Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GIOVANNI PITRUZZELLA
prezentate la 9 noiembrie 2023 [1]

Cauza C-465/20 P

Comisia Europeană
împotriva
Irlandei,
Apple Sales International,
Apple Operations International, fostă Apple Operations Europe,
Marele Ducat al Luxemburgului,
Republica Polonă,

Autoritatea AELS de Supraveghere

„Recurs – Ajutoare de stat – Soluții fiscale anticipate (tax rulings) – Avantaje fiscale selective”

I. Introducere

1. Prezenta cauză face parte dintr-o serie destul de vastă în prezent, care privește aplicarea articolului 107 alineatul (1) TFUE în cazul „soluțiilor fiscale”. După cum se știe, „soluția fiscală” permite întreprinderilor să solicite administrației fiscale o „decizie anticipată” cu privire la impozitul la care vor fi supuse și, astfel, să obțină de la administrația respectivă o poziție oficială privind aplicarea normelor fiscale naționale și o asigurare cu privire la tratamentul fiscal care le va fi aplicat. Este de necontestat faptul că normele privind ajutoarele de stat nu pot fi utilizate pentru a realiza în mod mascat o armonizare fiscală, care se confruntă cu obstacole politice, sau pentru a combate concurența fiscală neloială. Valorificarea avantajelor oferite de disparitățile dintre sistemele fiscale nu implică de fapt acordarea de ajutoare, iar concurența fiscală între state nu este interzisă în sine. Cu toate acestea, Comisia trebuie să fie în măsură să verifice dacă, prin intermediul unei măsuri fiscale precum o decizie anticipată, un stat membru acordă un avantaj selectiv unei anumite întreprinderi. În acest caz, întreprinderile care dețin deja în sine o putere de piață considerabilă, cum este cazul Apple, ținând seama deopotrivă de dinamica piețelor digitale, care tind să concentreze o astfel de putere, ar putea fi în avantaj față de concurenții lor, ceea ce ar afecta condițiile de concurență echitabile (*level playing field*) între întreprinderi. Pentru a evita aceste consecințe dăunătoare concurenței și prejudiciabile pentru inovație și consumatori, sunt necesare norme privind ajutoarele de stat.

[1] Limba originală: italiana.

2. Comisia solicită anularea Hotărârii din 15 iulie 2020, Irlanda și alții/Comisia (denumită în continuare „hotărârea atacată”)[2], prin care Tribunalul a anulat Decizia (UE) 2017/1283 a Comisiei din 30 august 2016[3] (denumită în continuare „decizia în litigiu”), privind două decizii fiscale anticipate emise de autoritățile fiscale irlandeze împotriva Apple Sales International (ASI) și a Apple Operations Europe (AOE), două societăți care aparțin grupului Apple [denumite în continuare împreună „deciziile anticipate”).

II. Situația de fapt și succesiunea evenimentelor până în prezent

3. Înființat în anul 1976 și având sediul la Cupertino, California (Statele Unite), grupul Apple este format din Apple Inc. și din toate societățile controlate de aceasta din urmă. Activitatea sa economică globală este structurată în jurul unor domenii funcționale importante, gestionate la nivel central și coordonate din Statele Unite (punctul 1 din hotărârea atacată). Apple Operations International (AOI) este o filială deținută în întregime de Apple Inc. AOI deține în întregime filiala Apple Operations Europe (AOE), care, la rândul său, deține în întregime filiala Apple Sales International (ASI). Atât ASI, cât și AOE sunt constituite ca societăți de drept irlandez, dar nu au rezidența fiscală în Irlanda (punctul 3 din hotărârea atacată)[4]. ASI și AOE au înființat sucursale irlandeze (denumite în continuare, împreună, „sucursalele irlandeze”). Sucursala irlandeză a ASI este responsabilă în principal de realizarea activităților de achiziții, de vânzare și de distribuție asociate vânzării de produse purtând marca Apple către părți afiliate și clienți terți în regiunile care acoperă Europa, Orientul Mijlociu, India și Africa (EMEIA), precum și Asia-Pacific (APAC). Funcțiile principale din cadrul acestei sucursale includ achiziția de produse finite marca Apple de la producători terți și afiliați, activități de distribuție asociate cu vânzarea de produse către părțile afiliate din regiunile EMEIA și APAC, precum și vânzări de produse către clienți terți în regiunea EMEIA, vânzarea online, operațiunile de logistică și operarea asistenței postvânzare pentru clienți. Sucursala irlandeză a AOE este responsabilă de fabricarea și asamblarea unei game specializate de produse informatice în Irlanda, precum calculatoare de birou iMac, laptopuri MacBook și alte accesorii pentru calculatoare, pe care le furnizează părților afiliate pentru regiunea EMEIA. Funcțiile principale din cadrul acestei sucursale includ planificarea și programarea producției, ingineria procedeelor, producție și operațiuni, asigurarea calității și controlul calității și operațiuni de modernizare (punctele 9 și 10 din hotărârea atacată).

4. În perioada vizată de decizia în litigiu, și anume între anii 1991 și 2014 (denumită în continuare „perioada relevantă”), Apple Inc., pe de o parte, și ASI și AOE, pe de altă parte, aveau încheiat un acord de partajare a costurilor (denumit în continuare „acordul de partajare a costurilor”). Costurile partajate priveau printre altele cercetarea și dezvoltarea tehnologiilor încorporate în produsele grupului Apple. În temeiul acestui acord, pe de o parte, părțile au convenit să partajeze costurile și riscurile legate de cercetarea și dezvoltarea de active necorporale ca urmare a activităților de dezvoltare a produselor și serviciilor grupului Apple. Pe de altă parte, acestea au convenit ca Apple Inc. să rămână proprietarul bunurilor necorporale cu costuri partajate, inclusiv al drepturilor de proprietate intelectuală (denumită în continuare „PI”). În plus, Apple Inc. a acordat societăților ASI și AOE licențe scutite de redevențe, care le permiteau să fabrice și să vândă produsele în cauză pe teritoriul care le fusese atribuit, și anume întreaga lume cu

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

[3] Privind ajutorul de stat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) pus în aplicare de Irlanda în favoarea Apple (JO 2017, L 187, p. 1).

[4] În considerentele (49)-(52) ale deciziei în litigiu, Comisia a arătat că, în temeiul dreptului irlandez aplicabil în perioada relevantă, ASI și AOE, deși erau constituite în Irlanda și desfășurau o activitate comercială în Irlanda, nu erau considerate ca având domiciliul fiscal în Irlanda, întrucât erau controlate direct sau indirect de o societate rezidentă în Statele Unite (Apple Inc.). Cu toate acestea, întrucât, în afară de sucursalele irlandeze, ASI și AOE nu aveau nicio prezență fiscală nici în Statele Unite, nici în altă parte, Comisia a dedus de aici că acestea erau „apatride fiscal”.

excepția continentului american (denumite în continuare „licențe de PI”)[5]. Părțile la acord erau obligate să își asume riscurile rezultate din acest acord. Riscul principal era reprezentat de obligația de a plăti costurile de dezvoltare a drepturilor de PI. În perioada relevantă, au fost aduse mai multe modificări acordului de partajare a costurilor, în special pentru a ține seama de modificările legislației aplicabile (punctele 5 și 6 din hotărârea atacată).

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

A. Cu privire la deciziile anticipate

6. Prin scrisoarea din 12 octombrie 1990, adresată autorităților fiscale irlandeze, consultanții fiscali ai grupului Apple au descris activitățile Apple Computer Ltd (ACL), precursoarea AOE, în Irlanda, indicând funcțiile care ar fi fost îndeplinite de sucursala sa irlandeză cu sediul în Cork (Irlanda). Aceștia au precizat că această sucursală ar fi deținut active aferente activităților de producție, dar că AOE ar fi păstrat proprietatea asupra materialelor utilizate, a lucrărilor în curs de execuție și a produselor finite. Prin scrisoarea din 2 ianuarie 1991, autoritățile fiscale irlandeze au fost informate cu privire la existența unei noi societăți, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), precursoarea ASI, a cărei sucursală în Irlanda era descrisă ca fiind responsabilă pentru aprovizionarea cu produse destinate exportului de la producători irlandezi. Prin scrisoarea din 29 ianuarie 1991 (denumită în continuare „decizia anticipată din anul 1991”), autoritățile fiscale irlandeze și-au exprimat acordul cu privire la propunerile formulate de grupul Apple în ceea ce privește calcularea profitului impozabil al ACL și al ACAL în Irlanda. Profitul impozabil al ACL a fost calculat pe baza unui procent din costurile de funcționare ale sucursalei sale irlandeze, stabilit la 65 % din aceste costuri până la un cuantum anual de [*confidențial*] și la 20 % peste acest cuantum [*confidențial*]. În cazul în care profitul total era mai mic decât cifra rezultată din această formulă, cifra mai scăzută era utilizată pentru stabilirea profitului net. Costurile de funcționare care trebuiau luate în considerare pentru acest calcul cuprindeau toate cheltuielile de funcționare, cu excepția materialelor destinate revânzării și a cotei de cost pentru activele necorporale ale societăților afiliate grupului Apple. Profitul impozabil al ACAL era calculat pe baza unei marje de 12,5 % din costurile de funcționare (cu excluderea materialelor pentru revânzare) (punctele 11-16 din hotărârea atacată).

Prin scrisoarea din 16 mai 2007 adresată autorităților fiscale irlandeze, consultanții fiscali ai grupului Apple și-au prezentat succint propunerea de revizuire a metodei de stabilire a bazei impozabile în ceea ce privește sucursalele irlandeze ale ASI și AOE. În ambele cazuri, s-a propus ca profitul impozabil să corespundă unui procent din costurile de funcționare, excluzând costuri precum costurile generate de societățile afiliate în cadrul grupului Apple și costurile materialelor. În cazul sucursalei irlandeze a AOE, s-a propus adăugarea unui cuantum corespunzător rentabilității PI în ceea ce privește tehnologia proceselor de fabricație cumulate a acestei sucursale, egal cu un procent din cifra de afaceri a acestei sucursale. De asemenea, s-a propus ca

[5] În hotărârea atacată, Tribunalul denumește aceste licențe drept „licențe de PI a grupului Apple”. Această denumire, pe care o vom păstra neschimbată în citarea pasajelor din hotărârea atacată, este contestată de Comisie, care o consideră imprecisă, întrucât nu ar reflecta împrejurarea că este vorba despre licențe limitate din punct de vedere teritorial acordate societăților ASI și AOE.

acordul să intre în vigoare pentru ambele sucursale începând cu 1 octombrie 2007, să fie aplicabil timp de cinci ani, să fie reînnoit anual și să se aplice noilor entități create sau transformate în cadrul grupului Apple, cu condiția ca activitățile lor să corespundă celor desfășurate de AOE și de ASI. Prin scrisoarea din 23 mai 2007 (denumită în continuare „decizia anticipată din anul 2007”), autoritățile fiscale irlandeze și-au exprimat acordul cu privire la toate propunerile. Acest acord a fost aplicat până la exercițiul fiscal 2014 (punctele 17-21 din hotărârea atacată).

B. Cu privire la decizia în litigiu

7. În decizia în litigiu, Comisia a concluzionat că deciziile anticipate, prin faptul că au condus la o reducere a datoriilor fiscale pe care ASI și AOE ar fi trebuit să le suporte, au conferit acestor societăți, în perioada relevantă, un ajutor de funcționare de care a beneficiat grupul Apple în ansamblul său [considerentele (417) și (418)]. Aceasta a declarat acest ajutor ilegal și incompatibil cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (c) TFUE (articolul 1 din decizia în litigiu) și a dispus recuperarea acestuia (articolul 2 din decizia în litigiu).

8. În secțiunea 8.2 din această decizie, pentru a stabili existența unui avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia a urmat analiza în trei etape rezultată din jurisprudență [6].

9. În ceea ce privește prima etapă, referitoare la identificarea sistemului de referință, Comisia a considerat că acesta era reprezentat de normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda, care aveau ca obiectiv impozitarea profitului realizat de toate societățile supuse impozitării în respectiva țară. Având în vedere acest obiectiv, Comisia a considerat că toate societățile supuse impozitării în Irlanda, indiferent dacă erau rezidente sau nerezidente, integrate sau neintegrate, se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Prin urmare, aceasta a susținut că dispozițiile secțiunii 25 din Taxes Consolidation Act din 1997 (Legea consolidată din 1997 privind taxele, denumită în continuare „TCA 97”), referitoare la impozitarea societăților nerezidente, constituiau parte integrantă din sistemul de referință, iar nu un cadru de referință distinct [considerentele (227)-(243) ale deciziei în litigiu]. În temeiul articolului menționat, o societate nerezidentă nu este supusă impozitului pe profit, cu excepția cazului în care aceasta desfășoară o activitate comercială în Irlanda prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții. În această ipoteză, societatea menționată este supusă impozitării pentru orice profituri din exploatare obținute direct sau indirect de la sucursală sau de la agenție și din proprietăți sau din drepturi utilizate sau deținute de o sucursală sau de o agenție sau în numele acestora […] (a se vedea punctul 158 din hotărârea atacată).

10. În ceea ce privește a doua etapă, care are ca obiect aprecierea existenței unui avantaj selectiv care decurge dintr-o derogare de la sistemul de referință, Comisia a arătat mai întâi că, având în vedere modul său de redactare și finalitatea sa, secțiunea 25 din TCA 97 trebuia să fie aplicată în coroborare cu o metodă de repartizare a profitului care să permită obținerea unui profit impozabil care „aproximează în mod fiabil un rezultat bazat pe piață, în conformitate cu principiul concurenței depline” [considerentul (253)]. Acest principiu „urmărește să asigure faptul că tranzacțiile realizate între societățile integrate din cadrul aceluiași grup sunt tratate din punct de vedere fiscal ținându-se cont de valoarea profitului care ar fi fost realizat în cazul în care aceleași tranzacții ar fi fost efectuate de către societăți independente” se aplică astfel „tranzacțiilor interne efectuate între diferitele părți ale aceleași societăți integrate, cum ar fi o sucursală care efectuează

[6] A se vedea printre altele Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 68, denumită în continuare „Hotărârea Fiat Chrysler”).

tranzacții cu alte părți ale societății de care aparține" [considerentele (252) și (253)]. În acest context, Comisia a precizat de asemenea că nu va aplica în mod direct principiile dezvoltate în cadrul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), astfel cum sunt enunțate în special la articolul 7 alineatul (2) și la articolul 9 din Modelul OCDE de convenție fiscală și în Raportul din 2010 privind repartizarea profiturilor către sediile permanente, aprobat de Consiliul OCDE la 22 iulie 2010, care descrie abordarea autorizată a OCDE pentru implementarea principiului liberei concurențe așa cum este definită în Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale[7] în cadrul atribuirii profitului în favoarea unui sediu permanent (denumite în continuare „abordarea autorizată a OCDE")[8], dar că ar fi ținut seama de acestea, considerându-le orientări utile cu privire la modul în care să se asigure că acordurile privind stabilirea prețurilor de transfer și cele privind repartizarea profitului produc rezultate care sunt conforme condițiilor de piață [considerentul (255)]. În continuare, Comisia și-a efectuat analiza întemeindu-se pe trei raționamente distincte, fiecare dintre acestea permițând să se concluzioneze în sensul existenței, în speță, a unui avantaj selectiv. În scopul prezentei cauze, numai primele două raționamente sunt relevante, cu titlu principal și cu titlu subsidiar. Pe baza *raționamentului cu titlu principal* [considerentele (265)-(321) ale deciziei în litigiu], Comisia a considerat că faptul că, în deciziile anticipate, autoritățile fiscale irlandeze au acceptat premisa nedemonstrată potrivit căreia licențele de PI trebuiau să fie atribuite în scopuri fiscale în afara Irlandei – și, prin urmare, sediilor ASI și AOE (denumite în continuare „sediile"), iar nu sucursalelor lor irlandeze – a condus la profituri anuale impozabile ale acestor societăți care s-au abătut de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Pe baza *raționamentului cu titlu subsidiar* [considerentele (325)-(360) ale deciziei în litigiu], Comisia a considerat că, chiar dacă autoritățile fiscale irlandeze ar fi acceptat în mod întemeiat această premisă, rezultatul ar fi fost același, întrucât metodele de repartizare a profitului aprobate prin deciziile anticipate se bazau pe opțiuni metodologice neadecvate, ceea ce ar fi condus, în orice caz, la o reducere a cuantumului impozitului pe care trebuiau să îl plătească ASI și AOE în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile erau determinate de prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină.

11. În sfârșit, în cea de a treia etapă a analizei sale, Comisia a constatat că nici Irlanda, nici Apple nu au invocat argumente privind justificarea avantajului selectiv conferit prin deciziile anticipate [considerentele (404)-(411) ale deciziei în litigiu].

III. Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată

12. Atât Irlanda (cauza T-778/16), cât și ASI și AOE (cauza T-892/16) au formulat o acțiune împotriva deciziei în litigiu. În cauza T-778/16, au fost admise cererile de intervenție formulate de Marele Ducat al Luxemburgului în susținerea concluziilor Irlandei și, respectiv, Republica Polonă în susținerea concluziilor Comisiei. În cauza T-892/16, au fost admise cererile de

[7] Iulie 2010, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264189904-en (în continuare, „Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer").

[8] În considerentele (87)-(89), Comisia a explicat că abordarea autorizată a OCDE constă într-o analiză în două etape, în cadrul căreia veniturile sunt atribuite unui sediu permanent. Prima etapă constă în considerarea sediului permanent drept întreprindere distinctă și independentă „care desfășoară activități identice sau similare în condiții identice sau similare, ținând cont de funcțiile îndeplinite, de activele utilizate și de riscurile asumate de întreprindere prin intermediul sediului permanent și alte părți ale întreprinderii". În acest context este introdusă noțiunea de „funcții semnificative desfășurate de personal". În prima etapă, abordarea autorizată a OCDE atribuie sediului permanent proprietatea economică asupra activelor pentru care funcțiile semnificative relevante sunt desfășurate de personalul său. În a doua etapă, Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer sunt aplicate prin analogie tranzacțiilor efectuate de sediul permanent cu alte părți ale întreprinderii pentru a se asigura că toate funcțiile pe care le îndeplinește și care se referă la aceste tranzacții interne sunt remunerate în conformitate cu principiul liberei concurențe.

intervenție formulate de Autoritatea de Supraveghere AELS în susținerea concluziilor Comisiei și, respectiv, Irlanda în susținerea concluziilor ASI și AOE. Cauzele au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii orale. În susținerea acțiunii formulate, Irlanda, pe de o parte, și ASI și AOE, pe de altă parte, au invocat nouă și, respectiv, paisprezece motive, care se suprapun în mare măsură, pe care Tribunalul le-a examinat împreună.

13. În hotărârea atacată, în măsura în care acest aspect este relevant în speță, Tribunalul a respins, în primul rând, motivele invocate de Irlanda, precum și de ASI și de AOE, întemeiate pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe încălcarea principiului autonomiei fiscale a statelor membre (punctele 103-124). În al doilea rând, Tribunalul a examinat motivele întemeiate pe erorile săvârșite de Comisie în cadrul *raționamentului său cu titlu principal*. În acest context, Tribunalul a respins mai întâi critica Irlandei referitoare la examinarea comună a criteriilor avantajului și selectivității. În continuare, acesta a examinat criticile întemeiate pe erori în identificarea sistemului de referință și a impozitării normale în temeiul dreptului fiscal irlandez. La finalul acestei examinări, Tribunalul a concluzionat că raționamentul cu titlu principal al Comisiei se întemeia pe „aprecieri eronate cu privire la impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță” (punctul 249 din hotărârea atacată). În sfârșit, Tribunalul a examinat „din motive de exhaustivitate” criticile îndreptate împotriva aprecierilor de fapt ale Comisiei privind activitățile din cadrul grupului Apple, concluzionând că Comisia nu a reușit să demonstreze că, având în vedere, pe de o parte, activitățile și funcțiile îndeplinite efectiv de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE și, pe de altă parte, deciziile strategice adoptate și puse în aplicare în afara acestor sucursale, sucursalelor irlandeze menționate ar fi trebuit să li se atribuie licențele de PI în vederea stabilirii profitului anual impozabil al ASI și al AOE în Irlanda (punctul 310 din hotărârea atacată). În sfârșit, Tribunalul a examinat motivele referitoare la aprecierile efectuate de Comisie în cadrul *raționamentului său cu titlu subsidiar*. La finalul analizei sale, deși a admis că „deficiențele din metodele de calcul al profitului impozabil al ASI și al AOE demonstrează caracterul lacunar și uneori incoerent al [deciziilor anticipate]” (punctul 479 din hotărârea atacată), Tribunalul a considerat că aceste deficiențe nu sunt suficiente pentru a dovedi existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

14. Prin urmare, Tribunalul a anulat decizia în litigiu în întregime, fără a examina celelalte motive invocate de Irlanda, precum și de ASI și de AOE, a obligat Comisia la plata cheltuielilor de judecată efectuate de reclamante în cauzele T-778/16 și T-892/16 și a statuat că Irlanda, în cauza T-892/16, și Marele Ducat al Luxemburgului, Republica Polonă și Autoritatea AELS de Supraveghere, suportă fiecare propriile cheltuieli de judecată.

