

II

(Atti non legislativi)

DECISIONI

DECISIONE (UE) 2017/1283 DELLA COMMISSIONE

del 30 agosto 2016

relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple

[notificata con il numero C(2016) 5605]

(Il testo in lingua inglese è il solo facente fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 108, paragrafo 2, primo comma,

visto l'accordo sullo Spazio economico europeo, in particolare l'articolo 62, paragrafo 1, lettera a),

dopo aver invitato gli interessati a presentare osservazioni a norma dei suddetti articoli ⁽¹⁾ e viste le osservazioni trasmesse,

considerando quanto segue:

1. PROCEDIMENTO

- (1) Con lettera del 12 giugno 2013, la Commissione ha inviato alle autorità irlandesi la richiesta di fornire informazioni sulla prassi dei ruling fiscali in uso nel paese ⁽²⁾. In particolare, la Commissione ha chiesto informazioni su eventuali ruling concessi dall'Irlanda a favore di Apple Operations International (in appresso «AOI»), Apple Sales International (in appresso «ASI») e Apple Operations Europe (in appresso «AOE»), tutte società del gruppo Apple. La Commissione ha inoltre richiesto un elenco illustrativo (almeno cinque esempi) di società irlandesi residenti o stabili organizzazioni di società straniere che hanno beneficiato di ruling fiscali per attività analoghe in Irlanda.
- (2) Con lettera del 9 luglio 2013, l'Irlanda ha trasmesso alla Commissione le informazioni richieste. Nella sua lettera, l'Irlanda ha indicato che l'amministrazione fiscale irlandese (in appresso «fisco irlandese») aveva emanato ruling a favore di società non residenti in relazione all'attribuzione di utili alle rispettive filiali irlandesi in nove casi, che riguardano le nove società che seguono: società [A] (*), società [B], società [C1], società [D], società [E], società [F], società [G1], società [G2] e società [G3].
- (3) Con lettera del 26 agosto 2013, la Commissione ha richiesto i ruling fiscali emanati dal fisco irlandese nei confronti di tali nove società; inoltre, ha richiesto tutti i ruling adottati negli anni 2010, 2011 e 2012 dal fisco irlandese. Il 25 settembre 2013 l'Irlanda ha fornito i ruling emanati nei confronti delle nove società, nonché i ruling adottati negli anni 2010, 2011 e 2012, questi ultimi contenenti un numero limitato di accordi preventivi sui prezzi (in appresso «APP»), ivi compresi APP bilaterali.

⁽¹⁾ GU C 369 del 17.10.2014, pag. 22.

⁽²⁾ Nelle sue comunicazioni, l'Irlanda fa riferimento a «pareri preventivi» invece che a «ruling fiscali». Ai fini della presente decisione e per coerenza con la decisione di avvio, la Commissione utilizza il concetto di «ruling fiscali». Sotto il profilo sostanziale, i due concetti sono uguali.

(*) Alcune parti del presente testo, racchiuse tra parentesi quadre, sono state redatte in modo da non divulgare informazioni riservate.

- (4) Con lettera del 21 ottobre 2013, la Commissione ha richiesto all'Irlanda di fornire i ruling adottati dal fisco irlandese nel 1991 e 2007 a favore di ASI e AOE, nonché tutti gli elementi essenziali a sostegno delle richieste presentate al fisco irlandese per ottenere tali ruling, in particolare le relazioni del consulente fiscale delle società su cui tali richieste si basavano. Inoltre, la Commissione ha chiesto informazioni in merito a tutte le società del gruppo Apple fiscalmente residenti in Irlanda, ivi compresi tutti i ruling in vigore e le dichiarazioni fiscali presentate in Irlanda da tali società del gruppo Apple per gli esercizi 2010, 2011 e 2012. Il 21 novembre 2013, le autorità irlandesi hanno trasmesso le informazioni richieste, ivi compresi i ruling del 1991 e del 2007 emanati a favore di ASI e AOE, nonché le dichiarazioni fiscali delle nove società elencate al considerando 2.
- (5) Con lettera del 24 gennaio 2014, la Commissione ha chiesto spiegazioni sui ruling forniti dall'Irlanda il 25 settembre 2013. Inoltre, la Commissione ha chiesto all'Irlanda di fornire tutti i ruling in materia di attribuzione degli utili adottati a partire dal 2004 e tutti i ruling adottati prima di tale data e ancora in vigore, nonché tutti gli elementi essenziali a sostegno degli stessi.
- (6) Il 6 marzo 2014 l'Irlanda ha fornito ulteriori ruling in materia di attribuzione degli utili, relativi a società le cui richieste erano di competenza della «Large Cases Division» (divisione grandi casi) del fisco irlandese. L'Irlanda ha fornito i ruling, copia della corrispondenza pervenuta alle autorità irlandesi dalla società o dal relativo consulente fiscale contenente le motivazioni alla base della richiesta di ruling, nonché copia della risposta del fisco irlandese. Tali informazioni sono state fornite per dieci società: società [H], società [I], società [C2], società [J], società [K], società [D], società [L], società [M], società [N] e società [O] ⁽³⁾. L'Irlanda ha precisato che informazioni relative alla società [K] erano già incluse in una precedente risposta.
- (7) Con lettera del 7 marzo 2014, la Commissione ha informato l'Irlanda di avere avviato un'indagine per appurare se i ruling fiscali emanati dal fisco irlandese nel 1991 e nel 2007 a favore di ASI e AOE configurassero un nuovo aiuto e ha invitato le autorità irlandesi a presentare osservazioni sulla compatibilità di tale aiuto. Rilevando di avere già richiesto, con lettera del 21 ottobre 2013, tutti gli elementi essenziali a sostegno di tali ruling, la Commissione ha invitato l'Irlanda a fornire eventuali informazioni aggiuntive in relazione ai regimi fiscali avallati da tali ruling, nonché le dichiarazioni fiscali delle società del gruppo Apple in Irlanda. Il 25 marzo 2014 l'Irlanda ha trasmesso le dichiarazioni fiscali di ASI e AOE per gli esercizi dal 2004 al 2010.
- (8) Con lettere del 1° e 28 maggio 2014, le autorità irlandesi hanno manifestato il timore che nell'ambito delle discussioni tra la Commissione e l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (in appresso «OCSE») si fossero divulgate informazioni riservate sui contribuenti. Con lettera del 6 giugno 2014, la Commissione ha risposto a tali preoccupazioni spiegando che le discussioni tra la Commissione e l'OCSE erano di natura generale e che all'OCSE non erano state divulgate informazioni riservate sui contribuenti.
- (9) L'11 giugno 2014 la Commissione ha deciso di avviare il procedimento di indagine formale ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, del trattato, in merito ai ruling fiscali emanati nel 1991 e nel 2007 dal fisco irlandese a favore di ASI e AOE, sostenendo che tali ruling potevano configurare un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato (in appresso la «decisione di avvio»).
- (10) Con lettera del 5 settembre 2014, l'Irlanda ha presentato i suoi commenti sulla decisione di avvio.
- (11) Il 17 ottobre 2014 la decisione di avvio è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale ⁽⁴⁾ e le parti interessate sono state invitate a presentare le proprie osservazioni sull'indagine della Commissione. Con lettera del 17 novembre 2014, la Commissione ha ricevuto le osservazioni di Apple, recanti in allegato una relazione *ad hoc* sull'attribuzione degli utili preparata dal suo consulente fiscale [consulente fiscale di Apple] (in appresso «la relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple]»). Sono pervenute anche le osservazioni di Ibec ⁽⁵⁾ e Oxfam, mentre numerose organizzazioni di categoria hanno presentato una comunicazione congiunta ⁽⁶⁾.
- (12) Il 9 gennaio 2015 si è tenuta una riunione tra i servizi della Commissione e i rappresentanti di Apple, nel corso della quale Apple ha illustrato alla Commissione la sua nuova struttura societaria in Irlanda. Con e-mail del 19 gennaio 2015, Apple ha trasmesso alla Commissione una sintesi degli elementi fondamentali della riorganizzazione [...] di Apple in Irlanda facendo seguito alla riunione del 9 gennaio 2015.

⁽³⁾ Poiché alcuni ruling forniti sono indirizzati a società dello stesso gruppo, le nove società elencate al considerando 2 e le dieci società elencate al considerando 6 appartengono a 14 gruppi multinazionali diversi.

⁽⁴⁾ GU C 369 del 17.10.2014, pag. 22.

⁽⁵⁾ Associazione di imprese e datori di lavoro per le organizzazioni con sede in Irlanda.

⁽⁶⁾ Le associazioni di categoria firmatarie della comunicazione congiunta sono le seguenti: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SoFTEC), Tech America, TechNet.

- (13) Il 30 gennaio 2015 e l'11 marzo 2015, l'Irlanda ha presentato i suoi commenti sulle osservazioni di terzi pervenute alla Commissione in risposta alla decisione di avvio.
- (14) Con lettera del 4 febbraio 2015, la Commissione ha chiesto il parere dell'Irlanda sulla nuova struttura societaria di Apple in Irlanda, nonché tutti gli scambi di corrispondenza tra il fisco irlandese e Apple a tale proposito. L'Irlanda ha risposto alla richiesta con lettera del 25 febbraio 2015, fornendo gli scambi di corrispondenza e gli appunti di una teleconferenza dell'11 dicembre 2014 tra il fisco irlandese e Apple. Inoltre, l'Irlanda ha chiesto alla Commissione di chiarire ulteriormente alcuni aspetti della sua indagine relativa ai ruling fiscali del 1991 e 2007 che, a suo parere, sembravano dipendere da un'interpretazione errata della Commissione in merito al diritto nazionale applicabile.
- (15) Con lettera del 5 marzo 2015, la Commissione ha inviato all'Irlanda una richiesta di informazioni concernente il reddito da interessi riportato nei conti finanziari di ASI e AOE e la ripartizione di tale reddito all'interno di ASI e AOE. Inoltre, la Commissione ha chiesto informazioni sulla gestione delle licenze di proprietà intellettuale detenute da ASI e AOE per l'approvvigionamento, la produzione, la vendita e la distribuzione di prodotti Apple al di fuori del territorio delle Americhe (in appresso «licenze di PI di Apple») e sul possibile coinvolgimento di dipendenti del gruppo Apple in tale gestione. L'Irlanda ha risposto con lettera del 15 aprile 2015, fornendo tutte le informazioni richieste, compreso un allegato trasmesso da Apple. In una seconda lettera inviata nello stesso giorno, l'Irlanda ha acconsentito a un incontro con la Commissione.
- (16) Il 17 aprile 2015, la Commissione ha inviato una lettera all'Irlanda in risposta alla sua richiesta del 25 febbraio 2015 di chiarire taluni aspetti dell'indagine sui ruling del 1991 e del 2007 (in appresso «lettera del 17 aprile 2015»), chiedendo all'Irlanda di inoltrarne una copia a Apple.
- (17) Il 22 aprile 2015 si è tenuta una riunione tra i servizi della Commissione e Apple. Alla riunione, incentrata sull'attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE, era presente anche l'Irlanda.
- (18) Con e-mail del 23 aprile 2015, la Commissione ha invitato Apple a commentare la lettera del 17 aprile 2015, invitandola altresì a fornire i verbali delle riunioni del consiglio di amministrazione di ASI relative allo stesso periodo per il quale erano stati forniti in precedenza i verbali delle riunioni del consiglio di amministrazione di AOE.
- (19) Con lettere del 4 maggio 2015, l'Irlanda e Apple hanno risposto alla lettera del 17 aprile 2015. Il 7 maggio 2015, la lettera di Apple è stata inoltrata all'Irlanda per osservazioni.
- (20) Sempre il 7 maggio 2015 si è tenuta una riunione tra i servizi della Commissione e l'Irlanda.
- (21) Il 20 maggio 2015, l'Irlanda ha presentato i suoi commenti sulle osservazioni di Apple in merito alla lettera del 17 aprile 2015.
- (22) Il 27 maggio 2015, Apple ha presentato tutti i verbali e le delibere dei consigli di amministrazione di ASI e AOE per il periodo richiesto in risposta alla e-mail della Commissione del 23 aprile 2015.
- (23) Con e-mail del 9 luglio 2015, la Commissione ha inviato il progetto di verbale della riunione del 7 maggio 2015 all'Irlanda, invitandola ad approvarlo o a proporre delle modifiche.
- (24) Il 17 luglio 2015 l'Irlanda ha risposto alla e-mail della Commissione del 9 luglio 2015 affermando, in particolare, di non ritenere che il progetto di verbale presentasse un resoconto accurato e completo della riunione del 7 maggio 2015. L'Irlanda ha trasmesso le proprie osservazioni sulla riunione e ha ribadito gli argomenti espressi nella sua lettera del 4 maggio 2015. Inoltre, ha allegato un parere preparato dall'onorevole John D. Cooke (in appresso «parere Cooke»). Con lettera del 28 luglio 2015, la Commissione ha risposto alla lettera dell'Irlanda del 17 luglio 2015.
- (25) Con lettera del 14 agosto 2015, l'Irlanda ha presentato i suoi commenti sul verbale della riunione del 7 maggio 2015.

- (26) Con lettera del 7 settembre 2015, Apple ha presentato i suoi commenti sul verbale della riunione del 7 maggio 2015 e un parere preparato dal professor [consulente di Apple] (in appresso «parere di [consulente di Apple]»).
- (27) Con lettera dell'11 novembre 2015, la Commissione ha chiesto all'Irlanda di fornire ulteriori chiarimenti sulle attività di ASI, AOE e Apple Distribution International (in appresso «ADI») per capire meglio le funzioni svolte e i rischi a carico delle sedi centrali di ASI e AOE e delle rispettive filiali irlandesi.
- (28) Dopo numerosi scambi di corrispondenza tra l'Irlanda e la Commissione, il 25 novembre, 27 novembre e 2 dicembre 2015, in merito alla portata della richiesta di informazioni e al termine per la risposta, l'Irlanda ha fornito una parte delle informazioni richieste con lettera dell'8 dicembre 2015. Nella stessa lettera, l'Irlanda ha anche precisato che le informazioni mancanti sarebbero state presentate successivamente e che Apple stava lavorando alla preparazione delle informazioni richieste. Inoltre, ha manifestato le proprie perplessità in merito alle modalità con cui stava procedendo l'indagine.
- (29) Il 21 gennaio 2016 si è tenuta una riunione tra il Chief Executive Office di Apple Inc. (in appresso «CEO di Apple»), sig. Cook, e la commissaria per la Concorrenza, sig.ra Vestager, alla quale era presente anche l'Irlanda. Con lettera del 25 gennaio 2016, il CEO di Apple ha fornito ulteriori chiarimenti circa i punti sollevati da Apple durante la riunione del 21 gennaio 2016. La commissaria per la Concorrenza ha risposto con lettera del 29 febbraio 2016.
- (30) Con lettera del 29 gennaio 2016, l'Irlanda ha fornito ulteriori informazioni in risposta alla richiesta della Commissione dell'11 novembre 2015.
- (31) Con lettera del 17 febbraio 2016, l'Irlanda ha espresso nuovamente la propria preoccupazione in merito alle modalità dell'indagine, precisando di ritenere che la Commissione avesse violato le regole di equità procedurale e i diritti di difesa.
- (32) Con lettera del 18 febbraio 2016, Apple ha fornito ulteriori chiarimenti circa i punti sollevati durante la riunione del 21 gennaio 2016, oltre a un aggiornamento della relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] trasmessa il 17 novembre 2014 nell'ambito dei suoi commenti sulla decisione di avvio (in appresso «seconda relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple]»). Nella stessa lettera, Apple constatava che la decisione di avvio metteva in discussione l'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE.
- (33) Con lettera del 18 febbraio 2016, l'Irlanda ha trasmesso di sua iniziativa una relazione *ad hoc* sull'attribuzione degli utili preparata da Pricewaterhouse Cooper (in appresso «relazione *ad hoc* di PwC») che, secondo l'Irlanda, confortava la sua opinione che l'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE avallata dal fisco irlandese nei ruling fiscali del 1991 e 2007 fosse conforme al principio di libera concorrenza.
- (34) Con lettera dell'8 marzo 2016, la Commissione [...] ha richiesto alcune informazioni [...] aggiuntive [...]. Inoltre, ha risposto alle perplessità manifestate dall'Irlanda il 17 febbraio 2016 sulla portata dell'indagine, spiegando che l'oggetto dell'indagine consisteva nel valutare se l'assegnazione di utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE avallata dai ruling fiscali del 1991 e 2007 comportasse un aiuto di Stato.
- (35) Il 14 marzo 2016, Apple [...] ha inviato una nuova lettera esprimendo [...] preoccupazione circa la correttezza del procedimento. La Commissione ha risposto il 20 aprile 2016, con copia all'Irlanda. In risposta alla lettera del 20 aprile 2016, Apple ha inviato una lettera alla Commissione il 6 maggio 2016, alla quale la Commissione ha risposto il 22 luglio 2016, con copia all'Irlanda. In risposta alla lettera del 22 luglio 2016, Apple ha inviato una lettera alla Commissione il 24 agosto 2016, esprimendo la propria preoccupazione circa la correttezza del procedimento.
- (36) Il 23 marzo 2016, l'Irlanda ha inviato due lettere alla Commissione. Nella prima, ha fornito parte delle informazioni richieste dalla Commissione nella sua lettera dell'8 marzo 2016, dichiarando che avrebbe fornito il resto delle informazioni il 22 aprile 2016. Nella seconda lettera, l'Irlanda ha espresso nuovamente la propria preoccupazione circa la correttezza del procedimento.
- (37) Con lettera del 22 aprile 2016, l'Irlanda ha trasmesso una lettera di Apple del 22 aprile 2016, con la quale ha risposto alla richiesta di informazioni della Commissione dell'11 novembre 2015 e [...] dell'8 marzo 2016.

