controlo de qualidade, de gestão das infraestruturas de I&D e de gestão dos riscos de empresa. A este respeito, observe-se que, nos n.os 260 a 267 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral se referiu de forma geral a todas as funções e riscos enumerados no anexo B do acordo de partilha de custos

e relativos aos ativos incorpóreos objeto desse acordo [39], «a saber, em substância, toda a PI do grupo Apple» (n.º 261) que, por força do mesmo acordo, a ASI e a AOE estavam autorizadas a exercer ou podiam ser chamadas a assumir. Nos n.ºs 263 e 264 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral afirmou que a Comissão não tinha apresentado nenhuma prova de que essas funções tivessem sido efetivamente exercidas pela ASI e pela AOE, e ainda menos pelas suas sucursais irlandesas ou que o pessoal das sucursais em questão tivesse efetivamente gerido esses riscos. No n.º 266 deste acórdão, recordou que a Comissão não tinha tentado demonstrar que «os órgãos de gestão das sucursais irlandesas [[…]] tinham efetivamente exercido a gestão quotidiana ativa da totalidade das funções e dos riscos relativos à PI do grupo Apple, que são enumerados no anexo B do acordo de partilha de custos». Ora, como alega, com justeza, a Comissão, as funções e os riscos enumerados nos n.ºs 261 a 262 do acórdão recorrido são, em regra, reservados, numa multinacional, à *holding* do grupo. Por outro lado, no caso em apreço, como o Tribunal Geral sublinhou no n.º 267 do acórdão recorrido, trata-se, em substância, «de todas as funções no coração do modelo económico [[…]] do grupo Apple, centrado no desenvolvimento de produtos tecnológicos», bem como dos «riscos-chave, inerentes a esse modelo económico». Além disso, resulta dos elementos do processo no Tribunal Geral, bem como da decisão impugnada, que a Comissão, a Irlanda, assim como a ASI e a AOE estavam de acordo quanto ao facto de essas funções e esses riscos, *inerentes a toda a PI do grupo Apple, ao seu desenvolvimento e à sua gestão*, serem, na sua maior parte, assumidos pela Apple Inc., enquanto *holding* do grupo ou no âmbito do acordo de partilha de custos, e centralizados por esta em Cupertino. Por conseguinte, a Comissão não cometeu nenhum erro ao afirmar que, nos números do acórdão recorrido que acabam de ser analisados, o Tribunal Geral incluiu na sua apreciação factos, funções e riscos assumidos pela Apple Inc.

62. Em segundo lugar, a Comissão sustenta que o Tribunal Geral invocou erradamente as funções da Apple Inc. nos n.ºs 268 a 295 do acórdão recorrido. Nesses números, o Tribunal Geral analisou as atividades e as funções enumeradas nos considerandos 296 a 300 da decisão impugnada como efetivamente exercidas pela sucursal irlandesa da ASI e concluiu que essas atividades e funções, consideradas separadamente ou no seu conjunto, não justificavam a imputação das licenças de PI a essa sucursal. As atividades e funções examinadas pelo Tribunal Geral incluíam o controlo de qualidade, diversas atividades de I&D e a gestão dos custos de *marketing* a nível local.

63. A este respeito, no que concerne ao controlo de qualidade, observe-se que essa função figurava entre as enumeradas no acordo de partilha de custos e associadas tanto à Apple Inc. como à ASI e à AOE. Nestas circunstâncias, impõe-se observar que, quando, no n.º 269 do acórdão recorrido, o Tribunal evoca a afirmação da ASI e da AOE segundo a qual «milhares de pessoas trabalhavam, no mundo inteiro, na função do controlo de qualidade, ao passo que uma só pessoa trabalhava nessa função na Irlanda», se refere a atividades efetuadas por entidades distintas dessas sociedades e, de modo particular, às atividades da Apple Inc [40]. O mesmo acontece, na minha opinião, no n.º 274 do acórdão recorrido, no qual o Tribunal afirmou que o facto de a sucursal da ASI ter assumido os custos de *marketing* local «não implica que esta sucursal seja responsável pela conceção da estratégia de *marketing* em si mesma». Por força do acordo sobre os serviços de comercialização, a elaboração dessa estratégia incumbe à Apple Inc.

[39] O anexo B do acordo de partilha dos custos conforme alterado em 2009, incluía dois quadros, respeitantes às funções relevantes relativas aos bens incorpóreos que são objeto do acordo em questão e aos riscos correspondentes. Cada uma dessas funções e cada um desses riscos era associado por um «x», respetivamente, à Apple Inc. (identificado como «Apple») e à ASI e à AOE (identificadas coletivamente como «International Participant»), com exceção do registo e da proteção da PI, que apenas estava associada à Apple Inc. (v. n.º 260 do acórdão recorrido).

[40] Embora seja verdade que, no n.º 269 do acórdão recorrido, se indica que o controlo de qualidade podia mesmo ser externalizado no âmbito de acordos com fabricantes de equipamentos terceiros, não há no acórdão recorrido nenhuma indicação sobre a existência de tais acordos celebrados pela ASI e pela AOE.

64. No que respeita aos n.os 273 e 275 do acórdão recorrido, quando afirma que as funções de I&D e as atividades de recolha e de análise dos dados regionais exercidas pelos funcionários da sucursal da ASI são atividades «auxiliares», o Tribunal Geral compara mais uma vez essas atividades com as exercidas a nível global por entidades externas à ASI. Por último, figura no n.º 277 do acórdão recorrido uma referência explícita a políticas e estratégias de grupo elaboradas pela Apple Inc., no que respeita às atividades da sucursal da ASI no âmbito do serviço AppleCare, que é qualificado de atividade de «execução» «segundo as orientações e a direção estratégica definidas nos Estados Unidos», bem como nos n.os 281 e 283 desse acórdão, que contêm uma apreciação global do Tribunal Geral quanto ao facto de as atividades dessa sucursal serem atividades «auxiliares» e «de execução».

65. Em terceiro lugar, a Comissão considera que o Tribunal Geral se referiu às atividades da Apple Inc. na análise das funções exercidas pela sucursal irlandesa da AOE identificadas no considerando 301 da decisão impugnada. No n.º 290 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral afirma, no que respeita aos procedimentos próprios e ao conhecimento desenvolvidos por esta sucursal no âmbito das suas atividades de fabrico, que, mesmo que essas competências beneficiassem da proteção de certos direitos de propriedade intelectual, «[se trata] de um domínio restrito e específico», limitado às referidas atividades, que «não justifica a imputação de todas as licenças de PI [[…]] a essa sucursal». Parece-me claro que essa apreciação «quantitativa» só é possível se as competências desenvolvidas pela sucursal irlandesa da AOE forem, como afirma, com justeza, a Comissão, comparadas com todas as funções de I&D relativas à PI do grupo Apple. Em contrapartida, uma vez que visa contestar uma apreciação factual efetuada pelo Tribunal Geral, há que rejeitar a argumentação da Comissão que tem por objeto os n.os 291 a 294 do acórdão recorrido, segundo a qual a PI desenvolvida pela sucursal irlandesa da AOE representava uma contribuição única e de valor, não conciliável com uma remuneração limitada como a prevista pelas decisões antecipadas.

66. Por último, a Comissão alega que, nos n.os 298 a 302 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral teve em conta as funções exercidas pela Apple Inc. ao analisar as atividades exercidas fora das sucursais da ASI e da AOE. A este respeito, não há dúvida de que, nomeadamente nos n.os 299 e 300 do referido acórdão, o Tribunal Geral recordou as funções da Apple Inc. e o seu papel de sociedade-mãe quando, por um lado, constatou, de maneira geral, o «caráter centralizado das decisões estratégicas no interior do grupo Apple, tomadas por diretores, em Cupertino» e, por outro, mais especificamente, no que respeita às decisões no domínio I&D, que está na origem da PI do grupo Apple, recordou que «as decisões relativas aos produtos a desenvolver [[…]] e à estratégia de [I&S] tinham sido tomadas e executadas por dirigentes do grupo estabelecidos em Cupertino». Do mesmo modo, o Tribunal Geral constatou que «as estratégias de lançamento dos novos produtos, nomeadamente a organização da distribuição nos mercados europeus [[…]] [eram] elaboradas a nível do grupo Apple, nomeadamente pelos quadros dirigentes do grupo (Executive Team) sob a direção do diretor-geral do grupo, em Cupertino» [41].

67. Resulta da análise que precede que, em todos os números do acórdão recorrido contestados pela Comissão, o Tribunal se baseou, de maneira mais ou menos implícita, mas clara, nas funções exercidas pela Apple Inc. no que respeita à PI do grupo Apple no quadro do acordo de partilhas de custos ou do acordo sobre os serviços de comercialização ou do seu papel de sociedade-mãe, comparando essas funções com as exercidas pelas sucursais irlandesas relativamente às licenças de

[41] Sem que a ASI e a AOI o tenham contestado, a Comissão precisou que a «Executive Team» e o diretor-geral do grupo a que o Tribunal Geral se refere são respetivamente os dirigentes e o CEO da Apple Inc.

PI. Por conseguinte, contrariamente ao que alegam a Irlanda, bem como a ASI e a AOI, a alegação em análise não assenta numa leitura errada do acórdão recorrido e menos ainda na sua desvirtuação.

iv) Incidência da tomada em consideração das atividades da Apple Inc. na qualificação jurídica dos factos

68. A Irlanda, bem como a ASI e a AOI argumentam, em substância, que a alegação em apreço é, em qualquer caso, inoperante visto que, mesmo admitindo que o Tribunal Geral tenha tomado em consideração as funções da Apple Inc., as conclusões a que chegou no final da sua apreciação dos factos baseiam-se numa análise da atividade das sucursais irlandesas e das sedes e na constatação da natureza «rotineira» das funções exercidas pelas referidas sucursais, insuficiente, segundo o Tribunal Geral, para justificar a imputação a estas últimas das licenças de PI e dos lucros correspondentes.

69. A este respeito, observe-se que resulta de todas as considerações de facto efetuadas pelo Tribunal Geral, conforme resumidas no n.º 310 do acórdão recorrido, que a conclusão enunciada nesse número, segundo a qual a Comissão não tinha conseguido demonstrar que, para efeitos da determinação dos lucros anuais tributáveis da ASI e da AOE na Irlanda, as licenças de PI deveriam ter sido imputadas às sucursais irlandesas, se baseia, por um lado, na apreciação das atividades realmente efetuadas por essas sucursais e, por outro, nas «decisões estratégicas tomadas e implementadas fora dessas sucursais».