IV. Procedura în fața Curții și concluziile părților

15. Prin cererea introductivă depusă la grefa Curții la 25 septembrie 2020, Comisia a solicitat anularea hotărârii atacate. Irlanda, ASI și AOE, Marele Ducat al Luxemburgului și Autoritatea de Supraveghere AELS au prezentat observații scrise. Prin scrisoarea din 4 aprilie 2023, avocații ASI și AOE au informat Curtea că, în urma unei fuziuni în temeiul dreptului irlandez, AOE a fost absorbită de AOI începând cu 2 aprilie 2023. Prin urmare, denumirea AOI a fost înlocuită cu denumirea AOE în calitate de parte în prezenta cauză. Părțile au fost ascultate în cadrul ședinței din 23 mai 2023. Comisia solicită Curții anularea hotărârii atacate, respingerea primului, a celui de al doilea, a celui de al treilea, a celui de al patrulea și a celui de al optulea motiv în cauza T-778/16 și a primului, a celui de al doilea, a celui de al treilea, a celui de al patrulea, a celui de al cincilea, al celui de al optulea și a celui de al paisprezecelea motiv în cauza T-892/16, trimiterea cauzei la Tribunal pentru examinarea celorlalte motive și soluționarea odată cu fondul a cererii

privind cheltuielile de judecată efectuate în fața Tribunalului și a Curții. ASI și AOI solicită Curții respingerea recursului și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată. Irlanda solicită Curții respingerea recursului și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată. Autoritatea de Supraveghere AELS solicită Curții admiterea recursului în totalitate, trimiterea cauzei la Tribunal pentru examinarea celorlalte motive și soluționarea odată cu fondul a cererii privind cheltuielile de judecată efectuate în fața Tribunalului și a Curții. Marele Ducat al Luxemburgului solicită Curții respingerea recursului în întregime și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată efectuate de acesta.

V. Cu privire la recurs

16. În susținerea recursului, Comisia invocă două motive, fiecare împărțit în mai multe aspecte. Primul motiv se referă la punctele din hotărârea atacată prin care Tribunalul a criticat raționamentul cu titlu principal. Al doilea este îndreptat împotriva părții din această hotărâre în care Tribunalul a infirmat raționamentul cu titlu subsidiar.

A. Observații introductive

17. Astfel cum s-a observat, pe baza acordului de partajare a costurilor, în perioada relevantă, ASI și AOE dețineau licențe de PI și plăteau Apple Inc. o sumă destinată finanțării activităților de cercetare și dezvoltare ale grupului. Acordurile de partajare a costurilor răspund rațiunii de a evita ca, având în vedere incertitudinea rezultatelor investiției în cercetare și dezvoltare, să nu fie posibilă recuperarea pierderilor eventual suferite de întreprinderea care a făcut investiția. Costurile de cercetare și dezvoltare sunt repartizate între societățile din cadrul grupului, iar eventualele randamente sunt repartizate proporțional cu procentul de costuri atribuit societății. Aceasta este justificarea acordului, dar ar trebui să se țină seama de faptul că, în practica întreprinderilor multinaționale, un acord de partajare a costurilor în cadrul grupului poate permite repartizarea costurilor și a profitului aferent în jurisdicțiile în care impozitarea este mai redusă. În speță, prin deconectarea repartizării unei părți a costurilor și a profitului aferente PI a Apple de locul unde s-a desfășurat în principal activitatea de cercetare și dezvoltare a grupului, și anume California, unde se află sediul Apple Inc., costurile și profitul au fost transferate către ASI și AOE. După cum s-a menționat mai sus, deși au fost constituite în Irlanda, aceste societăți nu aveau, în perioada relevantă, reședința fiscală în Irlanda, nici în alte jurisdicții fiscale. În Irlanda, obligația lor fiscală era limitată, în temeiul articolului 25 din TCA 97, la profiturile atribuibile sucursalelor lor irlandeze, astfel încât profiturile care nu erau atribuite acestor sucursale nu ar fi în esență impozitate nicăieri [9]. Prin urmare, esența întrebării se referă la metoda prin care, în lipsa oricărei indicații la articolul 25 din TCA 97, au fost stabilite profiturile impozabile atribuibile sucursalelor irlandeze. Întrucât majoritatea profiturilor ASI și AOE proveneau din licențele de PI, în scopul acestei stabiliri se ridica mai întâi întrebarea cum ar trebui alocate respectivele licențe în cadrul societăților menționate, luând în considerare diferitele componente ale acestora, și anume sediile, pe de o parte, și sucursalele irlandeze, pe de altă parte. În esență, referitor la aceste aspecte Irlanda și Comisia au puncte de vedere divergente. Într-adevăr, deciziile anticipative aprobaseră metoda de stabilire a bazei de impozitare a ASI și AOE propusă de Apple, care presupunea, de fapt, repartizarea licențelor de PI și a majorității profiturilor acestor societăți în afara sucursalelor

[9] În fața Tribunalului și în ședința în fața Curții, Comisia a evaluat impozitele plătite efectiv pe profiturile generate de ASI și AOE la 1 %, în anul 2003 și la 0,005 % în anul 2004. ASI și AOI susțin că, în perioada relevantă, profiturile acestor companii erau supuse în Statele Unite unei impozitări amânate a veniturilor din străinătate.

irlandeze. Potrivit Comisiei, o astfel de repartizare a profiturilor, care reduce obligația fiscală a ASI și AOE, conferea acestora din urmă un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și implica un ajutor fiscal de la care beneficia grupul Apple în ansamblu.

B. Cu privire la primul motiv de recurs

18. Primul motiv de recurs cuprinde trei aspecte.

1. Cu privire la primul aspect din cadrul primului motiv de recurs

19. Prin intermediul primului aspect din cadru primului motiv de recurs, Comisia susține că Tribunalul a interpretat în mod eronat decizia în litigiu, a săvârșit o neregularitate de procedură și a emis o motivare contradictorie, în măsura în care, la punctele 125, 183-187, 242, 228 și 243 din hotărârea atacată, a statuat că, prin faptul că a considerat că licențele de PI ar fi trebuit să fie atribuite din punct de vedere fiscal sucursalelor irlandeze, deoarece sediile ASI și AOE nu dispuneau nici de angajați, nici de prezență fizică pentru a asigura controlul și gestionarea acestora, Comisia a recurs la o repartizare a profitului „prin excludere”, care nu este conformă cu secțiunea 25 din TCA 97, cu principiul concurenței depline și cu abordarea autorizată a OCDE. ASI și AOI, precum și Irlanda și Marele Ducat al Luxemburgului susțin că criticile invocate de Comisie sunt inadmisibile, inoperante și, în orice caz, nefondate.

a) Analiză

1) Cu privire la admisibilitate

20. Amintim că, în conformitate cu articolul 256 alineatul (1) TFUE și cu articolul 58 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, recursul se limitează la chestiuni de drept. Tribunalul este singurul competent să constate faptele, cu excepția cazului în care inexactitatea materială a constatărilor sale ar rezulta din înscrisurile aflate la dosar care i-au fost prezentate, și să aprecieze elementele de probă reținute [10]. Constatarea acestor fapte și aprecierea acestor elemente de probă nu constituie, așadar, cu excepția cazului denaturării lor, o chestiune de drept supusă ca atare controlului Curții [11].

21. ASI și AOI susțin că invocarea unei erori de interpretare a actului atacat în fața Tribunalului nu constituie o invocare a unei erori de drept, cu excepția cazului denaturării actului respectiv care rezultă dintr-o interpretare vădit eronată a acestuia de către Tribunal. În susținerea excepției ridicate, acestea invocă Hotărârea din 27 ianuarie 2000, DIR International Film și alții/Comisia [12], și Hotărârea din 30 noiembrie 2016, Comisia/Franța și Orange [13]. În prima dintre aceste hotărâri, Curtea a precizat că, în cazul în care, în cadrul unei acțiuni în anulare, Tribunalul se poate afla în situația de a interpreta motivarea actului atacat în mod diferit față de autorul actului sau chiar, în anumite împrejurări, de a respinge motivarea formală reținută de acesta, Tribunalul nu poate face acest lucru atunci când niciun element material nu justifică acest mod de a proceda, întrucât, în

[10] A se vedea Hotărârea din 27 aprilie 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Comisia (C-492/21 P, EU:C:2023:354, punctul 106).

[11] A se vedea Hotărârea din 22 iunie 2023, Gmina Miasto Gdynia și Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Comisia (C-163/22 P, nepublicată, EU:C:2023:515, punctul 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (denumită în continuare „Hotărârea DIR International”).

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (denumită în continuare „Hotărârea Comisia/Franța și Orange”).

acest caz, ar înlocui motivarea autorului actului cu propria motivare, săvârșind o eroare de drept atacabilă în fața Curții [14]. Deși este adevărat că, în această hotărâre, Curtea a concluzionat în sensul existenței unei denaturări a conținutului deciziei în litigiu [15], nu se poate deduce din această împrejurare, astfel cum și-ar dori ASI și AOI, că *numai* o interpretare vădit eronată de către Tribunal a actului atacat poate fi invocată în faza recursului. O astfel de concluzie ar intra de asemenea în contradicție cu aplicarea contrară de către Curte a acestui precedent [16]. În ceea ce privește Hotărârea Comisia/Franța și Orange, este suficient să se arate că, la punctul 102 din această hotărâre, pe care se întemeiază ASI și AOI, Curtea s-a limitat să constate lipsa oricăror elemente în argumentația Comisiei care să susțină afirmația acesteia potrivit căreia decizia în litigiu ar fi fost denaturată de Tribunal. Acest considerent nu cuprinde, așadar, niciun element în susținerea excepției de inadmisibilitate invocate de ASI și AOE. În continuare, amintim că Curtea a respins deja în mod expres o excepție similară în Hotărârea din 10 martie 2022, Comisia/Freistaat Bayern și alții [17], în care a statuat că corectitudinea interpretării date de Tribunal deciziei a cărei legalitate era chemat să o aprecieze în cadrul unei acțiuni în anulare constituie o chestiune de drept admisibilă în faza recursului [18]. Mai general, chestiunea legată de interpretarea corectă a unei decizii a Comisiei adoptate în temeiul articolului 108 alineatul (2) primul paragraf TFUE nu poate fi exclusă de la controlul Curții în cadrul unui recurs, sub pretextul că aceasta constituie o „chestiune de fapt”. Deși nu excludem posibilitatea existenței unor cazuri în care invocarea unei erori de interpretare a unui astfel de act ar putea, în realitate, să vizeze exercitarea de către Curte a controlului asupra constatărilor de fapt efectuate de Tribunal, în mod evident, acesta nu este, în opinia noastră, cazul prezentei critici, care privește înțelegerea corectă a raționamentului urmat de Comisie și a criteriului juridic aplicat de aceasta din urmă. În speță, invocând o interpretare eronată a deciziei în litigiu, Comisia a invocat, așadar, o eroare de drept care ar putea fi criticată în cadrul unui recurs.

22. Irlanda susține că primul aspect al primului motiv de recurs este inoperant, întrucât, chiar și în ipoteza în care Tribunalul ar fi interpretat în mod eronat decizia în litigiu, neatribuirea către sucursalele irlandeze a profitului generat de licențele de PI ar rămâne confirmată numai pe baza constatărilor de fapt cu privire la activitățile acestor sucursale cuprinse în restul hotărârii atacate. În această privință, amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, un motiv îndreptat împotriva unor elemente din motivarea unei hotărâri atacate care nu au nicio incidență asupra dispozitivului hotărârii este inoperant și trebuie respins [19]. În hotărârea atacată, Tribunalul nu s-a limitat să constate că raționamentul cu titlu principal se întemeia pe aprecieri eronate ale impozitării normale în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil, ci a examinat de asemenea, admițându-le, criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și de AOE împotriva aprecierilor factuale ale Comisiei cu privire la activitățile grupului Apple. Rezultă că, pentru a contesta în mod util aprecierile Tribunalului referitoare la caracterul insuficient al raționamentului cu titlu principal, constatări întemeiate pe două serii distincte și autonome de motive, revenea Comisiei sarcina de a invoca critici împotriva acestor două serii de motive. Or, primul motiv de recurs este

[14] A se vedea Hotărârea DIR International, punctul 42.

[15] A se vedea Hotărârea DIR International, punctul 48.

[16] A se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctele 142-144). A se vedea de asemenea Hotărârea din 6 octombrie 2021, World Duty Free Group și Spania/Comisia (C-51/19 P și C-64/19 P, EU:C:2021:793, punctele 70-79).

[17] C-167/19 P și C-171/19 P, EU:C:2022:176, punctul 47. A se vedea de asemenea Hotărârea din 11 martie 2020, Comisia/Gmina Miasto Gdynia și Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, punctul 121).

[18] A se vedea de asemenea implicit Hotărârea din 20 septembrie 2017, Comisia/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, punctele 35-37), Hotărârea din 14 noiembrie 2019, Silec Cable și General Cable/Comisia (C-599/18 P, nepublicată, EU:C:2019:966, punctul 82), Hotărârea din 31 ianuarie 2019, Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, 102-109), și Ordonanța din 7 septembrie 2017, Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P, nepublicată, EU:C:2017:655, punctul 4).

[19] A se vedea Hotărârea din 27 aprilie 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro și alții/Comisia (C-549/21 P, nepublicată, EU:C:2023:340, punctul 80 și jurisprudența citată).

structurat tocmai în acest sens. Primul aspect al acestui motiv vizează criticarea concluziei Tribunalului potrivit căreia, în cadrul raționamentului său cu titlu principal, Comisia a aplicat o abordare „prin excludere”, în timp ce al doilea și al treilea aspect vizează contestarea motivelor pentru care Tribunalul a infirmat aceste constatări de fapt. Împrejurarea că criticile invocate în cadrul fiecăruia dintre aceste aspecte, luate separat, nu sunt suficiente, *per se*, dacă ar fi admise, pentru a obține anularea hotărârii atacate nu permite să se concluzioneze că acestea sunt inoperante, întrucât trebuie examinate în cadrul primului motiv în ansamblul său. Prin urmare, excepția invocată de Irlanda trebuie, în opinia noastră, să fie respinsă.

2) Cu privire la fond

i) Cu privire la primul motiv: eroare de interpretare a deciziei în litigiu

23. Trebuie remarcat de la bun început că Comisia nu contestă incompatibilitatea unui raționament „prin excludere” cu secțiunea 25 din TCA 97, cu principiul concurenței depline sau cu abordarea autorizată a OCDE. Cu toate acestea, Comisia arată că nu a aplicat un astfel de raționament. Acestea fiind precizate, considerăm necesar să amintim pe scurt aspectele esențiale ale raționamentului cu titlu principal al Comisiei. Urmând structura deciziei în litigiu, acest raționament cuprinde patru părți.

24. În prima parte, cuprinsă în secțiunea 8.2.2.1 din această decizie, Comisia a expus cele două premise pe care s-a întemeiat în cadrul analizei sale. Aceasta a arătat, pe de o parte, că aplicarea secțiunii 25 din TCA din 97 impunea stabilirea prealabilă a unei metode de repartizare a profitului, care nu era enunțată în această dispoziție, și, pe de altă parte, că această metodă trebuia să atingă un rezultat conform cu principiul concurenței depline. Corectitudinea acestor două premise a fost recunoscută în mod expres de Tribunal – prima la punctul 113 din hotărârea atacată și a doua la punctele 211 și 212 – și nu a fost contestată nici în cadrul unui recurs autonom împotriva hotărârii atacate, nici, în mod incident, în prezenta cauză. În pofida lipsei oricărei obiecții în această privință, trebuie subliniat, în orice caz, că concluziile Tribunalului privind aplicarea principiului concurenței depline în contextul secțiunii 25 din TCA 97 sunt pe deplin conforme cu Hotărârea Fiat Chrysler, în care Curtea a statuat că Comisia se poate prevala de acest principiu numai dacă și în măsura în care aplicarea sa este prevăzută de dreptul fiscal al statului membru în cauză [20]. Astfel, pe de o parte, la punctul 221 din hotărârea atacată, Tribunalul a respins în mod expres argumentul Comisiei potrivit căruia o obligație autonomă a statelor membre de a aplica acest principiu rezultă din articolul 107 alineatul (1) TFUE. Pe de altă parte, rezultă în special de la punctele 210, 211, 218-220 și 247 din această hotărâre că aplicarea în speță a principiului concurenței depline se întemeiază pe normele fiscale de drept irlandez referitoare la impozitarea societăților și își găsește justificarea în cadrul de referință identificat de Comisie și validat de Tribunal. În plus, nu rezultă că în practica administrativă a autorităților fiscale irlandeze ar fi fost stabilite metode sau criterii de aplicare a principiului concurenței depline pe care Comisia le-ar fi înlăturat de fapt în favoarea unor parametri și a unor reguli exterioare sistemului fiscal național. Dimpotrivă, la punctul 239 din hotărârea atacată, Tribunalul a constatat că aplicarea articolului 25 din TCA 97, astfel cum este descrisă de Irlanda, și analiza funcțională și referitoare la fapte în cadrul primei etape a analizei propuse de abordarea autorizată OCDE se suprapun [21]. În sfârșit, astfel cum a constatat Tribunalul, în special la

[20] A se vedea în special punctele 73, 74 și 96-105 din Hotărârea Fiat Chrysler.

[21] Potrivit abordării autorizate a OCDE, prima etapă a analizei urmărește să identifice activele, funcțiile și riscurile care ar trebui atribuite sediului permanent al unei societăți.

punctul 433 din hotărârea atacată, Irlanda însăși nu a fost în măsură să explice în mod suficient care era justificarea exactă a parametrilor luați în considerare în deciziile anticipate pentru calcularea profitului impozabil al ASI și al AOE.

25. În a doua parte a raționamentului său cu titlu principal, cuprinsă în secțiunea 8.2.2.2 litera (a) din decizia în litigiu, Comisia a precizat metoda de repartizare a profitului întemeiată pe principiul concurenței depline pe care, în opinia sa, autoritățile fiscale irlandeze ar fi trebuit să o urmeze în temeiul secțiunii 25 din TCA 97. În considerentul (272) al deciziei menționate, aceasta a arătat că profiturile pe care această sucursală „le-ar fi obținut pe baza principiului concurenței depline, în special în relațiile sale cu alte părți ale societății, în cazul în care aceasta ar fi o întreprindere separată și independentă care desfășoară activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare, luând în considerare activele utilizate, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de societate prin intermediul sucursalei sale și ale altor părți ale societății”. Potrivit Comisiei, ar reveni așadar în speță autorităților irlandeze sarcina de a verifica, înainte de a aproba metoda de repartizare a profitului propusă de Apple, dacă, astfel cum susține Apple, licențele de PI și profiturile aferente trebuiau să fie atribuite în afara Irlandei și, în acest scop, ar fi trebuit să compare funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de ASI și AOE prin intermediul sediilor lor și, respectiv, al sucursalelor lor irlandeze [considerentul (273)].

26. În a treia parte a raționamentului său cu titlu principal, Comisia a efectuat ea însăși această verificare, urmând schema anunțată în considerentul (275) al acestei decizii, care implica analiza celor două scenarii diferite invocate de Irlanda și de Apple pentru a justifica atribuirea licențelor de PI în afara Irlandei. Aceste scenarii, întemeiate, primul, pe funcțiile asumate de sedii, iar al doilea, pe cele îndeplinite de Apple Inc., au fost examinate în secțiunea 8.2.2.2 litera (b) din decizia în litigiu [considerentele (276)-(307)] și, respectiv, în secțiunea 8.2.2.2 litera (c) din această decizie [considerentele (308)-(318)]. În cadrul examinării primului dintre aceste scenarii, Comisia a urmat abordarea „prin excludere” criticată de Tribunal. Prin urmare, este necesar să reamintim pe scurt cele două etape distincte ale acestei examinări. În prima etapă, în considerentele (281)-(293), Comisia a examinat situația sediilor. În primul rând, aceasta a arătat că, în perioada relevantă, aceste sedii existau doar „pe hârtie”, din moment ce nu aveau nici prezență fizică, nici angajați în afara Irlandei, iar funcțiile care le fuseseră atribuite puteau fi exercitate numai de membrii consiliilor lor de administrație [considerentul (281)]. Cu toate acestea singurele elemente de probă puse la dispoziția sa cu privire la activitățile desfășurate de aceste consilii nu ar fi furnizat nicio indicație cu privire la activitățile legate de licențele de PI și nici cu privire la vreo discuție sau decizie referitoare la încheierea sau modificarea acordului de partajare a costurilor, cel puțin până la sfârșitul anului 2014 [considerentele (282)-(285)]. În contextul respectiv, aceasta a respins afirmația Apple potrivit căreia activitățile consiliilor de administrație ale ASI și AOE ar fi asigurate într-o „multitudine de feluri”, arătând că, de altfel, dacă aceste activități ar fi fost cu adevărat substanțiale, ASI și AOE ar fi fost considerate ca având un sediu permanent în Statele Unite, dat fiind că majoritatea membrilor consiliilor respective sunt stabiliți în Statele Unite [considerentul (287)]. În continuare, în considerentele (288) și (289), pe care se întemeiază în special Tribunalul, Comisia a arătat, pe de o parte, că nu numai că nu există nicio dovadă a vreunei activități desfășurate de sedii în legătură cu licențele de PI, dar că aceste sedii nu aveau nici măcar capacitatea de a exercita funcții de gestionare activă în această privință și, pe de altă parte, că, având în vedere absența oricăror angajați în aceste sedii, aceste funcții, inclusiv cele atribuite ASI și AOE prin acordul de partajare a costurilor, nu puteau fi exercitate decât de sucursalele irlandeze[22]. Prin urmare, Comisia a concluzionat, în considerentul (293) al deciziei în litigiu, că sediile „nu au controlat sau gestionat și nici nu au fost în măsură să

[22] O argumentație similară se regăsește în considerentele (290) și (323) ale deciziei în litigiu, în timp ce o referire mai generală la absența prezenței fizice și a angajaților la sedii figurează în numeroase considerente și în titlul secțiunii 8.2.2.2 litera (b) din decizia menționată.

controleze sau să gestioneze licențele pentru [PI] […] astfel încât să obțină tipul de venituri înregistrate de aceste societăți”. În cadrul celei de a doua etape a examinării sale, Comisia a luat în considerare situația sucursalelor irlandeze pentru a demonstra că o analiză efectuată exclusiv pe baza funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de aceste sucursale ar fi condus la același rezultat. În considerentele (296)-(303) ale deciziei în litigiu, Comisia a enumerat, așadar, funcțiile îndeplinite de aceste sucursale care, în opinia sa, ar fi trebuit să determine autoritățile fiscale irlandeze să nu accepte afirmația nefondată a Apple potrivit căreia licențele de PI și profiturile aferente trebuiau să fie atribuite în întregime în afara Irlandei. În considerentul (305) al deciziei în litigiu, Comisia a concluzionat, pe de o parte, că o astfel de repartizare a profitului nu reflecta o repartizare care ar fi fost acceptată de sucursalele irlandeze dacă acestea ar fi fost întreprinderi distincte și autonome care își desfășurau activitatea în condiții normale de piață și, pe de altă parte, că, având în vedere lipsa unor funcții îndeplinite de sedii și/sau date fiind funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze, licențele de PI ar fi trebuit să fie atribuite acestora din urmă în scopuri fiscale.