- (38) Il 24 maggio 2016, a integrazione della sua comunicazione del 22 aprile 2016, l'Irlanda ha fornito ulteriori informazioni costituite dai verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione di ASI e AOE, che in precedenza non erano stati forniti.

2. CONTESTO FATTUALE E GIURIDICO

- (39) La presente decisione riguarda due ruling fiscali emanati dal fisco irlandese il 29 gennaio 1991 e il 23 maggio 2007 a favore di ASI e AOE (in appresso «i ruling fiscali contestati»), che avallano i metodi adottati da ASI e AOE per assegnare gli utili alle rispettive filiali irlandesi. I ruling fiscali contestati consentono ad ASI e AOE di determinare la rispettiva imposta annuale sulle società dovuta in Irlanda applicando i metodi di attribuzione degli utili avallati dal fisco irlandese negli stessi ruling. Il ruling del 1991 è rimasto in vigore fino al 2007, quando è stato sostituito dal ruling del 2007, che a sua volta è rimasto in vigore fino alla creazione della nuova struttura societaria di Apple in Irlanda. Stando alle informazioni fornite da Apple, l'ultimo esercizio finanziario al quale si applica il ruling del 2007 è il 2014, chiuso al 27 settembre 2014.

2.1. BENEFICIARI DEI RULING FISCALI CONTESTATI

2.1.1. IL GRUPPO APPLE

- (40) Il gruppo Apple è composto da Apple Inc. e da tutte le sue controllate (in appresso collettivamente denominate «Apple»). La sede centrale di Apple è ubicata negli Stati Uniti d'America (in appresso «USA»).
- (41) Apple progetta, produce e commercializza dispositivi per la comunicazione mobile e multimediali, personal computer e riproduttori musicali portatili digitali, con una varietà di elementi correlati, quali software, servizi, periferiche, soluzioni di networking e contenuti digitali e applicazioni di terzi. Apple vende i suoi prodotti in tutto il mondo attraverso punti vendita al dettaglio e online e operatori di vendita diretta, nonché attraverso operatori terzi di rete mobile, grossisti, dettaglianti e rivenditori a valore aggiunto (VAR). Inoltre, Apple vende una serie di prodotti di terzi compatibili con i suoi prodotti, tra cui software applicativi e vari accessori e periferiche, mediante i propri punti vendita online e al dettaglio.
- (42) Apple vende a consumatori, imprese e governi in tutto il mondo, gestendo la propria attività principalmente su base geografica. I segmenti geografici di riferimento sono Americhe, Europa ⁽⁷⁾, Giappone, Grande Cina e resto dell'Asia-Pacifico.
- (43) Nel 2015, il fatturato netto di Apple a livello mondiale ammontava a 233,7 miliardi di USD, con un reddito netto di 53,4 miliardi di USD ⁽⁸⁾. Al 26 settembre 2015, Apple deteneva 186,9 miliardi di USD in disponibilità liquide, mezzi equivalenti e titoli negoziabili tramite le sue controllate estere ⁽⁹⁾. Questo importo corrisponde sostanzialmente agli utili esteri non soggetti a tassazione ⁽¹⁰⁾.
- (44) L'attività mondiale di Apple è articolata in serie di aree funzionali principali, gestite e dirette a livello centrale negli USA, dai vertici presso la sede di Cupertino. Le principali aree funzionali del gruppo Apple sono: ricerca e sviluppo (in appresso «R&S»), marketing, area operativa, vendite, aspetti generali e amministrazione.

2.1.2. STRUTTURA DI APPLE IN IRLANDA

- (45) Il gruppo Apple comprende società costituite in Irlanda. Con riferimento alle società di diritto irlandese del gruppo Apple, è possibile operare una distinzione tra società costituite in Irlanda che sono anche fiscalmente residenti nel paese, come ADI, Apple Operations e Apple Sales Ireland, e società costituite in Irlanda ma che non sono fiscalmente residenti nel paese, come AOI, ASI e AOE.

⁽⁷⁾ Il segmento Europa comprende i paesi europei e Medio Oriente, India e Africa, collettivamente denominati in appresso «regione EMEA».

⁽⁸⁾ Esercizio contabile e fiscale chiuso al 26 settembre 2015. L'esercizio fiscale di Apple corrisponde a un periodo di 52 o 53 settimane che termina l'ultimo sabato di settembre.

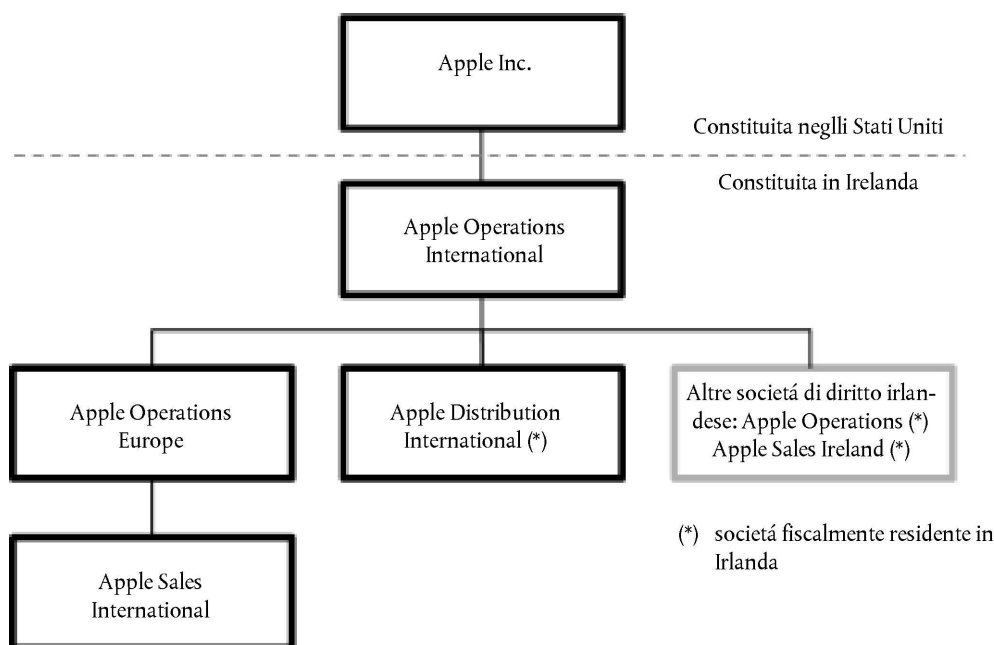
⁽⁹⁾ I conti finanziari pubblici di Apple Inc. non specificano quali controllate detengono disponibilità liquide, mezzi equivalenti e titoli negoziabili.

⁽¹⁰⁾ Cfr. la nota 5 alla relazione annuale 2015 di Apple (modulo K-10 della Commissione per i titoli e gli scambi (SEC)), secondo cui «sostanzialmente tutti gli utili internazionali non distribuiti di [Apple] da reinvestire indefinitamente in attività al di fuori degli USA erano generati da controllate organizzate in Irlanda». Apple ha previsto un accantonamento nei bilanci per la possibile tassazione futura di una parte di questi profitti.

- (46) Tra le società del gruppo Apple di diritto irlandese, fiscalmente residenti in Irlanda e con dipendenti in Irlanda, ADI è stata incaricata da ASI di garantire la distribuzione dei prodotti Apple al di fuori del territorio delle Americhe, Apple Operations acquista macchine e utensili destinati ai produttori e si occupa dell'approvvigionamento di componenti da fornitori per la vendita ai produttori, mentre Apple Sales Ireland sostiene localmente i programmi di vendita di Apple in Irlanda.
- (47) Tra le società del gruppo Apple di diritto irlandese ma non fiscalmente residenti in Irlanda, ASI è una società interamente controllata da AOE, che a sua volta è interamente controllata da AOI, che a sua volta è interamente controllata da Apple Inc., costituita negli USA ⁽¹⁾. AOE e ASI operano in Irlanda per mezzo di filiali. La struttura societaria è illustrata nella figura 1:

Figura 1

Struttura societaria di Apple in Irlanda



2.1.3. MANCANZA DI RESIDENZA FISCALE DI ASI E AOE

- (48) Una società costituita ai sensi del diritto irlandese o gestita e controllata a livello centrale in Irlanda, o entrambe le cose, di norma s'intende fiscalmente residente in Irlanda e pertanto soggetta all'imposta sulle società con riferimento agli utili generati a livello mondiale. Questo significa che le società di diritto irlandese, in linea di principio, sono soggette a imposizione in Irlanda, anche se sono gestite e controllate all'estero.
- (49) Tuttavia, prima della sua modifica ai sensi della legge finanziaria 2013 e della legge finanziaria 2014, la sezione 23 A del Taxes Consolidation Act 1997 (in appresso «TCA 97») prevedeva due eccezioni a tale norma, che consentivano a società di diritto irlandese di essere assimilate a società non residenti. Ai sensi della sezione 23 A del TCA 97, una società non si considerava fiscalmente residente se i) era ritenuta fiscalmente

⁽¹⁾ Nel 2006, Apple ha costituito Baldwin Holdings Unlimited (in appresso «Baldwin»), una società residente nelle Isole Vergini britanniche. Baldwin Holdings Unlimited è titolare di un'azione in quanto azionista nominale di AOI, ASI, AOE e ADI. Secondo Apple, Baldwin è stata creata per detenere un'unica azione nelle controllate irlandesi, poiché la legge irlandese imponeva che una società a responsabilità illimitata avesse almeno due azionisti. Sempre secondo Apple, Baldwin è stata costituita nelle Isole Vergini britanniche perché una società a responsabilità illimitata con un azionista che è una società a responsabilità illimitata disciplinata dalle leggi di uno Stato non-UE non è tenuta a dichiarare pubblicamente i propri rendiconti finanziari.

residente in un altro paese in virtù dell'applicazione di un trattato contro la doppia imposizione (la cosiddetta «*treaty exception*», o eccezione in virtù di un trattato) o ii) la società era quotata presso una borsa riconosciuta o controllata in ultima istanza da un soggetto residente in uno Stato membro o in un paese firmatario di un trattato fiscale (la cosiddetta «*relevant companies exception*», o eccezione per società rilevanti), e tali società rilevanti o le relative controllate svolgevano un'attività commerciale in Irlanda (la cosiddetta «*trading exception*», o eccezione commerciale) ⁽¹²⁾. Ai sensi della seconda eccezione, le società rilevanti di diritto irlandese e con un'attività commerciale in Irlanda, gestite e controllate a livello centrale al di fuori del territorio irlandese, non erano considerate fiscalmente residenti in Irlanda e non erano comunque soggette all'obbligo di residenza fiscale in un'altra giurisdizione fiscale.

- (50) ASI e AOE sono entrambe costituite in Irlanda. Durante il periodo di applicazione dei ruling fiscali contestati, ASI e AOE erano considerate «società rilevanti» ai fini della sezione 23 A del TCA 97, poiché entrambe erano controllate in ultima istanza da una società residente in un paese firmatario di un trattato fiscale, segnatamente Apple Inc., fiscalmente residente negli USA ⁽¹³⁾, e, poiché ASI e AOE svolgevano un'attività commerciale in Irlanda attraverso le rispettive filiali ed erano gestite e controllate al di fuori dell'Irlanda, le due società erano considerate non residenti in Irlanda in virtù dell'eccezione commerciale di cui alla sezione 23 A del TCA 97.
- (51) Nel periodo di applicazione dei ruling contestati, ASI e AOE non erano imponibili in nessun'altra giurisdizione fiscale al di fuori dell'Irlanda ⁽¹⁴⁾. In effetti, ciascuna società operava tramite un'unica filiale in Irlanda e, soprattutto, le società non erano soggette a imposizione negli USA ⁽¹⁵⁾, il paese nel quale il fisco irlandese le considerava gestite e controllate ai sensi della sezione 23 A del TCA 97 ⁽¹⁶⁾. Per quanto attiene alle sedi centrali di ASI e AOE, esse non hanno nessuna presenza fisica, né dipendenti, e non sono ubicate in nessuna giurisdizione.
- (52) In sintesi, ASI e AOE sono costituite in Irlanda, ma nel periodo di applicazione dei ruling contestati non erano fiscalmente residenti in Irlanda, né erano fiscalmente residenti in altre giurisdizioni fiscali nello stesso periodo, poiché le loro attività in altre giurisdizioni, e in particolare le attività delle rispettive sedi centrali, prive di qualsiasi presenza fisica e di dipendenti, non comportavano una presenza imponibile negli USA o in qualsiasi altra giurisdizione ai sensi delle norme fiscali applicabili. Durante il periodo di applicazione dei ruling fiscali contestati, ASI e AOE si potrebbero pertanto descrivere al meglio come «apolidi» ai fini della residenza fiscale.

2.1.4. FUNZIONI DELLE FILIALI IRLANDESI DI ASI E AOE, COME PRESENTATE DALL'IRLANDA E DA APPLE

- (53) L'Irlanda e Apple hanno fornito le descrizioni delle funzioni svolte dalle filiali irlandesi di ASI e AOE ⁽¹⁷⁾, utilizzate come base per presentare e sostenere le stime dell'utile imponibile di tali società indicate da Apple ai fini dell'imposta sulle società irlandese. Le descrizioni sono presentate ai considerando da 54 a 57.

⁽¹²⁾ In precedenza, la sezione 23 A, sottosezione 2, del TCA 97 prevedeva quanto segue: «Fatte salve le sottosezioni (3) e (4), una società costituita nello Stato s'intende residente nello stesso ai fini dei Tax ACTS (leggi fiscali) e dei Capital Gains Tax ACTS (leggi sulla tassazione delle plusvalenze).» La sottosezione (3) recitava: «La sottosezione (2) non si applica a una società costituita nello Stato, qualora tale società sia una società rilevante e (a) svolga un'attività commerciale nello Stato, o (b) sia collegata a una società che svolge un'attività commerciale nello Stato.» La sezione 23 A è stata modificata dalla legge finanziaria 2013. Ai sensi della nuova formulazione, non è più possibile per una società di diritto irlandese non avere la residenza fiscale, perché una società costituita in Irlanda s'intende fiscalmente residente se non è considerata fiscalmente residente in qualsivoglia altra giurisdizione. La sezione 23 A nella sua nuova formulazione si applica dal 1° gennaio 2015. La legge finanziaria 2014 ha introdotto un'ulteriore modifica alla sezione 23 A, per cui tutte le società costituite in Irlanda s'intendono fiscalmente residenti in Irlanda, salvo quando siano fiscalmente residenti in un'altra giurisdizione in virtù dell'applicazione di un trattato contro la doppia imposizione. Anche questa norma è in vigore dal 1° gennaio 2015. Tuttavia, per le società costituite prima del 1° gennaio 2015, si applica un periodo transitorio fino al 31 dicembre 2020.

⁽¹³⁾ Secondo Apple, e come riconosciuto dal fisco irlandese, entrambe le società sono gestite e controllate a livello centrale al di fuori dell'Irlanda.