70. Admitindo que este último elemento inclui uma referência às funções exercidas pelas sedes, há que analisar mais de perto as apreciações constantes dos n.os 298 a 309 do acórdão recorrido, nas quais o Tribunal Geral examinou os argumentos da Irlanda, da ASI e da AOE, segundo os quais estas últimas, por intermédio dos seus órgãos de direção, tinham *executado* as decisões estratégicas relativas à conceção e ao desenvolvimento dos produtos do grupo Apple tomadas de forma centralizada para todo o grupo em Cupertino.

71. Nesses números, o Tribunal Geral, num primeiro momento, considerou que a ASI e a AOE tinham apresentado provas do caráter centralizado dessas decisões e, mais especificamente, no que respeita às decisões no domínio I&D, elementos que demonstravam, por um lado, que as decisões relativas aos produtos a desenvolver e à estratégia de I&D tinham sido tomadas e executadas por dirigentes do grupo estabelecidos em Cupertino e, por outro, que as estratégias de lançamento dos novos produtos e a organização da distribuição nos mercados europeus, eram elaboradas ao nível do grupo Apple, nomeadamente pelos quadros dirigentes do grupo sob a direção do diretor-geral do grupo, em Cupertino (n.os 298 a 301). Observe-se que, nesta parte das suas apreciações — abstraindo do n.º 301, analisado nos n.os 42 e 43 das presentes conclusões — o Tribunal Geral não evocou, de modo nenhum, uma participação direta ou indireta das sedes na adoção das decisões em matéria de I&D e na elaboração das estratégias de *marketing* e de distribuição ao nível do grupo Apple supramencionadas.

72. Num segundo momento, o Tribunal Geral analisou o papel decisório exercido pelas sedes. Antes de mais, referiu, no que respeita à capacidade da ASI e da AOE para tomar decisões que afetam as suas funções essenciais através dos seus órgãos de direção, que a própria Comissão tinha tomado nota da existência dos conselhos de administração e das suas reuniões regulares durante o período relevante, tendo apresentado, nos quadros incluídos na decisão impugnada, extratos das atas das referidas reuniões. O Tribunal Geral precisou em seguida que «as resoluções dos conselhos de administração, registadas nessas atas, diziam respeito,

nomeadamente, de forma regular (e diversas vezes no ano), ao pagamento de dividendos, à aprovação dos relatórios dos diretores, bem como à nomeação e à demissão de diretores» e, de forma mais ocasional, «à procuração que autorizava certos diretores a executarem diferentes atividades, como a gestão das contas bancárias, as relações com os governos e os organismos públicos, as auditorias, a aquisição de seguros, a locação, a compra e a venda de ativos, a receção de mercadorias e os contratos comerciais». O Tribunal Geral referiu igualmente que resultava dessas atas que «[tinham sido] delegados poderes muito amplos de gestão a favor de administradores individuais» (n.º 306) e concluiu que a Comissão tinha considerado erradamente que a ASI e a AOE, através dos seus órgãos de direção, nomeadamente dos seus conselhos de administração, não tinham capacidade para exercer as funções essenciais das sociedades em questão, eventualmente delegando os seus poderes em dirigentes individuais, fora do pessoal das sucursais irlandesas (n.º 309). Refira-se, a este respeito, que nem esta conclusão, nem os elementos retirados das atas analisadas pela Comissão e evocados nos n.os 305 e 306 do acórdão recorrido dão indicações sobre um envolvimento efetivo dos conselhos de administração das sedes na tomada de decisões relativas à gestão das licenças de PI. A este propósito, no n.º 304 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral limitou-se a afirmar que o facto de essas atas «não revelarem pormenores sobre as decisões relativas à gestão das licenças de PI [[…]], sobre o acordo de partilha de custos e sobre as decisões comerciais importantes não pode excluir a existência dessas decisões em si mesmas». Voltarei a este ponto, que a Comissão contesta, no âmbito da terceira parte do primeiro fundamento de recurso.

73. Resulta do que precede que, nos n.os 298 a 309 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral constatou, por um lado, a existência de um sistema decisório centralizado no grupo Apple, pertencente à Apple Inc., incluindo no que respeita à gestão e ao desenvolvimento da PI do grupo e, por outro, a capacidade das sedes para, através dos respetivos conselhos de administração, tomar «as decisões-chave para a sociedade [[…]], tais como a aprovação das contas anuais», incluindo através de um sistema de delegação de poderes a membros individuais do conselho. Todavia, não constatou a participação das sedes na tomada das decisões estratégicas adotadas pela Apple Inc., nem o seu envolvimento efetivo na execução dessas decisões ou na gestão ativa das licenças de PI. A única constatação a esse respeito, constante do n.º 307 do acórdão recorrido, segundo a qual a ASI e a AOE tinham fornecido informações das quais resultava que as diferentes versões do acordo de partilha de custos tinham sido assinadas por membros dos seus conselhos de administração, em Cupertino, é contestada pela Comissão no âmbito da terceira parte do seu primeiro fundamento de recurso, para cuja análise remeto. Por conseguinte, o argumento da ASI e da AOI, bem como da Irlanda, segundo o qual a presente alegação é inoperante, deve ser rejeitado.

3) Conclusões quanto à segunda alegação

74. Tendo em conta as considerações precedentes, considero que a Comissão tem razão quando sustenta que o Tribunal Geral chegou à conclusão de que não existiam provas suficientes para imputar as licenças de PI às sucursais ao comparar erradamente as funções exercidas por estas últimas no que respeita a tais licenças com as exercidas pela Apple Inc. no que respeita à PI do grupo Apple, e não com as exercidas pelas sedes relacionadas com as referidas licenças. Tal resulta de forma particularmente evidente das conclusões intermédias a que chegou o Tribunal Geral nas diferentes fases da sua análise dos factos, nomeadamente, nos n.os 266 e 302 do acórdão recorrido, nos quais afirmou, por um lado, que a Comissão não tinha tentado demonstrar que os órgãos de gestão das sucursais irlandesas tinham efetivamente exercido a gestão quotidiana ativa «da totalidade das funções e dos riscos relativos à PI do grupo Apple, que são enumerados no anexo B do acordo de partilha de custos» e, por outro, que, visto que as decisões estratégicas no

que respeita ao desenvolvimento dos produtos na origem da PI do grupo Apple tinham sido tomadas para todo o grupo em Cupertino, a Comissão tinha considerado erradamente que a gestão dessa PI tinha sido necessariamente assumida pelas suas sucursais irlandesas. Por conseguinte, a segunda alegação da segunda parte do primeiro fundamento de recurso é, na minha opinião, procedente.

b) Quanto à primeira alegação

75. No âmbito da primeira alegação da segunda parte do seu primeiro fundamento de recurso, a Comissão alega que, embora tenha invocado, nos n.os 255 a 302 do acórdão recorrido, várias funções importantes exercidas pelos administradores ou pelos funcionários da Apple Inc. em relação à PI da Apple, o Tribunal Geral não tomou posição sobre os considerandos 308 a 318 da decisão impugnada, nos quais a Comissão expôs as razões pelas quais considerava que essas funções eram desprovidas de pertinência para efeitos da apreciação das decisões antecipadas à luz do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Do mesmo modo, alega que o Tribunal Geral não teve em consideração os argumentos expostos pela Comissão em primeira instância no que respeita à falta de pertinência das funções exercidas pela Apple Inc. «em benefício» da ASI e da AOE ou «por conta» das sedes. O acórdão está, portanto, viciado por insuficiência de fundamentação.

76. A este respeito, observe-se, em primeiro lugar, que a falta de pertinência das funções exercidas pela Apple Inc. no que respeita à PI do grupo Apple para efeitos da determinação dos lucros imputáveis da ASI e da AOE na Irlanda foi explícita e reiteradamente defendida pela Comissão tanto no procedimento administrativo como perante o Tribunal Geral e o Tribunal de Justiça [42]. Saliente-se, em segundo lugar, que resulta claramente tanto da decisão impugnada como dos elementos do processo no Tribunal de Justiça e do acórdão recorrido que a posição da ASI e da AOE (e atualmente da ASI e da AOI), bem como da Irlanda, se baseia, desde a primeira etapa do procedimento administrativo, na afirmação de que a gestão da PI da Apple, incluindo as licenças detidas pelas referidas sociedades, era efetuada de modo centralizado a partir do quartel-general da Apple em Cupertino. Recorde-se, em terceiro lugar, que, nos n.os 50 a 55 das presentes conclusões, observei que, na análise factual efetuada nos n.os 255 a 302 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral comparou, por diversas vezes, implícita ou explicitamente, direta ou indiretamente, as funções exercidas pelas sucursais irlandesas no que respeita às licenças de PI com as desempenhadas pela Apple Inc. no que respeita à PI do grupo Apple no âmbito de acordos intragrupo ou na sua qualidade de sociedade-mãe do grupo. Por último, observe-se que, apesar dos argumentos em sentido contrário invocados pela ASI e pela AOI, bem como pela Irlanda, resulta, na minha opinião, claramente de uma leitura dos números pertinentes do acórdão recorrido que o Tribunal Geral não tomou posição sobre os argumentos invocados pela Comissão nos considerandos 308 a 318 da decisão impugnada, nem sobre os argumentos apresentados por esta última no decurso do processo em primeira instância quanto à possibilidade de as funções da Apple Inc. entrarem em linha de conta na determinação dos lucros tributáveis da ASI e da AOE na Irlanda, uma vez que são exercidas «em benefício» ou «por conta» das sedes. Mais especificamente, contrariamente ao que alega a Irlanda, os n.os 298 a 309 do acórdão recorrido não constituem uma tomada de posição sobre esses argumentos. Com efeito, mesmo admitindo que, nos referidos números, o Tribunal Geral admitiu implicitamente a pertinência, para efeitos da análise funcional e factual a levar a cabo nos termos do artigo 25.º do TCA 97, das funções exercidas por funcionários de entidades distintas da sociedade não residente

[42] No seu recurso, a Comissão começa por afirmar que a questão central em torno da qual se articula o presente recurso diz precisamente respeito à legalidade da tomada em consideração pelo Tribunal Geral das funções exercidas pela Apple Inc.

«em benefício» ou «por conta» desta última ou de partes desta, impõe-se observar que não justificou de maneira nenhuma essa pertinência nem respondeu aos argumentos em sentido contrário apresentados pela Comissão.