27. În sfârșit, în cadrul celei de a patra părți a raționamentului său cu titlu principal, cuprins în secțiunea 8.2.2.2 litera (c), Comisia a prezentat liniile analizei sale anterioare, constatând că, având în vedere metoda utilizată de autoritățile fiscale irlandeze în vederea atribuirii licențelor de PI și a profiturilor aferente, deciziile anticipate determinaseră o reducere semnificativă a profitului impozabil al ASI și al AOE în Irlanda și, prin urmare, acordaseră acestor societăți un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

28. Din cele de mai sus se pot trage următoarele concluzii în ceea ce privește abordarea urmată de Comisie în raționamentul său cu titlu principal. În primul rând, aceasta a apreciat că este aplicabil – în temeiul secțiunii 25 din TCA 97 și pentru a asigura, în conformitate cu această secțiune, o stabilire a profitului impozabil al ASI și al AOE în conformitate cu principiul concurenței depline – un criteriu juridic care constă în *compararea* funcțiilor îndeplinite de sedii și, respectiv, de sucursalele irlandeze în ceea ce privește licențele de PI. În al doilea rând, aplicând acest criteriu, Comisia a efectuat o *examinare distinctă* a rolului jucat de fiecare dintre aceste entități în ceea ce privește licențele menționate. În al treilea rând, în urma acestei examinări, aceasta a constatat, pe de o parte, o *lipsă* totală *a funcțiilor* în legătură cu licențele de PI în ceea ce privește sediile și, pe de altă parte, un rol activ, rezultat din asumarea unui număr de funcții, dintre care unele sunt considerate „esențiale”, și a unor riscuri legate de gestionarea și de utilizarea acestor licențe în ceea ce privește sucursalele irlandeze. În al patrulea rând, constatarea lipsei funcțiilor relevante îndeplinite de sedii se întemeiază pe neprezentarea unor dovezi în sens contrar de către Apple, precum și pe constatarea lipsei capacității efective a acestor sedii de a îndeplini funcțiile respective. În al cincilea rând, raționamentul Comisiei nu se întemeiază nici exclusiv, nici în principal pe constatarea *absenței personalului și a prezenței fizice în cadrul sediilor*, în pofida reluării acestei constatări în considerentele deciziei în litigiu, ci mai degrabă pe absența *funcțiilor* îndeplinite de acestea din urmă în ceea ce privește licențele de PI.

29. Rezultă că, contrar celor statuate de Tribunal la punctele criticate din hotărârea atacată, nu constatarea în sine a faptului că sediile nu aveau nici angajați, nici prezență fizică este cea care a determinat Comisia să concluzioneze că licențele de PI și profiturile aferente trebuiau atribuite sucursalelor irlandeze, ci corelarea a două constatări distincte – și anume, pe de o parte, lipsa totală a funcțiilor și a riscurilor asumate de sedii și, pe de altă parte, multitudinea și caracterul esențial al funcțiilor asumate de sucursale – realizată în cadrul aplicării criteriului juridic enunțat în considerentul (272) al deciziei în litigiu, care necesita în mod specific o comparație între funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de diferitele părți, printre care ASI și AOE.

30. Pe baza tuturor considerațiilor de mai sus, considerăm că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a concluzionat, prin interpretarea eronată a deciziei în litigiu, că, în raționamentul său cu titlu principal, Comisia a adoptat o abordare „prin excludere”. Această eroare afectează nu numai concluziile la care a ajuns Tribunalul la punctele 187 și 188 din hotărârea atacată cu privire la secțiunea 25 din TCA 97, ci și considerentele acestei hotărâri prin care Tribunalul a cenzurat celelalte aprecieri ale Comisiei cu privire la impozitarea normală a profiturilor în temeiul dreptului fiscal irlandez, referitoare la principiul concurenței depline (punctele 228 și 229) și, respectiv, la abordarea autorizată a OCDE (punctele 243 și 244). De fapt, pe baza aceleiași erori de interpretare, Tribunalul a concluzionat că metoda urmată de Comisie în decizia în litigiu nu este conformă nici cu acest principiu, nici cu această abordare.

ii) Cu privire la a doua critică: neregularitate procedurală

31. În cadrul celei de a doua critici din cadrul primului aspect al primului motiv de recurs, făcând trimitere la Hotărârea din 24 octombrie 2013, Land Burgenland/Comisia [23], Comisia susține în esență că Tribunalul a săvârșit o neregularitate procedurală ignorând analiza funcțiilor îndeplinite de sucursalele irlandeze care figurează în considerentele (296)-(303) ale deciziei în litigiu, precum și observațiile prezentate de Comisie în primă instanță, în care aceste funcții au fost explicate mai detaliat.

32. În opinia noastră, această critică nu poate fi admisă. Fără a fi necesar să se invoce lipsa de relevanță a precedentului invocat de Comisie, în care Curtea a subliniat că Tribunalul nu a examinat argumentele expuse pe scurt în cererea introductivă, acestea fiind dezvoltate doar ulterior de reclamantă în cursul procedurii, este suficient să se constate că în esență Comisia urmărește să critice drept neregularitate procedurală faptul că Tribunalul a adoptat o interpretare diferită a deciziei în litigiu față de cea susținută de aceasta. Cu toate acestea, astfel cum s-a amintit la punctul 18 din prezentele concluzii, nu numai că revenea Tribunalului sarcina de a interpreta această decizie, dar acesta era de asemenea îndreptățit să se îndepărteze de interpretarea susținută de Comisie în cursul procedurii dacă acest lucru era justificat. În speță, din interpretarea de ansamblu a hotărârii atacate reiese că, atunci când a concluzionat că Comisia s-a întemeiat pe o abordare „prin excludere”, Tribunalul nu a omis să ia în considerare niciunul dintre elementele deciziei în litigiu, inclusiv analiza funcțiilor îndeplinite de sucursalele irlandeze, ci doar a interpretat în mod diferit de Comisie ponderea acestor elemente distincte și corelarea lor în economia acestei decizii. În aceste condiții, critica Comisiei este, așadar, lipsită de autonomie și se confundă cu susținerea unei erori de interpretare.

iii) Cu privire la a treia critică: natura contradictorie și insuficientă a motivării

33. Prin intermediul celei de a treia critici din cadrul primului aspect al primului motiv de recurs, Comisia reproșează Tribunalului un dublu viciu de motivare.

34. În primul rând, întemeindu-se pe aceleași argumente precum cele invocate în susținerea criticii privind neregularitatea procedurală, care tocmai a fost examinată, Comisia susține că hotărârea atacată nu este suficient motivată în partea în care se concluzionează că raționamentul cu titlu principal se întemeiază pe o abordare „prin excludere”, întrucât nu sunt precizate motivele pentru care Tribunalul nu a luat în considerare analiza efectuată de Comisie cu privire la funcțiile sucursalelor irlandeze. În această privință, considerăm în esență, pentru aceleași motive ca cele expuse la punctul 28 din prezentele concluzii, că critica Comisiei trebuie respinsă ca nefondată.

[23] C-214/12 P, C-215/12 P și C-223/12 P, EU:C:2013:682, punctul 112.

35. În al doilea rând, Comisia susține că motivarea hotărârii atacate este afectată de o contradicție. În această privință, trebuie să se constate că există o tensiune evidentă între, pe de o parte, concluziile la care a ajuns Tribunalul la punctele 186, 228 și 243 din hotărârea atacată, potrivit cărora Comisia nu a încercat să demonstreze că atribuirea licențelor de PI sucursalelor irlandeze rezulta din activitățile desfășurate efectiv de aceste sucursale și, pe de altă parte, punctele 283, 284 și 295 din această hotărâre, în care Tribunalul a considerat, în schimb, că Comisia a identificat funcțiile îndeplinite de aceste sucursale, care, în opinia sa, justificau o astfel de atribuire. O asemenea tensiune nu se explică, astfel cum sugerează ASI și AOI, prin interpretarea hotărârii atacate în sensul că Tribunalul ar fi reproșat în realitate Comisiei că nu a recurs la o abordare „prin excludere", ci la o abordare „mixtă". Astfel, în afară de modul clar de redactare a hotărârii menționate, raportul dintre diferitele părți ale acesteia în care figurează punctele aflate la originea contradicției de motive invocate de Comisie se opune unei asemenea interpretări. De fapt, punctele 255-295 din hotărârea atacată figurează în a treia parte a motivării, referitoare la analiza raționamentului cu titlu principal. Or, din cuprinsul punctului 250 din această hotărâre reiese că aprecierile din această parte sunt efectuate „din motive de exhaustivitate" (« *for the sake of completeness* »), Tribunalul concluzionând deja, la finalul celei de a doua părți a analizei sale, că raționamentul principal „s-a întemeiat pe aprecieri eronate cu privire la impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță". Cu alte cuvinte, punctele 255-295 din hotărârea atacată au, în economia raționamentului Tribunalului, un caracter neesențial. Astfel, concluzia care figurează la punctul 249 nu pare să aibă un caracter intermediar și nici să necesite analiza suplimentară cuprinsă la punctele 255-295 din această hotărâre, care este efectuată de Tribunal numai din motive de exhaustivitate. Prin urmare, în opinia noastră, a treia critică din cadrul primului aspect al primului motiv de recurs, în măsura în care se întemeiază pe existența unei motivări contradictorii, trebuie admisă.

b) Concluzii cu privire la primul aspect din cadrul primului motiv

36. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să admită primul aspect din cadrul primului motiv de recurs.

2. Cu privire la al doilea aspect din cadrul primului motiv de recurs

37. Al doilea aspect din cadrul primului motiv de recurs este îndreptat împotriva punctelor 251-311 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a examinat aprecierile Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple, examinând succesiv activitățile sucursalei irlandeze ASI (punctele 255-284), activitățile sucursalei irlandeze AOE (punctele 285-295) și activitățile desfășurate în afara acestor sucursale (punctele 296-309). Comisia contestă acceptarea implicită de către Tribunal a relevanței funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. în scopul determinării profiturilor ASI și AOE supuse impunerii în Irlanda. Aceasta susține că, întrucât Apple Inc. este o entitate distinctă de ASI și AOE, funcțiile pe care le îndeplinește în legătură cu PI a grupului Apple în calitatea sa de societate-mamă sau în cadrul punerii în aplicare a acordurilor intragrup, fie „în beneficiul" grupului în ansamblul său, fie în mod specific în beneficiul sau „în numele" acestor societăți, nu au nicio incidență asupra stabilirii căreia dintre sucursalele irlandeze sau sedii trebuiau să îi fie atribuite din punct de vedere fiscal licențele limitate din punct de vedere teritorial deținute de aceste societăți. Comisia formulează două critici distincte. Prima este întemeiată pe o neregularitate procedurală, precum și pe o motivare insuficientă și contradictorie, iar a doua pe încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE, pe o denaturare a dreptului irlandez și pe o neregularitate procedurală. Cu argumente care se suprapun în mare

măsură, ASI și AOE, precum și Irlanda și Marele Ducat al Luxemburgului susțin că motivele invocate de Comisie sunt în parte inadmisibile și inoperante și, în orice caz, nefondate. Inversând ordinea de prezentare urmată de Comisie, vom începe prin a examina a doua critică.

a) Cu privire la a doua critică

38. Comisia susține, cu titlu principal, că, prin faptul că s-a întemeiat pe funcțiile Apple Inc., Tribunalul a încălcat abordarea entității distincte și principiul concurenței depline pe care se întemeiază secțiunea 25 din TCA 97. Întrucât, în conformitate cu Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (denumită în continuare „Hotărârea Andres”)[24], o eroare de interpretare și de aplicare a dreptului național constituie o eroare de interpretare și de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, Tribunalul ar fi încălcat de asemenea această dispoziție. Mai precis, Tribunalul ar fi interpretat în mod corect dreptul irlandez statuând, la punctul 248 din hotărârea atacată, că, „în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, repartizarea profitului către sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente trebuia să ia în considerare repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți”. Cu toate acestea, la punctele 255-302 din hotărârea menționată, Tribunalul a aplicat un „criteriu juridic” diferit și eronat comparând funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze cu cele îndeplinite de Apple Inc., iar nu cu cele îndeplinite de sedii. Cu titlu subsidiar, Comisia susține că încălcarea principiului concurenței depline și a abordării entității distincte constituie o denaturare vădită a dreptului național. În sfârșit, Comisia reproșează Tribunalului o neregularitate procedurală care constă în faptul că s-a întemeiat pe elemente de probă inadmisibile.

1) Cu privire la admisibilitate

39. ASI și AOI, precum și Irlanda și Marele Ducat al Luxemburgului susțin că prezenta critică este inadmisibilă în măsura în care urmărește să conteste aprecierea faptelor și a elementelor de probă efectuată de Tribunal.

40. Am avut deja ocazia să amintim că Curtea nu este competentă să se pronunțe asupra situației de fapt și nici, în principiu, să examineze probele pe care Tribunalul le-a reținut în susținerea acesteia, sub rezerva inexactității materiale a constatărilor de fapt efectuate și a denaturării elementelor de probă prezentate în fața sa[25]. Cu toate acestea, Curtea a precizat că, odată ce Tribunalul a constatat sau a apreciat faptele, Curtea este competentă, în temeiul articolului 256 TFUE, să exercite un control asupra calificării juridice a acestora și asupra consecințelor juridice care au fost stabilite pe baza lor. Puterea de control a Curții se extinde în special la întrebarea dacă au fost respectate regulile referitoare la sarcina și administrarea probei, precum și dacă Curtea a aplicat criterii juridice corecte în aprecierea faptelor și a probelor[26]. În speță, astfel cum s-a arătat mai sus, Comisia susține că, prin luarea în considerare a funcțiilor Apple Inc., Tribunalul a săvârșit o eroare care viciază analiza sa factuală de la punctele 251-311 din hotărârea atacată și concluziile acestei analize, ceea ce a condus la o aplicare eronată a dreptului național și la o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE. Astfel, argumentele Comisiei privesc compatibilitatea cu dreptul irlandez a criteriului pe baza căruia Tribunalul a calificat faptele („criteriul juridic” aplicat de Tribunal) și consecințele juridice care decurg din acesta. În aceste

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

[25] A se vedea în acest sens, Hotărârea din 8 iunie 2023, Severstal și NLMK/Comisia C-747/21 P și C-748/21 P, EU:C:2023:459, punctele 45 și 46 și jurisprudența citată.

[26] A se vedea Hotărârea din 2 martie 2021, Comisia/Italia și alții (C-425/19 P, EU:C:2021:154, punctul 53).

condiții, considerăm că este evident că prezenta critică nu urmărește, în ansamblul său, să repună în discuție constatarea faptelor sau aprecierea elementelor de probă de către Tribunal. Aceasta nu exclude posibilitatea ca unele dintre criticile Comisiei cu privire la elemente individuale ale analizei factuale efectuate de Tribunal, luate în considerare în mod izolat, să se dovedească a fi inadmisibile. O astfel de posibilitate va fi verificată în cursul analizei.

41. ASI și AOI, precum și Irlanda și Marele Ducat al Luxemburgului susțin de asemenea că prezenta critică este inadmisibilă în măsura în care urmărește să conteste aprecierile Tribunalului referitoare la dreptul irlandez, fără a invoca o denaturare a acestui drept. În special, Irlanda susține că Comisia invocă o interpretare eronată a Hotărârii Andres, în măsura în care susține în esență că orice eroare în interpretarea și în aplicarea dreptului național constituie o eroare în interpretarea și în aplicarea articolului 107 alineatul (1) TFUE.

42. Amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, „în ceea ce privește examinarea în cadrul unui recurs a aprecierilor Tribunalului cu privire la dreptul național, care, în domeniul ajutoarelor de stat, constituie aprecieri ale unor fapte, Curtea este competentă numai să verifice dacă a existat o denaturare a acestui drept". În schimb, „întrucât examinarea, în cadrul unui recurs, a calificării juridice în raport cu o dispoziție a dreptului Uniunii care a fost atribuită acestui drept național de Tribunal constituie o chestiune de drept, ea este de competența Curții" [27]. La punctele 79-81 din Hotărârea Andres, invocate de Comisie, Curtea a precizat că, deși „conținutul și domeniul de aplicare al dreptului național", astfel cum au fost constatate de Tribunal, nu sunt, în principiu și cu excepția cazului denaturării dreptului național, atacabile în cadrul unui recurs, calificarea normelor de drept național „drept cadru de referință" de către Tribunal și, prin urmare, delimitarea corectă de către Tribunal a cadrului de referință relevant sunt atacabile în cadrul unui recurs. În Hotărârea Fiat Chrysler, Curtea a precizat de asemenea că aspectul dacă Tribunalul, în realizarea acestei delimitări, a aplicat în mod corect un criteriu juridic, precum principiul concurenței depline, constituie „prin extensie" o chestiune de drept care poate face obiectul controlului Curții în stadiul recursului [28].

43. Având în vedere principiile enunțate mai sus și stadiul actual al jurisprudenței, interpretarea Hotărârii Andres sugerată de Comisie pare să fie criticabilă. Automatismul pe care se întemeiază are în final efectul de a înlătura distincția, confirmată de Hotărârea Fiat Chrysler, dintre, pe de o parte, constatările Tribunalului prin care se urmărește clarificarea *conținutului și a domeniului de aplicare* ale dreptului național și *aplicarea* sa în speță și, pe de altă parte, constatările referitoare la acest drept, de care depinde delimitarea corectă a sistemului de referință în vederea aplicării articolului 107 alineatul (1) TFUE și, prin urmare, identificarea dispozițiilor de drept național care intră sub incidența acestui sistem de referință [29].

44. De fapt, dezbaterea dintre părți ridică problema delicată a limitei dintre constatarea faptelor și calificarea juridică a faptelor în ceea ce privește aprecierile Tribunalului cu privire la dreptul național în materie de ajutoare de stat. Calificarea juridică presupune, după cum se știe, operațiunea de clasificare a faptelor relevante constatate anterior într-o categorie juridică sau în cadrul unui concept juridic specific din care rezultă identificarea normelor de drept aplicabile în speță. Fiind vorba despre un proces esențialmente cognitiv, aceasta se deosebește de simpla constatare a faptelor și, având în vedere importanța sa primordială în cadrul raționamentului

[27] A se vedea Hotărârea Andres, punctul 78.

[28] Hotărârea Fiat Chrysler, punctul 85.

[29] Potrivit unei jurisprudențe constante, determinarea cadrului de referință trebuie să rezulte dintr-o examinare obiectivă a „conținutului, a corelării și a efectelor concrete ale normelor aplicabile în temeiul dreptului național" al statului membru în cauză (a se vedea Hotărârea Fiat Chrysler, punctul 72 și jurisprudența citată).

juridic, ea este susceptibilă, astfel cum am arătat, să facă obiectul controlului în cadrul unui recurs. Or, în cazul în care se consideră că eroarea referitoare la stabilirea sensului și a domeniului de aplicare ale unei dispoziții de drept național sau la aplicarea sa, invocată în cadrul recursului, este susceptibilă, întrucât afectează delimitarea sau aplicarea sistemului de referință, să aibă o incidență asupra legăturii dintre prezenta cauză și noțiunea de avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, această eroare ar trebui, în opinia noastră, să poată fi supusă controlului Curții ca o eroare privind calificarea juridică a dreptului național în temeiul unei dispoziții a dreptului Uniunii [30].

45. Cu toate acestea, domeniul de aplicare efectiv al principiilor enunțate la punctul 37 din prezentele concluzii urmează, în orice caz, să fie clarificat de Curte, iar linia de demarcație dintre motivele admisibile în cadrul unui recurs și motivele inadmisibile, în ceea ce privește aprecierile Tribunalului cu privire la dreptul național, rămâne flexibilă.