⁽¹⁴⁾ Con l'eccezione della filiale di Singapore di AOE, cfr. considerando 111.

⁽¹⁵⁾ Nel contesto delle audizioni dinanzi al senato USA, Apple ha riferito che ASI non era fiscalmente residente in Irlanda e nemmeno negli USA, cfr. Exhibits of hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) of the Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate, 21 maggio 2013, pag. 24.

⁽¹⁶⁾ Al punto 12 dei suoi commenti alla decisione di avvio, l'Irlanda ha precisato che «tutte le principali decisioni strategiche in relazione ad AOE e ASI erano prese fuori dall'Irlanda e [...] le due società erano gestite e controllate a livello funzionale negli USA». Cfr. anche il parere Cooke, che afferma: «A mio parere è indiscutibile, sulla base della descrizione fattuale fornitami delle loro attività in Irlanda, che nel caso di ASI e AOE la gestione e il controllo centrale spettino negli Stati Uniti ai dirigenti della casa madre, che prendono autonomamente tutte le decisioni strategiche sulla conduzione delle attività in Irlanda: ad esempio, quali contratti concludere, con chi e in che termini.»

⁽¹⁷⁾ Secondo Apple «gli utili di fonte irlandese di una filiale sono determinati con riferimento alle attività svolte da tale filiale». Lettera di Apple del 4 maggio 2015, pag. 5.

- (54) Per quanto concerne ASI, la sua filiale irlandese è responsabile principalmente delle attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione legate alla vendita di prodotti Apple a parti correlate⁽¹⁸⁾ e clienti terzi nelle regioni EMEA e APAC⁽¹⁹⁾. Le principali funzioni della filiale irlandese di ASI comprendono: acquisto di prodotti finiti di Apple da produttori terzi e collegati⁽²⁰⁾; attività di distribuzione associate alla vendita di prodotti a parti correlate nelle regioni EMEA e APAC⁽²¹⁾; assistenza commerciale e attività di distribuzione associate alla vendita di prodotti a clienti terzi nella regione EMEA⁽²²⁾; attività dei team di vendita e distribuzione⁽²³⁾, vendite online⁽²⁴⁾; logistica⁽²⁵⁾; e gestione di AppleCare, l'attività di assistenza post-vendita alla clientela di Apple, che comprende la responsabilità per la garanzia, la gestione dei programmi e della rete di riparazione, ivi compresa l'assistenza telefonica.
- (55) La filiale irlandese di ASI evade anche gli ordini di acquisto effettuati dai distributori locali nei paesi della regione APAC. Molte attività associate alla distribuzione in questa regione sono svolte da parti correlate (ad esempio il supporto logistico) ai sensi di contratti di servizi stipulati con la filiale irlandese di ASI. Inoltre, la filiale irlandese di ASI è responsabile del controllo della gestione quotidiana dei rischi di distribuzione, in particolare i rischi di magazzino, garanzia e limite di credito. Dal 1° gennaio 2012, la filiale irlandese di ASI ha assunto anche la responsabilità delle funzioni di localizzazione dei prodotti, precedentemente svolte dalla filiale irlandese di AOE.
- (56) Per quanto concerne AOE, la sua filiale irlandese è responsabile della produzione e dell'assemblaggio di una gamma specializzata di prodotti informatici presso la sua sede in Irlanda, ivi compresi desktop iMac, laptop MacBook e altri accessori per computer, tutti realizzati per la regione EMEA⁽²⁶⁾. La filiale irlandese di AOE fornisce tutti i suoi prodotti finiti a parti correlate. Le principali attività della filiale irlandese di AOE comprendono la gestione corrente dei processi richiesti per la fabbricazione di prodotti, la progettazione di processi e la messa a punto di nuovi prodotti. Le funzioni principali presso la filiale irlandese di AOE comprendono: pianificazione e programmazione della produzione⁽²⁷⁾; ingegneria di processo⁽²⁸⁾; produzione e area operativa⁽²⁹⁾; assicurazione e controllo della qualità⁽³⁰⁾; e operazioni di ricondizionamento⁽³¹⁾.

⁽¹⁸⁾ Ai fini contabili, le parti correlate sono definite come entità controllate in ultima istanza dallo stesso soggetto o ente, o sulle quali lo stesso soggetto o ente esercita un'influenza significativa, cfr. IAS 24.

⁽¹⁹⁾ EMEA significa Europa, Medio Oriente, India e Africa. APAC significa Asia-Pacifico.

⁽²⁰⁾ La filiale irlandese di ASI acquista prodotti Apple da produttori prestabiliti [...]. La filiale irlandese di ASI effettua una previsione della domanda attesa raccogliendo e analizzando dati regionali e facendoli confluire nel processo di previsione della domanda di vendite globali gestito dagli USA.

⁽²¹⁾ Queste parti correlate possono essere distributori locali o rivenditori al dettaglio locali per paese. La filiale irlandese di ASI evade gli ordini di acquisto effettuati da queste parti correlate e organizza le attività di distribuzione per l'esportazione o la consegna del prodotto a tali entità.

⁽²²⁾ Le quattro principali vie di accesso al mercato dei soggetti terzi sono: canale commerciale, vendita al dettaglio, formazione e operatori telefonici (noti collettivamente come clienti di canale). La filiale irlandese di ASI affida ad altre parti correlate le attività di supporto alla vendita, marketing e altri servizi di assistenza nei confronti di clienti di canale nei mercati locali della regione EMEA. Con il contributo e i servizi di supporto forniti da entità Apple sul mercato locale, ASI conclude contratti con i partner di canale e accetta ed evade ordini dopo aver valutato fattori quali la disponibilità di magazzino, la domanda in tutti i paesi e il rischio di credito sulla base di linee guida Apple a livello mondiale.

⁽²³⁾ Le attività relative alle vendite di parti correlate e terzi includono la gestione del processo di evasione degli ordini per massimizzare le efficienze della filiale irlandese di ASI in fatto di distribuzione, assegnazione del prodotto e gestione degli ordini, nonché nell'attività di vendita e gestione di clienti chiave di terzi per discutere i requisiti dell'ordine.

⁽²⁴⁾ I team di vendita e distribuzione si concentrano anche sulle vendite dirette tramite i punti vendita online. Le attività dei team di vendita e distribuzione in relazione ai punti vendita online comprendono l'agevolazione del processo di vendita e ordinazione per consumatori, piccole e medie imprese e clienti della formazione.

⁽²⁵⁾ Comprende il trasporto dei prodotti, prevalentemente dai costruttori terzi in Cina ai mercati di destinazione nella regione EMEA. Le attività della funzione logistica comprendono la gestione delle spedizioni in uscita di prodotti Apple a clienti di canale, clienti online e parti correlate. Alcune attività logistiche sono svolte da parti correlate ai sensi di un contratto di servizi stipulato con la filiale irlandese di ASI.

⁽²⁶⁾ Secondo la relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple], i prodotti fabbricati dalla filiale irlandese di AOE rappresentano solo una piccola percentuale del volume di vendite totale di Apple nella regione EMEA.

⁽²⁷⁾ Questa funzione garantisce le attività del personale di produzione e i flussi di processo che consentono di mantenere un uso regolare ed efficiente delle risorse e il livello di produzione atteso.

⁽²⁸⁾ L'ingegneria di processo si riferisce alla gestione, al controllo e all'ottimizzazione dei processi nell'ambito delle attività di produzione. Il team definisce e migliora processi efficienti per prodotti correnti e nuovi.

⁽²⁹⁾ Le attività comprendono tutti i processi necessari per trasformare i vari componenti in prodotti finiti, in linea con gli standard definiti da Apple Inc. negli USA.

⁽³⁰⁾ La funzione di assicurazione e controllo della qualità comprende tutte le attività di verifica della qualità di tutti i fattori coinvolti nella produzione svolte dalla filiale irlandese di AOE.

⁽³¹⁾ Questa funzione riguarda i prodotti che sono stati restituiti a Apple per vari motivi. La filiale irlandese di AOE garantisce che prima di essere rivenduto, ogni prodotto sia sottoposto a un processo di ricondizionamento per garantire il rispetto degli standard di qualità di Apple.

- (57) Oltre alle attività fondamentali di produzione, la filiale irlandese di AOE fornisce anche servizi condivisi ad altre società del gruppo Apple nella regione EMEA, per quanto concerne aspetti finanziari (contabilità, servizi di libro paga e debiti correnti), sistemi informativi e tecnologia e risorse umane. La filiale irlandese di AOE sviluppa competenze di processo e produzione specifiche di Apple ⁽³²⁾ e le utilizza per sostenere di volta in volta i produttori terzi e i centri di distribuzione Apple. La filiale irlandese di AOE è anche responsabile del controllo della gestione quotidiana dei rischi di produzione e di magazzino. Fino al 1° gennaio 2012, il team di *engineering* della filiale irlandese di AOE era responsabile anche della localizzazione dei prodotti Apple per i mercati locali e dell'esecuzione di programmi di verifica tecnica relativi a prodotti Apple e software (ad esempio, nuove versioni di software) ⁽³³⁾. Da gennaio 2012, questa funzione è svolta dalla filiale irlandese di ASI.

2.1.5. ATTIVITÀ DI ASI NELLA REGIONE EMEA

- (58) ASI vende prodotti nella regione EMEA, senza aver dichiarato una stabile organizzazione ⁽³⁴⁾ nelle giurisdizioni fiscali di tale regione in cui sono venduti i prodotti. Le operazioni di vendita avvengono tra i clienti nelle giurisdizioni fiscali di vari Stati membri e ASI (e ADI), tramite rivenditori terzi e punti vendita Apple, al dettaglio e online. ASI conclude i contratti di vendita ottenendo firme autorizzate, mentre i dipendenti della filiale irlandese di ASI effettuano materialmente la vendita e risolvono questioni relative alla fornitura e ad altri aspetti con i clienti ⁽³⁵⁾. Le vendite di ASI si intendono concluse all'atto della firma di un rappresentante autorizzato ⁽³⁶⁾. A titolo illustrativo, l'[80-85] % dei ricavi delle vendite complessive di ASI e ADI tramite terzi nel 2014, come indicati nella relazione interna di Apple ⁽³⁷⁾, è derivato da vendite all'interno dell'Unione, mentre le vendite nella regione Europa in generale e in Medio Oriente hanno rappresentato rispettivamente il [90-95] % e il [5-10] % dei ricavi delle vendite complessive tramite terzi.

2.2. RULING FISCALI CONTESTATI

2.2.1. I RULING FISCALI CONTESTATI NELLA MISURA IN CUI SI RIFERISCONO AD ASI

- (59) Nel 1991, un metodo per determinare l'utile netto della filiale irlandese di Apple Computer Accessories Ltd. (in seguito divenuta ASI) è stato proposto da Apple e approvato dal fisco irlandese in un ruling fiscale. Ai sensi di tale ruling, l'utile netto da attribuire alla filiale irlandese di ASI corrisponderebbe al 12,5 % di tutti i costi operativi della filiale ⁽³⁸⁾, esclusi i materiali destinati alla rivendita.
- (60) Nel 2007, il fisco irlandese ha approvato in un nuovo ruling un metodo modificato per determinare l'utile netto della filiale irlandese di ASI. Ai sensi di tale ruling, l'utile netto da attribuire alla filiale irlandese di ASI corrisponderebbe al [10-15 %] dei costi operativi della filiale, esclusi costi quali oneri derivanti da società affiliate di Apple e costi dei materiali.

2.2.2. I RULING FISCALI CONTESTATI NELLA MISURA IN CUI SI RIFERISCONO AD AOE

- (61) Nel 1991, un metodo per determinare l'utile netto della filiale irlandese di Apple Computer Ltd. (in seguito divenuta AOE) è stato proposto da Apple e approvato dal fisco irlandese in un ruling fiscale. Ai sensi di tale ruling, l'utile netto da attribuire alla filiale irlandese di AOE corrisponderebbe al 65 % delle spese operative della

⁽³²⁾ [...].

⁽³³⁾ Uno dei compiti principali del team di localizzazione era quello di adattare i prodotti e servizi a lingue diverse, specificità regionali e requisiti tecnici di mercati locali.

⁽³⁴⁾ Con stabile organizzazione si intende una presenza imponibile in una giurisdizione.

⁽³⁵⁾ Lettera dell'Irlanda del 15 aprile 2015, appendice, pag. 19.

⁽³⁶⁾ Relazione *ad hoc* di PwC, appendice 1, filiale di Apple Sales International (ASI), pag. 11.

⁽³⁷⁾ Lettera di Apple del 22 aprile 2016, pag. 12 e tabella 10.

⁽³⁸⁾ Il ruling del 1991 fa riferimento a «costi operativi» in relazione ad ASI e a «spese operative» in relazione ad AOE, benché i due termini si riferiscano alla stessa categoria di oneri.

filiale fino a un importo annuo di [60-70] milioni di USD e al 20 % delle spese operative eccedenti [60-70] milioni di USD. L'applicazione di tale metodo era soggetta alla condizione che se l'utile complessivo della filiale irlandese di AOE fosse stato inferiore all'importo risultante dalla formula, per determinare l'utile netto della filiale si sarebbe utilizzato tale importo inferiore. Le spese operative considerate nel calcolo erano tutte sostenute dalla filiale irlandese di AOE, ivi compresi gli ammortamenti, ma ad esclusione dei materiali destinati alla rivendita e una quota di costi per beni immateriali imputata da società affiliate di Apple. È possibile applicare una detrazione per ammortamento, che non deve superare di [1-10] milioni di USD l'ammortamento applicato nei bilanci ⁽³⁹⁾.

- (62) Nel 2007, il fisco irlandese ha approvato in un nuovo ruling un metodo modificato per determinare l'utile netto della filiale irlandese di AOE. Secondo il metodo avallato da tale ruling, la base imponibile della filiale irlandese era pari a i) [10-15] % dei costi operativi della filiale, esclusi costi quali oneri derivanti da affiliate di Apple e costi dei materiali, ii) un reddito da proprietà intellettuale pari a [1-5] % del fatturato della filiale per quanto concerne la tecnologia dei processi di produzione accumulata dalla filiale irlandese e iii) una detrazione per ammortamento di immobili e impianti «calcolata e ammessa secondo la normale prassi».

2.2.3. DOCUMENTI A DISPOSIZIONE DEL FISCO IRLANDESE ALL'ATTO DELL'EMISSIONE DEI RULING FISCALI CONTESTATI

- (63) I documenti forniti dall'Irlanda come formanti tutti gli elementi essenziali a sostegno del ruling del 1991 comprendono tre lettere (datate 12 ottobre 1990, 5 dicembre 1990 e 16 gennaio 1991) e due fax (datati 2 gennaio 1991 e 24 gennaio 1991) di [consulente fiscale di Apple], in quanto consulente fiscale di Apple (in appresso «consulente fiscale di Apple»); una nota relativa a un colloquio del 30 novembre 1990 e una nota relativa a una riunione del 3 gennaio 1991, preparate dal fisco irlandese; e una lettera del fisco irlandese del 29 gennaio 1991, che conferma che le lettere del consulente fiscale di Apple riportano correttamente il metodo per la determinazione degli utili da attribuire alle filiali irlandesi di ASI e AOE come convenuto in occasione della riunione del 3 gennaio 1991. Il metodo è descritto ai considerando 59 e 61.
- (64) Il seguente brano è estratto dalla nota relativa al colloquio del 30 novembre 1990:

«A titolo di informazione per tracciare il contesto generale, [consulente fiscale di Apple] spiega che Apple è ormai il maggior datore di lavoro nell'area di Cork, con 1 000 dipendenti diretti e 500 persone impiegate in regime di subappalto. Si afferma che la società attualmente sta riesaminando le proprie attività a livello mondiale e desidera stabilire un margine di profitto sulle attività svolte in Irlanda. [Consulente fiscale di Apple] presenta i bilanci preparati per la filiale irlandese con riferimento all'esercizio contabile chiuso al 29 settembre 1989, che evidenziano un utile netto di 270 milioni di USD su un fatturato di 751 milioni di USD. Si rileva che nessuna società irlandese quotata produce un simile indice di utile netto. Secondo il parere di [consulente fiscale di Apple] l'utile deriva da tre fonti: tecnologia, marketing e produzione. Solo l'elemento della produzione si riferisce alla filiale irlandese.