77. Ora, é verdade que, como alegam tanto a ASI e a AOI como a Irlanda, o dever de fundamentar os acórdãos, que incumbe ao Tribunal Geral por força dos artigos 36.º e 53.º, primeiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, não o obriga a apresentar uma exposição que acompanhe exaustiva e individualmente todos os passos do raciocínio articulado pelas partes no litígio e que a fundamentação pode mesmo ser implícita [43]. Todavia, no presente processo, dado o caráter central da questão da pertinência das funções exercidas pela Apple Inc. no quadro do raciocínio a título principal da Comissão e na economia da fundamentação que levou o Tribunal Geral a dar provimento aos recursos da ASI e da AOE, bem como da Irlanda, quanto a este aspeto, considero que o facto de este último não ter tomado explicitamente posição sobre essa questão corresponde a uma falta de fundamentação que impede o Tribunal de Justiça de conhecer as razões da rejeição de um dos argumentos fundamentais da análise da Comissão no âmbito do seu raciocínio a título principal e no âmbito do processo no Tribunal Geral e que interfere com o exercício da fiscalização que o Tribunal de Justiça é chamado a efetuar no âmbito do presente recurso.

78. Os fundamentos do acórdão recorrido enfermam igualmente de uma contradição, como também alegou a Comissão, uma vez que o Tribunal Geral, por um lado, considerou, nos n.os 240, 242 e 248 do acórdão recorrido, que, para determinar se uma decisão fiscal de imputação dos lucros à sucursal irlandesa de uma sociedade não residente era conforme com o regime de tributação «normal» na Irlanda, era necessário ter em conta a repartição dos ativos, das funções e dos riscos entre a sucursal e as outras partes dessa sociedade, e, por outro, nos n.os 255 a 302 do referido acórdão, se baseou amplamente nas funções exercidas por uma entidade distinta da ASI e da AOE.

79. Por conseguinte, em meu entender, a primeira alegação da segunda parte do primeiro fundamento de recurso deve ser julgada procedente.

c) Conclusões sobre a segunda parte do primeiro fundamento de recurso

80. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que julgue procedente a segunda parte do primeiro fundamento do recurso.

3. Quanto à terceira parte do primeiro fundamento de recurso

81. Com a terceira parte do seu primeiro fundamento, que tem por objeto os n.os 301 e 303 a 309 do acórdão recorrido, a Comissão contesta mais especificamente as apreciações do Tribunal Geral relativas às atividades exercidas pelas sedes. Suscita duas alegações distintas, que devem ser examinadas em conjunto. Com a primeira alegação, a Comissão invoca uma irregularidade processual uma vez que o Tribunal Geral não tomou em consideração os argumentos de defesa que a Comissão tinha invocado em primeira instância, visto que adotou uma fundamentação deficiente e contraditória e se baseou em elementos de prova inadmissíveis. Com a sua segunda

[43] V. Acórdão de 22 de junho de 2023, Gmina Miasto Gdynia e Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Comissão (C-163/22 P, EU:C:2023:515, n.º 85).

alegação, invoca uma violação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE e/ou uma desvirtuação do direito nacional. A ASI e a AOI, bem como a Irlanda e o Grão-Ducado do Luxemburgo consideram essas alegações inadmissíveis e/ou inoperantes e, em qualquer caso, improcedentes.

82. A Comissão alega, em primeiro lugar, que o Tribunal Geral não respondeu ao argumento que tinha apresentado na sua contestação segundo o qual as atas examinadas pela Comissão eram as únicas provas apresentadas pela Apple e pela Irlanda durante o procedimento administrativo para demonstrar a existência de funções exercidas pelas sedes.

83. A este respeito, recorde-se que, segundo jurisprudência constante já referida nas presentes conclusões, por um lado, no âmbito de um recurso de uma decisão do Tribunal Geral, o Tribunal de Justiça não tem competência para apurar os factos nem, em princípio, para examinar as provas que o Tribunal Geral considerou determinantes no apuramento desses factos e, por outro, o dever de fundamentar os acórdãos, que incumbe ao Tribunal Geral não o obriga a apresentar uma exposição que acompanhe exaustiva e individualmente todos os raciocínios articulados pelas partes no litígio. No caso em apreço, no n.º 305 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral considerou, no exercício da sua competência exclusiva em matéria de apreciação das provas, que, apesar do seu caráter sumário, os extratos das atas examinadas pela Comissão eram suficientes para «compreender de que modo as decisões fundamentais para a sociedade [tinham sido] adotadas e registadas [nessas] atas». Ora, tal apreciação, que permite à Comissão compreender as razões da importância que o Tribunal Geral reconheceu às referidas atas, ainda que se trate do único elemento de prova fornecido no decurso do procedimento administrativo relativo às funções das sedes, não é suscetível de recurso para o Tribunal de Justiça, salvo em caso de desvirtuação, a qual não foi invocada pela Comissão quanto a este aspeto.

84. Em segundo lugar, a Comissão sustenta que, no n.º 304 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral lhe impôs um ónus da prova impossível de cumprir. Nesse número, como já foi exposto, o Tribunal Geral afirmou que «o facto de as atas [examinadas pela Comissão] não revelarem pormenores sobre as decisões relativas à gestão das licenças de PI do grupo Apple, sobre o acordo de partilha de custos e sobre as decisões comerciais importantes não pode excluir a existência dessas decisões em si mesmas».

85. Neste aspeto, subscrevo a posição da Comissão. Com efeito, não vejo como seria possível, como parece fazer o Tribunal Geral nos n.os 305 e 306 do acórdão recorrido, deduzir das atas do conselho de administração de uma sociedade elementos a favor da tomada de decisões com um objeto específico que teve lugar, na falta de indicações explícitas ou implícitas nesse sentido. Em contrapartida, na minha opinião, é possível, como fez a Comissão na decisão impugnada, retirar dessa falta de indicações, e *na falta de provas em sentido contrário*, elementos que militam a favor da inexistência de tais decisões, especialmente quando se verifique que, pela sua prática ou por obrigação legal, essa sociedade procede normalmente à inscrição das decisões pertinentes tomadas pelo seu conselho de administração nas atas das reuniões deste último. Uma vez que não permite à Comissão basear-se nos referidos elementos quando se trata de provar a existência de factos negativos que, pela sua natureza, não podem ser provados, mas apenas deduzidos através de presunções baseadas em factos positivos comprovados ou através da prova de um facto positivo contrário, o n.º 304 do acórdão recorrido impõe, na minha opinião, à Comissão um ónus da prova injustificadamente excessivo.

86. Em terceiro lugar, a Comissão contesta o n.º 306 do acórdão recorrido, particularmente porque o Tribunal Geral afirma que «resulta [das atas que examinou] que foram delegados poderes muito amplos de gestão a favor de administradores individuais». Alega que, embora seja

verdade que as atas em questão incluíam ocasionalmente a atribuição de procurações pelo conselho de administração, não é menos verdade que apenas uma das procurações dizia respeito à celebração de contratos com os OEMs e com os operadores de telecomunicações.

87. A este respeito, visto que, com esta argumentação, a Comissão pretende pôr em causa a apreciação do valor probatório da inscrição na ata da procuração supramencionada, recordo, por um lado, que esta apreciação é, em princípio, da competência exclusiva do Tribunal Geral e, por outro, que nenhuma regra nem nenhum princípio do direito da União proíbe, em princípio, que o Tribunal Geral se baseie num único elemento de prova para demonstrar os factos pertinentes [44]. Por conseguinte, em meu entender, esta alegação não procede. Recordo, todavia, que a Comissão contesta igualmente a admissibilidade da procuração em questão como elemento de prova, pelo facto de esta não ter sido apresentada durante o procedimento administrativo. A este respeito, remeto para a análise efetuada nos n.os 42 e 43 das presentes conclusões. Como observei nesses números, embora tenha sido mencionada na ata da reunião do conselho de administração da ASI de 27 de julho de 2011, a procuração em questão, segundo o que afirma a Comissão sem ser contestada pela ASI e pela AOI, ainda não foi apresentada. Daqui resulta que o Tribunal Geral só se pode basear na inscrição da outorga dessa procuração na ata e não no texto da procuração.

88. Em quarto lugar, a Comissão contesta a conclusão do Tribunal Geral constante, particularmente, dos n.os 301, 306 e 307 do acórdão recorrido, segundo a qual «atos formais» como a outorga de uma procuração para efeitos da negociação ou assinatura de um acordo (no caso concreto, as diferentes alterações ao acordo de partilha de lucros efetuadas no período pertinente) constituem funções efetivamente exercidas pelas sedes relativamente às licenças de PI. A Comissão admite designadamente que as negociações com vista à celebração de contratos comerciais, como os contratos com os OEMs e com os operadores de telecomunicações, podem constituir «funções humanas significativas» para efeitos da análise funcional e factual a efetuar com fundamento no artigo 25.º do TCA 97. No entanto, no presente caso, tais funções foram exercidas por funcionários da Apple Inc., por conta de todo o grupo Apple ou em benefício da ASI e da AOE, e não pelas sedes. Os números supramencionados estão também viciados por falta de fundamentação e contradição de fundamentos.

89. A esse respeito, refira-se que, na economia do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal Geral nos n.os 251 a 311 do acórdão recorrido, as apreciações constantes dos n.os 303 a 309 do referido acórdão visam demonstrar que as sedes da ASI e da AOE — através de deliberações adotadas pelos respetivos conselhos de administração e, de modo particular, através de um sistema de delegações emitidas a administradores individuais ou a dirigentes individuais — tinham a capacidade de exercer as «funções essenciais» dessas sociedades. Isto resulta, nomeadamente, do n.º 303 do acórdão recorrido, que enquadra o objeto da análise efetuada pelo Tribunal Geral, bem como do n.º 305 e do n.º 309 do mesmo acórdão, que enuncia a conclusão desta análise, segundo a qual a Comissão tinha erradamente considerado na decisão impugnada que, na falta de funcionários e de presença física, as sedes não tinham capacidade para exercer funções por conta das referidas sociedades. Em contrapartida, não se encontra nos n.os 303 a 309 do acórdão recorrido nenhuma afirmação explícita de uma participação das sedes na tomada de decisões relativas à gestão das licenças de PI, com exceção do n.º 304 — em que, como vimos, o Tribunal Geral se limita a afirmar, através de uma argumentação em meu entender criticável, que a falta de registo dessas decisões nas atas examinadas pela Comissão não exclui que as mesmas tenham efetivamente sido adotadas — e do n.º 307, relativo à assinatura do acordo de partilha de custos,

[44] V. Despacho de 11 de setembro de 2019, Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, n.º 10 e jurisprudência referida).

que, no entanto, diz respeito a um acordo intragrupo, em princípio, excluído do objeto das decisões antecipadas. Por último, o n.º 301 do referido acórdão está integrado na análise consagrada às modalidades centralizadas de tomada de decisões estratégicas no grupo Apple.