46. Cu toate acestea, în opinia noastră, cele de mai sus nu afectează admisibilitatea argumentelor invocate de Comisie în cadrul prezentei critici. Astfel, pe de o parte, Comisia este de acord fără rezerve cu criteriul juridic pe care, în opinia sa, Tribunalul l-a considerat aplicabil în speță în temeiul dreptului irlandez în scopul analizei existenței unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Pe de altă parte, în cazul în care Comisia susține că dreptul național a fost aplicat în mod eronat în împrejurările din speță, acest lucru este valabil numai în măsura în care, potrivit Comisiei, Tribunalul ar fi aplicat un criteriu juridic diferit de cel identificat în mod corect. Prin urmare, în opinia noastră, critica Comisiei se numără printre cele pe care, la punctul 85 din Hotărârea Fiat Chrysler, Curtea le-a considerat admisibile „prin extensie”, în măsura în care urmăresc, în ultimă instanță, să pună în discuție alegerea sistemului de referință în cadrul primei etape a analizei cu privire la existența unui avantaj selectiv.

47. În orice caz, contrar susținerilor ASI, ale AOI și ale Irlandei, Comisia invocă de asemenea în mod expres o denaturare a dreptului irlandez, ceea ce trebuie în mod necesar să determine Curtea să aprecieze fondul argumentației Comisiei, cel puțin pentru a verifica dacă o asemenea denaturare este suficient dovedită.

48. Având în vedere cele de mai sus, motivele de inadmisibilitate invocate de Irlanda și de ASI și AOI întemeiate pe contestarea de către Comisie a unor aprecieri referitoare la dreptul irlandez trebuie, în opinia noastră, să fie de asemenea respinse.

2) Cu privire la fond

i) Cu privire la luarea în considerare a unor elemente de probă inadmisibile

49. Considerăm că este necesar să examinăm în mod prioritar critica referitoare la o neregularitate procedurală rezultată din luarea în considerare a unor elemente de probă inadmisibile, întrucât aceasta afectează validitatea elementelor de probă pe care s-a întemeiat Tribunalul. Comisia invocă inadmisibilitatea elementelor de probă menționate la punctul 301 din hotărârea atacată, din care reieșea, potrivit Tribunalului, că contractele încheiate cu producătorii terți (Original Equipment Manufacturers sau OEM), responsabili de fabricarea unei părți semnificative a produselor vândute de ASI, și contractele cu clienți, precum operatorii de telecomunicații, au fost negociate de directorii grupului Apple și au fost semnate de Apple Inc.,

[30] A se vedea în acest sens Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Comisia/Luxembourg și alții (C-457/21 P, EU:C:2023:466, punctul 88).

precum și de ASI, prin intermediul directorilor fiecăreia, în mod direct sau prin împuternicire. Potrivit Comisiei, aceste elemente de probă, care constau, pe de o parte, în diferite schimburi de e-mailuri între directorii Apple Inc. privind contactele cu OEM și cu operatorii de telecomunicații și, pe de altă parte, în patru împuterniciri date de ASI directorilor Apple Inc. (denumite în continuare „împuterniciri referitoare la semnarea contractelor cu OEM și cu operatorii de telecomunicații”[31]) nu puteau fi luate în considerare de Tribunal, întrucât acestea nu au fost prezentate în cursul procedurii administrative și, în cazul a trei dintre aceste împuterniciri, de asemenea pentru că fuseseră prezentate tardiv în fața Tribunalului, numai în stadiul furnizării răspunsurilor în replică. ASI și AOI nu contestă că aceste elemente de probă au fost prezentate pentru prima dată în fața Tribunalului. Cu toate acestea, ele susțin că Comisia avea cunoștință de activitățile cadrelor de conducere ale ASI și AOE stabilite în Statele Unite, precum și de existența și de importanța împuternicirilor menționate anterior și că, în cazul în care Comisia ar fi efectuat o investigație adecvată, aceasta ar fi putut obține toate elementele de probă relevante.

50. În această privință, amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, legalitatea unei decizii în materia ajutoarelor de stat trebuie să fie apreciată de instanța Uniunii în funcție de informațiile de care Comisia putea să dispună la momentul la care a adoptat decizia[32]. În Hotărârea din 20 septembrie 2017, Comisia/Frucona Košice[33], Curtea a precizat că informațiile de care Comisia „putea să dispună” le includ pe cele care apar ca fiind relevante pentru aprecierea care trebuie efectuată și a căror prezentare ar fi putut, la cerere, să o obțină în cursul procedurii administrative[34]. În speță, în ceea ce privește, în primul rând, schimburile de e-mailuri dintre directorii Apple Inc. privind contactele cu OEM și cu operatorii de telecomunicații, observăm că din dosarul de care dispune Curtea reiese că aceste schimburi se limitează, în majoritatea cazurilor, la raportarea activităților desfășurate de angajații Apple Inc. în cadrul acordului de partajare a costurilor și că acestea nu conțin nicio referire implicită sau explicită la ASI. Prin urmare, este vorba despre documente despre care Comisia a considerat că nu au legătură cu obiectul procedurii administrative, întrucât se referă la activități ale unei entități distincte de ASI și la raporturi intragrup care nu au legătură cu obiectul soluțiilor anticipate. În opinia noastră, nu se poate afirma așadar că, chiar dacă putea presupune existența acestor elemente de probă, ea era obligată să solicite prezentarea lor în cursul procedurii administrative. În schimb, revenea Apple, în special având în vedere poziția adoptată de Comisie, sarcina de a furniza toate elementele de care dispunea pentru a demonstra că aceste negocieri s-au desfășurat în realitate în numele sediilor ASI, iar nu al grupului Apple în ansamblul său. În ceea ce privește, în al doilea rând, împuternicirile referitoare la semnarea de contracte cu OEM și cu operatorii de telecomunicații, amintim, mai întâi, că nu se contestă că este vorba despre elementele de probă principale, dacă nu despre unicele elemente de probă pe care s-a întemeiat Tribunalul la punctul 301 din hotărârea atacată. Este de asemenea cert că lista completă a împuternicirilor emise de directorii ASI și AOE nu a fost furnizată decât ca anexă la cererea lor introductivă în primă instanță și că textul a trei dintre aceste împuterniciri nu a fost prezentat decât în stadiul răspunsurilor în replică, în timp ce textul celei de a patra împuterniciri, potrivit afirmațiilor Comisiei, iar acestea nu au fost infirmate de ASI și de AOI, nu a fost niciodată prezentat[35]. De asemenea, nu se contestă nici faptul că în procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE prezentate în cursul procedurii administrative (denumite în

[31] Din dosar reiese că este vorba printre altele despre împuternicirile acordate directorului general și vicepreședintelui Apple Inc.

[32] A se vedea Hotărârea din 2 septembrie 2010, Comisia/Scott, (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punctul 91 și jurisprudența citată).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, punctul 71 (denumită în continuare „Hotărârea Comisia/Frucona Košice”).

[34] A se vedea de asemenea Hotărârea din 29 iunie 2023, TUIfly/Comisia (C-763/21 P, nepublicată, EU:C:2023:528, punctul 47).

[35] ASI și AOI se limitează să afirme că au furnizat Comisiei procesul-verbal al consiliului de administrație al ASI din 27 iulie 2011 în care este menționată împuternicirea în cauză, dar nu adoptă o poziție cu privire la afirmația Comisiei potrivit căreia textul acestei împuterniciri (care figurează în procesul-verbal sub forma unei anexe) nu ar fi fost niciodată prezentat.

continuare „procesele-verbale examinate de Comisie”) nu erau menționate împuternicirile referitoare la semnarea contractelor cu OEM, ci numai împuternicirea referitoare la semnarea contractelor cu operatorii de telecomunicații, care nu a fost însă niciodată prezentată, după cum s-a arătat mai sus. În ceea ce privește elementele de probă aduse la cunoștința Comisiei în cursul procedurii administrative, constatăm că observațiile Apple din 7 septembrie 2015, prezentate în anexa la cererea introductivă a ASI și AOE în fața Tribunalului, se referă la existența unui sistem de împuterniciri emise de consiliile de administrație ale ASI și AOE, în special în vederea negocierii și a semnării de contracte cu OEM și cu operatorii de servicii de telecomunicații. Totuși, aceste observații se limitează la o trimitere vagă și necircumstanțiată [36]. În aceste condiții, considerăm că nu se poate reproșa Comisiei faptul că nu a obținut împuternicirile în cauză în cursul procedurii administrative, în special în măsura în care aceasta oricum solicitase și examinase toate procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE în perioada relevantă, fără a găsi practic nicio urmă a acestor împuterniciri. În schimb, în opinia noastră, pentru a-și susține reconstituirea faptelor, revenea Apple sarcina de a prezenta aceste împuterniciri cât mai devreme posibil, fără a aștepta ultima ocazie de care dispunea pentru a face acest lucru în cadrul procedurii în fața Tribunalului.

51. Prin urmare, în opinia noastră, argumentele Comisiei referitoare la o neregularitate procedurală care rezultă din luarea în considerare a unor elemente de probă inadmisibile trebuie admise.

ii) Cu privire la criteriul juridic aplicabil în temeiul dreptului irlandez

52. Comisia consideră că criteriul juridic aplicabil în temeiul dreptului irlandez în vederea stabilirii profitului impozabil în Irlanda al unei societăți nerezidente a fost corect identificat de Tribunal la punctul 248 din hotărârea atacată și trebuie să ia în considerare „repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți”. Irlanda consideră, în schimb, că, astfel cum a statuat Tribunalul, în special la punctul 227 din hotărârea atacată, și cum a confirmat la mai multe alte puncte din această hotărâre, analiza relevantă în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97 trebuie să privească „activități[le] reale [ale sucursalelor irlandeze ale unei societăți nerezidente] și valoarea de piață” a acestor activități. La rândul lor, ASI și AOI susțin că, la punctele 182-186 din hotărârea atacată, Tribunalul a explicat că, în temeiul dreptului irlandez, profiturile generate de PI nu pot fi atribuite sucursalei irlandeze a unei societăți nerezidente decât dacă PI care le generează este controlată de sucursală. La fel ca Irlanda, ASI și AOI consideră că activitățile desfășurate de sedii nu au nicio relevanță pentru aplicarea secțiunii 25 din TCA 97. În sfârșit, atât Irlanda, cât și ASI și AOI susțin în esență că punctul 248 din hotărârea atacată pe care se întemeiază Comisia privește aplicarea abordării autorizate a OCDE, iar nu a secțiunii 25 din TCA 97 și, în orice caz, că reiese în special din cuprinsul punctului 242 din această hotărâre că această abordare nu susține analiza comparativă pe care se întemeiază Comisia, analiză care ar fi contrară dreptului irlandez.

[36] În observațiile din 14 aprilie 2015, la care au făcut referire de asemenea ASI și AOI, se afirmă doar că termenii contractelor cu OEM și cu operatorii de telecomunicații sunt stabiliți în mod centralizat de către cadrele de conducere din Cupertino și că, înainte de anul 2013, cadrele de conducere din Statele Unite au semnat astfel de contracte în numele ASI pe baza unor împuterniciri. În acestea se precizează de asemenea că, odată încheiate în mod oficial, aceste contracte erau executate de sucursala irlandeză a ASI prin plasarea de comenzi. În mod similar, în observațiile Irlandei din 29 ianuarie 2016 se precizează numai faptul că contractele cu OEM sunt semnate și executate de cadrele de conducere ale ASI. În fața Tribunalului, ASI și AOE au prezentat un document în care explicau modul în care contractele cu OEM au fost negociate și semnate în comun (Apple Inc. și ASI). De asemenea, acestea au prezentat unul dintre aceste contracte care includea, în ceea ce privește ASI, semnătura unui angajat al Apple Inc., desemnat administrator al ASI în cursul exercițiului financiar relevant.

53. Prezentarea succintă de mai sus a principalelor argumente ale părților permite formularea a două considerații preliminare. În primul rând, toate tezele prezentate mai sus exclud relevanța, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, a funcțiilor îndeplinite de o entitate distinctă de societatea nerezidentă al cărei profit impozabil în Irlanda trebuie evaluat, chiar dacă este asociată cu acesta, precum Apple Inc. Într-adevăr, un criteriu de repartizare a profitului precum cel susținut de Irlanda, precum și de ASI și de AOI, care ia în considerare exclusiv activitățile desfășurate efectiv de sucursalele irlandeze, conduce în mod necesar și logic la excluderea din analiza relevantă în temeiul acestei secțiuni a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. A doua considerație este că hotărârea atacată este lipsită de claritate în ceea ce privește stabilirea metodei de repartizare a profitului care stă la baza aplicării secțiunii 25 din TCA 97. Or, acesta este un aspect esențial pentru analiza care trebuie efectuată în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE, întrucât afectează definiția impozitării „normale” prevăzută în dreptul irlandez pe baza căreia trebuie apreciată existența unui avantaj în sensul acestei dispoziții. Întemeindu-se pe mai multe puncte din hotărârea atacată, părțile au identificat trei criterii de repartizare a profitului sucursalei irlandeze a unei societăți nerezidente, primul dintre acestea necesitând dovedirea controlului exercitat de sucursală asupra activului care generează profitul care trebuie atribuit („criteriul controlului”, punctele 182-185 din hotărârea atacată), al doilea fiind întemeiat pe activitățile desfășurate efectiv de sucursală și pe evaluarea valorii lor de piață („criteriul activelor reale”, în esență punctele 179, 218-219 și 227 din hotărârea atacată), al treilea constă în repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale societății („criteriul repartizării funcțiilor în cadrul societății”, punctele 240, 242 și 248 din hotărârea atacată).

54. În aceste condiții, trebuie să se urmărească, în măsura posibilului, o interpretare coerentă a hotărârii atacate cu privire la acest aspect, pornind de la premisa necontestată pe care se întemeiază această hotărâre, potrivit căreia, pentru a determina profitul impozabil în Irlanda al unei societăți nerezidente, este necesar să se efectueze o „analiză funcțională” pentru a stabili activitățile desfășurate, activele utilizate și riscurile asumate de sucursala sa în Irlanda. Această analiză este impusă de secțiunea 25 din TCA 97, de principiul concurenței depline, precum și de abordarea autorizată a OCDE[37]. Pozițiile opuse ale părților diferă în ceea ce privește *obiectul* acestei analize în prezenta cauză.

55. Or, considerăm că o interpretare coerentă a hotărârii atacate nu permite să se concluzioneze că Tribunalul a considerat aplicabil în temeiul dreptului irlandez un criteriu axat *exclusiv* pe activitățile sucursalelor irlandeze ale societăților nerezidente. Desigur, astfel cum s-a arătat la punctul 177 din hotărârea atacată, secțiunea 25 din TCA 97 „vizează numai profiturile care decurg din activitățile pe care sucursalele irlandeze le-au efectuat ele însele, cu excluderea celor care decurg din activitățile care ar fi efectuate de alte părți ale societății nerezidente în discuție”. Cu toate acestea, Comisia nu a săvârșit o eroare prin faptul că a considerat că o astfel de afirmație se limitează în esență la a reaminti principiul teritorialității fiscale și nu constituie în sine enunțarea unei metode de repartizare a profitului în sensul secțiunii 25 din TCA 97 – și cu atât mai puțin a unei metode de repartizare a unui activ generator de profit – care să excludă luarea în considerare a funcțiilor îndeplinite de celelalte părți ale societății nerezidente. În această privință, împărtășim opinia Comisiei potrivit căreia o astfel de excludere nu apare nicăieri în hotărârea atacată. În special, aceasta nu poate fi dedusă, astfel cum susțin atât Irlanda, cât și ASI și AOI, din cuprinsul punctelor 179-184 din această hotărâre, la care Tribunalul a făcut trimitere la Hotărârea High Court (Înalta Curte, Irlanda) în cauza S. Murphy (Inspector of Taxes) v

[37] Se precizează, la punctul 1.42 din Liniile directoare privind prețurile de transfer, că analiza funcțională are ca scop „identificarea și compararea activităților și a responsabilităților semnificative din punct de vedere economic, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de părțile la tranzacții”.

Dataproducts (Dub.) Ltd.[38]. În această decizie, High Court a efectuat o analiză amplă a funcțiilor îndeplinite de sucursala irlandeză a societății Dataproducts, rezidentă în Țările de Jos, și, respectiv, de directorii acesteia din afara Irlandei, precum și o comparație a acestor funcții și a riscurilor asumate de această societate prin intermediul diferitelor sale părți, înainte de a concluziona că activul în cauză, un cont elvețian ale cărui profituri fuseseră puse parțial la dispoziția sucursalei irlandeze, nu era controlat de sucursala respectivă, ci de sediul neerlandez al Dataproducts și că, prin urmare, sumele în cauză nu puteau constitui profituri impozabile în Irlanda. Această hotărâre este, așadar, mai degrabă o ilustrare a unei metode de repartizare a profitului precum cea invocată de Comisie.

56. Având în vedere cele de mai sus, trebuie remarcat faptul că Tribunalul, pe de o parte, a admis în mod explicit, la punctul 240 din hotărârea atacată, că, pentru a stabili care sunt funcțiile efectiv asumate de sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente în scopul aplicării secțiunii 25 din TCA 97, este necesar să se ia în considerare „repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți”. Pe de altă parte, acesta a precizat, la punctul 242 din această hotărâre, că analiza care vizează identificarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor care trebuie atribuite sediului permanent al unei societăți, pe baza activităților efectiv desfășurate de aceasta din urmă, nu se poate „face în mod abstract, neluând în considerare activitățile și funcțiile îndeplinite în cadrul societății în ansamblu”.

57. În schimb, însuși modul de redactare a secțiunii 25 din TCA 97 militează în acest sens, în măsura în care impune identificarea „profituri[lor] din exploatare obținute direct sau indirect” de la sucursală și din proprietăți sau din drepturi „utilizate sau deținute de o sucursală sau în numele [acesteia]”. Nu este clar modul în care este posibil să se efectueze o astfel de operațiune, care implică în special stabilirea proprietății economice a activelor deținute de societatea în cauză, fără a lua în considerare, prin compararea lor, activitățile desfășurate în legătură cu aceste active de diferitele părți ale acestei societăți. O asemenea comparație permite să se verifice dacă repartizarea profiturilor în cadrul societății nerezidente, acceptată de autoritățile fiscale ca bază pentru stabilirea profiturilor impozabile în Irlanda, este conformă cu repartizarea efectivă a funcțiilor, a activelor și a riscurilor între diferitele părți ale acestei societăți.

58. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că Comisia interpretează în mod corect hotărârea atacată atunci când afirmă că criteriul de stabilire a profiturilor unei societăți nerezidente considerat aplicabil de Tribunal în temeiul secțiunii 25 din TCA 97 impune luarea în considerare a repartizării activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți și exclude luarea în considerare a rolului jucat de entități distincte.

59. Adăugăm că, în speță, necesitatea de a limita analiza la raporturile dintre sedii și sucursalele irlandeze rezultă de asemenea din alegerea făcută de Apple Inc. în cadrul autonomiei sale antreprenoriale de a deplasa, prin acordul de partajare a costurilor, o parte din aceste venituri către ASI și AOE. Este vorba, așadar, despre distribuirea acestor venituri între diferitele entități ale acestor societăți, față de care Apple Inc. rămâne străină. După cum subliniază în mod întemeiat Comisia, aplicarea unui alt criteriu are drept consecință neluarea în considerare a realității acestui acord și a structurii fiscale a grupului Apple, elemente pe care autoritățile fiscale irlandeze nu le puteau ignora în cadrul unei evaluări globale a metodei de stabilire a profitului impozabil al ASI si AOE propuse de grup. Altfel s-ar ajunge pe de altă parte la rezultatul paradoxal prin care

[38] [1988] I. R. 10 nota 4507 (denumită în continuare „Hotărârea Dataproducts”).

activele deplasate legal de Apple Inc. în afara Statelor Unite, precum și veniturile aferente s-ar întoarce în Statele Unite, dar doar virtual, atunci când se pune problema stabilirii impozitului datorat în Irlanda, ceea ce reduce și mai mult datoria fiscală a grupului.

iii) Cu privire la examinarea de către Tribunal a funcțiilor Apple Inc.

60. În acest stadiu, trebuie să se verifice dacă, astfel cum susține Comisia, Tribunalul s-a întemeiat într-adevăr pe funcțiile îndeplinite de Apple Inc. în ceea ce privește PI a grupului Apple sau dacă, astfel cum susțin atât Irlanda, cât și ASI și AOI, argumentația Comisiei denaturează cu privire la acest aspect motivarea hotărârii atacate.