[Fisco irlandese] precisa che nel regime proposto il livello di oneri addebitati sarebbe critico. [Consulente fiscale di Apple] afferma che la società sarebbe disposta ad accettare un utile di 30-40 milioni di USD, ipotizzando che Apple Computer Ltd. realizzi un simile profitto. (Il settore informatico è soggetto a variazioni cicliche). Ipotizzando che Apple realizzi un utile di 100 milioni, si conviene che 30-40 milioni di USD (o qualsiasi importo negoziato) siano imputabili all'attività di produzione. Tuttavia, se la società risente di un periodo negativo e realizza utili inferiori a 30-40 milioni di USD, in tal caso tutti gli utili sarebbero imputabili all'attività di produzione. In sostanza, si propone che tutti gli utili fino a un tetto di 30-40 milioni di USD siano attribuibili all'attività di produzione.

A seguito della domanda di [fisco irlandese] in merito all'esistenza di una base per l'importo di 30-40 milioni di USD, [consulente fiscale di Apple] confessa che non è fondato su una base scientifica. Tuttavia, data l'entità dell'importo, si augura che si possa considerare una proposta in buona fede. Non essendo possibile valutare l'importo isolatamente, [consulente fiscale di Apple] si impegna a ricavare i dettagli dei costi effettivi imputabili alla filiale irlandese.»

⁽³⁹⁾ Cfr. fax del 24 gennaio 1991 di [consulente fiscale di Apple] sulla detrazione per ammortamento.

(65) Il seguente brano è estratto dalla nota relativa alla riunione del 3 gennaio 1991:

«Secondo il parere di [consulente fiscale di Apple] è evidente che la società applica prezzi di trasferimento. I bilanci della filiale con riferimento all'esercizio contabile chiuso al 30 settembre 1989 evidenziano un utile netto di 269 milioni di USD su un fatturato di 751 milioni di USD. Nessuna società quotata presso la borsa irlandese si è avvicinata a un simile risultato.

Il fisco non intende trarre conclusioni sul fatto che la società pratici prezzi di trasferimento, ma è disponibile a discutere un importo di utile per la filiale irlandese basato su una percentuale dei costi effettivi imputabili alla stessa.

Secondo la proposta presentata prima dell'incontro l'utile attribuibile alla filiale irlandese sarebbe un costo maggiorato di [30-40] milioni di USD, a fronte di detrazioni per ammortamento non superiori a [10-20] milioni di USD, con il risultato di [20-30] milioni di USD soggetti alle imposte irlandesi. In base ai bilanci per l'esercizio contabile chiuso al 30 settembre 1990, un utile di [30-40] milioni di USD rappresentava il 46 % dei costi imputabili alla filiale irlandese. Si rileva che questa percentuale supera in larga misura il [10-15] % di norma attribuibile a un centro di costo, pur ammettendo che una percentuale del [10-15] % è insignificante in relazione al settore informatico. Si rileva che in alcuni settori, in particolare l'industria farmaceutica, è possibile realizzare un ricarico del 100 %, riconoscendo tuttavia che il settore farmaceutico e quello informatico non sono direttamente confrontabili. A seguito di ulteriori discussioni, si conviene di accettare un ricarico pari al 65 % dei costi imputabili alla filiale irlandese, a condizione di risolvere in modo soddisfacente la questione della detrazione per ammortamento. Si conviene inoltre di accettare un ricarico del 20 % sui costi eccedenti [60-70] milioni di USD, nell'intento di non impedire l'espansione delle attività irlandesi.

[...] A seguito di ulteriori discussioni, si conviene di ricalcolare le detrazioni per ammortamento in sterline irlandesi ⁽⁴⁰⁾ applicando la normale aliquota per usura ⁽⁴¹⁾ per tutti gli esercizi. Si conviene inoltre che la detrazione dichiarata dalla società si limiterebbe a [1-10] milioni di USD oltre la somma imputata per ammortamento nei bilanci. Sulla base del prospetto dei costi presentato per l'esercizio chiuso al 30 settembre 1990, questo garantirebbe che gli utili imponibili ai fini delle imposte irlandesi ammontino a [30-40] milioni di USD.

[...] In seguito si discute sul formato dei bilanci da presentare. La proposta di presentare un prospetto dei costi non viene accettata. Si concorda di predisporre un rendiconto economico completo addebitando una royalty/commissione della sede centrale per i servizi tecnologici e di marketing forniti dal gruppo. Inoltre, saranno presentati i bilanci certificati completi della società.

[...] Passando a un'altra questione [consulente fiscale di Apple] desidera concordare un margine di utile per una nuova società le cui attività si limiterebbero al reperimento di materie prime nello Stato. Si propone un margine del 10 % e a seguito di una discussione si conviene di accettare un margine del 12,5 %.

(66) La lettera del consulente fiscale di Apple del 16 gennaio 1991 contiene a titolo illustrativo un modulo per la compilazione del bilancio per la filiale irlandese di Apple Computer Ltd. e un prospetto delle detrazioni per ammortamento di Apple Computer Ltd. per gli esercizi dal 1985 al 1990. Il fax del 24 gennaio 1991 del consulente fiscale di Apple conferma l'accordo di Apple sulla seguente formulazione relativa alla detrazione per ammortamento, che sostituisce la formulazione precedentemente fornita dal consulente fiscale di Apple nella lettera del 16 gennaio 1991: «La detrazione per ammortamento dichiarata non supera di [1-10] milioni di USD l'ammortamento applicato nei bilanci.»

(67) I documenti forniti dall'Irlanda come formanti tutti gli elementi essenziali a sostegno del ruling del 2007 sono una lettera del 16 maggio 2007 del consulente fiscale di Apple e una lettera del 23 maggio 2007 del fisco irlandese a conferma della sua approvazione del metodo di determinazione degli utili da attribuire alle filiali irlandesi di ASI e AOE, come spiegato nella lettera del consulente fiscale di Apple. Il metodo è descritto ai considerando 60 e 62. Nessuno dei due documenti forniti conteneva una spiegazione per le percentuali «[10-15] % [dei costi operativi sostenuti in Irlanda]/[1-5] % [del fatturato annuale di AOE derivante dai prodotti fabbricati in Irlanda]/[10-15] % [dei costi operativi di ASI]», approvate dal ruling, né un'indicazione di come si

⁽⁴⁰⁾ Nota aggiunta: sterlina irlandese si riferisce alla valuta irlandese in vigore al momento del ruling, appunto la sterlina irlandese.

⁽⁴¹⁾ Nota aggiunta: l'usura si riferisce al deprezzamento dei beni materiali.

fosse arrivati a tali percentuali. La lettera del consulente fiscale di Apple contiene una serie di precisazioni sulle modalità di applicazione del metodo concordato. In particolare, onde evitare qualsiasi dubbio, specifica che i costi operativi di ASI e «i costi operativi sostenuti in Irlanda» di AOE escludono tutti gli oneri derivanti da affiliate di Apple a livello mondiale, i costi «correnti» quali costi dei materiali, spese doganali, di trasporto ecc., costi di ristrutturazione una tantum e spese in conto capitale.

- (68) Nessuno dei documenti forniti a sostegno dei ruling fiscali contestati conteneva uno studio contestuale sull'attribuzione degli utili o una relazione sui prezzi di trasferimento.

2.3. DESCRIZIONE DEL QUADRO GIURIDICO NAZIONALE PERTINENTE

- (69) A norma della sezione 21, paragrafo 1, del TCA 97, l'imposta sulle società in Irlanda è applicata sugli utili delle società. A norma della sezione 76, paragrafo 3, del TCA 97, ai fini dell'imposta sulle società il calcolo dell'imposta e l'accertamento sono effettuati con riferimento agli stessi prospetti e casi utilizzati ai fini dell'imposta sul reddito, e nel rispetto delle disposizioni applicabili a tali prospetti e casi. In Irlanda, l'imposta sul reddito ai sensi dei codici sulla tassazione diretta si applica con riferimento ai prospetti C, D, E e F e al prospetto D in una serie di casi, da I a V. La sezione 12 del TCA 97 prevede che «l'imposta sul reddito, fatte salve le disposizioni delle leggi sull'imposta sul reddito, si applica con riferimento a tutte le proprietà, i profitti o le plusvalenze descritti rispettivamente nei prospetti [C-F] [...] e in conformità delle disposizioni delle leggi sull'imposta sul reddito applicabili agli stessi»⁽⁴²⁾. La sezione 18 del TCA 97 definisce l'ambito di applicazione dell'imposta ai sensi del prospetto D, enumerando nella sottosezione 2, paragrafo 2, i casi e il relativo ambito. Da tali disposizioni si evince che l'imposta sulle società in Irlanda è applicata agli utili (reddito e plusvalenze imponibili) di una società qualunque sia la loro origine, fatte salve alcune eccezioni specifiche⁽⁴³⁾.
- (70) Il punto di partenza per la determinazione della base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sulle società dovuta è l'utile contabile del contribuente⁽⁴⁴⁾, successivamente adeguato ai fini fiscali con addizioni e deduzioni di applicazione generale previste dalla legge⁽⁴⁵⁾, ad esempio una detrazione per ammortamento⁽⁴⁶⁾. L'esercizio contabile di norma è il periodo di 12 mesi al quale si riferiscono i bilanci della società⁽⁴⁷⁾.
- (71) In Irlanda si applicano aliquote fiscali diverse a redditi commerciali, redditi non commerciali e plusvalenze. Ai sensi della sezione 21 del TCA 97 l'aliquota generale dell'imposta sulle società è fissata al 12,5 %⁽⁴⁸⁾ e si applica ai redditi commerciali⁽⁴⁹⁾ delle società tassate ai sensi del caso I del prospetto D. I redditi non commerciali sono tassati al 25 %⁽⁵⁰⁾. Il fisco irlandese ha fornito orientamenti sulla classificazione delle attività come commerciali nella *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*⁽⁵¹⁾. Ai sensi di questo documento orientativo, l'attività commerciale presuppone che la società interessata svolga attività d'impresa dalle quali deriva

⁽⁴²⁾ Il reddito del prospetto C riguarda gli utili derivanti da dividendi da entrate pubbliche dovuti in Irlanda (sezione 17 del TCA 97); il reddito del prospetto D è suddiviso in cinque casi: i) utili commerciali, ii) utili dall'esercizio di professioni, iii) interessi non tassati e reddito estero, iv) qualsivoglia altro reddito o utile non altrimenti imponibile, v) reddito da locazione di terreni in Irlanda (sezione 18 del TCA 97); il prospetto E riguarda il reddito da cariche pubbliche, lavoro dipendente, rendite e pensioni (sezione 19 del TCA 97); il prospetto F riguarda i dividendi da società irlandesi (sezione 20 del TCA 97).

⁽⁴³⁾ Sezione 21, paragrafo 1. Esempi di esenzioni specifiche sono gli utili di una società non residente che non si possono attribuire a una filiale, cfr. sezione 25 del TCA 97, o la maggior parte delle distribuzioni erogate da altre società residenti in Irlanda, cfr. sezione 129 del TCA 97.

⁽⁴⁴⁾ Sezione 76 A del TCA 97.

⁽⁴⁵⁾ A titolo di esempio, ai sensi della sezione 81, paragrafo 2, del TCA 97, le spese sono generalmente deducibili se non sono di natura patrimoniale e sono sostenute completamente ed esclusivamente a fini commerciali.

⁽⁴⁶⁾ Sezioni 307 e 308 del TCA 97.

⁽⁴⁷⁾ Sezione 27, paragrafi 1 e 2, del TCA 97.

⁽⁴⁸⁾ Sezione 18, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera a), del TCA del 1997 in combinato disposto con la sezione 21, paragrafo 1, del TCA 97.

⁽⁴⁹⁾ Ai sensi della sezione 3, paragrafo 1, il concetto di «commerciale» comprende «qualsiasi scambio, produzione, impresa o interesse di natura commerciale».

⁽⁵⁰⁾ A norma della sezione 21 A del TCA 97, ai redditi imponibili del prospetto D, casi III, IV e V si applica un'aliquota del 25 %. Questi casi comprendono tra l'altro i redditi passivi quali interessi, royalties e redditi da locazione.

⁽⁵¹⁾ Irish Revenue, *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, disponibile all'indirizzo: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>

il suo reddito. Le attività variano a seconda della natura degli scambi e richiedono persone con le competenze e l'autorità necessaria per svolgerle ⁽⁵²⁾. Le plusvalenze sono tassate al 33 %, con un'esenzione delle partecipazioni per quanto riguarda le plusvalenze sulla cessione di talune partecipazioni pari o superiori al 5 % in società residenti nell'Unione o in paesi firmatari di trattati fiscali.

(72) Ai sensi della sezione 26 del TCA 97, le società residenti in Irlanda sono soggette all'imposta sulle società per quanto riguarda gli utili e le plusvalenze realizzati a livello mondiale, ad esclusione della maggior parte delle distribuzioni provenienti da altre società residenti in Irlanda ⁽⁵³⁾.

(73) La sezione 25 del TCA 97 definisce l'ambito di applicazione dell'imposta sulle società nel caso delle società non residenti e prevede, ove pertinente, quanto segue:

«(1) Una società non residente nello Stato rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle società solo se svolge attività commerciali nello Stato tramite una filiale o un'agenzia, e in tal caso è soggetta all'imposta sulle società su tutti gli utili imponibili ovunque realizzati, salvo eventuali eccezioni previste dalle leggi sull'imposta sulle società.

(2) (Ai fini dell'imposta sulle società, gli utili imponibili di una società non residente nello Stato ma che svolge un'attività commerciale nello stesso tramite una filiale o un'agenzia comprendono:

a) qualsiasi reddito commerciale derivante direttamente o indirettamente dalla filiale o agenzia, e qualsiasi reddito derivante da proprietà o diritti utilizzati o detenuti dalla filiale o agenzia o per conto della stessa, fermo restando che questo paragrafo non comprende le distribuzioni erogate da società residenti nello Stato, [...].»

(74) Da tale disposizione si deduce che una società non residente è soggetta all'imposta sulle società solo se svolge un'attività commerciale in Irlanda tramite una filiale o un'agenzia. In tal caso, l'imposta sulle società si applica su ⁽⁵⁴⁾:

— redditi commerciali derivanti direttamente o indirettamente dalla filiale o agenzia,

— redditi da proprietà o diritti utilizzati o detenuti dalla filiale o agenzia o per conto della stessa, e

— plusvalenze imponibili attribuibili alla filiale o agenzia.

(75) La sezione 25 del TCA 97 fa seguito alla sezione 8, paragrafi 1 e 2, della legge sull'imposta sulle società del 1967, che recita:

«8. (1) Una società non residente nello Stato rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle società solo se svolge attività commerciali nello Stato tramite una filiale o un'agenzia, e in tal caso è soggetta all'imposta sulle società su tutti gli utili imponibili ovunque realizzati, salvo eventuali eccezioni previste dalla presente legge.

(2) Ai fini dell'imposta sulle società, gli utili imponibili di una società non residente nello Stato ma che svolge un'attività commerciale nello stesso tramite una filiale o un'agenzia comprendono:

a) qualsiasi reddito commerciale derivante direttamente o indirettamente dalla filiale o agenzia (fermo restando che questo paragrafo non comprende le distribuzioni erogate da società residenti nello Stato); [...].»

⁽⁵²⁾ Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, pag. 3.

⁽⁵³⁾ Cfr. sezione 129 del TCA 97.

⁽⁵⁴⁾ Notes for Guidance — Taxes Consolidation Act 1997 — Finance Act 2014 Edition — parte 2, pag. 24.

- (76) Le società che non sono residenti in Irlanda e non svolgono attività commerciali tramite una filiale o un'agenzia in Irlanda sono soggette all'imposta sui redditi esclusivamente su eventuali redditi di fonte irlandese e all'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di taluni beni irlandesi (principalmente terreni) ⁽⁵⁵⁾, fatti salvi eventuali sgravi in virtù di trattati fiscali.
- (77) Per impedire che una società sia tassata due volte sullo stesso reddito (una volta a titolo dell'imposta sui redditi e un'altra a titolo dell'imposta sulle società), la sezione 21, paragrafo 2, del TCA 97 prevede che l'imposta sui redditi non si applichi al reddito di una società residente in Irlanda o, nel caso di una società non residente in Irlanda, se il reddito è soggetto all'imposta sulle società.
- (78) In virtù della sezione 42 della legge finanziaria 2010, nel TCA 97 è stata inserita la parte 35 A. Secondo l'Irlanda, con tale inserimento le leggi tributarie irlandesi riconoscevano formalmente per la prima volta l'applicazione del «principio di libera concorrenza», come definito nell'articolo 9 del modello di convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio dell'OCSE (in appresso «modello di convenzione fiscale dell'OCSE») e trattato nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali (in appresso «linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento»). La parte 35 A si applica agli accordi stipulati tra persone associate (società). Tuttavia, in base alla definizione di «persona» nella legislazione tributaria nazionale dell'Irlanda, qualsiasi accordo stipulato tra una sede centrale e la sua filiale non rientra nell'ambito di applicazione della parte 35 A.