90. Por conseguinte, não estou convencido de que seja correto interpretar os n.os 301, 306 e 307 do acórdão recorrido no sentido sugerido pela Comissão. Com efeito, parece-me que, quando constatou a participação de administradores da ASI e da AOE, diretamente ou por procuração, em negociações com os OEMs e com os operadores de telecomunicações ou ainda na celebração de contratos comerciais ou de acordos intragrupo, o Tribunal Geral não pretendeu afirmar que as sedes tinham exercido «funções humanas significativas» relativamente às licenças de PI, mas sim constatar que a decisão impugnada tinha concluído erradamente que a gestão da PI do grupo Apple tinha necessariamente sido assumida pelas sucursais irlandesas, visto que as sedes não tinham capacidade para adotar decisões relativas à gestão das licenças de PI (v., designadamente, n.os 302 e 309 do acórdão recorrido).

91. Nestas condições, afigura-se que a argumentação da Comissão assenta numa leitura errada do acórdão recorrido. Pelas mesmas razões, há que rejeitar os argumentos em sentido contrário apresentados pela Irlanda, bem como pela ASI e pela AOI, segundo os quais a assinatura das alterações ao acordo de partilha de custos e as procurações relativas à negociação e à celebração de contratos com os OEMs e os operadores de telecomunicações provam que as sedes tomaram decisões relativas à gestão das licenças de PI. Com efeito, não se encontra esta conclusão no acórdão recorrido.

92. Dito isto, saliento que a dificuldade de atribuir um sentido unívoco às constatações que figuram nos referidos n.os 301 e 307 do acórdão recorrido e de definir de forma clara o seu alcance deve, mais uma vez, ser imputada à falta de tomada de posição por parte do Tribunal Geral sobre a questão de saber se, e em que condições, na operação de imputação, para efeitos fiscais, da propriedade económica de um bem que gera lucros, detido por uma sociedade não residente cujo lucro tributável deve ser definido na Irlanda na aceção do artigo 25.º do TCA 97, podem ser tidas em conta «funções humanas significativas» exercidas pela sociedade-mãe por conta ou em benefício dessa sociedade fora da Irlanda. A este respeito, remeto para o que foi dito no n.º 61 das presentes conclusões.

93. Na realidade, a análise das atividades fora das sucursais irlandesas constante dos n.os 296 a 309 do acórdão recorrido é influenciada pela premissa, como vimos errada, na qual assenta a análise pelo Tribunal Geral das alegações dirigidas contra o raciocínio principal da Comissão, a saber, que esta última tinha procedido através de uma abordagem «por exclusão». Com efeito, partindo dessa premissa, para refutar o raciocínio principal no seu conjunto, não era necessário demonstrar que as sedes tinham *efetivamente exercido* funções significativas no que respeita às licenças de PI, bastando provar que tinham a capacidade de tomar essas decisões ou, mais genericamente, a capacidade de tomar «decisões fundamentais para a sociedade» (n.º 305 do acórdão recorrido) ou decisões que afetam as [[…]] funções essenciais» da ASI e da AOE (n.º 303 do acórdão recorrido).

94. Em qualquer caso, se o Tribunal de Justiça considerar que o Tribunal Geral entendeu implicitamente, nos n.os 301 e 307 do acórdão recorrido, que, ao atribuir aos dirigentes da Apple Inc. — sejam ou não membros dos conselhos de administração da ASI e da AOE — procurações para a assinatura de contratos ou de acordos intragrupo, as sedes tinham efetivamente exercido, no que respeita às licenças de PI, funções pertinentes para efeitos da análise a efetuar nos termos

do artigo 25.º do TCA 97, subscrevo a posição da Comissão segundo a qual o caráter puramente formal destes atos e a amálgama entre as funções exercidas pela *holding* do grupo e as funções atribuíveis às sedes a que esse sistema de delegação dá lugar não permitem sustentar tal conclusão.

95. Tendo em conta o que precede, considero que a terceira parte do primeiro fundamento de recurso é parcialmente admissível e procedente, como indicado no final da análise das diferentes alegações apresentadas.

4. Conclusões quanto ao primeiro fundamento de recurso

96. Tendo em conta as considerações precedentes, o primeiro fundamento de recurso é, na minha opinião, procedente. Ao salientar as funções e os riscos assumidos pela Apple Inc. relativamente à PI do grupo Apple, em vez de se centrar unicamente nas atividades exercidas respetivamente pelas sucursais e pelas sedes no que respeita à gestão e à exploração das licenças de PI, o Tribunal Geral procedeu a uma análise factual e a uma qualificação dos factos examinados à luz de um critério jurídico diferente daquele que ele próprio considerou aplicável nos termos do artigo 25.º do TCA 97, que exige que se tenha em conta a repartição dos ativos, das funções e dos riscos entre a sucursal e as outras partes da sociedade e exclui, em aplicação do princípio da plena concorrência, a tomada em consideração do papel desempenhado por entidades distintas.

C. Quanto ao segundo fundamento de recurso

97. O segundo fundamento de recurso tem por objeto os fundamentos do acórdão recorrido pelos quais o Tribunal Geral julgou procedentes as alegações apresentadas pela Irlanda, bem como pela ASI e pela AOE contra o raciocínio da Comissão a título subsidiário. Recorde-se que, no âmbito deste raciocínio, exposto nos considerandos 325 a 360 da decisão impugnada, a Comissão sustentou que, mesmo admitindo que as licenças de PI deviam ser imputadas fora da Irlanda, os métodos de imputação dos lucros aprovados nas decisões antecipadas tinham, no entanto, levado a subestimar o lucro anual tributável da ASI e da AOE na Irlanda, visto que assentavam em escolhas inadequadas, que tinham produzido um resultado que se afastava de uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado em conformidade com o princípio da plena concorrência. Mais precisamente, depois de ter constatado que as decisões antecipadas tinham adotado métodos unilaterais de imputação de lucros semelhantes ao método de margem líquida da operação (a seguir «MMLO») previsto pelas Orientações da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais, de 2010[45], a Comissão concluiu que as autoridades fiscais irlandesas tinham aprovado três escolhas metodológicas erradas, relativas à identificação das sucursais irlandesas como «partes testadas» — a saber, enquanto partes em cujas atividades se centrava a análise efetuada no âmbito do método unilateral de imputação de lucros escolhido (considerandos 328 a 333 da decisão impugnada) —, à escolha dos custos de exploração como indicador do nível de lucro (considerandos 334 a 345 da decisão impugnada) e aos níveis de rendibilidade admitidos (considerandos 346 a 359 da decisão impugnada).

98. O segundo fundamento de recurso está dividido em três partes. A primeira é relativa a um erro na determinação do nível da prova que deve ser apresentada para demonstrar a existência de uma vantagem no caso de decisões antecipadas relativas à imputação de lucros, a segunda é

[45] A MMLO, descrita nos pontos 2.58 e seguintes das Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência, consiste em determinar, a partir de uma base adequada (por exemplo, os custos, as vendas ou os ativos) o lucro líquido obtido por um contribuinte a título de uma operação controlada. Apenas é aplicável a uma das empresas participantes na transação, a denominada «parte testada».

relativa a uma irregularidade processual uma vez que o Tribunal Geral se baseou em argumentos inadmissíveis, e a terceira é relativa a uma violação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE e/ou a uma desvirtuação do direito nacional.

1. Quanto à primeira parte do segundo fundamento de recurso

99. Com a primeira parte do segundo fundamento de recurso, que tem por objeto os n.os 349, 416, 434 e 435 do acórdão recorrido (que remetem para os n.os 319 e 332 do mesmo), a Comissão alega que o Tribunal Geral adotou um nível de prova errado quando considerou que lhe incumbia demonstrar que a imputação de lucros constante das decisões antecipadas tinha conduzido a uma redução da carga fiscal da ASI e da AOE relativamente ao que estas sociedades teriam que suportar em aplicação do regime normal de tributação, e que não era suficiente constatar erros metodológicos [46]. Alega que, quando aprecia, à luz do princípio da plena concorrência, se uma decisão antecipada como as controvertidas dá lugar a uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, o nível de prova exigido é o mesmo que em caso de recurso ao critério do operador privado em economia de mercado e que, consequentemente, lhe caberia unicamente provar «o caráter plausível» dessa vantagem, ao passo que caberia ao Estado-Membro interessado demonstrar que tal vantagem é justificada. A Comissão remete igualmente para o Acórdão de 8 de dezembro de 2011, France Télécom/Comissão [47], no qual, fora das hipóteses de aplicação do critério do investidor privado, alega que o Tribunal de Justiça declarou que, para demonstrar a existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, basta fazer prova de que a medida nacional em causa é «intrinsecamente suscetível» de reduzir a carga fiscal das empresas beneficiárias.

100. A ASI e a AOI, bem como a Irlanda, alegam que a primeira parte do segundo fundamento é inoperante uma vez que, mesmo admitindo que, como alega a Comissão, cabia à Irlanda e à Apple demonstrar a inexistência de uma vantagem, estas últimas cumpriram esse ónus da prova apresentando relatórios *ad hoc* sobre a imputação de lucros às sucursais irlandesas, elaborados pelos respetivos consultores fiscais, dos quais resultava que a matéria coletável dessas sociedades tinha sido determinada em conformidade com o artigo 25.º do TCA 97 e com o princípio da plena concorrência (a seguir «relatórios *ad hoc*»).

101. A este respeito, é verdade que, na sua análise relativa aos níveis dos remuneração aceites nas decisões antecipadas (n.os 418 a 478 do acórdão recorrido), o Tribunal Geral, por um lado, confirmou a fiabilidade do estudo de comparabilidade constante dos relatórios *ad hoc* que validam *ex post* as referidas remunerações (n.os 450 a 464 do acórdão recorrido) e, por outro, constatou que a análise de comparabilidade corrigida efetuada pela Comissão nos considerandos 353 a 356 da decisão impugnada (a seguir «análise de comparabilidade corrigida») não era suscetível de refutar as conclusões constantes desses relatórios (n.os 469 e 477 do acórdão recorrido). Todavia, no âmbito da terceira parte do seu segundo fundamento de recurso, a Comissão criticou os pontos do acórdão recorrido nos quais o Tribunal Geral aprovou, em substância, o método de cálculo adotado nos relatórios *ad hoc* e constatou o facto de a análise de comparabilidade corrigida ser inadequada para pôr em causa as conclusões desses relatórios. A questão de saber se a alegação em causa é inoperante depende, portanto, do resultado da análise dessas críticas.

[46] Saliente-se que o Tribunal Geral enunciou o mesmo nível de prova no Acórdão de 24 de setembro de 2019, Países Baixos/Comissão (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (a seguir «Acórdão France Telecom», n.os 24 a 27).