61. În primul rând, Comisia susține că Tribunalul s-a referit la funcțiile îndeplinite de Apple Inc. la punctele 259-267 și 288 din hotărârea atacată, atunci când a examinat considerentele (289)-(295) ale deciziei în litigiu, prin care a fost atribuită sucursalelor irlandeze exercitarea funcțiilor de control al calității, de gestionare a facilităților de cercetare și dezvoltare și de gestionare a riscurilor întreprinderii. În această privință, observăm că, la punctele 260-267 din hotărârea atacată, Tribunalul s-a referit, în general, la toate funcțiile și riscurile enumerate în anexa B la acordul de partajare a costurilor și referitoare la activele necorporale care fac obiectul acestui acord [39], „și anume în esență întreaga PI a grupului Apple” (punctul 261), pe care ASI și AOE, în temeiul aceluiași acord, erau autorizate să le îndeplinească și puteau fi determinate să și le asume. La punctele 263 și 264 din hotărârea atacată, Tribunalul a statuat că Comisia nu a furnizat niciun element de probă pentru a demonstra că aceste funcții fuseseră efectiv îndeplinite de ASI și AOE și cu atât mai puțin de sucursalele lor irlandeze sau că personalul acestor sucursale a gestionat efectiv riscurile menționate. La punctul 266 din această hotărâre, Tribunalul a reiterat că Comisia nu a încercat să demonstreze că „organele de administrare ale sucursalelor irlandeze […] exercitaseră efectiv administrarea cotidiană activă a tuturor funcțiilor și riscurilor aferente PI a grupului Apple care sunt enumerate în anexa B la acordul de partajare a costurilor”. Or, astfel cum susține în mod întemeiat Comisia, funcțiile și riscurile enumerate la punctele 261-262 din hotărârea atacată sunt în mod normal rezervate, în cadrul unei societăți multinaționale, holdingului grupului. În speță, de altfel, astfel cum a arătat Tribunalul la punctul 267 din această hotărâre, este vorba în esență „despre toate funcțiile din centrul modelului economic […] al grupului Apple, axat pe dezvoltarea de produse tehnologice”, precum și despre „riscuri[le]-cheie, inerente modelului economic respectiv”. De asemenea, reiese din dosarul prezentat Tribunalului, precum și din decizia în litigiu, că atât Comisia și Irlanda, cât și ASI și AOE au fost de acord că aceste funcții și riscuri, *referitoare la întreaga PI a grupului Apple, la dezvoltarea și la gestionarea sa*, au fost asumate în mare măsură de Apple Inc., fie în calitate de holding al grupului, fie în cadrul acordului de partajare a costurilor, și centralizate de Apple Inc. la Cupertino. Prin urmare, Comisia nu greșește atunci când afirmă că, la punctele din hotărârea atacată care tocmai au fost examinate, Tribunalul a inclus în aprecierea faptelor funcțiile și riscurile asumate de Apple Inc.

62. În al doilea rând, Comisia susține că Tribunalul a amintit în mod eronat funcțiile Apple Inc. la punctele 268-295 din hotărârea atacată. La aceste puncte, Tribunalul a examinat activitățile și funcțiile enumerate în considerentele (296)-(300) ale deciziei în litigiu ca fiind îndeplinite efectiv de sucursala irlandeză a ASI și a concluzionat că aceste activități și funcții, indiferent dacă sunt

[39] Anexa B la acordul de partajare a costurilor, astfel cum a fost modificat în anul 2009, includea două tabele, privind funcțiile pertinente referitoare la activele necorporale care făceau obiectul acordului și riscurile aferente acestora. Fiecare dintre funcțiile respective și fiecare dintre aceste riscuri era asociat printr-un „x” societății Apple Inc. (identificată ca „Apple”) și, respectiv, societăților ASI și AOE (identificate în mod colectiv ca „International Participant”), cu excepția înregistrării și a protecției PI, care este asociată doar societății Apple Inc. (a se vedea punctul 260 din hotărârea atacată).

luate separat sau în ansamblu, nu justifică atribuirea licențelor de PI către sucursala respectivă. Activitățile și funcțiile examinate de Tribunal includeau controlul calității, diverse activități de cercetare și dezvoltare și gestionarea costurilor de comercializare la nivel local.

63. În această privință, în ceea ce privește controlul calității, observăm că această funcție figura printre cele enumerate în acordul de partajare a costurilor și asociate atât cu Apple Inc., cât și cu ASI și AOE. În aceste condiții, trebuie să se constate că, atunci când, la punctul 269 din hotărârea atacată, Tribunalul se referă la afirmația ASI și AOE potrivit căreia „mii de persoane erau angajate cu atribuții în controlul calității în întreaga lume, în timp ce în Irlanda era angajată o singură persoană în această funcție”, acesta se referă la activități desfășurate de entități distincte de această societate și în special la activități desfășurate de Apple Inc [40]. Același lucru este valabil, în opinia noastră, și în ceea ce privește punctul 274 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a statuat că faptul că sucursala ASI a suportat costurile de marketing la nivel local „nu înseamnă că sucursala respectivă este responsabilă de conceperea strategiei de marketing ca atare”. Potrivit acordului privind serviciile de comercializare, elaborarea unei astfel de strategii este, de fapt, în sarcina Apple Inc.

64. În ceea ce privește punctele 273 și 275 din hotărârea atacată, unde se precizează că funcțiile de cercetare și dezvoltare, precum și activitățile de colectare și de analiză a datelor regionale desfășurate de angajații sucursalei ASI sunt de natură „auxiliară”, Tribunalul compară din nou aceste activități cu cele desfășurate la nivel mondial de persoane din afara ASI. În sfârșit, o trimitere expresă la politicile și la strategiile grupului dezvoltate de Apple Inc. figurează la punctul 277 din hotărârea atacată, în ceea ce privește activitățile sucursalei ASI referitoare la serviciul AppleCare, care sunt calificate drept activități de „execuție”, „conform orientărilor și direcției strategice definite în Statele Unite”, precum și la punctele 281 și 283 din hotărârea menționată, care conțin o apreciere globală a Tribunalului cu privire la natura „auxiliară” și „de execuție” a activităților acestei sucursale.

65. În al treilea rând, Comisia consideră că Tribunalul s-a referit la activitățile Apple Inc. în cadrul examinării funcțiilor îndeplinite de sucursala irlandeză a AOE identificate în considerentul (301) al deciziei în litigiu. La punctul 290 din hotărârea atacată, Tribunalul a arătat, în ceea ce privește procesele specifice și expertiza în materie de producție dezvoltate de această sucursală în cadrul activităților sale de producție, că, chiar dacă aceste elemente ar putea beneficia de protecția anumitor drepturi de proprietate intelectuală, „este vorba despre un domeniu restrâns și specific activităților sucursalei […] respective”, care nu justifică atribuirea în favoarea acesteia a tuturor licențelor de PI. Or, este clar, în opinia noastră, că o astfel de apreciere „cantitativă” nu este posibilă decât în măsura în care expertiza dezvoltată de sucursala irlandeză a AOE este, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, comparată cu ansamblul funcțiilor de cercetare și dezvoltare referitoare la PI a grupului Apple. În schimb, în măsura în care vizează contestarea unei aprecieri de fapt efectuate de Tribunal, trebuie respinsă argumentația Comisiei îndreptată împotriva punctelor 291-294 din hotărârea atacată, potrivit căreia PI dezvoltată de sucursala irlandeză a AOE reprezenta o contribuție unică și valoroasă, care nu poate fi conciliată cu o remunerație limitată precum cea prevăzută de deciziile anticipate.

66. În sfârșit, Comisia susține că Tribunalul a ținut seama de funcțiile îndeplinite de Apple Inc. la punctele 298-302 din hotărârea atacată în cadrul examinării activităților desfășurate în afara sucursalelor ASI și AOE. În această privință, nu există nicio îndoială că, în special la punctele 299

[40] Deși este adevărat că la punctul 269 din hotărârea atacată se precizează că controlul calității putea fi externalizat și în cadrul unor acorduri cu producători terți, hotărârea atacată nu conține nicio indicație suplimentară cu privire la existența unor astfel de acorduri încheiate de ASI și AOE.

și 300 din hotărârea menționată, Tribunalul a făcut referire la funcțiile Apple Inc. și la rolul său de societate-mamă în măsura în care, pe de o parte, a constatat, în general, „caracterul centralizat al deciziilor strategice în cadrul grupului Apple, luate de directori la Cupertino”, și, pe de altă parte în special în ceea ce privește deciziile în domeniul cercetării și dezvoltării care se află la originea PI a grupului Apple, a amintit că „deciziile referitoare la produsele care urmează să fie dezvoltate […] și strategia de cercetare și dezvoltare […] fuseseră luate și puse în aplicare de conducerea grupului stabilită la Cupertino”. De asemenea, Tribunalul a constatat că „strategiile de lansare a unor produse noi și în special organizarea distribuției pe piețele europene […] [erau] stabilite la nivelul grupului Apple, în special de cadrele de conducere ale grupului (Executive Team) sub conducerea directorului general al grupului, la Cupertino”[41].

67. Din analiza care precedă rezultă că, la toate punctele din hotărârea atacată contestate de Comisie, Tribunalul s-a întemeiat mai mult sau mai puțin implicit, dar în mod clar, pe funcțiile îndeplinite de Apple Inc. în ceea ce privește PI a grupului Apple în cadrul acordului de partajare a costurilor sau al acordului privind serviciile de comercializare sau în temeiul rolului său de societate-mamă, comparând cu acestea funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze în legătură cu licențele de PI. Astfel, contrar celor susținute atât de Irlanda, cât și de ASI și de AOI, prezenta critică nu se întemeiază pe o interpretare eronată a hotărârii atacate și cu atât mai puțin, pe o denaturare a acesteia.

iv) Cu privire la impactul luării în considerare a activităților Apple Inc. asupra calificării juridice a faptelor

68. Atât Irlanda, cât și ASI și AOI susțin în esență că prezenta critică este, în orice caz, inoperantă din moment ce, chiar presupunând că Tribunalul a luat în considerare funcțiile Apple Inc., concluziile la care a ajuns la finalul examinării faptelor se întemeiază pe o analiză a activității sucursalelor și a sediilor, precum și pe constatarea naturii „de rutină” a funcțiilor îndeplinite de aceste sucursale, care, potrivit Tribunalului, nu este suficientă pentru a justifica atribuirea către aceste sucursale a licențelor de PI și a profiturilor aferente.

69. În această privință, observăm că din ansamblul constatărilor de fapt efectuate de Tribunal, astfel cum au fost rezumate la punctul 310 din hotărârea atacată, rezultă că concluzia enunțată la acest punct, potrivit căreia Comisia nu a demonstrat că licențele de PI ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor irlandeze în vederea stabilirii profitului anual impozabil al ASI și al AOE în Irlanda, se întemeiază, pe de o parte, pe evaluarea activităților desfășurate efectiv de aceste sucursale și, pe de altă parte, pe „deciziile strategice adoptate și puse în aplicare în afara acestor sucursale”.

70. Presupunând că acest din urmă element include o trimitere la funcțiile îndeplinite de sedii, este necesar să se analizeze mai îndeaproape constatările care figurează la punctele 298-309 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a examinat argumentele Irlandei, precum și ale ASI și AOE, potrivit cărora acestea din urmă, prin intermediul organelor lor de conducere, au pus în *aplicare* deciziile strategice referitoare la conceperea și la dezvoltarea produselor grupului Apple luate în mod centralizat pentru întregul grup la Cupertino.

71. La aceste puncte, Tribunalul a constatat, într-o primă etapă, că ASI și AOE prezentaseră elemente de probă cu privire la caracterul centralizat al acestor decizii și, în ceea ce privește în special deciziile din domeniul cercetării și dezvoltării, elemente care demonstrau, pe de o parte,

[41] Fără a fi contrazisă cu privire la acest aspect de ASI și de AOI, Comisia a arătat că „Executive Team” și directorul general al grupului la care se referă Tribunalul sunt conducerea și, respectiv, directorul general al Apple Inc.

că deciziile referitoare la produsele care urmau să fie dezvoltate și la strategia de cercetare și dezvoltare au fost adoptate și puse în aplicare de conducerea grupului stabilită la Cupertino și, pe de altă parte, că strategiile de lansare a noilor produse și organizarea distribuției pe piețele europene erau stabilite la nivelul grupului Apple, în special de cadrele de conducere ale grupului sub conducerea directorului general al grupului, la Cupertino (punctele 298-301). Observăm că, în această parte a aprecierilor sale, cu excepția punctului 301, care este discutat la punctele 42 și 43 din prezentele concluzii, Tribunalul nu a menționat participarea directă sau indirectă a sediilor la adoptarea deciziilor în materie de cercetare și dezvoltare și la elaborarea strategiilor de marketing și de distribuție la nivelul grupului Apple menționate mai sus.

72. Într-o a doua etapă, Curtea a analizat rolul decizional jucat de sedii. Tribunalul a arătat mai întâi, în ceea ce privește capacitatea ASI și a AOE de a lua decizii care le afectează funcțiile esențiale prin intermediul organelor lor de conducere, că însăși Comisia luase act de existența consiliilor de administrație și a reuniunilor regulate ale acestora în perioada relevantă și a prezentat, în tabelele incluse în decizia în litigiu, extrase din procesele-verbale ale reuniunilor menționate. În continuare, Tribunalul a precizat că „rezoluțiile consiliilor de administrație, consemnate în aceste procese-verbale, priveau, printre altele, în mod regulat (și în mai multe rânduri în timpul anului), plata de dividende, aprobarea rapoartelor directorilor, precum și numirea și demisia directorilor”, și, în mod mai ocazional, priveau „împuternicirea prin care anumiți directori erau autorizați să îndeplinească diferite activități, precum administrarea conturilor bancare, relațiile cu guvernele și organismele publice, auditurile, încheierea de asigurări, închirierea, cumpărarea și vânzarea de active, primirea de mărfuri și contractele comerciale”. De asemenea, Tribunalul a precizat că din aceste procese-verbale reieșea că „[fuseseră] delegate competențe foarte largi de gestionare în favoarea administratorilor individual” (punctul 306) și a concluzionat că Comisia a considerat în mod eronat că ASI și AOE, prin intermediul organelor lor de conducere, în special al consiliilor lor de administrație, nu aveau capacitatea de a îndeplini funcțiile esențiale ale societăților respective, după caz, prin delegarea competențele lor unor directori individuali, în afara personalului sucursalelor irlandeze (punctul 309). În această privință, observăm că nici această concluzie, nici elementele din procesele-verbale examinate de Comisie și menționate la punctele 305 și 306 din hotărârea atacată nu oferă indicii cu privire la o implicare efectivă a consiliilor de administrație ale sediilor în adoptarea deciziilor referitoare la gestionarea licențelor de PI. În această privință, la punctul 304 din hotărârea atacată, Tribunalul s-a limitat să afirme că faptul că procesele-verbale „nu indică detalii referitoare la deciziile privind gestionarea licențelor de PI […], la acordul de partajare a costurilor și la deciziile comerciale importante nu poate exclude chiar existența acestor decizii”. Vom reveni ulterior asupra acestui aspect, contestat de Comisie în cadrul celui de al treilea aspect al primului său motiv de recurs.

73. Din cele de mai sus rezultă că, la punctele 298-309 din hotărârea atacată, Tribunalul a constatat, pe de o parte, existența unui sistem decizional centralizat în cadrul grupului Apple, condus de Apple Inc., inclusiv în ceea ce privește gestionarea și dezvoltarea PI a grupului, și, pe de altă parte, capacitatea sediilor de a adopta, prin intermediul consiliilor lor de administrație, „decizii-cheie pentru societate […], cum ar fi aprobarea conturilor anuale”, inclusiv prin intermediul unui sistem de delegare a competențelor către membri individuali ai consiliului. Cu toate acestea, Comisia nu a constatat nici participarea sediilor la adoptarea deciziilor strategice luate de Apple Inc., nici implicarea lor efectivă în punerea în aplicare a acestor decizii sau în gestionarea activă a licențelor de PI. Singura constatare în această privință, la punctul 307 din hotărârea atacată, potrivit căreia ASI și AOE prezentaseră elemente din care reieșea că diferitele versiuni ale acordului de partajare a costurilor fuseseră semnate de membrii consiliilor lor de

administrație la Cupertino, este contestată de Comisie în cadrul celui de al treilea aspect al primului motiv, la a cărui analiză ne vom referi. Rezultă că excepția invocată de ASI, de AOI și de Irlanda în sensul că prezenta critică este inoperantă trebuie respinsă.

3) Concluzie cu privire la a doua critică

74. Având în vedere considerațiile care precedă, considerăm că Comisia susține în mod întemeiat că Tribunalul a ajuns la concluzia că nu existau suficiente elemente de probă pentru a atribui sucursalelor licențele de PI prin compararea eronată a funcțiilor îndeplinite de aceste sucursale în legătură cu licențele respective cu cele îndeplinite de Apple Inc. în ceea ce privește PI a grupului Apple, iar nu cu cele îndeplinite de sedii în legătură cu licențele respective. Acest lucru reiese în special din concluziile intermediare la care a ajuns Tribunalul în diferitele etape ale analizei faptelor și în special la punctele 266 și 302 din hotărârea atacată, în care Tribunalul a afirmat, pe de o parte, că Comisia nu a încercat să demonstreze că sucursalele irlandeze exercitaseră efectiv administrarea cotidiană activă a „tuturor funcțiilor și riscurilor aferente PI a grupului Apple care sunt enumerate în anexa B la acordul de partajare a costurilor”, și, pe de altă parte, că, întrucât deciziile strategice privind dezvoltarea produselor care se află la originea PI a grupului Apple fuseseră luate pentru întregul grup la Cupertino, Comisia a considerat în mod eronat că gestionarea PI în cauză fusese în mod necesar asumată de sucursalele lor irlandeze. Prin urmare, a doua critică din cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv de recurs este, în opinia noastră, întemeiată.

b) Cu privire la prima critică

75. În cadrul primei critici din cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv de recurs, Comisia arată că, deși a invocat, la punctele 255-302 din hotărârea atacată, mai multe funcții importante îndeplinite de directorii sau de angajații Apple Inc. în privința PI a Apple, Tribunalul nu ar fi luat poziție cu privire la considerentele (308)-(318) ale deciziei în litigiu, în care a expus motivele pentru care considera că aceste funcții erau lipsite de pertinență în vederea aprecierii deciziilor anticipate în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE. De asemenea, Tribunalul nu ar fi luat în considerare argumentele invocate de Comisie în primă instanță cu privire la lipsa de relevanță a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. „în beneficiul” ASI și AOE sau „în numele” sediilor. Prin urmare, hotărârea ar fi afectată de o motivare insuficientă.

76. În această privință, observăm, în primul rând, că lipsa de relevanță a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. în ceea ce privește PI a grupului Apple în scopul stabilirii profiturilor impozabile ale ASI și AOE în Irlanda a fost susținută în mod expres și repetat de Comisie atât în cursul procedurii administrative, cât și în fața Tribunalului și a Curții [42]. Observăm, în al doilea rând, că din decizia în litigiu, din dosarul prezentat Tribunalului și din hotărârea atacată reiese că poziția ASI și AOE (și în prezent a ASI și AOI), precum și cea a Irlandei s-a întemeiat, încă din primele etape ale procedurii administrative, pe afirmația potrivit căreia gestionarea PI a Apple, inclusiv a licențelor deținute de aceste societăți, s-a desfășurat în mod centralizat de la sediul general principal al Apple din Cupertino. Amintim, în al treilea rând, că, la punctele 50-55 prezentele concluzii, am constatat că, în analiza factuală efectuată la punctele 255-302 din hotărârea atacată, Tribunalul a comparat în mai multe rânduri, în mod implicit sau explicit, direct sau indirect, funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze în legătură cu licențele de PI cu cele asumate de Apple Inc. cu privire la PI a grupului Apple în cadrul acordurilor intragrup sau în calitatea sa de societate-mamă.

[42] În recursul formulat, Comisia arată mai întâi că chestiunea aflată în centrul recursului privește tocmai legalitatea luării în considerare de către Tribunal a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc.

În sfârșit, observăm că, în pofida argumentelor contrare invocate de ASI și de AOI, precum și de Irlanda, din lectura punctelor relevante din hotărârea atacată reiese în mod clar, în opinia noastră, că Tribunalul nu a luat nicio poziție cu privire la argumentele invocate de Comisie în considerentele (308)-(318) ale deciziei în litigiu și nici cu privire la argumentele prezentate de Comisie în cursul procedurii în primă instanță referitoare la posibilitatea ca funcțiile Apple Inc. să fie luate în considerare la stabilirea profiturilor impozabile ale ASI și AOE în Irlanda ca fiind „în beneficiul" sau „în numele" sediilor. În special, contrar celor susținute de Irlanda, punctele 298-309 din hotărârea atacată nu constituie o luare de poziție cu privire la aceste argumente. Astfel, chiar presupunând că, la punctele menționate, Tribunalul a admis în mod implicit relevanța, în vederea analizei funcționale și factuale care trebuie efectuată în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, a funcțiilor îndeplinite de angajații unor entități distincte de societatea nerezidentă „în beneficiul" sau „în numele" acestei societăți nerezidente sau al unor părți ale acesteia, trebuie să se constate că aceasta nu a justificat în niciun fel această relevanță și nici nu a răspuns la argumentele invocate de Comisie în sens contrar.

77. Or, este adevărat, astfel cum susțin atât ASI și AOI, cât și Irlanda, că, potrivit unei jurisprudențe constante, obligația de motivare a hotărârilor, care revine Tribunalului în temeiul articolului 36 și al articolului 53 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, nu impune prezentarea unei expuneri care să urmeze în mod exhaustiv și unul câte unul toate raționamentele formulate de părțile în litigiu și că motivația poate fi de asemenea implicită [43]. Cu toated acestea, în speță, având în vedere caracterul central al chestiunii privind funcțiile îndeplinite de Apple Inc. în cadrul raționamentului principal al Comisiei și în structura raționamentului care a determinat Tribunalul să admită acțiunile formulate de ASI și de AOE, precum și de Irlanda cu privire la acest aspect, considerăm că lipsa unei luări de poziție explicite de către Tribunal cu privire la această chestiune conduce la un viciu de motivare care împiedică Curtea să cunoască motivele respingerii unuia dintre argumentele fundamentale ale analizei efectuate de Comisie în cadrul raționamentului său principal și în cursul procedurii în fața Tribunalului și afectează exercitarea controlului pe care Curtea este chemată să îl exercite în cadrul prezentului recurs.