2.4. LINEE GUIDA SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO E SULL'ATTRIBUZIONE DEGLI UTILI A STABILI ORGANIZZAZIONI

2.4.1. IL QUADRO DELL'OCSE E IL PRINCIPIO DI LIBERA CONCORRENZA AI SENSI DELL'OCSE

- (79) L'OCSE ha prodotto numerosi documenti orientativi non vincolanti in materia di tassazione internazionale. Considerato il carattere non vincolante di tali documenti, le amministrazioni fiscali dei paesi membri dell'OCSE, tra cui l'Irlanda ⁽⁵⁶⁾, sono semplicemente incoraggiate ad attenersi al quadro dell'OCSE, che funge comunque da riferimento generale ed esercita un'evidente influenza sulle prassi fiscali dei paesi membri dell'OCSE (e anche dei paesi non membri). Inoltre, in numerosi paesi membri dell'OCSE i documenti orientativi rientranti in tale quadro hanno acquisito forza di legge o costituiscono un riferimento ai fini dell'interpretazione della legislazione fiscale nazionale. Di conseguenza, se nella presente decisione la Commissione fa riferimento al quadro dell'OCSE, è perché tale quadro è frutto delle discussioni tra esperti nell'ambito dell'OCSE e perché fornisce precisazioni sulle tecniche che consentono di affrontare le sfide comuni in materia di tassazione internazionale.
- (80) Come spiegato al considerando 15 della decisione di avvio, le multinazionali possono ripartire gli utili nell'ambito di un gruppo di società applicando prezzi di trasferimento tra entità distinte dello stesso gruppo di società. Per prezzi di trasferimento si intendono i prezzi fatturati per operazioni commerciali tra entità diverse dello stesso gruppo di società. Tuttavia, i prezzi di trasferimento si possono applicare anche in seno a un'unica società che operi in un'altra giurisdizione attraverso una stabile organizzazione. In questo caso è richiesta un'attribuzione degli utili della società tra la stabile organizzazione e le altre componenti della società.
- (81) Il modello di convenzione fiscale dell'OCSE, che costituisce la base di molti trattati fiscali bilaterali tra paesi membri dell'OCSE e un numero crescente di paesi non membri, contiene disposizioni sui prezzi di trasferimento tra società collegate di uno stesso gruppo e sull'attribuzione degli utili in seno a una società.
- (82) L'articolo 9, paragrafo 1, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE sulle «imprese associate» dispone quanto segue: «Allorché [...] le due imprese [associate], nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da

⁽⁵⁵⁾ Una società non residente che non svolge un'attività commerciale nello Stato tramite una filiale o un'agenzia s'intende soggetta all'imposta sui redditi per quanto attiene ai redditi derivanti da fonti interne allo Stato. Qualora una società non residente disponga di una filiale o di un'agenzia all'interno dello Stato, s'intende soggetta all'imposta sui redditi, ma non all'imposta sulle società, sul reddito non imputabile alla filiale o agenzia. Analogamente, l'imposta sulle plusvalenze si applica alle plusvalenze imponibili di una società non residente che non dispone di una filiale o di un'agenzia nello Stato o, qualora ne disponga, se le plusvalenze non sono imputabili alla filiale o agenzia.

⁽⁵⁶⁾ L'Irlanda è membro dell'OCSE dal 17 agosto 1961.

condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che, a causa di dette condizioni, non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati in conseguenza.» Si ritiene che tale disposizione contenga l'enunciazione autorevole, ai fini fiscali internazionali, del «principio di libera concorrenza» dell'OCSE nei prezzi di trasferimento tra società collegate di uno stesso gruppo.

- (83) Secondo tale principio, le amministrazioni fiscali dovrebbero accettare i prezzi di trasferimento tra società di uno stesso gruppo solo se le operazioni sono remunerate come se fossero state convenute da imprese indipendenti operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza. In questo modo, si impedisce alle multinazionali di manipolare i prezzi di trasferimento in maniera tale da attribuire meno utili possibili a giurisdizioni in cui tali utili sono sottoposti a maggiore tassazione e quanti più utili possibili a giurisdizioni in cui tali utili sono soggetti a una tassazione inferiore⁽⁵⁷⁾. L'OCSE fornisce indicazioni sull'applicazione del principio di libera concorrenza nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, la cui versione più recente è stata pubblicata nel 2010 (in appresso «linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento») (58).
- (84) L'articolo 7, paragrafo 2, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE sugli «utili d'impresa» tratta dell'attribuzione di utili in seno a un'unica società e dispone quanto segue: «[...] gli utili che in ciascuno Stato contraente sono attribuibili alla stabile organizzazione [...] sono gli utili che potrebbe realizzare, in particolare nelle operazioni con altre parti dell'impresa, se fosse un'impresa distinta e indipendente impegnata in attività uguali o similari, in condizioni uguali o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, delle risorse utilizzate e dei rischi assunti dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e le altre parti dell'impresa.» L'OCSE fornisce indicazioni sull'applicazione dell'articolo 7 nel rapporto sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni, pubblicato nella sua versione più recente nel 2010 (in appresso «rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili») (59).
- (85) Il rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili descrive le difficoltà dell'attribuzione degli utili in seno a un'unica società rispetto all'attribuzione degli utili tra due società giuridicamente distinte. Tra due società giuridicamente distinte, la determinazione di quale società possiede i beni e quale società assume i rischi nel rapporto tra le due è contenuta in contratti legalmente vincolanti o in altri accordi legali accertabili. Questo vale anche nel caso in cui le due società distinte appartengono allo stesso gruppo di società, nella misura in cui i contratti e gli accordi legali rispecchiano la realtà sottostante. Per contro, il fatto che una stabile organizzazione non costituisca un'entità giuridica distinta dalla società alla quale appartiene implica che tra le varie parti della stessa società non esiste un'unica parte per la quale si potrebbe affermare legalmente che «è proprietaria» dei beni, assume i rischi e possiede il capitale o stipula contratti con società distinte⁽⁶⁰⁾. Per superare questa differenza, il rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili stabilisce un approccio comune all'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni di società non residenti, noto come «approccio autorizzato OCSE». In base a questo approccio, si attribuiscono alla stabile organizzazione gli utili che la stessa avrebbe realizzato alle normali condizioni di mercato, se fosse un'impresa «distinta e indipendente» impegnata in attività uguali o similari, a condizioni uguali o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, delle risorse utilizzate e dei rischi assunti dalla società non residente attraverso la stabile organizzazione e le altre parti di tale società, come indicato nell'articolo 7, paragrafo 2, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE.

2.4.2. ATTRIBUZIONE DEGLI UTILI A FILIALI SULLA BASE DELLE FUNZIONI SIGNIFICATIVE SVOLTE DAL PERSONALE NELL'APPROCCIO AUTORIZZATO OCSE IN DUE FASI

- (86) Il rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili descrive l'approccio autorizzato dell'OCSE all'applicazione del principio di libera concorrenza definito nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento nel contesto dell'attribuzione degli utili a una stabile organizzazione. Ai sensi delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento,

⁽⁵⁷⁾ Le amministrazioni fiscali e il legislatore sono consapevoli del problema e la legislazione tributaria consente in generale alle amministrazioni fiscali di correggere le dichiarazioni fiscali delle imprese integrate che non applicano correttamente i prezzi di trasferimento, sostituendo questi ultimi con prezzi corrispondenti a un'approssimazione affidabile dei prezzi accettati da imprese indipendenti operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. *Linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, OCSE, 22 luglio 2010. Una versione precedente di queste linee guida è stata approvata dal Consiglio dell'OCSE il 13 luglio 1995 (in appresso «linee guida dell'OCSE 1995 sui prezzi di trasferimento»).

⁽⁵⁹⁾ Cfr. *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, approvato dal Consiglio dell'OCSE del 22 luglio 2010.

⁽⁶⁰⁾ Rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili, punto 14, sezione B-3 (i), pag. 14.

l'attribuzione degli utili tra imprese associate dipende dalle funzioni svolte, dai rischi sostenuti e dalle risorse utilizzate da ciascuna società ⁽⁶¹⁾. Ai fini della ripartizione del reddito tra una società e la sua stabile organizzazione, l'approccio autorizzato OCSE integra l'analisi funzionale di cui all'articolo 9, paragrafo 1, del modello di convenzione dell'OCSE con una prima fase intesa ad affrontare il fatto che, legalmente, i beni, i rischi, il capitale, i diritti e gli obblighi derivanti da transazioni tra parti diverse della medesima società appartengono alla società nel suo complesso e non a una singola parte della stessa, e che non si configurano transazioni tra entità legalmente distinte appartenenti allo stesso gruppo di società ⁽⁶²⁾.

- (87) L'approccio autorizzato OCSE è pertanto costituito da un'analisi in due fasi, in base alla quale si attribuisce il reddito alla stabile organizzazione.
- (88) Nella prima fase dell'approccio si ipotizza che la stabile organizzazione sia un'impresa distinta e indipendente «impegnata in attività uguali o simili, a condizioni uguali o simili, tenendo conto delle funzioni svolte, delle risorse utilizzate e dei rischi assunti dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e le altre parti dell'impresa» ⁽⁶³⁾. È in questo contesto che si introduce la nozione di «funzioni significative svolte dal personale». Nell'ambito della prima fase, l'approccio autorizzato OCSE attribuisce alla stabile organizzazione la proprietà economica dei beni per i quali il personale della stabile organizzazione svolge le funzioni significative pertinenti per la proprietà economica dei beni e attribuisce inoltre alla stabile organizzazione i rischi per i quali il personale della stabile organizzazione svolge le funzioni significative pertinenti per l'assunzione e/o la gestione (successiva al trasferimento) di rischi ⁽⁶⁴⁾.
- (89) Nella seconda fase dell'approccio autorizzato OCSE, le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento si applicano per analogia alle operazioni della stabile organizzazione con altre parti della società per garantire che lo svolgimento di tutte le sue funzioni in relazione a tali operazioni sia remunerato secondo il principio di libera concorrenza ⁽⁶⁵⁾.

2.4.3. CONSIDERAZIONI CONCERNENTI L'APPLICAZIONE DELL'APPROCCIO AUTORIZZATO OCSE AI BENI IMMATERIALI

- (90) La sezione D-2(iii)(c) del rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili riguarda l'attribuzione di beni immateriali alle stabili organizzazioni. Per quanto concerne i beni immateriali commerciali sviluppati internamente, il punto 86 del rapporto stabilisce che, a seconda del modello organizzativo dell'impresa, «l'attività decisionale e la gestione attive spesso possono essere decentrate a tutti i livelli dell'impresa. È lecito chiedersi se è probabile che sia lo stesso per quanto concerne lo sviluppo di beni immateriali o se è più probabile che le funzioni significative svolte dal personale pertinenti per la determinazione della proprietà economica di beni immateriali siano svolte a livelli strategici elevati, dall'alta direzione o da una combinazione di funzioni decisionali centralizzate e decentrate». Il punto 87 spiega che «non esistono prove concrete del fatto che il processo decisionale per lo sviluppo di beni immateriali in generale sia centralizzato, in particolare poiché la definizione delle funzioni significative svolte dal personale pertinenti per la determinazione della proprietà economica verte sull'attività decisionale e sulla gestione attive e non sulla semplice risposta affermativa o negativa a una proposta. Ne consegue che, come per le attività finanziarie, anche la proprietà economica spesso può essere determinata da funzioni svolte al di sotto del livello strategico dell'alta direzione. Si tratta del livello al quale si svolge la gestione attiva di un programma per lo sviluppo di un bene immateriale, e dove risiede la capacità di gestire attivamente i rischi intrinseci di tale programma».

⁽⁶¹⁾ Il punto 1.42 delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento afferma: «Nell'ambito di transazioni tra due imprese indipendenti, la remunerazione corrisponde in generale alle funzioni svolte da ogni impresa (considerando i beni utilizzati e i rischi assunti). Di conseguenza, per determinare se le transazioni tra imprese associate e imprese indipendenti siano comparabili, o se lo siano entità associate ed entità indipendenti, è necessaria un'analisi funzionale. Quest'analisi si pone l'obiettivo di identificare e confrontare le attività e le responsabilità economicamente significative, i beni utilizzati e i rischi assunti dalle parti che realizzano le transazioni.» Cfr. punto 1.20 delle linee guida 1995 sui prezzi di trasferimento: «Nelle operazioni tra due imprese indipendenti, la remunerazione corrisponde in generale alle funzioni svolte da ogni impresa (considerando i beni utilizzati e i rischi assunti). Di conseguenza, per determinare se le transazioni tra imprese associate e imprese indipendenti siano comparabili, o se lo siano entità associate ed entità indipendenti, è necessario il confronto tra le funzioni svolte dalle parti. Questo confronto si basa su un'analisi funzionale, che si pone l'obiettivo di identificare e confrontare le attività e le responsabilità economicamente significative che sono intraprese o devono essere intraprese dalle imprese indipendenti e associate.» (Sottolineatura aggiunta)

⁽⁶²⁾ Rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili, punto 15, sezione B-3 (i), pag. 14.

⁽⁶³⁾ Rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili, punto 13, sezione B-3 (i), pag. 14.

⁽⁶⁴⁾ Rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili, punto 15, sezione B-3 (i), pag. 14.

⁽⁶⁵⁾ Rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili, punto 17, sezione B-3 (i), pag. 14.

- (91) Per quanto concerne i beni immateriali commerciali acquistati, il punto 94 della sezione D-2(iii), (c)(3)A(ii) spiega che «come nel caso dei beni immateriali sviluppati internamente, la questione fondamentale per determinare la proprietà economica dei beni immateriali acquistati è dove si svolgano, nell'ambito dell'impresa, le funzioni significative del personale connesse all'attività decisionale relativamente all'assunzione e alla gestione di rischi» ⁽⁶⁶⁾.

2.4.4. LE LINEE GUIDA DELL'OCSE SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO

- (92) Le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento descrivono cinque metodi per ottenere un'approssimazione dei prezzi di libera concorrenza per le operazioni e l'attribuzione degli utili tra le società di uno stesso gruppo: i) il metodo del confronto del prezzo sul libero mercato (in appresso «metodo CUP»); ii) il metodo del costo maggiorato; iii) il metodo del prezzo di rivendita; iv) il metodo del margine netto della transazione («TNMM») e v) il metodo transazionale di attribuzione degli utili. Le linee guida operano una distinzione tra i metodi transazionali tradizionali (i primi tre) e i metodi transazionali basati sull'utile (gli ultimi due) e dichiarano una preferenza per i metodi transazionali tradizionali, quali il metodo CUP, rispetto ai metodi transazionali basati sull'utile, quali il TNMM, come strumento per stabilire se il prezzo di trasferimento sia conforme al principio di libera concorrenza ⁽⁶⁷⁾. Le linee guida spiegano inoltre che le società multinazionali sono libere di applicare metodi diversi da quelli descritti nelle stesse per determinare i prezzi di trasferimento, a condizione che i prezzi soddisfino il principio di libera concorrenza.
- (93) I ruling fiscali contestati approvano un'attribuzione degli utili a favore di ASI e AOE basata su metodi unilaterali di attribuzione degli utili che, nell'applicazione, assomigliano al TNMM come descritto nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento. Il TNMM è uno dei «metodi indiretti» utilizzati per ottenere un'approssimazione dei prezzi di libera concorrenza per le operazioni e l'attribuzione degli utili fra società di uno stesso gruppo. Il metodo TNMM si contrappone al metodo CUP, un «metodo diretto» che confronta il prezzo di beni o servizi trasferiti nel corso di un'operazione controllata (ossia tra due imprese associate) con il prezzo applicato a beni o servizi trasferiti nel corso di una transazione comparabile sul libero mercato (ossia tra due imprese indipendenti) effettuata in circostanze comparabili. Il metodo TNMM consente un'approssimazione dell'utile conforme al principio di libera concorrenza per un'attività nel suo complesso, piuttosto che per specifiche transazioni. Esso non mira a determinare il prezzo dei beni venduti, ma stima gli utili che imprese indipendenti potrebbero attendersi da una determinata attività, come la vendita di beni. A tal fine, il TNMM adotta una base (un «indicatore del livello di utile»), come ad esempio i costi, il fatturato o gli investimenti fissi, e vi applica un tasso di utile corrispondente a quello osservato in transazioni comparabili effettuate sul libero mercato.
- (94) L'impiego del TNMM come metodo unilaterale di determinazione dei prezzi di trasferimento — vale a dire l'esame della redditività di una sola delle parti delle operazioni controllate — spesso è giustificato con riferimento al punto 3.18 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento, secondo il quale la «parte sottoposta a test», ossia la parte partecipante alla transazione per la quale viene testato un indicatore finanziario (ricarico sui costi, margine lordo o indicatore di utile netto) in linea di principio dovrebbe essere la società con la funzione meno complessa ⁽⁶⁸⁾. In particolare, nei casi in cui una delle parti di una transazione controllata è titolare di una

⁽⁶⁶⁾ Per quanto concerne i beni immateriali di marketing, il punto 97, D-2(iii)(c)(3)A(iii) del rapporto OCSE sull'attribuzione degli utili precisa che «i principi fondamentali concernenti i beni immateriali di marketing sono gli stessi applicabili ai beni immateriali commerciali».