102. Quanto ao mérito, a ASI e a AOI, bem como a Irlanda e o Grão-Ducado do Luxemburgo, alegam que a Comissão pretende, em substância, obter uma inversão do ónus da prova. A ASI e a AOI referem igualmente que a alegação da Comissão carece de base factual, uma vez que o Tribunal Geral concluiu que nenhum dos três erros metodológicos constatados pela Comissão na decisão impugnada tinha sido demonstrado.

103. Recordo que, segundo jurisprudência constante, incumbe à Comissão apresentar a prova da existência de um «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, e, portanto, também a prova de que o requisito de concessão de uma vantagem aos beneficiários está preenchido [48]. Neste contexto, no interesse de uma boa administração das regras fundamentais do Tratado FUE relativas aos auxílios de Estado, a Comissão está obrigada a conduzir o procedimento de exame das medidas controvertidas de forma diligente e imparcial, a fim de, na adoção da decisão final, dispor dos elementos mais completos e fiáveis que for possível [49]. O Tribunal de Justiça declarou também que a Comissão não pode pressupor que uma empresa beneficiou de uma vantagem constitutiva de um auxílio estatal apenas com base numa presunção negativa, fundada na ausência de informações que permitam chegar à conclusão contrária, na falta de outros elementos suscetíveis de demonstrar positivamente a existência dessa vantagem [50]. Estes princípios são igualmente válidos quando a Comissão aplica o critério do operador privado. Com efeito, é sobre ela que recai o ónus de provar que as condições de aplicação deste critério não estão preenchidas [51] e de avaliar, à luz dos elementos pertinentes, se a empresa beneficiária manifestamente não teria obtido facilidades equivalentes de um operador privado [52]. Por conseguinte, a Comissão não pode basear-se, mesmo quando aplica o princípio do operador privado, em simples alegações «plausíveis», cuja veracidade não é obrigada a provar [53]. Quanto ao acórdão France Telecom, saliente-se que resulta designadamente do seu n.º 19 que, ainda que as características do regime fiscal em causa não permitissem determinar, antecipadamente e para cada exercício fiscal, o respetivo nível preciso de tributação, é, porém, dado assente que o referido regime podia conduzir, e conduziu efetivamente, a uma tributação menos elevada do beneficiário do que a que resultava da aplicação do regime de direito comum.

104. Dito isto, observe-se que, no caso em apreço, a constatação da existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, a que a Comissão chegou no termo do seu raciocínio a título subsidiário, não se baseia numa «mera hipótese, não confirmada nem infirmada pelas informações de que [[…]] dispunha» [54], nem em simples «afirmações plausíveis», mas na constatação de erros precisos que, segundo afirma a Comissão, afetam o método de imputação dos lucros aceite nas decisões antecipadas e influenciam diferentes elementos do cálculo que conduziu à determinação dos lucros tributáveis da ASI e da AOE. Ora, na minha opinião, não está excluído que, como sustenta a Comissão, erros fundamentais na determinação do método aplicável à operação de imputação de lucros para efeitos do cálculo da matéria coletável de uma sociedade não residente que opera por intermédio de uma sucursal sejam suscetíveis de conduzir necessariamente a uma subavaliação desses lucros em relação a um resultado de plena concorrência e sejam, portanto,

48 V. Acórdão de 4 de março de 2021, Comissão/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, n.º 62).

49 V. Acórdão de 11 de novembro de 2021, Autostrada Wielkopolska/Comissão e Polónia (C-933/19 P, EU:C:2021:905, n.º 114 e jurisprudência referida).

50 V. Acórdão de 17 de setembro de 2009, Comissão/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, n.ºs 55 e 58).

51 V. Acórdão de 11 de novembro de 2021, Autostrada Wielkopolska/Comissão e Polónia (C-933/19 P, EU:C:2021:905, n.º 108 e jurisprudência referida).

52 V., neste sentido, Acórdão de 29 de junho de 2023, TUIfly/Comissão (C-763/21 P, não publicado, EU:C:2023:528, n.º 79 e jurisprudência referida).

53 V., neste sentido, Acórdão de 7 de maio de 2020, BTB Holding Investments e Duferco Participations Holding/Comissão (C-148/19 P, EU:C:2020:354, n.º 53).

54 V. Acórdão de 17 de setembro de 2009, Comissão/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, n.º 52).

intrínseca e manifestamente suscetíveis de reduzir a carga fiscal dessa sociedade em relação a uma tributação considerada normal. Nestes casos, em meu entender, a Comissão, para provar a existência de uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, pode ser autorizada a basear-se na prova da existência de tal erro e na falta de demonstração, pelo Estado-Membro em causa, da não incidência do mesmo erro na correspondência do nível dos lucros assim calculado a um valor de plena concorrência [55]. Por conseguinte, na minha opinião, o Tribunal Geral apreciou erradamente o nível da prova no caso de decisões como a impugnada.

105. Todavia, no caso em apreço, há que constatar que, após uma análise detalhada, contestada pela Comissão tanto quanto ao mérito como na perspetiva da observância dos limites da fiscalização jurisdicional, o Tribunal Geral considerou que os erros metodológicos identificados na decisão impugnada não tinham sido demonstrados e limitou-se, em substância, a constatar a inexistência de dados contemporâneos que permitissem justificar as escolhas relativas ao método de cálculo aceite nas decisões antecipadas. Por conseguinte, o erro quanto ao nível da prova não tem incidência real na exatidão das conclusões a que chega o Tribunal Geral se as alegações formuladas pela Comissão na segunda e terceira partes deste fundamento se revelarem desprovidas de fundamento. Há, pois, que examinar estas alegações.

2. Quanto à segunda e terceira partes do segundo fundamento de recurso

106. Com a segunda parte do seu segundo fundamento de recurso, a Comissão alega que, em vários pontos da sua análise, o Tribunal Geral se baseou em argumentos que não constavam das petições apresentadas pela ASI e pela AOE, bem como pela Irlanda, mas de documentos anexos a estas, nomeadamente relatórios *ad hoc*, aos quais as recorrentes apenas tinham feito referências genéricas. Por conseguinte, a Comissão não teve a possibilidade de tomar posição sobre os fundamentos que levaram à anulação da decisão impugnada. Por outro lado, o Tribunal Geral suscitou oficiosamente algumas das alegações examinadas.

107. Estas críticas serão examinadas na análise das alegações formuladas no âmbito da terceira parte do segundo fundamento de recurso. Nesta fase, limitar-me-ei a recordar que, segundo jurisprudência constante, a fim de garantir a segurança jurídica e uma boa administração da justiça, a exposição sumária dos fundamentos que devem figurar na petição, na aceção do artigo 21.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, aplicável ao Tribunal Geral por força do artigo 53.º, primeiro travessão, do referido Estatuto, e do artigo 76.º, alínea d), do Regulamento de Processo do Tribunal Geral, deve ser suficientemente clara e precisa para permitir ao recorrido preparar a sua defesa e à jurisdição competente pronunciar-se [56]. Para que um recurso seja admissível, é necessário que os elementos essenciais de facto e de direito em que se baseia resultem, pelo menos sumariamente, mas de forma coerente e compreensível, do texto da própria petição. Assim, não incumbe ao Tribunal Geral procurar e identificar, nos anexos, os fundamentos e argumentos que poderia considerar constituírem a razão de ser do recurso [57]. Impõem-se exigências análogas quando um argumento é invocado em apoio de um fundamento suscitado perante o Tribunal Geral [58]. Daqui resulta que o recorrente está obrigado a expor de

[55] V., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2021, Luxemburgo e Amazon/Comissão (T-816/17 e T-318/18, EU:T:2021:252, n.ºs 309 a 311), que interpreta o n.º 211 do Acórdão de 24 de setembro de 2019, Países Baixos e o./Comissão (T-760/15 e T-636/16, EU:T:2019:669). Este último acórdão é objeto de um recurso interposto pela Comissão no processo C-457/21 P, atualmente na fase de deliberação.

[56] V., neste sentido, Acórdão de 11 de setembro de 2014, MasterCard e o./Comissão (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, n.º 41).

[57] V., neste sentido, Acórdão de 16 de março de 2023, GABO:mi/Comissão (C-696/21 P, não publicado, EU:C:2023:217, n.ºs 47 e 48 e jurisprudência referida).

[58] V. Acórdão de 11 de setembro de 2014, MasterCard e o./Comissão (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, n.º 41).

maneira suficientemente sistemática os desenvolvimentos relativos a cada fundamento, sem que o Tribunal Geral possa ser obrigado a reconstituir a articulação jurídica que supostamente sustenta tal fundamento [59].

108. Com a terceira parte do segundo fundamento de recurso, a Comissão alega que o Tribunal Geral violou o artigo 107.º, n.º 1, TFUE e/ou desvirtuou o direito nacional porque, após a sua análise factual, concluiu que o raciocínio a título subsidiário não permitia demonstrar a existência de uma vantagem na aceção desta disposição. A Comissão contesta a qualificação jurídica dos factos feita pelo Tribunal Geral, que, em seu entender, viola a abordagem da entidade distinta e o princípio da plena concorrência. Apresenta três alegações, relativas, a primeira, a erros cometidos pelo Tribunal Geral na análise relativa à escolha das sucursais irlandesas como «partes testadas» para efeitos da aplicação do método de imputação dos lucros escolhido (n.os 328 a 351 do acórdão recorrido), a segunda, à escolha dos custos de exploração como indicador do nível dos lucros (n.os 352 a 417 do acórdão recorrido) e a terceira, aos níveis de remunerações aceites (n.os 418 a 478 do acórdão recorrido). A Irlanda, a ASI e a AOI sustentam que as alegações apresentadas no âmbito desta parte do segundo fundamento de recurso são globalmente inadmissíveis, uma vez que visam contestar apreciações de facto, são inoperantes e são improcedentes.

a) Quanto à primeira alegação

109. Com a primeira alegação da terceira parte do segundo fundamento de recurso, que tem por objeto os n.os 337 a 343 do acórdão recorrido, a Comissão contesta, em primeiro lugar, a qualificação das funções exercidas pelas sucursais irlandesas como «menos complexas» para efeitos da escolha da parte testada. Essa qualificação é a consequência de uma apreciação errada das referidas funções no que respeita à PI do grupo Apple e não às licenças de PI detidas pela ASI e pela AOE. Uma vez que visa contestar a qualificação jurídica errada das funções exercidas pelas sucursais irlandesas, esta alegação é, na minha opinião, admissível. A este respeito, remeto para o exposto no n.º 39 das presentes conclusões.