78. În plus, motivarea hotărârii atacate este afectată de contradicții, astfel cum susține Comisia, în măsura în care Tribunalul a statuat, pe de o parte, la punctele 240, 242 și 248 din hotărârea atacată, că, pentru a stabili dacă o decizie fiscală de repartizare a profitului către sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente respectă regimul de impozitare „normal" în Irlanda, trebuia să ia în considerare repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți și, pe de altă parte, la punctele 225-302 din hotărârea menționată, s-a întemeiat în mare măsură pe funcțiile îndeplinite de o entitate distinctă de ASI și de AOE.

79. Prin urmare, în opinia noastră, prima critică din cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv trebuie admisă.

c) Concluzii cu privire la al doilea aspect din cadrul primului motiv de recurs

80. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să admită al doilea aspect din cadrul primului motiv de recurs.

[43] A se vedea Hotărârea din 22 iunie 2023, Gmina Miasto Gdynia și Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Comisia (C-163/22 P, nepublicată, EU:C:2023:515, punctul 85).

3. Cu privire la al treilea aspect din cadrul primului motiv de recurs

81. Prin intermediul celui de al treilea aspect din cadrul primului motiv de recurs, îndreptat împotriva punctelor 301 și 303-309 din hotărârea atacată, Comisia contestă în special aprecierile Tribunalului referitoare la activitățile desfășurate de sedii. Aceasta enunță două critici distincte pe care este oportun să le examinăm împreună. Prin intermediul primei critici, Comisia invocă o neregularitate procedurală constând în neluarea în considerare de către Tribunal a argumentelor în apărare invocate de aceasta în primă instanță, în adoptarea unei motivări viciate și contradictorii și în faptul că Tribunalul s-a întemeiat pe elemente de probă inadmisibile. Prin intermediul celei de a doua critici, aceasta invocă încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE și/sau denaturarea dreptului național. Irlanda, ASI, AOI și Marele Ducat al Luxemburgului consideră că aceste critici sunt inadmisibile și/sau inoperante și, în orice caz, nefondate.

82. Comisia susține, în primul rând, că Tribunalul nu a răspuns la argumentul pe care aceasta l-a prezentat în memoriul în apărare potrivit căruia procesele-verbale examinate de Comisie au fost singurele elemente de probă prezentate de Apple și de Irlanda în cursul procedurii administrative în scopul stabilirii existenței funcțiilor îndeplinite de sedii.

83. În această privință, amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante deja amintite în prezentele concluzii, pe de o parte, în cazul unui recurs, Curtea nu este competentă să se pronunțe asupra situației de fapt și nici, în principiu, să examineze probele pe care Tribunalul le-a reținut în susținerea acesteia și, pe de altă parte, obligația de motivare a hotărârilor care revine Tribunalului nu îi impune acestuia să prezinte o expunere care să urmeze în mod exhaustiv și unul câte unul toate raționamentele formulate de părțile în litigiu. În speță, la punctul 305 din hotărârea atacată, Tribunalul a considerat, în exercitarea competenței sale exclusive de a aprecia elementele de probă, că, în pofida caracterului lor sumar, extrasele din procesele-verbale examinate de Comisie erau suficiente pentru a „înțelege modul în care deciziile-cheie pentru societate […] au fost adoptate și consemnate în [aceste procese-verbale]”. Or, o astfel de apreciere – care permite Comisiei să înțeleagă motivele care justifică importanța pe care Tribunalul a acordat-o proceselor-verbale menționate, chiar dacă acestea ar fi constituit singurul element de probă prezentat în cursul procedurii administrative referitor la funcțiile sediilor – nu poate face obiectul unei critici în fața Curții, cu excepția cazului denaturării, care nu a fost invocată de Comisie cu privire la acest aspect.

84. În al doilea rând, Comisia susține că, la punctul 304 din hotărârea atacată, Tribunalul i-a impus o sarcină a probei imposibil de îndeplinit. La acest punct, astfel cum s-a explicat deja, Tribunalul a arătat că „faptul că procesele-verbale [examinate de Comisie] nu indică detalii referitoare la deciziile privind gestionarea licențelor de PI a grupului Apple, la acordul de partajare a costurilor și la deciziile comerciale importante nu poate exclude chiar existența acestor decizii”.

85. În această privință, suntem de acord cu Comisia. Nu înțelegem cum ar fi posibil să se deducă din procesele-verbale ale consiliului de administrație al unei societăți, astfel cum pare să procedeze Tribunalul la punctele 305 și 306 din hotărârea atacată, elemente în favoarea adoptării unor decizii având un obiect specific în lipsa unor indicații explicite sau implicite în acest sens. În schimb, în opinia noastră, este posibil, astfel cum a procedat Comisia în decizia în litigiu, să se deducă dintr-o asemenea lipsă de informații și, în *lipsa unor elemente de probă în sens contrar*, elemente care militează în favoarea inexistenței unor astfel de decizii, în special atunci când rezultă că această societate, potrivit practicilor, dacă nu potrivit obligațiilor legale, consemnează în mod normal deciziile relevante luate de consiliul său de administrație în procesele-verbale ale

reuniunilor acestuia. În măsura în care nu permite Comisiei să se întemeieze pe aceste elemente, atunci când este vorba despre dovedirea existenței unor fapte negative care, prin natura lor, nu pot fi dovedite, ci pot fi deduse numai pe baza unor prezumții întemeiate pe fapte pozitive stabilite sau prin dovada existenței unui fapt pozitiv contrar, în opinia noastră, punctul 304 din hotărârea atacată impune Comisiei o sarcină a probei excesivă în mod nejustificat.

86. În al treilea rând, Comisia contestă punctul 306 din hotărârea atacată în măsura în care în special Tribunalul afirmă că din procesele-verbale examinate de Comisie „reiese că au fost delegate competențe foarte largi de gestionare în favoarea administratorilor individuali”. Aceasta susține că, deși procesele-verbale în discuție consemnau în mod ocazional acordarea de împuterniciri de către consiliul de administrație, numai una dintre aceste împuterniciri privea încheierea de contracte cu OEM și cu operatorii de telecomunicații.

87. În această privință, în măsura în care Comisia urmărește, prin intermediul acestui argument, să repună în discuție aprecierea valorii probatorii a consemnării împuternicirii menționate mai sus în procesul-verbal, subliniem, pe de o parte, că această apreciere ține, în principiu, de competența exclusivă a Tribunalului și, pe de altă parte, că nicio normă sau niciun principiu de drept al Uniunii nu interzice, în principiu, Tribunalului să se întemeieze pe un singur element de probă pentru a stabili faptele pertinente [44]. Prin urmare, în opinia noastră, critica trebuie respinsă. Cu toate acestea, subliniem că Comisia contestă de asemenea admisibilitatea ca element de probă a împuternicirii în cauză, pentru motivul că aceasta nu a fost prezentată în cursul procedurii administrative. În această privință, facem trimitere la analiza efectuată la punctele 42 și 43 din prezentele concluzii. Astfel cum am arătat în cadrul analizei menționate, deși această împuternicire a fost menționată în procesul-verbal al reuniunii consiliului de administrație al ASI din 27 iulie 2011, după cum afirmă Comisia fără a fi contrazisă de ASI și de AOI, aceasta nu a fost prezentat până în prezent. Rezultă că Tribunalul s-a întemeiat numai pe consemnarea în procesul-verbal a acordării acestei împuterniciri, iar nu pe textul acesteia.

88. În al patrulea rând, Comisia contestă constatarea Tribunalului, cuprinsă în special la punctele 301, 306 și 307 din hotărârea atacată, potrivit căreia „actele formale”, precum acordarea unei împuterniciri pentru negocierea unui acord sau semnarea acestuia (în speță, diferitele modificări ale acordului de partajare a costurilor efectuate în perioada relevantă), constituie funcții îndeplinite efectiv de sedii în ceea ce privește licențele de PI. Comisia admite că în special desfășurarea negocierilor pentru încheierea de contracte comerciale, precum cele cu OEM și cu operatorii de telecomunicații, se poate înscrie în noțiunea de „funcții de conducere” în scopul analizei funcționale și factuale care trebuie efectuată în temeiul secțiunii 25 din TCA 97. Cu toate acestea, în speță, aceste funcții ar fi fost îndeplinite de angajați ai Apple Inc., fie în numele întregului grup Apple, fie în beneficiul ASI și al AOE, iar nu de sedii. Punctele menționate ar fi de asemenea afectate de o motivare viciată și contradictorie.

89. În această privință, este necesar să se arate că, în economia raționamentului Tribunalului care figurează la punctele 251-311 din hotărârea atacată, constatările care figurează la punctele 303-309 din această hotărâre urmăresc să demonstreze că sediile ASI și AOE, prin intermediul unor rezoluții adoptate de consiliile lor de administrație și în special prin intermediul unui sistem de delegare a competențelor către administratori individuali sau către directori individuali din afara personalului sucursalelor, aveau capacitatea de a îndeplini „funcțiile esențiale” ale societăților menționate. Acest lucru reiese în special din cuprinsul punctului 303 din hotărârea atacată, care prezintă obiectul analizei efectuate de Tribunal, precum și din cuprinsul punctelor

[44] A se vedea Ordonanța din 11 septembrie 2019, Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, nepublicată, EU:C:2019:711, punctul 10 și jurisprudența citată).

305 și 309 din aceasta, care enunță concluzia acestei analize, potrivit căreia Comisia a constatat în mod eronat, în decizia în litigiu, că, în absența angajaților și a unei prezențe fizice, sediile nu erau în măsură să îndeplinească funcții în numele acestor societăți. În schimb, la punctele 303-309 din hotărârea atacată nu există nicio afirmație expresă cu privire la participarea sediilor la adoptarea deciziilor referitoare la gestionarea licențelor de PI, cu excepția punctului 304, la care, astfel cum s-a observat, Tribunalul se limitează, în opinia noastră, să afirme că lipsa unor urme ale unor astfel de decizii în procesele-verbale examinate de Comisie nu exclude posibilitatea ca acestea să fi fost adoptate efectiv, și a punctului 307 privind semnarea acordului de partajare a costurilor, care privește însă un acord intragrup care, în principiu, nu face obiectul deciziilor anticipate. În sfârșit, în ceea ce privește punctul 301 din această hotărâre, acesta face parte din analiza consacrată modului centralizat în care sunt luate deciziile strategice în cadrul grupului Apple.

90. Prin urmare, nu suntem convinși că este corect ca punctele 301, 306 și 307 din hotărârea atacată să fie interpretate în sensul sugerat de Comisie. De fapt, considerăm că, prin constatarea participării administratorilor ASI și AOE, în mod direct sau pe baza unei împuterniciri, la negocierile cu OEM și cu operatorii de telecomunicații sau la încheierea de acorduri comerciale sau de acorduri intragrup, Tribunalul nu a intenționat să afirme că sediile au exercitat „funcții de conducere” în ceea ce privește licențele de PI, ci mai degrabă să constate că în decizia în litigiu se concluzionase în mod eronat că gestionarea PI a grupului Apple fusese în mod necesar realizată de sucursalele irlandeze cât timp sediile nu aveau capacitatea de a lua decizii referitoare la gestionarea licențelor de PI (a se vedea în special punctele 302 și 309 din hotărârea atacată).

91. În aceste condiții, argumentele Comisiei trebuie respinse ca fiind întemeiate pe o interpretare eronată a hotărârii atacate. Pentru aceleași motive, trebuie respinse argumentele Irlandei, precum și ale ASI și AOI potrivit cărora semnarea actelor adiționale de modificare a acordului de partajare a costurilor și împuternicirile având ca obiect negocierea și încheierea de contracte cu OEM și cu operatorii de telecomunicații dovedesc că deciziile referitoare la gestionarea licențelor de PI au fost luate de sedii. De fapt, o astfel de constatare nu se regăsește în hotărârea atacată.

92. Acestea fiind spuse, observăm că dificultatea de a conferi o semnificație neechivocă constatărilor care figurează la punctele 301 și 307 din hotărârea atacată și de a defini în mod clar domeniul lor de aplicare se datorează, încă o dată, lipsei unei luări de poziție din partea Tribunalului cu privire la aspectul dacă și în ce condiții, în operațiunea de atribuire în scopuri fiscale a proprietății economice asupra unui activ care generează profituri, deținut de o societate nerezidentă, cu privire la care trebuie stabilit profitul impozabil în Irlanda în sensul secțiunii 25 din TCA 97, pot fi luate în considerare „funcții de conducere” exercitate de societatea-mamă în numele sau în beneficiul acestei societăți în afara Irlandei. În această privință, facem trimitere la cele arătate la punctul 61 din prezentele concluzii.

93. Astfel, analiza activităților desfășurate în afara sucursalelor irlandeze, care figurează la punctele 296-309 din hotărârea atacată, pare să fie influențată de premisa, eronată după cum s-a văzut, pe care se întemeiază examinarea de către Tribunal a criticilor împotriva raționamentului principal al Comisiei, și anume că aceasta ar fi procedat prin intermediul unei abordări „prin excludere”. Pornind de la această premisă, nu era necesar, de fapt, pentru a infirma raționamentul principal în ansamblul său, să se demonstreze că sediile au *îndeplinit efectiv* funcții de conducere în ceea ce privește licențele de PI, ci era suficient să se demonstreze că acestea au *capacitatea* de a lua aceste decizii sau, mai general, capacitatea de a adopta „deciziile-cheie pentru societate” (punctul 305 din hotărârea atacată) sau „decizii care […] afectează funcțiile esențiale” ale ASI și AOE (punctul 303 din hotărârea atacată).

94. În orice caz, în cazul în care Curtea ar considera că Tribunalul a statuat în mod implicit, la punctele 301 și 307 din hotărârea atacată, că, prin faptul că au acordat administratorilor Apple Inc. – indiferent dacă erau sau nu erau membri ai consiliilor de administrație ale ASI și AOE – împuterniciri pentru semnarea contractelor sau a acordurilor intragrup, sediile au îndeplinit efectiv, în ceea ce privește licențele de PI, funcții relevante pentru analiza care trebuie efectuată în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, suntem de acord cu Comisia că natura pur formală a acestor acte și fuziunea dintre funcțiile îndeplinite de holdingul grupului și funcțiile care pot fi atribuite sediilor la care dă naștere un astfel de sistem de delegare nu permite susținerea unei astfel de concluzii.

95. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că al treilea aspect din cadrul primului motiv de recurs este în parte admisibil și fondat, astfel cum s-a indicat în urma examinării diferitor critici invocate.

4. Concluzii cu privire la primul motiv de recurs

96. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, primul motiv de recurs este, în opinia noastră, întemeiat. Subliniind funcțiile și riscurile asumate de Apple Inc. în ceea ce privește PI a grupului Apple, în loc să se concentreze exclusiv asupra activităților desfășurate de sucursale și, respectiv, de sedii în ceea ce privește gestionarea și exploatarea licențelor de PI, Tribunalul a efectuat o analiză factuală și o calificare a faptelor examinate în lumina unui criteriu juridic diferit de cel pe care el însuși l-a considerat aplicabil în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, care impune să se țină seama de repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți și, în aplicarea principiului concurenței depline, exclude luarea în considerare a rolului jucat de entități distincte.

C. Cu privire la al doilea motiv de recurs

97. Al doilea motiv de recurs este îndreptat împotriva motivării hotărârii atacate prin care Tribunalul a admis criticile formulate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva raționamentului cu titlu subsidiar al Comisiei. Amintim că, în cadrul acestui raționament, expus în considerentele (325)-(360) ale deciziei în litigiu, Comisia a susținut că, chiar admițând că licențele de PI ar trebui atribuite în afara Irlandei, metodele de repartizare a profitului aprobate prin deciziile anticipate au condus, în orice caz, la o subestimare a profitului impozabil anual al ASI și AOE în Irlanda pentru motivul că s-au bazat pe alegeri inadecvate, care au condus la rezultate care se îndepărtează de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Mai precis, după ce a constatat că în deciziile anticipate fuseseră adoptate metode de repartizare unilaterală a profiturilor care se asemănau cu metoda tranzacțională a marjei nete (denumită în continuare „MTMN”), astfel cum a fost prevăzută de Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer[45], Comisia a concluzionat că autoritățile fiscale irlandeze validaseră trei opțiuni metodologice eronate, referitoare la identificarea sucursalelor irlandeze drept „părți supuse examinării”, și anume ca părți pe ale căror activități se axa analiza efectuată în cadrul metodei alese de repartizare unilaterală a profitului [considerentele (328)-(333) ale deciziei în litigiu], la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului [considerentele (334)-(345) ale deciziei în litigiu] și la nivelurile de rentabilitate acceptate [considerentele (346)-(359) ale deciziei în litigiu].

[45] MTMN, descrisă la punctele 2.58 și următoarele din Orientările OCDE privind prețurile de transfer, constă în stabilirea, pe o bază adecvată (de exemplu costuri, vânzări sau active), profitul net realizat de un contribuabil în cadrul unei tranzacții controlate. Aceasta se aplică doar uneia dintre întreprinderile care participă la tranzacție, denumită „partea testată”.

98. Al doilea motiv de recurs cuprinde trei aspecte. Primul este întemeiat pe o eroare în stabilirea nivelului probatoriu care trebuie prezentat pentru a stabili existența unui avantaj în cazul deciziilor anticipate având ca obiect repartizarea profiturilor, al doilea pe o neregularitate de procedură și al treilea este întemeiat pe încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE și/sau pe denaturarea dreptului național.

1. Cu privire la primul aspect din cadrul celui de al doilea motiv de recurs

99. Prin intermediul primului aspect din cadrul celui de al doilea motiv de recurs, îndreptat împotriva punctelor 349, 416, 434 și 435 din hotărârea atacată (care fac trimitere la punctele 319 și 332 din aceasta), Comisia susține că Tribunalul a adoptat un nivel probatoriu eronat atunci când a considerat că revenea Comisiei sarcina de a demonstra că repartizarea profitului cuprinsă în deciziile anticipate a condus la o reducere a sarcinii fiscale a ASI și a AOE în raport cu sarcina fiscală pe care aceste societăți ar fi suportat-o în temeiul normelor fiscale obișnuite, precum și că nu era suficientă constatarea erorilor metodologice [46]. Aceasta susține că, atunci când se apreciază, în raport cu principiul concurenței depline, dacă o decizie anticipată, precum cea în litigiu, generează un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, nivelul probatoriu aplicabil este același ca în cazul recurgerii la criteriul operatorului privat în economia de piață și că, prin urmare, i-ar reveni numai sarcina de a dovedi „plauzibilitatea" unui avantaj, în timp ce statului membru în cauză i-ar reveni sarcina de a demonstra că respectivul avantaj este justificat. Comisia invocă de asemenea Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia [47], în care, în afara cazurilor de aplicare a criteriului investitorului privat, Curtea ar fi statuat că, pentru a stabili existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este suficient să se facă dovada că măsura națională în cauză este intrinsec adecvată pentru a reduce sarcina fiscală a întreprinderilor beneficiare.

100. ASI și AOI, precum și Irlanda susțin că primul aspect din cadrul celui de al doilea motiv de recurs este inoperant, întrucât, chiar dacă, astfel cum susține Comisia, ar reveni Irlandei și Apple sarcina de a dovedi lipsa unui avantaj, acestea din urmă ar fi îndeplinit această sarcină a probei prin prezentarea unor rapoarte ad-hoc privind repartizarea profitului către sucursalele irlandeze, întocmite de consultanții lor fiscali, din care reieșea că baza de impozitare a acestor societăți fusese stabilită în conformitate cu secțiunea 25 din TCA 97 și cu principiul concurenței depline (denumite în continuare „rapoartele ad-hoc").

101. În această privință, este adevărat că, în analiza nivelurilor randamentelor acceptate din deciziile anticipate (punctele 418-478 din hotărârea atacată), Tribunalul, pe de o parte, a confirmat fiabilitatea studiului de comparabilitate cuprins în rapoartele ad-hoc care validează *ex post* aceste randamente (punctele 450-464 din hotărârea atacată) și, pe de altă parte, a constatat că analiza de comparabilitate corectată efectuată de Comisie în considerentele (353)-(356) ale deciziei în litigiu (denumită în continuare „analiza de comparabilitate corectată") nu era de natură să infirme concluziile la care s-a ajuns în aceste rapoarte (punctele 469 și 477 din hotărârea atacată). Cu toate acestea, în cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs, Comisia a criticat punctele din hotărârea atacată în care Tribunalul a aprobat în esență metodologia de calcul utilizată în rapoartele ad-hoc și a constatat caracterul adecvat al analizei

[46] Observăm că Tribunalul a enunțat același nivel probatoriu în Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos/Comisia (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (denumită în continuare „Hotărârea France Telecom", punctele 24-27).

privind comparabilitatea corectată pentru repunerea în discuție concluziile a acestor rapoarte. Prin urmare, aspectul dacă critica examinată este inoperantă depinde de rezultatul analizei acestor critici.