⁽⁶⁷⁾ Il punto 2.3 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento afferma: «Qualora, prendendo in considerazione i criteri descritti nel paragrafo 2.2, sia possibile applicare in maniera ugualmente affidabile un metodo tradizionale basato sulla transazione e un metodo basato sull'utile delle transazioni, il metodo tradizionale basato sulla transazione è preferibile al metodo basato sull'utile delle transazioni.» Il punto 3.49 delle linee guida dell'OCSE 1995 sui prezzi di trasferimento afferma: «I metodi tradizionali basati sulle transazioni sono da preferire ai metodi basati sull'utile delle transazioni come strumento per stabilire se un prezzo di trasferimento è conforme al principio di libera concorrenza, ossia se esiste una condizione particolare che influisce sul livello degli utili tra imprese associate. Finora, l'esperienza pratica ha dimostrato che nella maggioranza dei casi è possibile applicare metodi tradizionali basati sulle transazioni.»

⁽⁶⁸⁾ Il punto 3.18 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento afferma: «Quando si applica un metodo del costo maggiorato, del prezzo di rivendita o del margine netto della transazione secondo le indicazioni del capitolo II, è necessario scegliere la parte partecipante alla transazione per la quale un indicatore finanziario (ricarico sui costi, margine lordo o indicatore di utile netto) viene testato. La scelta della parte sottoposta a test deve essere compatibile con l'analisi funzionale della transazione. In regola generale, la parte sottoposta a test è quella a cui un metodo di determinazione del prezzo di trasferimento può essere applicato nel modo più affidabile possibile e per la quale possono essere trovati gli elementi comparabili più affidabili, cioè sarà il più delle volte quella per cui l'analisi funzionale è meno complessa.» Il punto 3.43 delle linee guida dell'OCSE 1995 sui prezzi di trasferimento contiene una descrizione analoga.

proprietà intellettuale, che concede in licenza alla sua controparte per svolgere funzioni quali produzione o distribuzione, i consulenti fiscali spesso invocano la complessità della determinazione del reddito derivante da tale proprietà intellettuale per designare la controparte come parte con la funzione meno complessa, stabilendo un reddito per le funzioni svolte da tale controparte, e attribuendo tutti gli utili rimanenti dopo la deduzione di tale reddito, vale a dire tutti gli «utili residui», alla parte che detiene la proprietà intellettuale a titolo di royalty per l'uso della stessa.

2.5. INFORMAZIONI AGGIUNTIVE TRASMESSE DALL'IRLANDA IN RISPOSTA ALLA DECISIONE DI AVVIO E NEL CORSO DEL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

- (95) Nella decisione di avvio, la Commissione ha chiesto all'Irlanda di fornire tutte le informazioni che potevano risultare utili per valutare i ruling fiscali contestati ⁽⁶⁹⁾. In particolare, la Commissione ha chiesto all'Irlanda di fornire i conti finanziari di ASI e AOE per il periodo dal 2004 al 2013, il numero di dipendenti equivalenti a tempo pieno (in appresso «ETP») di ASI e AOE nello stesso periodo (alla chiusura di ciascun periodo di riferimento), ETP delle filiali irlandesi di ASI e AOE, e informazioni sugli accordi di ripartizione dei costi ai quali partecipano ASI e AOE. Inoltre, la Commissione ha chiesto all'Irlanda di estrapolare l'ammontare del reddito passivo di ASI dal conto economico e di specificare se tale reddito passivo proviene dall'Irlanda.

2.5.1. INFORMAZIONI FINANZIARIE SU ASI E AOE

- (96) Il reddito delle due società è classificato nei rispettivi bilanci come derivante dalla vendita di prodotti, come risulta dagli estratti nella figura 2 e figura 3. I bilanci indicano che il fatturato corrisponde alle vendite nette ai clienti. I bilanci sia di ASI che di AOE specificano (ad esempio per gli esercizi 2006 e 2007) che «i ricavi netti delle vendite sono costituiti principalmente da entrate derivanti dalla vendita di prodotti (hardware, software, e periferiche), nonché contratti di estensione della garanzia e assistenza». Per quanto riguarda ASI, a parte il fatturato e importi relativamente piccoli di interessi, non si registrano altre tipologie di reddito significative. In particolare, ASI non sembra registrare redditi da royalties. Per quanto riguarda AOE, oltre al fatturato e a importi relativamente piccoli di interessi, per alcuni esercizi contabili sono indicati importi consistenti di dividendi pagati da ASI ad AOE.

Figura 2

Estratto dal bilancio 2007 di ASI

Apple Sales International

Dichiarazione delle politiche contabili (*segue*)

per l'esercizio chiuso al 29 settembre 2007

Rilevazione dei ricavi

I ricavi netti sono costituiti principalmente da entrate derivanti dalla vendita di prodotti (hardware, software, e periferiche), nonché contratti di estensione della garanzia e assistenza. La società riconosce le entrate in base ai principi contabili applicabili.

⁽⁶⁹⁾ Cfr. parte operativa della decisione di avvio (sezione 4).

Figura 3

Estratto dal bilancio 2006 di AOE

Apple Operations Europe

Dichiarazione delle politiche contabili (*segue*)

per l'esercizio chiuso al 30 settembre 2006

Rilevazione dei ricavi

I ricavi netti sono costituiti principalmente da entrate derivanti dalla vendita di prodotti (hardware, software, e periferiche), nonché contratti di estensione della garanzia e assistenza. La società riconosce le entrate in base ai principi contabili applicabili.

- (97) Una selezione di informazioni finanziarie fornite dall'Irlanda è presentata nella tabella 1 per ASI e nella tabella 2 per AOE.

Tabella 1

Informazioni finanziarie su ASI (in milioni di USD)

| Anno | Fatturato di ASI | Utile prima delle imposte | Di cui reddito da interessi e investimenti al netto di spese per interessi | Imposte dichiarate nella contabilità obbligatoria |
|------|-------------------|---------------------------|--|---|
| 2003 | 1 682 | 165 | 14 | 2,1 |
| 2004 | 2 223 | 268 | 12 | 2,1 |
| 2005 | 4 068 | 725 | 27 | 3,9 |
| 2006 | 5 626 | 1 180 | 54 | 6,5 |
| 2007 | 6 951 | 1 844 | 122 | 8,9 |
| 2008 | 10 378 | 3 127 | 145 | 14,9 |
| 2009 | 15 404 | 5 662 | 92 | 3,7 |
| 2010 | 28 680 | 12 140 | 127 | 7 |
| 2011 | 47 281 | 22 134 | 64 | 9,9 |
| 2012 | [63 000 — 63 500] | [35 000 — 35 500] | [300 — 400] | [1-10] |
| 2013 | [62 500 — 63 000] | [26 500 — 27 000] | [1 000 — 1 500] | [1-10] |
| 2014 | [67 500 — 68 000] | [24 500 — 25 000] | [900 — 1 000] | [1-10] |

Tabella 2

Informazioni finanziarie su AOE (in milioni di USD)

| Anno | Fatturato di AOE | Utile prima delle imposte | Di cui reddito da interessi e investimenti al netto di spese per interessi | Imposte dichiarate nella contabilità obbligatoria |
|------|------------------|---------------------------|--|---|
| 2003 | 350 | 11 | 27,7 | 7,5 |
| 2004 | 417 | 25 | 14,1 | 2,5 |

| Anno | Fatturato di AOE | Utile prima delle imposte | Di cui reddito da interessi e investimenti al netto di spese per interessi | Imposte dichiarate nella contabilità obbligatoria |
|------|--------------------|---------------------------|--|---|
| 2005 | 446 | 69 | 20,2 | 2,9 |
| 2006 | 359 | 1 277 (*) | 61,2 | 2,7 |
| 2007 | 465 | 109 | 63,6 | 2,0 |
| 2008 | 412 ⁽¹⁾ | 53 | 61,9 | 2,1 |
| 2009 | 358 | 105 | 45,7 | 1,8 |
| 2010 | 372 | 6 620 (*) | 6,2 | 2,2 |
| 2011 | 519 | 6 299 (*) | (2,4) | 3,0 |
| 2012 | [400 — 500] | [14 500 — 15 000] (*) | [1-10] | [1-10] |
| 2013 | [400 — 500] | [5 000 — 5 500] (*) | [(1-10)] | [1-10] |
| 2014 | [500 — 600] | [2 000 — 2 500] (*) | [10-20] | [1-10] |

(*) Informativa: comprende nel 2006 un dividendo di 1 250 milioni di USD versato da ASI ad AOE e da AOE ad AOI; nel 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014, il reddito dalle imprese del gruppo ammontava rispettivamente a 6 575 milioni di USD, 6 253 milioni di USD, [14 500 — 15 000] milioni di USD, [5 000 — 5 500] milioni di USD e [1 500 — 2 000] milioni di USD.

⁽¹⁾ I dati del fatturato per il 2008 sono stati riformulati da fatturato 116 696 USD e costo del venduto (19 587 USD) a fatturato 411 802 USD e costo del venduto (314 693 USD).

- (98) Le informazioni finanziarie presentate nelle tabelle 1 e 2 si basano sui bilanci obbligatori di ASI e AOE depositati in Irlanda. ASI e AOE presentano i bilanci societari completi in Irlanda perché sono costituite in Irlanda. La Commissione ha invitato l'Irlanda ⁽⁷⁰⁾ a chiarire se esistono conti separati per le sedi centrali di ASI e AOE e le rispettive filiali irlandesi e, in tal caso, a fornirli. L'Irlanda ha precisato che i conti finanziari di ASI e AOE sono conformi ai requisiti contabili richiesti dalla normativa irlandese, ai sensi della quale ASI e AOE non sono tenute a preparare bilanci separati per le rispettive filiali irlandesi.
- (99) Le imposte dichiarate da ASI nella contabilità obbligatoria sono costituite prevalentemente da imposte dovute in Irlanda sugli utili delle filiali irlandesi, determinati in conformità dei metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati ⁽⁷¹⁾, poiché ASI non si considerava soggetta a imposizione in nessun'altra giurisdizione fiscale. Tuttavia, a seguito di accertamenti delle amministrazioni fiscali di [...] e Italia, ASI è stata dichiarata imponibile in queste due giurisdizioni. Per gli esercizi 2013 e 2014, ASI è stata assoggettata a ritenuta d'acconto in [...] poiché secondo l'amministrazione fiscale di [...] un canone versato ad ASI da una società di Apple in [...] configurava una royalty soggetta a ritenuta d'acconto ⁽⁷²⁾. Per gli esercizi dal 2009 al 2012, ad ASI è stata applicata l'imposta sulle società in Italia a seguito di un accertamento dell'amministrazione fiscale italiana, che ha stabilito che ASI era un soggetto imponibile in Italia in tale periodo ⁽⁷³⁾. Per quanto concerne le imposte dichiarate da AOE nella propria contabilità obbligatoria, la società aveva una filiale a Singapore ed è stata soggetta all'imposta sulle società a Singapore per gli esercizi 2009, 2010 e 2011 ⁽⁷⁴⁾.

⁽⁷⁰⁾ Cfr. lettera della Commissione dell'11 novembre 2015, considerando 27.

⁽⁷¹⁾ L'imposta dovuta da ASI alle autorità fiscali irlandesi, calcolata in euro, ammontava a circa 4,8 milioni di EUR nel 2009, 4,8 milioni di EUR nel 2010, 7,3 milioni di EUR nel 2011, [1-10] milioni di EUR nel 2012, [0,7-0,8] milioni di EUR nel 2013 e [0,9-1] milioni di EUR nel 2014, cfr. lettera di Apple del 22 aprile 2016, pagg. 8-9.

⁽⁷²⁾ Per un importo di circa [...] e [...] rispettivamente per il 2013 e il 2014, cfr. lettera di Apple del 22 aprile 2016, pag. 10.

⁽⁷³⁾ La risultante imposta sui redditi societari dovuta da ASI in Italia ammontava a circa [20-30] milioni di EUR nel 2009, [40-50] milioni di EUR nel 2010, [50-60] milioni di EUR nel 2011 e [30-40] milioni di EUR nel 2012, cfr. lettera di Apple del 22 aprile 2016, pag. 10. Tuttavia questi importi non sono stati inseriti nei bilanci di ASI presentati nella tabella 1, poiché i bilanci sono stati pubblicati prima dell'accertamento delle autorità fiscali italiane. Finora l'Irlanda non ha informato la Commissione in merito a una ridefinizione dei bilanci di ASI.

⁽⁷⁴⁾ L'imposta sui redditi societari dovuta da AOE a Singapore ammontava a 42 136 SGD, 1 810 SGD e 535 SGD rispettivamente per gli esercizi 2009, 2010 e 2011, cfr. lettera di Apple del 22 aprile 2016, pag. 10.

- (100) L'Irlanda ha fornito anche la componente del reddito da interessi riportato nella contabilità obbligatoria di ASI e AOE, che si riferisce a beni delle rispettive filiali irlandesi delle due società ⁽⁷⁵⁾. Il reddito da interessi di ASI è suddiviso in «interessi versati nei conti finanziari di ASI» e «interessi patrimoniali». A titolo di esempio, nel 2012 gli interessi versati nei conti finanziari di ASI ammontavano a [500-600] milioni di USD e il reddito da interessi sui beni della filiale ammontava a [1-10] milioni di USD. Nella sua lettera del 15 aprile 2015, l'Irlanda precisa che gli interessi attribuibili alla filiale irlandese di ASI e alla filiale irlandese di AOE sono maturati su conti o fondi bancari identificabili separatamente. Le operazioni quotidiane di tali conti bancari sono controllate da personale finanziario e di tesoreria con sede a Cork, Irlanda ⁽⁷⁶⁾.
- (101) Nei ruling contestati, l'utile imponibile della filiale irlandese di ASI è determinato con riferimento ai costi operativi. Una contabilità separata dei costi operativi della filiale tuttavia non è disponibile, perché Apple non ha mai fornito conti separati all'Irlanda. Un dettaglio dei costi operativi complessivi di ASI per gli esercizi 2011 e 2012, come indicato nella contabilità obbligatoria di ASI, è presentato nella figura 4 a titolo illustrativo.

Figura 4

Costi operativi di ASI nella relazione annuale del 2012

| Costi operativi | 2012 | 2011 |
|------------------------------------|-----------------------|--------------|
| | migliaia USD | migliaia USD |
| Marketing, vendita e distribuzione | [400 000-500 000] | 604 888 |
| Spese amministrative | [100 000-200 000] | 139 870 |
| Ricerca e sviluppo | [1 500 000-2 000 000] | 1 538 036 |

- (102) Nei ruling contestati, l'utile imponibile della filiale irlandese di AOE è determinato con riferimento a costi operativi e fatturato. Il conto profitti e perdite di AOE per gli esercizi 2011 e 2012 è presentato nella figura 5 a titolo illustrativo.