110. Quanto ao mérito, recorde-se que, no âmbito da análise do primeiro fundamento de recurso, concluí que a afirmação do Tribunal Geral segundo a qual as sucursais irlandesas exerciam funções «rotineiras» no que respeita às licenças de PI se baseia numa comparação entre essas funções e as exercidas pela Apple Inc. quanto à PI do grupo Apple e que, ao proceder a essa comparação, o Tribunal Geral infringiu o princípio da plena concorrência que, segundo o mesmo Tribunal Geral constatou no acórdão recorrido, preside à aplicação do artigo 25.º do TCA 97. Ora, tal erro repercute-se igualmente na avaliação que levou o Tribunal Geral a aprovar a escolha das sucursais irlandesas como partes testadas, conforme resulta designadamente do n.º 341 do acórdão recorrido que remete para as conclusões da análise factual efetuada no âmbito da apreciação dos fundamentos de recurso contra o raciocínio a título principal.

111. É certo que, como alega, nomeadamente, a Irlanda, o Tribunal Geral, no n.º 340 do acórdão recorrido, afirmou que, uma vez que o raciocínio a título subsidiário se baseava na premissa de que «a PI do grupo Apple [tinha sido] corretamente imputada às sedes», a Comissão não podia alegar, ao mesmo tempo, que eram as sucursais irlandesas «que [tinham exercido] as funções mais complexas relativamente a essa PI». Esta afirmação assenta, no entanto, num erro lógico. Com efeito, embora seja verdade que, no âmbito do seu raciocínio a título subsidiário, a Comissão

[59] V., neste sentido, Acórdão de 16 de março de 2023, GABO:mi/Comissão (C-696/21 P, não publicado, EU:C:2023:217, n.º 49 e jurisprudência referida).

aceitou o pressuposto de que as licenças de PI deviam ser imputadas às sedes, isso não significa, como parece considerar o Tribunal Geral, que tenha igualmente considerado que estavam determinados os elementos suscetíveis de justificar essa imputação — que contestava — e, especialmente, o exercício, pelas sedes, de funções humanas significativas relacionadas com essas licenças.

112. De modo mais geral, contrariamente ao que alegam, designadamente, a ASI e a AOI, o Tribunal Geral não concluiu, em nenhum excerto dos fundamentos do acórdão recorrido relativos à escolha das sucursais irlandesas como «partes testadas», que, *na relação entre as sucursais irlandesas* e as sedes, as primeiras fossem as entidades menos complexas [60]. Ora, resulta dos pontos 3.18 e 3.19 das Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência de 2010 que a escolha da parte testada deve ser coerente com a análise funcional da transação e pede que seja tido em consideração o papel desempenhado *respetivamente* pelas diferentes partes que nela participaram (v. também ponto 2.59, *in fine*). Daqui resulta que os fundamentos apresentados pelo Tribunal Geral nos n.os 333 a 336, bem como nos n.os 342 e 343 do acórdão recorrido, não permitem, em si mesmos, uma vez que tomam unicamente em consideração a situação das sucursais irlandesas, infirmar a premissa em que se baseou a Comissão no seu raciocínio a título subsidiário, a saber, que as sedes, enquanto partes na transação que exerciam as funções menos complexas, deveriam ter sido as partes testadas.

113. Em segundo lugar, a Comissão contesta o n.º 335 do acórdão recorrido, no qual o Tribunal Geral declarou que as Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência não impõem necessariamente a escolha da entidade que exerce as funções menos complexas, enquanto parte testada no âmbito do MMLO, limitando-se a aconselhar a escolha da entidade na qual existe a maior quantidade de dados fiáveis. Alega que, quanto a esse aspeto, o Tribunal Geral constatou oficiosamente um erro de interpretação das referidas Orientações da OCDE que não foi invocado pelas recorrentes em primeira instância. Na minha opinião, este argumento baseia-se numa interpretação errada do acórdão recorrido e deve, portanto, ser rejeitado. Com efeito, o n.º 335 do acórdão recorrido, lido no contexto do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal Geral nos n.os 334 a 336 do referido acórdão, não formula nenhuma crítica específica à decisão impugnada, limitando-se a fundamentar a conclusão, avançada no n.º 334 e confirmada no n.º 336, segundo a qual «desde que as funções da parte testada tenham sido corretamente identificadas e a remuneração dessas funções tenha sido corretamente calculada, o facto de uma parte ou outra ter sido escolhida como parte testada é irrelevante».

114. Em terceiro lugar, a Comissão contesta a validade da referida conclusão. Alega que, contrariamente ao que o Tribunal Geral afirmou no n.º 336 do acórdão recorrido, a escolha da parte testada constitui uma etapa fundamental da aplicação do MMLO. Esta alegação é, na minha opinião, admissível, embora tenha por objeto a interpretação das Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência adotada pelo Tribunal Geral. A este respeito, remeto para as considerações expostas no n.º 39 das presentes conclusões.

115. Quanto ao mérito, subscrevo a posição da Comissão quanto à importância que, no âmbito destas orientações, é atribuída à escolha da parte testada em caso de aplicação do MMLO. Com efeito, resulta nomeadamente dos pontos 3.18 e 3.19 da versão de 2010 das referidas orientações, nos quais o Tribunal Geral provavelmente se baseou no n.º 335 do acórdão recorrido, que essa escolha depende da possibilidade de efetuar uma análise comparativa baseada em dados fiáveis, que permita identificar corretamente o preço de transferência a atribuir à transação em causa em

[60] Os n.os 342, 343 e 371, para os quais a ASI e a AOI remetem, limitam-se a sublinhar o «caráter não complexo e facilmente identificável» das funções exercidas pelas sucursais irlandesas, mas não fazem nenhuma comparação com as exercidas pelas sedes.

conformidade com o princípio da plena concorrência. A Comissão tem, pois, razão ao afirmar que esta escolha não é neutra, antes condiciona de maneira determinante a fiabilidade do resultado da análise efetuada em aplicação do MMLO.

116. Tendo em conta o que precede e dentro dos limites expostos, considero que a primeira alegação da terceira parte do segundo fundamento de recurso é procedente.

b) Quanto à segunda alegação

117. Com a segunda alegação da terceira parte do segundo fundamento de recurso, a Comissão contesta os n.os 352 a 417 do acórdão recorrido, nos quais o Tribunal Geral infirmou as conclusões da decisão impugnada segundo as quais, mesmo admitindo que a escolha das sucursais irlandesas como partes testadas é correta, a opção de assumir os custos de exploração da ASI e da AOE como indicador do nível dos lucros conduziu a lucros tributáveis dessas sociedades na Irlanda que não refletiam uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado, segundo o princípio da plena concorrência.

1) Quanto à escolha dos custos de exploração enquanto indicador do nível dos lucros da sucursal irlandesa da ASI

118. Nos considerandos 336 a 342 da decisão impugnada, a Comissão considerou que a seleção das despesas de exploração da sucursal irlandesa da ASI como indicador do nível de lucro não refletia adequadamente os riscos assumidos e as atividades exercidas por essa sucursal e, consequentemente, a sua contribuição para o volume de negócios da ASI. Pelas mesmas razões, considerou que o rácio de Berry, um indicador do nível de lucro baseado na relação entre lucro bruto e despesas de exploração utilizado nos relatórios *ad hoc*, não era adequado para determinar uma remuneração em condições de plena concorrência para as funções exercidas pela referida sucursal. Segundo a Comissão, as vendas da ASI eram um indicador mais adequado. A validade desta conclusão foi rejeitada pelo Tribunal Geral nos n.os 359 a 407 do acórdão recorrido.

119. Em primeiro lugar, a Comissão alega que o Tribunal Geral não teve em conta a análise funcional constante da decisão impugnada, na qual, no n.º 360 do acórdão recorrido, afirmou que tinha baseado as suas conclusões quanto ao carácter inadequado dos custos de exploração para refletir as funções desempenhadas pela sucursal irlandesa da ASI numa abordagem de exclusão. A este respeito, remeto para a análise da primeira parte do primeiro fundamento. O mesmo erro vicia igualmente o n.º 365 do acórdão recorrido, no qual o Tribunal Geral concluiu que a Comissão se limitou, em substância, a afirmar que as vendas da ASI eram um indicador adequado do nível dos lucros. Com efeito, estou de acordo com a Comissão quando esta considera que, no referido número, o Tribunal Geral procedeu a uma leitura compartimentada da decisão impugnada, ao não ter em conta a análise contida noutras partes da mesma e, de modo especial, nos considerandos 294 a 305, que enumeram as funções e os riscos que a Comissão considerou assumidos, nomeadamente, pela sucursal irlandesa da ASI.

120. Em segundo lugar, a Comissão contesta os n.os 366 a 372 do acórdão recorrido, nos quais o Tribunal Geral censurou a rejeição, no considerando 340 da decisão impugnada, do rácio de Berry como índice financeiro para estimar a remuneração em plena concorrência no caso em apreço. A Comissão alega, antes de mais, que, nos respetivos recursos, a ASI e a AOE, bem como a Irlanda, se limitaram, quanto a esse aspeto, a simples remissões para o conteúdo dos relatórios *ad hoc*. O exame dos elementos do processo no Tribunal Geral, incluindo as respostas às questões

escritas colocadas pelo Tribunal Geral, confirma esta alegação no que respeita à Irlanda. A ASI e a AOE dedicaram a esta questão desenvolvimentos mais significativos, mas limitando a sua análise a uma única das condições exigidas para a aplicação do referido indicador. Por conseguinte, a Comissão não cometeu nenhum erro ao afirmar que o exame efetuado pelo Tribunal Geral no que respeita ao rácio de Berry está, em grande parte, dissociado dos argumentos invocados pelas recorrentes e debatidos em primeira instância.

121. A Comissão apresenta, em seguida, uma série de argumentos destinados a demonstrar que o Tribunal Geral cometeu erros de direito na apreciação efetuada nos referidos n.os 366 a 372 do acórdão recorrido. Alega, em substância, que a conclusão do Tribunal Geral assenta numa qualificação errada da sucursal irlandesa da ASI como «distribuidor que presta simples serviços logísticos», sem assumir riscos. A ASI e a AOI, bem como a Irlanda, respondem que essa qualificação não pode ser posta em causa em sede de recurso. Este argumento deve, na minha opinião, ser julgado improcedente. Com efeito, visto que dessa qualificação depende a aplicação correta dos princípios estabelecidos nas orientações da OCDE em matéria de preços de transferência em que a Apple e a Irlanda se basearam para justificar *ex post* as decisões antecipadas, bem como a adequação dos custos de exploração como indicador do nível dos lucros da sucursal da ASI, concordo com a Comissão em considerar que os argumentos invocados pela Comissão contra essa qualificação não excedem os limites da reapreciação dos factos pelo Tribunal de Justiça em sede de recurso. A este respeito, remeto para o exposto no n.º 39 das presentes conclusões.