102. Pe fond, ASI și AOI, precum și Irlanda și Marele Ducat al Luxemburgului susțin că Comisia urmărește în esență să obțină o răsturnare a sarcinii probei. ASI și AOI susțin de asemenea că critica Comisiei este neîntemeiată în fapt, întrucât Tribunalul a concluzionat că niciuna dintre cele trei erori metodologice constatate de Comisie în decizia în litigiu nu fusese dovedită.

103. Amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, revine Comisiei sarcina de a face dovada existenței unui „ajutor de stat” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și, prin urmare, și dovada că este îndeplinită condiția acordării unui avantaj [48]. În special, Comisia este obligată ca, în interesul unei bune aplicări a principiilor fundamentale ale Tratatului FUE referitoare la ajutoarele de stat, să conducă procedura de investigare a măsurilor incriminate cu diligență și cu imparțialitate, pentru ca, la momentul adoptării deciziei finale, să dispună de cele mai complete și fiabile elemente posibile în acest scop [49]. De asemenea, Curtea a statuat deja că Comisia nu poate presupune că o întreprindere a beneficiat de un avantaj care constituie un ajutor de stat bazându-se numai pe o prezumție negativă, întemeiată pe lipsa de informații care permit să se ajungă la concluzia contrară, în absența altor elemente de natură să stabilească în mod pozitiv existența unui asemenea avantaj [50]. Aceste principii se aplică și atunci când Comisia aplică criteriul operatorului privat. Revine astfel Comisiei sarcina de a dovedi că nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a acestui criteriu [51] și de a aprecia, în lumina elementelor pertinente, dacă întreprinderea beneficiară nu ar fi obținut în mod vădit avantaje comparabile de la un operator privat [52]. Prin urmare, Comisia nu se poate întemeia, chiar dacă aplică principiul operatorului privat, pe simple afirmații „plauzibile”, a căror veridicitate nu este obligată să o demonstreze [53]. În ceea ce privește Hotărârea France Telecom, amintim că în special din cuprinsul punctului 19 din aceasta reiese că, deși caracteristicile regimului fiscal în cauză nu permiteau să se determine, în avans și pentru fiecare exercițiu fiscal, nivelul precis de impozitare aferent acestuia, era totuși cert că acest regim putea conduce și condusese efectiv la o impozitare mai scăzută a beneficiarului decât cea care rezultă din aplicarea regimului de drept comun.

104. În aceste condiții, observăm că, în speță, constatarea existenței unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, la care Comisia a ajuns la finalul raționamentului său cu titlu subsidiar, nu se întemeiază pe o „simpl[ă] ipotez[ă], nici confirmată, nici infirmată de informațiile de care dispunea Comisia” [54], și nici pe simple „afirmații plauzibile”, ci pe constatarea unor erori precise care, potrivit Comisiei, afectează metoda de repartizare a profitului acceptată în deciziile anticipate, precum și diferitele elemente ale calculului care au condus la stabilirea profitului impozabil al ASI și al AOE. Cu toate acestea, în opinia noastră, nu se poate exclude faptul că, astfel cum susține Comisia, erorile fundamentale în stabilirea metodologiei aplicabile operațiunii de repartizare a profitului în vederea calculării bazei de impozitare a unei societăți nerezidente care își desfășoară activitatea prin intermediul unei sucursale pot conduce în mod necesar la o

48 A se vedea Hotărârea din 4 martie 2021, Comisia/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punctul 62).

49 A se vedea Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Autostrada Wielkopolska/Comisia și Polonia (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punctul 114 și jurisprudența citată).

50 A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2009, Comisia/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punctele 55 și 58).

51 A se vedea Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Autostrada Wielkopolska/Comisia și Polonia (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punctul 108 și jurisprudența citată).

52 A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2023, TUIfly/Comisia (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punctul 79 și jurisprudența citată).

53 A se vedea în acest sens Hotărârea din 7 mai 2020, BTB Holding Investments și Duferco Participations Holding/Comisia (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punctul 53).

54 A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2009, Comisia/MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, punctul 52.

subevaluare a acestor profituri în raport cu un rezultat în conformitate cu principiul concurenței depline și, prin urmare, sunt *în mod intrinsec sau vădit* susceptibile să reducă sarcina fiscală a acestei societăți în raport cu o impozitare considerată normală. În astfel de cazuri, Comisia poate, în opinia noastră, să fie autorizată să se întemeieze, pentru a dovedi existența unui avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, pe dovada existenței unei astfel de erori și pe nedemonstrarea de către statul membru în cauză a faptului că aceasta nu are niciun efect asupra corespondenței dintre nivelul profitului astfel calculat și valoarea stabilită în condiții de concurență deplină [55]. Prin urmare, în opinia noastră, Tribunalul a apreciat în mod eronat nivelul probatoriu în cazul unor decizii precum cea contestată.

105. Cu toate acestea, în speță, trebuie arătat că, în urma unei analize detaliate, contestată de Comisie atât pe fond, cât și din punctul de vedere al respectării limitelor controlului jurisdicțional, Tribunalul a considerat că erorile metodologice identificate în decizia în litigiu nu fuseseră dovedite și s-a limitat în esență să constate lipsa unor date actualizate de natură să justifice alegerile referitoare la metoda de calcul reținută în deciziile anticipate. Prin urmare, eroarea în ceea ce privește nivelul probatoriu nu are un impact real asupra corectitudinii concluziilor la care a ajuns în cazul în care criticile invocate de Comisie în cadrul celui de al doilea și al celui de al treilea aspect ale acestui motiv se dovedesc nefondate. Prin urmare, este necesar să se examineze aceste critici.

2. Cu privire la al doilea și la al treilea aspect din cadrul celui de al doilea motiv de recurs

106. Prin intermediul celui de al doilea aspect din cadrul celui de al doilea motiv, Comisia susține că, în mai multe părți ale analizei sale, Tribunalul s-a întemeiat pe argumente care nu au fost expuse în acțiunile formulate de ASI și de AOE, precum și de Irlanda, ci se întemeiau pe documente anexate la acestea, în special pe rapoartele ad-hoc, la care reclamantele nu făcuseră decât trimiteri generale. Prin urmare, Comisia nu a fost în măsură să adopte o poziție cu privire la unele dintre motivele care au condus la anularea deciziei în litigiu. În plus, Tribunalul ar fi invocat din oficiu unele dintre criticile examinate.

107. Aceste obiecții vor fi examinate în cadrul analizei criticilor invocate în cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs. În acest stadiu, ne limităm să amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, în vederea garantării securității juridice și a bunei administrări a justiției, expunerea sumară a motivelor, care trebuie să figureze în cererea introductivă, în conformitate cu articolul 21 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, aplicabil Tribunalului în temeiul articolului 53 primul paragraf din același statut, și al articolului 76 litera (d) din Regulamentul de procedură al Tribunalului, trebuie să fie suficient de clară și precisă pentru a permite pârâtului să își pregătească apărarea, iar instanței competente să se pronunțe [56]. Deși este adevărat că conținutul cererii introductive poate fi susținut și completat, în privința unor aspecte specifice, prin trimiteri la anumite fragmente din documentele anexate, o trimitere globală la alte înscrisuri, chiar anexate la cererea introductivă, nu poate suplini absența elementelor esențiale ale argumentării în drept, care trebuie să figureze în cererea introductivă. Astfel, nu intră în competența Tribunalului să caute și să identifice în anexe motivele și argumentele pe care le-ar fi putut considera drept temei al acțiunii [57]. Cerințe similare se impun

[55] A se vedea în acest sens, Hotărârea din 12 mai 2021, (T-816/17 și T-318/18, EU:T:2021:252, punctele 309-311), care interpretează punctul 211 din Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669). Această primă hotărâre face obiectul unui recurs al Comisiei în cauza C-457/21 care este în prezent în etapa deliberării.

[56] A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2014, MasterCard și alții/Comisia (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punctul 41).

[57] A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 2023, GABO:mi/Comisia (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punctele 47 și 48, precum și jurisprudența citată).

în cazul în care un argument este invocat în susținerea unui motiv invocat în fața Tribunalului [58]. Rezultă că partea reclamantă este obligată să prezinte în mod suficient de sistematic argumentele dezvoltate cu privire la fiecare motiv, fără ca Tribunalul să fie obligat să reconstituie structura juridică apreciată ca susținând motivul în cauză [59].

108. Prin intermediul celui de al treilea aspect din cadrul celui de al doilea motiv, Comisia susține că Tribunalul a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE și/sau a denaturat dreptul național atunci când a concluzionat, la finalul analizei sale factuale, că raționamentul cu titlu subsidiar nu permitea să se stabilească existența unui avantaj în sensul acestei dispoziții. În special, Comisia contestă calificarea juridică a faptelor de către Tribunal, care, în opinia sa, încalcă abordarea entității distincte și principiul concurenței depline. Aceasta invocă trei critici, întemeiate, prima, pe erori săvârșite de Tribunal în analiza referitoare la alegerea sucursalelor irlandeze ca „părți supuse examinării” în vederea aplicării metodei alese de repartizare a profitului (punctele 328-351 din hotărârea atacată), a doua, pe alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului (punctele 352-417 din hotărârea atacată) și, a treia, pe nivelurile de rentabilitate acceptate (punctele 418-478 din hotărârea atacată). Irlanda, precum și ASI și AOI susțin că criticile invocate în cadrul prezentului aspect al celui de al doilea motiv de recurs, pe lângă faptul că sunt nefondate, sunt inadmisibile în ansamblul lor, în măsura în care urmăresc să conteste aprecieri factuale, precum și inoperante.

a) Cu privire la prima critică

109. Prin intermediul primei critici din carul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs, îndreptată împotriva punctelor 337-343 din hotărârea atacată, Comisia contestă, în primul rând, calificarea funcțiilor îndeplinite de sucursalele irlandeze drept „mai puțin complexe” în vederea selectării părții care trebuie supusă examinării. Această calificare ar fi consecința unei aprecieri eronate a funcțiilor respective în raport cu PI a grupului Apple, iar nu cu licențele de PI deținute de ASI și de AOE. Întrucât urmărește să conteste calificarea juridică eronată a funcțiilor îndeplinite de sucursalele irlandeze, această critică este, în opinia noastră, admisibilă. Facem trimitere în această privință la cele arătate la punctul 38 din prezentele concluzii.

110. Pe fond, subliniem că, în cadrul analizei primului motiv de recurs, am ajuns la concluzia că constatarea Tribunalului potrivit căreia sucursalele irlandeze îndeplineau funcții „de rutină” în ceea ce privește licențele de PI se întemeiază pe o comparație între aceste funcții și cele îndeplinite de Apple Inc. în ceea ce privește PI a grupului Apple și că, prin efectuarea acestei comparații, Tribunalul a încălcat principiul concurenței depline, care, potrivit constatării Tribunalului în hotărârea atacată, guvernează aplicarea secțiunii 25 din TCA 97. Or, această eroare afectează de asemenea aprecierea care a determinat Tribunalul să aprobe alegerea sucursalelor irlandeze drept părți supuse examinării, astfel cum reiese în special din cuprinsul punctului 341 din hotărârea atacată, care face trimitere la constatările analizei factuale efectuate în cadrul examinării motivelor de recurs îndreptate împotriva raționamentului principal.

111. Desigur, astfel cum susține în special Irlanda, la punctul 340 din hotărârea atacată, Tribunalul a statuat că, întrucât raționamentul cu titlu subsidiar se întemeia pe premisa potrivit căreia „PI a grupului Apple [fusese] atribuită în mod corect sediilor”, Comisia nu putea susține, în același timp, că sucursalele irlandeze „sunt cele care au îndeplinit funcțiile cele mai complexe

[58] A se vedea Hotărârea din 11 septembrie 2014, MasterCard și alții/Comisia (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punctul 41).

[59] A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 2023, GABO:mi/Comisia (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punctul 49 și jurisprudența citată).

în raport cu această PI”. Cu toate acestea, această afirmație se întemeiază pe o eroare de logică. Astfel, deși este adevărat că, în cadrul raționamentului său cu titlu subsidiar, Comisia a acceptat premisa potrivit căreia licențele de PI trebuiau atribuite sediilor, aceasta nu înseamnă, astfel cum pare să considere Tribunalul, că Comisia a furnizat de asemenea elemente de probă de natură să justifice o astfel de atribuire – pe care aceasta a contestat-o – și în special exercitarea de către sedii a unor funcții de conducere în ceea ce privește licențele respective.

112. La un nivel mai general, contrar celor susținute în special de ASI și de AOI, Tribunalul nu a concluzionat, în niciun pasaj din motivarea hotărârii atacate referitoare la alegerea sucursalelor irlandeze drept „părți supuse examinării”, că, *în relația dintre sucursalele irlandeze* și sedii, cele dintâi erau entitățile mai puțin complexe [60]. Or, din cuprinsul punctelor 3.18 și 3.19 din Liniile directoare din 2010 ale OCDE privind prețurile de transfer reiese că alegerea părții care trebuie supusă examinării trebuie să fie coerentă cu analiza funcțională a tranzacției și impune luarea în considerare a rolului jucat de diferitele părți care participă la tranzacție (a se vedea de asemenea punctul 2.59 *in fine*). Rezultă că motivele invocate de Tribunal la punctele 333-336 din hotărârea atacată, precum și la punctele 342 și 343 din aceasta nu permit prin ele însele, în măsura în care iau în considerare numai situația sucursalelor irlandeze, să se infirme premisa pe care Comisia s-a întemeiat în raționamentul său cu titlu subsidiar, și anume că sediile, în calitate de părți la tranzacție care îndeplineau funcții mai puțin complexe, ar fi trebuit să fie supuse examinării.

113. În al doilea rând, Comisia contestă punctul 335 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a statuat că Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer nu impun în mod necesar să se aleagă entitatea care îndeplinește funcțiile mai puțin complexe, în calitate de parte care trebuie supusă examinării în cadrul MTMN, ci se limitează să recomande alegerea entității pentru care există cele mai multe date fiabile. Aceasta susține că, la punctul menționat, Tribunalul a constatat din oficiu o eroare de interpretare a liniilor directoare ale OCDE care nu a fost invocată de reclamante în primă instanță. În opinia noastră, acest argument se întemeiază pe o interpretare eronată a hotărârii atacate și, prin urmare, trebuie respins. Astfel punctul 335 din hotărârea atacată, interpretat în contextul raționamentului Tribunalului de la punctele 334-336 din această hotărâre, nu enunță nicio critică concretă împotriva deciziei în litigiu, ci se limitează să motiveze concluzia, anticipată la punctul 334 și confirmată la punctul 336, potrivit căreia, „în măsura în care funcțiile părții supuse examinării au fost corect identificate, iar remunerația pentru aceste funcții a fost corect calculată, faptul că o parte sau alta a fost aleasă ca parte supusă examinării este lipsit de relevanță”.

114. În al treilea rând, Comisia contestă temeinicia acestei concluzii. Aceasta susține că, contrar celor statuate de Tribunal la punctul 336 din hotărârea atacată, alegerea părții care trebuie supusă examinării constituie o etapă fundamentală în aplicarea MTMN. Această critică este, în opinia noastră, admisibilă chiar dacă este îndreptată împotriva interpretării date de Tribunal Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer. În această privință, facem trimitere la considerațiile prezentate la punctul 39 din prezentele concluzii.

115. Pe fond, suntem de acord cu Comisia cu privire la importanța care, în cadrul acestor linii directoare, este atribuită alegerii părții care trebuie supusă examinării în cazul aplicării MTMN. Reiese în special din cuprinsul punctelor 3.18 și 3.19 din versiunea din 2010 a acestor linii directoare, pe care Tribunalul s-a întemeiat cel mai probabil la punctul 335 din hotărârea atacată, că această alegere depinde de posibilitatea de a efectua o analiză comparativă întemeiată pe date fiabile care să permită identificarea în mod corect a prețului de transfer care trebuie atribuit

[60] Punctele 342, 343 și 371, la care fac trimitere ASI și AOI, se limitează să sublinieze „caracterul lipsit de complexitate și ușor identificabil” al funcțiilor îndeplinite de sucursalele irlandeze, însă nu cuprind nicio comparație cu funcțiile îndeplinite de sedii.

tranzacției în cauză în conformitate cu principiul concurenței depline. Prin urmare, Comisia are dreptate atunci când afirmă că această alegere nu este neutră, ci condiționează în mod determinant fiabilitatea rezultatului analizei efectuate în aplicarea MTMN.

116. Având în vedere cele ce precedă și în limitele stabilite mai sus, considerăm că prima critică din cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs este întemeiată.

b) Cu privire la a doua critică

117. Prin intermediul celei de a doua critici din cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs, Comisia contestă punctele 352-417 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a infirmat concluziile cuprinse în decizia în litigiu potrivit cărora, chiar presupunând că alegerea sucursalelor irlandeze ca părți supuse examinării ar fi corectă, alegerea de a considera costurile de funcționare ale ASI și AOE ca indicator al nivelului profitului a condus la profituri impozabile ale acestor societăți în Irlanda care nu reflectau o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață, în conformitate cu principiul concurenței depline.

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

118. În considerentele 336-342 din decizia în litigiu, Comisia a considerat că alegerea costurilor de funcționare ale sucursalei irlandeze a ASI ca indicator al nivelului profitului nu reflectă în mod adecvat riscurile asumate și activitățile desfășurate de această sucursală și, prin urmare, contribuția acesteia la cifra de afaceri a ASI. Pentru aceleași motive, Comisia a considerat că raportul Berry, un indicator al nivelului profitului bazat pe raportul dintre profitul brut și costurile de funcționare utilizat în rapoartele ad-hoc, nu permitea stabilirea remunerației în condiții de concurență deplină pentru funcțiile îndeplinite de sucursala respectivă. Potrivit Comisiei, vânzările ASI ar fi fost un indicator mai adecvat. Validitatea acestei concluzii a fost respinsă de Tribunal la punctele 359-407 din hotărârea atacată.

119. În primul rând, Comisia susține că Tribunalul nu a ținut seama de analiza funcțională cuprinsă în decizia în litigiu în măsura în care a afirmat, la punctul 360 din hotărârea atacată, că aceasta și-a întemeiat constatările privind caracterul inadecvat al costurilor de funcționare pentru a reflecta funcțiile îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI, pe o abordare prin excludere. În această privință, facem trimitere la dezbaterea din cadrul examinării primului aspect din cadrul primului motiv. Aceeași eroare afectează de asemenea punctul 365 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a concluzionat că Comisia s-a limitat în esență să afirme că vânzările ASI ar fi fost un indicator adecvat al nivelului profitului. Astfel, suntem de acord cu opinia Comisiei potrivit căreia, la punctul respectiv, Tribunalul a interpretat decizia în litigiu pe segmente izolate, făcând abstracție de analiza cuprinsă în alte părți ale acestei decizii și în special în considerentele (294)-(305), care enumeră funcțiile și riscurile pe care Comisia le-a considerat ca fiind asumate în special de sucursala irlandeză a ASI.

120. În al doilea rând, Comisia contestă punctele 366-372 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a criticat respingerea, în considerentul (340) al deciziei în litigiu, a raportului Berry ca indice financiar adecvat pentru estimarea remunerației în condiții de concurență deplină în situația din speță. Comisia susține, în primul rând, că, în acțiunile lor, ASI și AOE, precum și Irlanda s-au limitat, în această privință, la a face simple trimiteri la conținutul rapoartelor ad-hoc. Examinarea dosarului Tribunalului, inclusiv a răspunsurilor la întrebările scrise adresate de

Tribunal, confirmă această afirmație în ceea ce privește Irlanda. ASI și AOE au elaborat mai mult asupra acestui aspect, dar și-au limitat analiza doar la una dintre condițiile necesare pentru aplicarea indicatorului respectiv. Prin urmare, Comisia nu greșește atunci când susține că examinarea de către Tribunal a raportului Berry este în mare măsură disociată de argumentele invocate de reclamante și dezbătute în primă instanță.

121. În continuare, Comisia invocă o serie de argumente prin care urmărește să demonstreze că Tribunalul ar fi săvârșit o eroare de drept în aprecierea efectuată la punctele 366-372 din hotărârea atacată. Aceasta susține în esență că concluzia Tribunalului se întemeiază pe o calificare eronată a sucursalei irlandeze a ASI drept „distribuitor care furnizează simple servicii logistice", fără a-și asuma riscuri. ASI și AOI, precum și Irlanda răspund că o asemenea calificare nu poate fi repusă în discuție în stadiul recursului. În opinia noastră, această excepție trebuie respinsă. Într-adevăr, în măsura în care această calificare depinde de aplicarea corectă a principiilor enunțate în liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer pe care Apple și Irlanda s-au întemeiat pentru a justifica *ex post* deciziile anticipate și caracterul adecvat al costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului sucursalei ASI, argumentele invocate de Comisie nu se încadrează în limitele controlului efectuat de Curte cu privire la fapte în stadiul recursului. În această privință, facem trimitere la cele expuse la punctul 39 din prezentele concluzii.