Figura 5

Conto profitti e perdite di AOE nella relazione annuale del 2012**Conto profitti e perdite**

per l'esercizio chiuso al 29 settembre 2012

| | Nota | 2012 | 2011 |
|--|------|----------------------------|--------------|
| | | migliaia USD | migliaia USD |
| Fatturato — attività operative in esercizio | 1 | [400 000-500 000] | 518 505 |
| Costo del venduto | | [(300 000-400 000)] | (426 594) |
| Utile lordo | | [90 000-100 000] | 91 911 |
| Costi operativi | 2 | [(10 000-20 000)] | (42 654) |
| Utile operativo — attività operative in esercizio | | [70 000-80 000] | 49 257 |

⁽⁷⁵⁾ Questa componente ammonta a [20-30] mila USD per AOE nel periodo 2003-2013, cfr. lettera dell'Irlanda del 15 aprile 2015, pag. 4. Per quanto riguarda ASI, questa componente del reddito da interessi relativa ai beni della filiale irlandese ammonta a [70-80] milioni di USD nel periodo 2003-2013, cfr. lettera dell'Irlanda del 15 aprile 2015, pag. 2 e i commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio del 5 settembre 2014, fascicolo 3. Secondo l'Irlanda, i rispettivi importi per il 2014 non sono ancora stati stabiliti alla data della lettera dell'Irlanda del 15 aprile 2015.

⁽⁷⁶⁾ Lettera dell'Irlanda del 15 aprile 2015, pag. 3.

| | | 2012 | 2011 |
|---|------|-------------------------|--------------|
| | Nota | migliaia USD | migliaia USD |
| Reddito da imprese del gruppo | | [14 500 000-15 000 000] | 6 252 591 |
| Altri interessi attivi e redditi analoghi | 3 | [1 000-10 000] | 122 |
| Interessi dovuti e altri oneri finanziari | 4 | [(30-40)] | (2 505) |
| Svalutazioni di attività finanziarie | 11 | [(50-60)] | — |
| Utile dalle attività ordinarie prima delle imposte | 5-8 | [14 500 000-15 000 000] | 6 299 465 |
| Imposta sull'utile dalle attività ordinarie | 9 | [(1 000-10 000)] | (2 966) |
| Utile per l'esercizio finanziario | | [14 500 000-15 000 000] | 6 296 499 |

- (103) Per quanto riguarda l'imposta sulle società dovuta in Irlanda dalle due società, i conti finanziari di ASI e AOE fanno riferimento a «un'aliquota d'imposta inferiore all'aliquota ordinaria in Irlanda» per i periodi fino al 2007. L'estratto dei bilanci certificati di ASI riportato nella sua relazione annuale per il 2007 è riprodotto nella figura 6.

Figura 6

Estratto della relazione annuale di ASI per il 2007

Imposta sull'utile dalle attività ordinarie

L'onere fiscale corrente è inferiore all'aliquota d'imposta ordinaria in Irlanda. Le differenze sono illustrate come segue:

| | 2007 | 2006 |
|--|--------------|--------------|
| | migliaia USD | migliaia USD |
| Utile dalle attività ordinarie prima delle imposte | 1 843 933 | 1 179 637 |
| Aliquota corrente al 12,5 % (2006: 12,5 %) | 230 492 | 147 455 |
| <i>Effetti di:</i> | | |
| Reddito da interessi soggetto a un'aliquota superiore (25 %) | 2 485 | 1 610 |
| Rettifica dell'onere fiscale rispetto ai periodi precedenti | — | (131) |
| Redditi tassati ad aliquote inferiori | (224 049) | (142 450) |
| Totale onere fiscale corrente | 8 928 | 6 484 |

- (104) Nei periodi successivi al 2007, l'onere fiscale delle società presentato nei conti finanziari è calcolato applicando un'aliquota fiscale pari a [1-5] %, descritta nei conti finanziari come «l'aliquota fiscale media per tutte le giurisdizioni nelle quali opera [AOE]». L'estratto dei bilanci certificati di ASI riportato nella sua relazione annuale per il 2012 è riprodotto nella figura 7.

Figura 7

Estratto della relazione annuale di ASI per il 2012**Imposta sull'utile dalle attività ordinarie**

La società non è fiscalmente residente in nessuna giurisdizione e svolge attività in vari paesi. L'aliquota fiscale media per tutte le giurisdizioni nelle quali opera è all'incirca [1-5]%.

| | 2012 | 2011 |
|--|-------------------------|-------------------------|
| | migliaia USD | migliaia USD |
| Utile dalle attività ordinarie prima delle imposte | [35 000 000-35 500 000] | [22 000 000-22 500 000] |
| Aliquota [1-5]% | [1 000 000-1 500 000] | [800 000-900 000] |
| <i>Effetti di:</i> | | |
| Reddito da interessi soggetto a un'aliquota superiore (25 %) | [600-700] | 620 |
| Redditi tassati ad aliquote (inferiori)/superiori | [(1 000 000-1 500 000)] | (876 117) |
| Totale onere fiscale corrente | [1 000-10 000] | 9 862 |

- (105) Le imposte effettivamente dovute da ASI in Irlanda, in base alle sue dichiarazioni dei redditi per il periodo dal 25 settembre 2011 al 24 settembre 2012, ammontavano a [1-10] milioni di EUR per redditi commerciali (corrispondenti a un reddito commerciale di [30-40] milioni di EUR), ai quali si aggiungeva l'imposta sui redditi da interessi per un importo di [0,6-0,7] milioni di EUR, con il risultato di un debito d'imposta di [1-10] milioni di EUR ⁽⁷⁾. Per lo stesso periodo, le imposte effettivamente dovute da AOE in Irlanda ammontavano a [1-10] milioni di EUR per redditi commerciali (corrispondenti a un reddito commerciale di [10-20] milioni di EUR), ai quali si aggiungeva uno sgravio alla fonte, con il risultato di un debito d'imposta di [1-10] milioni di EUR.
- (106) L'Irlanda ha spiegato che i fondi considerati in eccedenza rispetto al fabbisogno di capitale di esercizio di ASI e AOE sono trasferiti a conti bancari e fondi di investimento di ASI e AOE fuori dall'Irlanda, gestiti e controllati negli USA.
- (107) Per quanto concerne i conti bancari di ASI utilizzati per raccogliere i proventi delle vendite a clienti nella regione EMEIA, l'Irlanda ha precisato che il flusso di cassa varia, a seconda che il cliente sia un partner di canale o un utente di un punto vendita Apple online, o che la vendita sia effettuata in un punto vendita Apple al dettaglio. Se il cliente è un partner di canale ⁽⁸⁾, Apple riceve il pagamento tramite bonifico o addebito diretto su un conto bancario di ASI nella giurisdizione locale del cliente o in un conto bancario comune di ASI negli USA o in Europa che riceve fondi derivanti dalle vendite in più paesi. Tuttavia, secondo il riepilogo presentato dall'Irlanda circa l'ubicazione dei conti bancari di ASI, da marzo 2009 non esistono conti bancari negli USA su cui affluiscono i proventi delle vendite nella regione EMEIA e da marzo 2012 i conti bancari ubicati negli USA raccolgono solo i proventi delle vendite in Islanda, Russia e Turchia e in alcune zone del Medio Oriente e dell'Africa. Tutti gli altri proventi sono depositati in conti bancari ubicati in Europa. L'Irlanda ha spiegato inoltre che il gruppo di tesoreria di Apple per la regione EMEIA, costituito da tre persone con sede in Irlanda, raggruppa la liquidità depositata sui conti locali nella regione EMEIA in «conti di concentrazione» costituiti regolarmente a nome di ASI. Secondo l'Irlanda, questi conti sono ubicati nel Regno Unito, negli USA e in Svizzera.
- (108) Per quanto concerne i fondi di investimento, secondo le informazioni trasmesse da Apple, la società che fornisce servizi di investimento e gestione di tesoreria ad ASI e AOE in base a contratti di servizi per la gestione di investimenti conclusi con le due società, è Braeburn Capital Inc. (in appresso «Braeburn»), una società con sede

⁽⁷⁾ Le piccole differenze che si possono osservare tra le imposte indicate nei bilanci, presentate nella tabella 1 e nella tabella 2 e nelle dichiarazioni dei redditi, possono essere dovute a fluttuazioni monetarie o a variazioni nel periodo di riferimento.

⁽⁸⁾ Secondo la definizione di Apple, i partner di canale sono distributori terzi e rivenditori al dettaglio che acquistano i prodotti Apple per rivenderli.

negli USA. I servizi comprendono la gestione di investimenti e di tesoreria [...]. Nella riunione dei consigli di amministrazione di ASI e AOE del 24 luglio 2006 si è deciso di continuare a servirsi di Braeburn per assistere ASI e AOE nella gestione delle rispettive riserve di cassa ⁽⁷⁹⁾. Secondo l'Irlanda, tutto il reddito derivante da tali investimenti non è di fonte irlandese e di conseguenza i relativi interessi non sono soggetti a imposizione in Irlanda.

2.5.2. INFORMAZIONI SUI DIPENDENTI DI ASI E AOE

- (109) Nella sua risposta alla decisione di avvio, l'Irlanda ha spiegato che fino al 31 dicembre 2011 tutti i dipendenti di Apple in Irlanda erano formalmente assunti da AOE, con la filiale irlandese di AOE che gestiva un unico ruolo paga in Irlanda. Secondo le autorità irlandesi, organizzazioni di questo tipo non sono insolite per i gruppi operanti in Irlanda. Si applicava un meccanismo di rivalsa, per cui i costi dei dipendenti di AOE che lavoravano per la filiale irlandese di ASI erano imputati a tale filiale su base mensile. Dal 1° gennaio 2012, il sistema è stato riorganizzato in modo tale che i dipendenti fossero assunti direttamente dalla società madre della filiale irlandese presso cui lavoravano.
- (110) L'Irlanda ha presentato alla Commissione i dati in ETP ⁽⁸⁰⁾ forniti da Apple. Per il periodo precedente il 1° gennaio 2012, gli ETP della filiale irlandese di AOE erano suddivisi tra le filiali irlandesi di ASI e AOE, a seconda di dove erano sostenuti i costi.

Tabella 3

ETP per le filiali irlandesi di ASI e AOE

| Periodo | Filiale irlandese di ASI | Filiale irlandese di AOE |
|-------------------|--------------------------|--------------------------|
| 25 settembre 2004 | 709 | 783 |
| 24 settembre 2005 | 839 | 739 |
| 30 settembre 2006 | 912 | 836 |
| 29 settembre 2007 | 937 | 544 |
| 27 settembre 2008 | 1 046 | 604 |
| 26 settembre 2009 | 994 | 707 |
| 25 settembre 2010 | 1 387 | 1 091 |
| 24 settembre 2011 | 1 660 | 872 |
| 29 settembre 2012 | [200-300] | [400-500] |
| 28 settembre 2013 | [300-400] | [700-800] |

- (111) Oltre ai dipendenti della filiale irlandese, secondo le informazioni fornite all'Irlanda da Apple, AOE disponeva di ETP a Singapore, dove operava una filiale che all'inizio svolgeva attività di produzione e successivamente forniva servizi associati alle attività di distribuzione ⁽⁸¹⁾. Le attività della filiale sono cessate nel 2009 e i suoi beni sono stati venduti a una consociata di Apple a Singapore. Da quel momento, la filiale di Singapore è una filiale non operativa di AOE. Il numero medio di dipendenti presso la filiale di AOE a Singapore era 185 nel 2004, 189 nel 2005, 257 nel 2006, 300 nel 2007 e 352 nel 2008.

⁽⁷⁹⁾ Cfr. il riepilogo dei verbali delle riunioni del consiglio di amministrazione tenute sotto la direzione di Tim Cook, presentato da Apple al sottocomitato permanente sulle investigazioni del senato USA nel corso dell'audizione su Apple, APL-PSI-000342/000343.

⁽⁸⁰⁾ L'equivalente a tempo pieno (ETP) quantifica le ore lavorate a tempo pieno da un dipendente e indica il numero di dipendenti, anche a tempo parziale, in proporzione alle ore lavorate.

⁽⁸¹⁾ Secondo le informazioni presentate da Apple al sottocomitato permanente del senato USA, la principale attività della filiale di Singapore e delle società che l'hanno preceduta fino al 2003 era la produzione di microcomputer, componenti di computer e periferiche. La filiale di Singapore aveva aderito all'accordo di ripartizione dei costi (ARC) per ottenere e mantenere il diritto di fabbricare e distribuire prodotti Apple. Dopo il 2003 e fino al 2009, la filiale di Singapore ha agito come fornitore di servizi alle consociate di Apple nella regione APAC. Questi servizi comprendevano il sostegno finanziario, sistemi informativi e assistenza tecnologica, nonché la gestione di catene di approvvigionamento e aspetti logistici, cfr. APL-PSI-000234.

- (112) L'Irlanda ha comunicato di essere stata informata da Apple che ASI e AOE non disponevano di ETP oltre ai dipendenti assunti nelle rispettive filiali irlandesi e nella filiale di Singapore di AOE. Secondo Apple, ASI e AOE erano gestite e controllate dagli USA a livello funzionale e tutte le decisioni aziendali significative (anche in relazione a questioni quali PI, sviluppo del prodotto, scelta dei prodotti e dei componenti da fabbricare, strategie di vendita e marketing) erano prese negli USA e non presso le filiali irlandesi di ASI e AOE.

2.5.3. ATTIVITÀ DEI CONSIGLI DI AMMINISTRAZIONE DI ASI E AOE

- (113) Sia l'Irlanda ⁽⁸²⁾ sia Apple ⁽⁸³⁾ affermano che le attività commerciali fondamentali svolte da ASI e AOE o per loro conto sono condotte al di fuori dell'Irlanda, ad esempio dai dipendenti di Apple Inc. o dai consigli di amministrazione di ASI e AOE che, secondo Apple, decidevano tra l'altro di concordare con Apple Inc. le varie modifiche dell'accordo di ripartizione dei costi (ARC) ⁽⁸⁴⁾. Apple ha inoltre precisato che «la gestione e il controllo di ASI e AOE dagli USA si manifestano non soltanto nelle riunioni del consiglio, ma in una miriade di modi» ⁽⁸⁵⁾, senza ulteriori specificazioni.
- (114) Il consiglio di amministrazione di ASI è costituito da tre amministratori e un segretario. Di queste quattro persone, tre sono ubicate negli USA e sono assunte da Apple Inc. Il quarto membro del consiglio è ubicato in Irlanda e assunto da ADI. Il consiglio di amministrazione di AOE è costituito da due amministratori e un segretario; quest'ultimo e un amministratore fanno parte anche del consiglio di amministrazione di ASI. Di queste tre persone, due sono ubicate negli USA e sono assunte da Apple Inc. L'altro membro del consiglio è ubicato in Irlanda e assunto da ADI. Secondo le relazioni finanziarie di ASI, quest'ultima non ha mai versato compensi ⁽⁸⁶⁾ ai propri amministratori nel periodo dal 2004 al 2014, per il quale sono stati forniti conti finanziari. Per contro, nell'arco dello stesso periodo gli amministratori di AOE sono stati retribuiti. Ad esempio, la società ha pagato [...] USD nel 2012 e [...] USD nel 2011 per i compensi dei suoi amministratori.
- (115) La Commissione ha richiesto tutti i verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione di ASI e AOE, che Apple ha provveduto a fornire. La prima riunione del consiglio di amministrazione di ASI si è tenuta il 5 aprile 1990 a Dublino, Irlanda. La prima riunione del consiglio di amministrazione di AOE si è tenuta il 15 settembre 1980 a Dublino, Irlanda. A titolo illustrativo, la tabella 4 riassume l'attività del consiglio di amministrazione di ASI tra gennaio 2009 e settembre 2011 (16 riunioni, 3 assemblee generali annuali e 9 delibere scritte) e la tabella 5 riassume l'attività del consiglio di amministrazione di AOE tra dicembre 2008 e settembre 2011 (13 riunioni, 4 assemblee generali annuali e 12 delibere scritte).

Tabella 4

Delibere degli amministratori di ASI e verbali delle riunioni del consiglio

| Data | Tipo di documento | Sintesi dei verbali di ASI |
|-----------|---|--|
| 30.1.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook) | Decisione di autorizzare determinati soggetti selezionati ad aprire, mantenere, chiudere o gestire in altro modo conti bancari, di investimento, brokeraggio e altri conti di ASI. |
| 11.2.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook) | Decisione di autorizzare determinati soggetti selezionati ad aprire, mantenere, chiudere o gestire in altro modo conti bancari, di investimento, brokeraggio e altri conti di ASI. |

⁽⁸²⁾ Lettera dell'Irlanda del 4 maggio 2015.