122. Quanto ao mérito, os argumentos invocados pela Comissão contra as apreciações do Tribunal Geral relativas à aplicação do rácio de Berry devem ser apreciados conjuntamente com as alegações dirigidas contra os n.os 375 a 407 do acórdão recorrido. Nesses números, o Tribunal Geral, após ter analisado os riscos que, segundo a Comissão, deviam ser imputados à sucursal irlandesa da ASI e que justificavam um indicador do nível dos lucros dessa sucursal baseado nas vendas e não nos custos de exploração, concluiu que a referida sucursal, na realidade, não tinha assumido nenhum desses riscos. Com efeito, se essas alegações se revelassem fundadas, demonstrariam que o Tribunal Geral se baseou numa qualificação errada da sucursal da ASI enquanto «distribuidor de baixo risco» para efeitos da aplicação das orientações da OCDE em matéria de preços de transferência. É certo que parece resultar do n.º 374 do acórdão recorrido que a análise contida nos n.os 375 a 407 do acórdão recorrido tem caráter mais do que subsidiário, tendo em conta a interpretação do ponto 2.87 das Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência adotada pelo Tribunal Geral no n.º 357 do referido acórdão [61]. Todavia, as alegações da Comissão não são, por esta única razão, inoperantes. Com efeito, no mesmo n.º 357, bem como no n.º 364 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral reconhece que, segundo o referido ponto 2.87, a capacidade do indicador de lucros escolhido para refletir corretamente o valor das funções exercidas pela parte testada depende, entre outras coisas, dos riscos assumidos por esta.

123. A Comissão contesta em seguida os n.os 375 a 390 do acórdão recorrido, relativos ao risco ligado ao volume de negócios (considerando 337 da decisão impugnada, no qual esse risco é definido como um «[risco de inventário]»), os n.os 391 a 400 desse acórdão, relativos aos riscos ligados à garantia dos produtos Apple (considerando 338 da decisão impugnada) e os n.os 401 a 407 do mesmo acórdão, relativos aos riscos ligados às atividades dos terceiros contratantes (considerando 339 da decisão impugnada). Como no âmbito do primeiro fundamento do

[61] No n.º 357 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral conclui que decorre do ponto 2.87 das orientações da OCDE em matéria de preços de transferência que «a escolha do indicador do nível dos lucros não está fixada para qualquer tipo de funções, desde que esse indicador reflita o valor das funções em questão» e que, consequentemente «tanto as vendas como os custos de exploração podem constituir um indicador adequado do nível dos lucros» (v. n.º 363 do acórdão recorrido, que remete para o n.º 357 do mesmo).

recurso, a Comissão alega, em substância, que o Tribunal Geral aplicou um critério jurídico errado e contrário ao princípio da plena concorrência ao qualificar de «distribuidor de baixo risco» a sucursal irlandesa da ASI, comparando os riscos assumidos por essa sucursal com as políticas de risco da Apple Inc.

124. Ora, a análise dos fundamentos do acórdão recorrido confirma a abordagem contestada pela Comissão. Antes de mais, no que respeita ao risco ligado ao volume de negócios, por um lado, os elementos de prova mencionados pelo Tribunal Geral nos n.os 381, 382 e 383 do acórdão recorrido dizem respeito à celebração pela Apple Inc., de forma centralizada, de acordos-quadro com os OEMs e com os principais adquirentes dos produtos Apple, bem como à definição, sempre de forma centralizada, da tarifação internacional dos produtos Apple. Por outro lado, nos n.os 385 e 386 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral concluiu, com base em todas as provas apresentadas, incluindo os relatórios *ad hoc*, que os riscos inerentes a produtos não vendidos ou a uma queda da procura não podiam ser imputados à sucursal irlandesa da ASI porque tanto a oferta como a procura eram «determinadas de forma centralizada fora da referida sucursal» (n.º 386). No que respeita, em seguida, aos riscos ligados às garantias dos produtos, a conclusão a que o Tribunal Geral chegou no n.º 400 do acórdão recorrido, segundo a qual não se pode inferir da gestão do serviço AppleCare pela sucursal irlandesa da ASI que esta assumiu as consequências económicas ligadas às garantias para os produtos Apple, assenta na constatação do caráter auxiliar das funções exercidas por essa sucursal, constatação que, como já referi no n.º 52 das presentes conclusões, decorre do estabelecimento de uma relação entre as funções exercidas por esta última e as exercidas pela Apple Inc., e não com as desempenhadas pelas sedes. Por último, no que respeita aos riscos ligados às atividades dos terceiros contratantes, saliento que, em substância, o Tribunal Geral se limita a remeter para as considerações tecidas nos n.os 376 a 390 do acórdão recorrido quanto ao risco ligado à possibilidade de uma diminuição na procura e à eventualidade de produtos não vendidos, ao qual é equiparado o risco relativo aos produtos não geridos na Irlanda porque foram subcontratados fora desse Estado-Membro. No debate relativo ao primeiro fundamento de recurso, para o qual remeto, concluí que a imputação de lucros a uma sociedade não residente nos termos do artigo 25.º do TCA 97 e do princípio da plena concorrência que este incorpora se deve limitar a tomar em consideração a situação das diferentes partes que compõem essa sociedade na sua relação recíproca. Ora, na decisão impugnada, a Comissão, enquanto excluía as políticas relativas à gestão centralizada dos riscos implementadas pela Apple Inc., demonstrou, sem ter sido desmentida pelo Tribunal Geral e sem se limitar, como vimos, a uma abordagem por exclusão, que, em relação às sedes, a sucursal irlandesa da ASI tinha assumido um certo nível de riscos. Em contrapartida, como vimos, para excluir o facto de a sucursal irlandesa da ASI ter assumido os riscos mencionados nos considerandos 337, 338, 339 da decisão impugnada e qualificar essa sucursal de «distribuidor de baixo risco» cujos lucros podiam ser corretamente refletidos através de um indicador baseado nas despesas de exploração, o Tribunal Geral baseou-se nas funções exercidas pela Apple Inc. e na gestão centralizada por esta de todos os riscos considerados e, portanto, mais uma vez, num critério jurídico errado.

2) Quanto à escolha dos custos de exploração como indicador do nível dos lucros da sucursal irlandesa da AOE

125. A Comissão contesta os n.os 408 a 412 do acórdão recorrido nos quais o Tribunal Geral concluiu que esta não tinha logrado demonstrar que, como indicado nos considerandos 343 a 345 da decisão recorrida, o indicador do nível dos lucros baseado nos custos totais seria mais adequado para determinar os lucros de plena concorrência para a sucursal irlandesa da AOE.

126. Alega, antes de mais, que nem a ASI e a AOE nem a Irlanda tinham apresentado alegações contra esses considerandos da decisão impugnada. Além de não ser contestada, essa circunstância é confirmada pelos autos do Tribunal Geral e, por outro lado, é coerente com o facto de, como resulta nomeadamente dos considerandos 167 e 343 da decisão impugnada, os próprios relatórios *ad hoc* proporem um indicador baseado nos custos totais para a sucursal da AOE. Nestas condições, o Tribunal Geral excedeu, na minha opinião, os limites da sua fiscalização ao suscitar oficiosamente e ao acolher alegações que não tinham sido invocadas pelas recorrentes e que diziam respeito a aspetos da decisão impugnada que estas, pelo menos implicitamente, tinham aprovado. Recorde-se, além disso, que, segundo jurisprudência constante, na fiscalização que os tribunais da União Europeia exercem sobre as apreciações económicas complexas feitas pela Comissão no domínio dos auxílios de Estado — como as relativas à definição do indicador de lucro mais adequado no âmbito da aplicação do MMLO — não cabe ao juiz da União substituir pela sua a apreciação económica da Comissão [62]. Com efeito, tal juiz exerce, nesse âmbito, uma fiscalização restrita que se limita necessariamente à verificação do respeito das regras processuais e de fundamentação, da exatidão material dos factos, bem como da inexistência de erro manifesto de apreciação e de desvio de poder [63]. No presente caso, observe-se que, nos n.os 409 e 410 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral salientou que as Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência, para as quais a Comissão remete nos referidos considerandos 343 e 344 da decisão impugnada «não preconizam a utilização de um [indicador específico do nível de lucros], como os custos totais, e não se opõem à utilização dos custos de exploração [[…]]». Sem que seja necessário tomar posição sobre a leitura feita pelo Tribunal Geral das orientações supramencionadas, que a Comissão não contesta explicitamente, limito-me a salientar que, mesmo que esta leitura seja correta, o simples facto de «não [estar] excluída, por princípio, a possibilidade de os custos de exploração constituírem um indicador do nível adequado dos lucros» (n.º 410 do acórdão recorrido) não constitui, em si mesmo, um elemento no qual o Tribunal Geral se pudesse basear, sem substituir o poder de apreciação da Comissão pelo seu próprio poder de apreciação, bem como os argumentos das partes com os seus próprios argumentos.

127. É certo que, segundo a jurisprudência que acaba de ser recordada, na fiscalização que exerce sobre as apreciações económicas complexas efetuadas pela Comissão, o juiz da União deve não só verificar a exatidão material dos elementos de prova invocados, a sua fiabilidade e a sua coerência, mas também fiscalizar se esses elementos constituem a totalidade dos dados pertinentes que devem ser tomados em consideração para apreciar uma situação complexa e se são suscetíveis de fundamentar as conclusões que deles se retiram. Ora, no caso em apreço, no final da sua análise, o Tribunal Geral não constatou um erro de apreciação, mas uma insuficiência de elementos que permitam sustentar a tese da Comissão. Todavia, esta única qualificação não permite, na minha opinião, refutar o raciocínio do Tribunal Geral, que afirma, em substância, que, em seu entender, um dos indicadores admitidos pelas Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência é mais adequado do que o adotado pela Comissão.

128. É igualmente verdade que, no n.º 95 do acórdão Fiat Chrysler, o Tribunal de Justiça declarou que, não havendo harmonização a este respeito, a eventual fixação dos métodos e dos critérios que permitem determinar um resultado de «plena concorrência» se enquadra no poder de apreciação dos Estados-Membros. Todavia, como já referi no n.º 21 das presentes conclusões, o presente processo distingue-se do que deu origem a esse acórdão. Em quaisquer circunstâncias, impõe-se observar que, como alega a Comissão, o Tribunal Geral não teve em conta o argumento que esta

[62] V., neste sentido, Acórdão de 29 de junho de 2023, TUIfly/Comissão (C-763/21 P, EU:C:2023:528, n.º 76 e jurisprudência referida).