122. Pe fond, argumentele invocate de Comisie împotriva constatărilor Tribunalului referitoare la aplicarea raportului Berry trebuie analizate împreună cu criticile îndreptate împotriva punctelor 375-407 din hotărârea atacată. La aceste puncte, Tribunalul, după ce a examinat riscurile care, potrivit Comisiei, trebuiau atribuite sucursalei irlandeze a ASI și care justificau un indicator al nivelului profitului acestei sucursale întemeiat pe vânzări, iar nu pe costurile de funcționare, a concluzionat că niciunul dintre aceste riscuri nu fusese asumat în mod efectiv de sucursala respectivă. Astfel, dacă aceste critici ar fi întemeiate, ele ar demonstra că Tribunalul s-a întemeiat pe o calificare eronată a sucursalei ASI drept „distribuitor cu risc scăzut" în scopul aplicării Liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer. Este adevărat că din cuprinsul punctului 374 din hotărârea atacată reiese că analiza cuprinsă la punctele 375-407 de mai jos are un caracter neesențial, având în vedere interpretarea punctului 2.87 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer reținută de Tribunal la punctul 357 din această hotărâre [61]. Cu toate acestea, criticile invocate de Comisie nu sunt doar din acest motiv inoperante. Astfel, la același punct 357, precum și la punctul 364 din hotărârea atacată, Tribunalul recunoaște că, potrivit punctului 2.87 menționat anterior, capacitatea indicatorului de profit ales de a reflecta în mod corect valoarea funcțiilor îndeplinite de partea supusă examinării depinde printre altele de riscurile asumate de aceasta.

123. Comisia contestă, în mod succesiv, punctele 375-390 din hotărârea atacată, referitoare la riscul legat de cifra de afaceri [considerentul (337) al deciziei în litigiu, în care acest risc este calificat drept „risc de inventar"], punctele 391-400 din această hotărâre, referitoare la riscul legat de garanția produselor Apple [considerentul (338) al deciziei în litigiu] și punctele 401-407 din această hotărâre, referitoare la riscul legat de relațiile cu terții [considerentul (339) al deciziei în litigiu]. La fel ca în cadrul primului motiv de recurs, Comisia susține în esență că Tribunalul a aplicat un criteriu juridic eronat și contrar principiului concurenței depline atunci când a calificat sucursala irlandeză a ASI drept „distribuitor cu risc scăzut" prin compararea riscurilor asumate de sucursala respectivă cu politicile de risc ale Apple Inc.

[61] La punctul 357 din hotărârea atacată, Tribunalul concluzionează că din cuprinsul punctului 2.87 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer rezultă că „alegerea indicatorului privind nivelul profitului nu este stabilită pentru un tip de funcții oarecare, cât timp acest indicator reflectă valoarea funcțiilor în cauză" și că, prin urmare, „atât vânzările, cât și costurile de funcționare pot constitui un indicator adecvat al nivelului profiturilor" (a se vedea punctul 363 din hotărârea atacată, care face trimitere la punctul 357 din această hotărâre).

124. Or, analiza motivării hotărârii atacate confirmă abordarea contestată de Comisie. Mai întâi, în ceea ce privește riscul legat de cifra de afaceri, pe de o parte, elementele de probă menționate de Tribunal la punctele 381, 382 și 383 din hotărârea atacată se referă la încheierea la nivel centralizat de către Apple Inc. a unor acorduri-cadru cu OEM și cu cumpărătorii principali ai produselor Apple, precum și la stabilirea, tot la nivel centralizat, a prețurilor internaționale ale produselor Apple. Pe de altă parte, la punctele 385 și 386 din hotărârea atacată, Tribunalul a concluzionat, pe baza tuturor elementelor de probă prezentate, inclusiv a rapoartelor ad-hoc, că riscurile inerente unor produse rămase nevândute sau unei diminuări a cererii nu puteau fi atribuite sucursalei irlandeze a ASI, întrucât atât oferta, cât și cererea erau „stabilite în mod centralizat, în afara sucursalei menționate” (punctul 386). În continuare, în ceea ce privește riscul legat de garanțiile pentru produse, concluzia la care a ajuns Tribunalul la punctul 400 din hotărârea atacată, potrivit căreia nu se poate deduce din administrarea serviciului AppleCare de către sucursala irlandeză a ASI că aceasta din urmă și-a asumat consecințele economice legate de garanțiile pentru produsele Apple, se întemeiază pe constatarea naturii auxiliare a funcțiilor îndeplinite de această sucursală, constatare care, astfel cum am explicat deja la punctul 52 din prezentele concluzii, rezultă din corelarea funcțiilor îndeplinite de această sucursală cu cele îndeplinite de Apple Inc., iar nu cu cele îndeplinite de sedii. În sfârșit, în ceea ce privește riscurile legate de activitățile contractanților terți, observăm că, în esență, Tribunalul se limitează să facă trimitere la considerațiile care figurează la punctele 376-390 din hotărârea atacată, referitoare la riscul legat de posibilitatea unei scăderi a cererii și de eventualitatea unor produse nevândute, cărora le este asimilat riscul legat de produsele care nu erau manipulate în Irlanda ca urmare a externalizării funcției de distribuție în afara Irlandei. În dezbaterea referitoare la primul motiv de recurs, la care facem trimitere, am ajuns la concluzia că repartizarea profitului către o societate nerezidentă în temeiul secțiunii 25 din TCA 97 și al principiului concurenței depline pe care aceasta îl încorporează trebuie să se limiteze la luarea în considerare a situației diferitelor părți care compun această societate în raporturile dintre ele. Or, în decizia în litigiu, deși Comisia nu a negat politicile referitoare la gestionarea centralizată a riscurilor puse în aplicare de Apple Inc., aceasta a demonstrat, fără să fi fost contrazisă de Tribunal cu privire la acest aspect și fără a se limita, astfel cum s-a observat, la o abordare prin excludere, că, în raport cu sediile, sucursala irlandeză a ASI își asumase un anumit nivel de risc. În schimb, astfel cum s-a observat, pentru a exclude asumarea de către sucursala irlandeză a ASI a riscurilor menționate în considerentele (337), (338) și (339) ale deciziei în litigiu și pentru a califica această sucursală drept „distribuitor cu risc scăzut”, ale cărui profituri puteau fi reflectate în mod corect printr-un indicator întemeiat pe cheltuielile de funcționare, Tribunalul s-a întemeiat pe funcțiile îndeplinite de Apple Inc. și pe gestionarea centralizată de către Apple Inc. a tuturor riscurilor în cauză și, prin urmare, din nou, pe un criteriu juridic eronat.

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

125. Comisia contestă punctele 408-412 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a concluzionat că aceasta nu a demonstrat că, astfel cum se arată în considerentele (343)-(345) ale deciziei în litigiu, indicatorul nivelului profitului bazat pe costurile totale era mai adecvat pentru a stabili profitul în condiții de concurență deplină în ceea ce privește sucursala irlandeză a AOE.

126. Aceasta susține, mai întâi, că nici ASI și AOE, nici Irlanda nu au invocat critici împotriva acestor considerente ale deciziei în litigiu. Pe lângă faptul că nu este contestată, această împrejurare este confirmată de dosarul Tribunalului și este, în plus, în concordanță cu faptul că, astfel cum reiese în special din considerentele (167) și (343) ale deciziei în litigiu, rapoartele ad-hoc însele propuneau un indicator întemeiat pe costurile totale în ceea ce privește sucursala

AOE. În aceste condiții, Tribunalul a depășit, în opinia noastră, limitele controlului prin invocarea din oficiu și prin admiterea criticilor care nu fuseseră invocate de reclamante și care priveau aspecte ale deciziei în litigiu pe care acestea le aprobaseră, cel puțin în mod implicit. Amintim de asemenea că, potrivit unei jurisprudențe constante, nu ține de competența instanțelor Uniunii, în cadrul controlului pe care acestea îl exercită cu privire la aprecierile economice complexe efectuate de Comisie în domeniul ajutoarelor de stat, precum cele referitoare la stabilirea celui mai adecvat indicator de profit în cadrul aplicării MTMN, să substituie aprecierea Comisiei cu propria apreciere economică[62]. Aceste instanțe exercită, de fapt, în acest context, un control restrâns, care se limitează în mod necesar la verificarea respectării normelor de procedură și de motivare, a exactității prezentării situației de fapt, precum și a lipsei unei erori vădite de apreciere și a abuzului de putere[63]. În speță, observăm că, la punctele 409 și 410 din hotărârea atacată, Tribunalul a constatat că Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer pe care s-a întemeiat Comisia la considerentele (343) și (344) ale deciziei în litigiu „nu preconizează utilizarea unui [anumit indicator al nivelului profitului], precum costurile totale, și nu se opun utilizării costurilor de funcționare […]”. Fără a fi necesar să se adopte o poziție cu privire la interpretarea dată de Tribunal liniilor directoare menționate mai sus, pe care Comisia nu o contestă în mod expres, ne limităm să subliniem că, chiar presupunând că această interpretare este corectă, simplul fapt că „nu este exclus, în principiu, ca costurile de funcționare să poată constitui un indicator adecvat al nivelului profitului” (punctul 410 din hotărârea atacată) nu constituie în sine un element pe care Tribunalul se putea întemeia, fără a substitui puterea de apreciere a Comisiei cu propria putere de apreciere, precum și argumentele părților cu propriile argumente.

127. Desigur, este adevărat că, potrivit jurisprudenței pe care tocmai am amintit-o, în cadrul controlului pe care îl exercită asupra aprecierilor economice complexe efectuate de Comisie, instanța Uniunii trebuie nu numai să verifice exactitatea materială a elementelor de probă invocate, fiabilitatea și coerența acestora, ci și să controleze dacă aceste elemente constituie ansamblul datelor pertinente care trebuie luate în considerare pentru aprecierea unei situații complexe și dacă sunt de natură să susțină concluziile deduse. Or, în speță, la finalul examinării efectuate, Tribunalul nu a constatat o eroare de apreciere, ci faptul că nu existau elementele de probă suficiente care să permită susținerea tezei Comisiei. Cu toate acestea, această unică calificare nu permite, în opinia noastră, înlăturarea pe fond a raționamentului Tribunalului, care în esență susține caracterul mai adecvat al unuia dintre indicatorii care, în opinia sa, sunt admiși de Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer în raport cu cel desemnat de Comisie.

128. Este de asemenea adevărat că, la punctul 95 din Hotărârea Fiat Chrysler, Curtea a statuat că, în lipsa unei armonizări în legătură cu acest aspect, adoptarea eventuală a metodelor și a criteriilor care permit stabilirea unui rezultat de „concurență deplină” ține de puterea de apreciere a statelor membre. Cu toate acestea, astfel cum am arătat deja la punctul 21 din prezentele concluzii, prezenta cauză este diferită de cea în care a fost pronunțată hotărârea menționată. În orice caz, trebuie să se constate că, astfel cum susține Comisia, Tribunalul nu a ținut seama de argumentul invocat de aceasta în decizia în litigiu și în primă instanță, potrivit căruia, având în vedere funcțiile și riscurile asumate efectiv de sucursala irlandeză a AOE, în special în raport cu cele asumate de sediul acestei societăți, împrejurarea, pe care se întemeiază Tribunalul la punctul 411 din hotărârea atacată, că această sucursală nu deținea materiile prime, produsele semifinite și produsele finite nu permitea, în sine, să se considere că costurile totale sunt inaplicabile ca

[62] A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2023, TUIfly/Comisia (C-763/21 P, nepublicată, EU:C:2023:528, punctul 76 și jurisprudența citată).

[63] A se vedea Hotărârea din 7 mai 2020, BTB Holding Investments și Duferco Participations Holding/Comisia (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punctul 56 și jurisprudența citată).

indicator de profit și, în orice caz, nu permitea să se considere că aplicarea unui astfel de indicator este vădit eronată aplicarea unui astfel de indicator, acceptat, de altfel, chiar de consultanții Apple și ai Irlandei.

3) Concluzie cu privire la a doua critică

129. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, considerăm că a doua critică din cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs este de asemenea întemeiată.

c) Cu privire la a treia critică

130. Prin intermediul ultimei critici din cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv, Comisia contestă punctele 418-478 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a infirmat raționamentul care a determinat Comisia să respingă, în considerentele (346)-(359) ale deciziei în litigiu, nivelurile de rentabilitate ale sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE acceptate în deciziile anticipate.

131. În ceea ce privește decizia anticipată din anul 1991, Comisia a susținut, pe de o parte, că nivelurile de rentabilitate acceptate nu erau justificate și, pe de altă parte, că pragul prevăzut pentru AOE, dincolo de care profitul său impozabil nu mai era calculat pe baza unui procent de 65 % din costurile de funcționare ale sucursalei irlandeze a acestei societăți, constituia o facilitate fiscală care ar fi acordată pe baza unor criterii care nu erau legate de sistemul de impozitare, cum ar fi considerații privind ocuparea forței de muncă [considerentul (347) al deciziei în litigiu]. Tribunalul a infirmat aceste aprecieri în esență pentru două motive. În primul rând, la punctele 440 și 441 din hotărârea atacată, pe baza propriei aprecieri a elementelor de probă, care nu poate fi repusă în discuție în cadrul recursului și care, de altfel, nu este contestată de Comisie, Tribunalul a considerat că nu a fost dovedit faptul că pragul de 65 % menționat mai sus a fost acceptat de autoritățile irlandeze pe baza unor considerații privind ocuparea forței de muncă. La punctul 444 din hotărârea atacată, Tribunalul a statuat de asemenea că faptul că acest prag nu a fost niciodată atins și, prin urmare, mecanismul de plafonare prevăzut de decizia anticipată din anul 1991 nu fusese niciodată pus în aplicare, exclude existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

132. Comisia susține că, prin această constatare, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a confundat condiția referitoare la existența unui avantaj în sensul acestei dispoziții cu cuantificarea sumelor care trebuie restituite, care poate fi de asemenea egală cu zero. În susținerea argumentației sale, aceasta face trimitere la Hotărârea din 13 februarie 2014, Mediaset[64]. În această privință, observăm că situația de fapt din cauza în care a fost pronunțată hotărârea menționată, în care era vorba despre identificarea beneficiarilor unei scheme de ajutor fiscal și despre cuantificarea, pentru fiecare dintre aceștia, a cuantumului care trebuia restituit, diferă de cea care caracterizează prezenta cauză, în care trebuie să se stabilească dacă prevederea, într-o decizie anticipată, a unei metode de calcul individualizate care nu a fost niciodată aplicată în practică poate da naștere unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Or, cel puțin în măsura în care avantajul identificat de Comisie în decizia în litigiu corespunde cuantumului reducerii fiscale care ar fi rezultat din aplicarea pragului menționat mai sus, împrejurările speței par a fi mai apropiate de o situație în care ajutorul a fost stabilit, dar nu a fost plătit. Prin urmare, considerăm că argumentul Comisiei trebuie respins.

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, punctele 36 și 37. A se vedea în același sens și în împrejurări similare Hotărârea din 15 septembrie 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punctul 41).

133. În al doilea rând, la punctele 445-447 din hotărârea atacată, Tribunalul a statuat în esență că, în măsura în care Comisia contesta nivelurile de rentabilitate acceptate de autoritățile fiscale irlandeze pentru motivul că acestea erau prea scăzute pentru funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze, având în vedere activele și riscurile inerente acestor funcții, aceasta nu a dovedit că sucursalele au îndeplinit funcții de natură să fie remunerate prin niveluri de rentabilitate mai ridicate. Tribunalul face trimitere în această privință la concluziile expuse la punctele 348 și 407 din hotărârea atacată. Prin urmare, facem trimitere la considerațiile deja prezentate în cadrul analizei primei și a celei de a doua critici din cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs.

134. În ceea ce privește nivelurile de rentabilitate acceptate în decizia anticipată din anul 2007, Comisia a pus mai întâi sub semnul întrebării fiabilitatea studiilor de comparabilitate pe care se bazau rapoartele ad-hoc, întrucât societățile selectate în aceste studii nu erau, în opinia sa, comparabile cu ASI și cu AOE. La punctele 450-464 din hotărârea atacată, care nu sunt criticate, Tribunalul a concluzionat că Comisia nu a reușit să demonstreze erorile contestate. Comisia a efectuat apoi analiza de comparabilitate corectată menționată la punctul 72 din prezentele concluzii, utilizând societățile selectate în aceste rapoarte ad-hoc și adoptând drept indicator al nivelului profitului, pentru ASI, vânzările și, pentru AOE, costurile totale. Deși Tribunalul a recunoscut că o astfel de analiză ar fi permis Comisiei să dovedească existența unui avantaj selectiv (punctul 468 din hotărârea atacată), acesta a respins totuși validitatea acesteia pentru trei motive, toate contestate de Comisie. În primul rând, Tribunalul, referindu-se la punctele 402-412 din hotărârea atacată, a constatat că Comisia nu dovedise că utilizarea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului era inadecvată în speță (punctul 470 din hotărârea atacată). Cu privire la acest aspect, facem trimitere la cele expuse deja în cadrul examinării celei de a doua critici din cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs. În al doilea rând, Tribunalul, referindu-se la punctele 348-407 din hotărârea atacată, a amintit că analiza efectuată de Comisie în cadrul raționamentului său cu titlu subsidiar se întemeia pe premisa potrivit căreia sucursala irlandeză a ASI îndeplinise funcții complexe și își asumase riscuri semnificative, dar că această premisă nu a fost dovedită.

135. Comisia susține că Tribunalul a interpretat în mod eronat decizia în litigiu și că analiza de comparabilitate corectată s-a întemeiat pe premisa potrivit căreia ASI nu putea fi considerată un simplu furnizor de servicii logistice, ceea ce justifica luarea vânzărilor ca indicator al nivelului profitului, dar nu și pe premisa potrivit căreia ASI a îndeplinit funcții „de natură complexă și […] determinante pentru succesul mărcii Apple” (punctul 471 din hotărârea atacată). În această privință, este cert că analiza de comparabilitate corectată a fost efectuată pe baza comparabilității situației ASI cu cea a societăților selectate în rapoartele ad-hoc, întrucât se bazează pe datele acestor societăți [considerentul (354) al deciziei în litigiu]. Or, deși este adevărat că criticile formulate de Comisie cu privire la această comparabilitate la considerentul (351) al deciziei în litigiu s-au întemeiat în special pe caracterul „deloc neglijabil” sau chiar „considerabil” al riscurilor asumate de ASI în raport cu aceste societăți, trebuie să se admită că, în măsura în care utilizează datele acestor societăți, raportul de comparabilitate corectat ignoră în mod necesar aceste critici. În plus, Comisia precizează în mod explicit, în considerentul (353) al deciziei în litigiu, că analiza de comparabilitate corectată este efectuată „în pofida […] preocupări[lor] generale și specifice privind studiile de comparabilitate efectuate în rapoartele ad-hoc”. Prin urmare, independent de orice altă considerație, Tribunalul nu interpretează în mod corect, în opinia noastră, decizia în litigiu în măsura în care, la punctul 471 din hotărârea atacată, acesta sugerează că acest raport de comparabilitate se întemeiază pe premisa nedovedită potrivit căreia ASI a îndeplinit „funcții de natură complexă și […] determinante pentru succesul mărcii Apple”. În sfârșit, la punctele 473 și 474 din hotărârea atacată, Tribunalul face trimitere la motivele deja

prezentate mai sus, pe baza cărora a invalidat raționamentul Comisiei referitor la caracterul inadecvat al alegerii vânzărilor ca indicator al nivelului profitului ASI. În această privință, ne limităm, așadar, să facem trimitere la ceea ce s-a afirmat deja în cadrul analizei celei de a doua critici din cadrul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv de recurs.

136. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, considerăm că prezenta critică trebuie de asemenea admisă, în limita considerațiilor expuse mai sus.

3. Concluzii cu privire la al doilea motiv de recurs

137. Din analiza comună a celui de al doilea și a celui de al treilea aspect din cadrul celui de al doilea motiv de recurs reiese că Tribunalul a săvârșit o eroare în stabilirea nivelului probatoriu care revine Comisiei. Rezultă de asemenea că acesta a săvârșit mai multe erori de drept în analiza care l-a determinat să concluzioneze că Comisia nu a demonstrat erorile metodologice identificate în cadrul raționamentului său cu titlu subsidiar. În aceste condiții, al doilea motiv trebuie, în opinia noastră, să fie considerat întemeiat în întregime.

D. Cu privire la trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului

138. În conformitate cu articolul 61 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cazul în care recursul este întemeiat, Curtea anulează decizia Tribunalului. Curtea poate fie să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul atunci când acesta este în stare de judecată, fie să trimită cauza Tribunalului pentru a se pronunța asupra acesteia. Din cele de mai sus rezultă că recursul este întemeiat și că hotărârea trebuie anulată în întregime. Criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și de AOE în primă instanță, referitoare la pretinsa abordare „prin excludere”, trebuie respinse definitiv. În rest, considerăm că, având în vedere erorile de drept săvârșite de Tribunal, care afectează constatările sale atât în ceea ce privește raționamentul expus cu titlu principal, cât și raționamentul cu titlu subsidiar, Curtea nu dispune de elemente care să îi permită să soluționeze ea însăși în mod definitiv acțiunile în primă instanță și că este necesară trimiterea cauzelor spre rejudecare Tribunalului, cu soluționarea odată cu fondul a cererilor privind cheltuielile de judecată, astfel încât Tribunalul să efectueze o nouă analiză și să se pronunțe cu privire la motivele care nu au fost examinate.

VI. Concluzie

139. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să anuleze hotărârea atacată, să trimită cauzele spre rejudecare Tribunalului, cu soluționarea odată cu fondul a cererilor privind cheltuielile de judecată.