[63] V. Acórdão de 7 de maio de 2020, BTB Holding Investments e Duferco Participations Holding/Comissão (C-148/19 P, EU:C:2020:354, n.º 56 e jurisprudência referida).

invocou na decisão impugnada e em primeira instância, segundo o qual, face às funções exercidas e aos riscos efetivamente assumidos pela sucursal irlandesa da AOE, nomeadamente quando são comparados com os assumidos pela sede dessa sociedade, a circunstância, em que se baseia o Tribunal Geral no n.º 411 do acórdão recorrido, de a referida sucursal não deter a propriedade dos materiais utilizados, dos produtos em curso de fabrico e dos produtos acabados, não permitia, por si só, considerar que os custos totais não eram aplicáveis enquanto indicador dos lucros e, em qualquer caso, não permitia considerar manifestamente errada a aplicação desse indicador, que, por outro lado, era admitido pelos próprios consultores da Apple e da Irlanda.

3) Conclusões quanto à segunda alegação

129. Tendo em conta as considerações precedentes, considero que a segunda alegação da terceira parte do segundo fundamento de recurso também é procedente.

c) Quanto à terceira alegação

130. Com a última alegação da terceira parte do segundo fundamento de recurso, a Comissão contesta os n.os 418 a 478 do acórdão recorrido, nos quais o Tribunal Geral refutou o raciocínio que a levou a rejeitar, nos considerandos 346 a 359 da decisão impugnada, os níveis de remuneração das sucursais irlandesas da ASI e da AOE aceites nas decisões antecipadas.

131. Quanto à decisão antecipada de 1991, a Comissão tinha alegado, por um lado, que os níveis de remuneração aceites não eram justificados e, por outro, que o limiar previsto para a AOE, além do qual os seus lucros tributáveis deixavam de ser calculados com base na percentagem de 65 % dos custos de exploração da sucursal irlandesa dessa sociedade, constituía uma redução fiscal concedida com base em critérios alheios ao sistema de tributação, como considerações relativas ao emprego (considerando 347 da decisão recorrida). O Tribunal Geral anulou estas apreciações, em substância, por duas razões. Em primeiro lugar, nos n.os 440 e 441 do acórdão recorrido, com base na sua própria apreciação das provas, que não pode ser posta em causa em sede de recurso e que, aliás, não é contestada pela Comissão, o Tribunal Geral considerou não demonstrado o facto de o referido limiar de 65 % ter sido aceite pelas autoridades irlandesas com base em considerações relacionadas com o emprego. No n.º 444 do acórdão recorrido, indicou igualmente que o facto de o referido limiar nunca ter sido atingido, e, portanto, o mecanismo de limite máximo previsto na decisão antecipada de 1991, nunca ter sido implementado, excluía a existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

132. A Comissão alega que, com esta afirmação, o Tribunal Geral cometeu um erro de direito ao confundir o requisito relativo à existência de uma vantagem na aceção desta disposição e a quantificação dos montantes a restituir, que pode também ser igual a zero. Em apoio da sua argumentação, remete para o Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Mediaset[64]. A este respeito, saliente-se que os factos na origem deste acórdão, em que se tratava de identificar os beneficiários de um regime de auxílios fiscais e de quantificar o montante a restituir por cada um deles, diferem dos que caracterizam o presente processo, em que, pelo contrário, há que determinar se a previsão, numa decisão antecipada, de um método de cálculo individualizado que nunca foi aplicado concretamente pode dar lugar a uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Ora, pelo menos, uma vez que a vantagem identificada pela Comissão na decisão impugnada corresponde à amplitude da redução fiscal que teria resultado da aplicação do limiar

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, n.os 36 e 37). V., no mesmo sentido e em circunstâncias análogas, Acórdão de 15 de setembro de 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, n.º 41).

supramencionado, as circunstâncias do presente processo afiguram-se mais equiparáveis a uma situação em que o auxílio foi decidido mas não pago. Por conseguinte, parece-me que o argumento da Comissão deve ser rejeitado.

133. Em segundo lugar, nos n.os 445 a 447 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral afirmou, em substância, que, visto que a Comissão contestava os níveis de remuneração aceites pelas autoridades fiscais irlandesas como sendo demasiado baixos para as funções exercidas pelas sucursais, tendo em conta os ativos e os riscos relativos a essas funções, não tinha demonstrado que as sucursais tinham exercido funções suscetíveis de ser remuneradas por níveis de remuneração mais elevados. O Tribunal Geral remete, a este respeito, para as conclusões constantes dos n.os 348 e 407 do acórdão recorrido. Quanto a este aspeto, remeto, portanto, para as considerações já expostas na análise da primeira e segunda alegações da terceira parte do segundo fundamento de recurso.

134. No que respeita aos níveis de remuneração aceites na decisão antecipada de 2007, a Comissão tinha, antes de mais, posto em causa a fiabilidade dos estudos de comparabilidade nos quais se baseavam os relatórios *ad hoc*, uma vez que, em seu entender, as sociedades selecionadas nesses estudos não eram comparáveis à ASI e à AOE. Nos n.os 450 a 464 do acórdão recorrido, que não são contestados, o Tribunal Geral concluiu que a Comissão não tinha conseguido demonstrar os erros referidos. Seguidamente, a Comissão tinha efetuado a análise de comparabilidade corrigida em causa no n.º 72 das presentes conclusões, utilizando as sociedades selecionadas nos referidos relatórios *ad hoc* e tomando como indicador do nível dos lucros, para a ASI, as vendas e, para a AOE, os custos totais. Embora reconhecendo que essa análise teria permitido à Comissão demonstrar a existência de uma vantagem seletiva (n.º 468 do acórdão recorrido), o Tribunal Geral rejeitou a sua validade por três motivos, que são todos contestados pela Comissão. Em primeiro lugar, o Tribunal Geral, remetendo para os n.os 402 a 412 do acórdão recorrido, salientou que a Comissão não tinha demonstrado que a utilização dos custos de exploração enquanto indicador do nível dos lucros era inadequada no caso em apreço (n.º 470 do acórdão recorrido). Quanto a este aspeto, remeto para o exposto no âmbito da análise da segunda alegação da terceira parte do segundo fundamento de recurso. Em segundo lugar, o Tribunal Geral, remetendo para os n.os 348 a 407 do acórdão recorrido, recordou que a análise efetuada pela Comissão no âmbito do seu raciocínio subsidiário se baseava na premissa de que a sucursal irlandesa da ASI tinha exercido funções complexas e assumido riscos significativos, mas que essa premissa não tinha sido demonstrada.

135. A Comissão alega que o Tribunal Geral interpretou incorretamente a decisão impugnada e que a análise de comparabilidade corrigida assentava efetivamente na premissa de que a ASI não podia ser considerada um prestador de simples serviços logísticos, o que justificava a assunção das vendas como indicador do nível dos lucros, mas não na premissa de que esta última tinha exercido funções «de natureza complexa e determinantes para o sucesso da marca Apple» (n.º 471 do acórdão recorrido). A este respeito, é ponto assente que a análise de comparabilidade corrigida foi efetuada tomando como premissa a comparabilidade da situação da ASI com a das sociedades selecionadas nos relatórios *ad hoc*, uma vez que se baseia nos dados dessas sociedades (considerando 354 da decisão recorrida). Ora, embora seja verdade que as críticas formuladas pela Comissão a respeito dessa comparabilidade no considerando 351 da decisão impugnada assentavam, nomeadamente, no caráter «não negligenciável» ou mesmo «considerável» dos riscos assumidos pela sucursal irlandesa da ASI em relação a essas sociedades, não posso deixar de observar que, uma vez que utiliza os dados destas últimas, a relação de comparabilidade corrigida abstrai necessariamente dessas críticas e parte de outro ângulo. Por outro lado, a Comissão afirma expressamente, no considerando 353 da decisão impugnada, que a análise de

comparabilidade corrigida é efetuada «não obstante estas preocupações de caráter geral e específico no que se refere aos estudos de comparabilidade realizados nos relatórios *ad hoc*». Por conseguinte, independentemente de qualquer outra consideração, na minha opinião, o Tribunal Geral não interpreta corretamente a decisão impugnada porque, no n.º 471 do acórdão recorrido, deixa entender que essa relação de comparabilidade se baseia na premissa não demonstrada de que a ASI exerceu funções «de natureza complexa e determinantes para o sucesso da marca Apple». Por último, nos n.os 473 e 474 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral recorda os fundamentos anteriormente expostos para invalidar o raciocínio da Comissão sobre o caráter inadequado da escolha das vendas como indicador do nível dos lucros da ASI. A este respeito, limito-me, portanto, a remeter para o que foi dito no âmbito da análise da segunda alegação da terceira parte do segundo fundamento de recurso.

136. Com base nas considerações precedentes, considero que a presente acusação, nos limites resultantes da análise exposta, deve igualmente ser acolhida.

3. Conclusões quanto ao segundo fundamento de recurso

137. Resulta da análise conjunta da segunda e terceira partes do segundo fundamento que o Tribunal Geral cometeu um erro na definição do nível de prova que incumbe à Comissão. Além disso, o Tribunal Geral cometeu uma série de erros de direito na análise que o levou a concluir que a Comissão não tinha demonstrado os erros metodológicos identificados no âmbito do seu raciocínio a título subsidiário. Nestas condições, o segundo fundamento de recurso deve, na minha opinião, ser julgado procedente na sua totalidade.

D. Quanto à remessa do processo ao Tribunal Geral

138. Nos termos do artigo 61.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, quando o recurso for julgado procedente, o Tribunal de Justiça anula a decisão do Tribunal Geral. Pode, neste caso, decidir definitivamente o litígio, se estiver em condições de ser julgado, ou remeter o processo ao Tribunal Geral, para julgamento. Resulta do exposto que o recurso é procedente e que o acórdão deve ser anulado na sua totalidade. As alegações da Irlanda, bem como da ASI e da AOE, em primeira instância, relativas à alegada abordagem «por exclusão», devem ser definitivamente julgadas improcedentes. Quanto ao resto, considero que, atendendo aos erros de direito cometidos pelo Tribunal Geral, que põem em causa as apreciações de facto do Tribunal Geral tanto no que respeita ao raciocínio a título principal como ao raciocínio a título subsidiário, o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos que lhe permitam pronunciar-se a título definitivo sobre os recursos em primeira instância e que os processos devem ser remetidos ao Tribunal Geral, reservando para final a decisão quanto às despesas, para que este último proceda a uma nova análise com base nas considerações precedentes e conheça dos fundamentos não examinados.

VI. Conclusão

139. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que anule o acórdão recorrido, remeta os processos ao Tribunal Geral e reserve para final a decisão quanto às despesas.