⁽⁸³⁾ Lettera di Apple del 4 maggio 2015.

⁽⁸⁴⁾ Lettera di Apple del 4 maggio 2015.

⁽⁸⁵⁾ Lettera di Apple del 4 maggio 2015.

⁽⁸⁶⁾ Nota 6, 7 o 8 ai bilanci annuali di ASI per gli esercizi fiscali dal 2004 al 2013.

| Data | Tipo di documento | Sintesi dei verbali di ASI |
|------------|--|---|
| 18.3.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Jae Allen e Cathy Kearney) | Conferimento di una procura. |
| 20.7.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen e Tim Cook) | Decisione di approvare il progetto di bilancio e relazione degli amministratori per l'esercizio finanziario 2008 e il compenso del revisore, convocare l'assemblea generale annuale il 3 agosto 2009 e nominare [consulente fiscale di Apple] quale revisore dei conti al posto di [...]. |
| 3.8.2009 | Verbale dell'assemblea generale annuale (Peter Oppenheimer in veste di presidente e rappresentante di AOI e AOE e Gene Levoeff in veste di rappresentante di Baldwin Holdings Unlimited) | Approvazione della relazione degli amministratori e del bilancio per l'esercizio finanziario 2008, decisione di nominare [consulente fiscale di Apple] quale revisore dei conti, decisione di autorizzare gli amministratori a fissare il compenso dei revisori e decisione che la successiva assemblea generale annuale si potrebbe svolgere fuori dall'Irlanda. |
| 23.10.2009 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, in veste di presidente, e Jae Allen) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 3 482 850 781,21 USD il 27 ottobre 2009 e di versare ad AOE un ulteriore acconto sui dividendi pari all'importo degli interessi maturati sul capitale al 27 ottobre 2009. |
| 10.12.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney e Jae Allen) | Conferimento di una procura a [...], società registrata in Ucraina con il 100 % di investimenti esteri, ad agire per conto di ASI in qualità di distributore a valore aggiunto di Apple. |
| 10.12.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer e Cathy Kearney, Jae Allen) | Delibera scritta e richiesta degli amministratori, che invitano Tim Cook a dimettersi da amministratore di ASI e decidono che Tim Cook debba lasciare immediatamente la carica di amministratore di ASI. |
| 31.1.2010 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen) | Decisione di nominare Elisabeth S. Rafael amministratore di ASI. |
| 3.3.2010 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael) | Decisione di nominare nuovamente Tim Cook amministratore di ASI. |
| 31.3.2010 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 800 000 000 USD l'8 aprile 2010. |
| 12.5.2010 | Verbale del consiglio (Jae Allen in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 1 000 000 000 USD il 20 maggio 2010. |

| Data | Tipo di documento | Sintesi dei verbali di ASI |
|------------|---|--|
| 16.6.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 600 000 000 USD il 17 giugno 2010. |
| 22.6.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Approvazione del conferimento di una procura a Gary Wipfler, Cathy Kearney e Michael O'Sullivan ad agire per conto di ASI. La procura riguarda i seguenti aspetti: i) corrispondenza della società, ii) rapporti con il governo e altri uffici pubblici, iii) audit, iv) assicurazione, v) acquisti, acquisti con patto di riservato dominio e contratti di finanziamento, relativi a beni e servizi, vi) contratti di locazione, fornitura e deposito e accordi per l'utilizzo di beni, vii) trasferimento di beni personali, viii) presa in consegna di beni ed emissione delle relative ricevute, ix) organismo di rappresentanza e x) contratti commerciali. |
| 23.7.2010 | Verbale dell'assemblea generale annuale (Peter Oppenheimer in veste di presidente e rappresentante di AOI e AOE e Gene Levoff in veste di rappresentante di Baldwin Holdings Unlimited) | Decisione di approvare la relazione degli amministratori e il bilancio per l'esercizio finanziario 2009, decisione di confermare [consulente fiscale di Apple] quale revisore dei conti, decisione di autorizzare gli amministratori a fissare il compenso dei revisori, constatazione che dalla chiusura dell'esercizio finanziario 2009 erano stati dichiarati e versati ad AOE acconti sui dividendi per un totale di 5 884 972 906,56 USD e decisione che la successiva assemblea generale annuale si potrebbe svolgere fuori dall'Irlanda. |
| 23.7.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael in veste di presidente) | Decisione di convocare l'assemblea generale annuale il 23 luglio 2010. |
| 20.9.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, in veste di presidente, Jae Allen) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 690 000 000 USD il 21 settembre 2010. |
| 17.11.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 1 750 000 000 USD il 18 novembre 2010. |
| 21.12.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael in veste di presidente) | Approvazione del conferimento di una procura temporanea a Gerard Lane per la gestione ordinaria di ASI a causa delle ferie annuali programmate degli amministratori di ASI. |
| 4.3.2011 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 1 000 000 000 USD il 7 marzo 2011, presa d'atto delle dimissioni di Jae Allen dalla carica di amministratore e nomina di Mark Stevens ad amministratore con effetto dal 15 marzo 2011 e approvazione della nuova delibera bancaria. |

| Data | Tipo di documento | Sintesi dei verbali di ASI |
|-----------|---|--|
| 21.3.2011 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 1 000 000 000 USD il 24 marzo 2011. |
| 21.4.2011 | Verbale del consiglio (Mark Stevens, Elisabeth Rafael in veste di presidente) | Decisione di autorizzare determinati soggetti selezionati ad aprire, mantenere, chiudere o gestire in altro modo conti bancari, di investimento, brokeraggio e altri conti di ASI. |
| 11.5.2011 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi di 1 000 000 000 USD il 12 maggio 2011. |
| 29.6.2011 | Verbale dell'assemblea generale annuale (Audrey Fernandez-Elliott in veste di presidente e rappresentante di AOI e AOE e Gene Levoﬀ in veste di rappresentante di Baldwin Holdings Unlimited) | Decisione di approvare la relazione degli amministratori e il bilancio per l'esercizio finanziario 2010, conferma di Elisabeth Rafael, Tim Cook e Mark Stevens quali amministratori di ASI, conferma di [consulente fiscale di Apple] quale revisore dei conti, decisione di autorizzare gli amministratori a fissare il compenso dei revisori, constatazione e approvazione del fatto che dalla chiusura dell'esercizio finanziario 2009 erano stati dichiarati e versati ad AOI acconti sui dividendi per un totale di 11 324 972 906,56 USD e decisione che la successiva assemblea generale annuale si potrebbe svolgere fuori dall'Irlanda. |
| 29.6.2011 | Verbale del consiglio (Mark Stevens, Elisabeth Rafael in veste di presidente) | Approvazione del progetto di relazione degli amministratori e di bilancio per l'esercizio finanziario 2010 e del compenso dei revisori, constatazione che dalla chiusura dell'esercizio finanziario 2009 erano stati dichiarati e versati ad AOE acconti sui dividendi per un totale di 11 324 972 906,56 USD, decisione di convocare l'assemblea generale annuale il 29 giugno 2011, presa d'atto delle dimissioni di Peter Oppenheimer da amministratore e segretario di ASI e nomina di Gene Levoﬀ ad amministratore e segretario di ASI al suo posto. |
| 27.7.2011 | Verbale del consiglio (Gene Levoﬀ in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Conferimento di una procura. |
| 7.9.2011 | Verbale del consiglio (Gene Levoﬀ in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Constatazione che sarebbe più pratico e nel migliore interesse commerciale proporre ai soci di ASI di versare i dividendi sotto forma di investimenti a reddito fisso. Decisione di raccomandare ai soci un acconto sui dividendi da versare ad AOE sotto forma di investimento a reddito fisso con un valore totale previsto di 1 502 298 132 USD l'8 settembre 2011. |
| 7.9.2011 | Verbale del consiglio (Gene Levoﬀ in veste di presidente, Elisabeth Rafael) | Decisione di versare ad AOE un acconto sui dividendi sotto forma di investimento a reddito fisso con un valore totale previsto di 1 502 298 132 USD l'8 settembre 2011. |

Tabella 5

Delibere degli amministratori di AOE e verbali delle riunioni del consiglio

| Data | Tipo di documento | Sintesi dei verbali di AOE |
|------------|---|--|
| 17.12.2008 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler in veste di presidente) | Decisione di stipulare un accordo di sovvenzione per l'occupazione. |
| 14.1.2009 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler in veste di presidente) | Decisione di autorizzare determinati soggetti selezionati ad aprire, mantenere, chiudere o gestire in altro modo conti bancari, di investimento, brokeraggio e altri conti di AOE. |
| 25.2.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook) | Decisione di stipulare il contratto fiduciario e norme per il piano pensionistico di AOE. |
| 20.7.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook) | Decisione di approvare il progetto di relazione degli amministratori e di bilancio per l'esercizio finanziario 2008 e il compenso del revisore, decisione di nominare Peter Oppenheimer e Cathy Kearney ad agire quali rappresentanti di AOE ai fini della partecipazione all'assemblea generale annuale 2009 di ASI, decisione di convocare l'assemblea generale annuale il 3 agosto 2009 e decisione di nominare [consulente fiscale di Apple] quale revisore al posto di [...]. |
| 22.7.2009 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Gary Wipfler) | Decisione di stipulare un contratto di cessione d'impresa per trasferire le attività della filiale di Singapore di AOE a Apple South Asia Pte.Ltd. |
| 3.8.2009 | Verbale dell'assemblea generale annuale (Peter Oppenheimer in veste di presidente e rappresentante di AOI e Gene Levoff in veste di rappresentante di Baldwin Holdings Unlimited) | Decisione di approvare la relazione degli amministratori e il bilancio per l'esercizio finanziario 2008, nomina di [consulente fiscale di Apple] quale revisore dei conti, decisione di autorizzare gli amministratori a fissare il compenso dei revisori e decisione che la successiva assemblea generale annuale si potrebbe svolgere fuori dall'Irlanda. |
| 23.10.2009 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Gary Wipfler) | Preso atto dell'imminente ricevimento di un dividendo di 3 482 850 781,21 USD da ASI il 27 ottobre 2009, decisione di versare ad AOI un dividendo di 4 607 274 666,29 USD, decisione di versare un ulteriore acconto sui dividendi ad AOI pari all'ammontare degli interessi maturati al 27 ottobre 2009. |
| 21.12.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) | Decisione di stipulare un contratto supplementare di cessione d'impresa per trasferire le attività della filiale di Singapore di AOE a Apple South Asia Pte.Ltd. e conferimento di una procura. |

| Data | Tipo di documento | Sintesi dei verbali di AOE |
|------------|---|---|
| 21.12.2009 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) | Delibera scritta e richiesta degli amministratori che invitano Tim Cook a dimettersi da amministratore di AOE e decidono che Tim Cook debba immediatamente lasciare la carica di amministratore di AOE. |
| 31.3.2010 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) | Decisione di ricevere da ASI un acconto sui dividendi di 800 000 000 USD l'8 aprile 2010 e di versare lo stesso importo ad AOI. |
| 23.4.2010 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) | Decisione di presentare domanda di sostituzione dei certificati di proprietà di alcuni beni registrati a Singapore. |
| 14.5.2010 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) | Decisione di ricevere da ASI un acconto sui dividendi di 1 000 000 000 USD il 20 maggio 2010 e di versare lo stesso importo ad AOI. |
| 14.6.2010 | Verbale dell'assemblea generale annuale (Peter Oppenheimer in veste di presidente e rappresentante di AOI e Gene Levoff in veste di rappresentante di Baldwin Holdings Unlimited) | Decisione di approvare la relazione degli amministratori e il bilancio per l'esercizio finanziario 2009, conferma di [consulente fiscale di Apple] quale revisore dei conti, decisione di autorizzare gli amministratori a fissare il compenso del revisore, constatazione che dalla chiusura dell'esercizio finanziario 2009 erano stati versati ad AOI acconti sui dividendi per un totale di 5 284 972 906,56 USD e decisione che la successiva assemblea generale annuale si potrebbe svolgere fuori dall'Irlanda. |
| 16.6.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Gary Wipfler) | Preso d'atto dell'imminente ricevimento di un dividendo di 600 000 000 USD da ASI il 17 giugno 2010 e decisione di versare lo stesso importo ad AOI. |
| 23.7.2010 | Verbale dell'assemblea generale annuale (Peter Oppenheimer in veste di presidente e rappresentante di AOI e Gene Levoff in veste di rappresentante di Baldwin Holdings Unlimited) | Decisione di approvare la relazione degli amministratori e il bilancio per l'esercizio finanziario 2009, conferma di [consulente fiscale di Apple] quale revisore dei conti, decisione di autorizzare gli amministratori a fissare il compenso del revisore, constatazione che dalla chiusura dell'esercizio finanziario 2009 erano stati dichiarati e versati ad AOI acconti sui dividendi per un totale di 5 884 972 906,56 USD e decisione sulla decisione che la successiva assemblea generale annuale si potrebbe svolgere fuori dall'Irlanda. |
| 23.7.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler in veste di presidente) | Decisione di convocare l'assemblea generale annuale il 23 luglio 2010. |
| 20.9.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler in veste di presidente) | Preso d'atto dell'imminente ricevimento di un dividendo di 690 000 000 USD da ASI il 21 settembre 2010 e decisione di versare ad AOI un dividendo di 900 000 000 USD. |

| Data | Tipo di documento | Sintesi dei verbali di AOE |
|------------|--|---|
| 15.11.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler in veste di presidente) | Decisione di approvare la stipulazione di un contratto di locazione di un altro magazzino per agevolare l'espansione della produzione. |
| 17.11.2010 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler in veste di presidente) | Presa d'atto dell'imminente ricevimento di un dividendo di 1 750 000 000 USD da ASI il 18 novembre 2010 e decisione di versare lo stesso importo ad AOI. |
| 3.12.2010 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) | Approvazione del conferimento di una procura a Cathy Kearney e Michael O'Sullivan ad agire per conto di AOE. La procura riguarda i seguenti aspetti: i) corrispondenza della società, ii) rapporti con il governo e altri uffici pubblici, iii) audit, iv) assicurazione, v) acquisti, acquisti con patto di riservato dominio e contratti di finanziamento, relativi a beni e servizi, vi) contratti di locazione, fornitura e deposito e accordi per l'utilizzo di beni, vii) trasferimento di beni personali, viii) presa in consegna di beni ed emissione delle relative ricevute, ix) organismo di rappresentanza e x) contratti commerciali. |
| 4.3.2011 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Gary Wipfler) | Presa d'atto dell'imminente ricevimento di un dividendo di 1 000 000 000 USD il 7 marzo 2011 e decisione di versare lo stesso importo ad AOI. |
| 21.3.2011 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer in veste di presidente, Gary Wipfler) | Presa d'atto dell'imminente ricevimento di un dividendo di 1 000 000 000 USD il 24 marzo 2011 e decisione di versare lo stesso importo ad AOI. |
| 26.4.2011 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) | Decisione di autorizzare determinati soggetti selezionati ad aprire, mantenere, chiudere o gestire in altro modo conti bancari, di investimento, brokeraggio e altri conti di AOE. |
| 11.5.2011 | Verbale del consiglio (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler in veste di presidente) | Presa d'atto dell'imminente ricevimento di un dividendo di 1 000 000 000 USD il 12 maggio 2011 e decisione di versare lo stesso importo ad AOI. |
| 23.6.2011 | Delibera scritta degli amministratori (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) | Decisione di approvare il progetto di relazione degli amministratori e di bilancio per l'esercizio finanziario 2010 e il compenso dei revisori, decisione di nominare Audrey Fernandez-Elliott e Cathy Kearney ad agire come rappresentanti di AOE ai fini della partecipazione all'assemblea generale annuale 2011 di ASI, constatazione che dalla chiusura dell'esercizio finanziario 2009 erano stati dichiarati e versati ad AOI acconti sui dividendi per un totale di 12 659 796 428,08 USD, decisione di convocare l'assemblea generale annuale il 27 giugno 2011, presa d'atto delle dimissioni di Peter Oppenheimer da amministratore e segretario di AOE con effetto dal 1° luglio 2011 e nomina di Gene Levoff ad amministratore e segretario di ASI al suo posto. |

| Data | Tipo di documento | Sintesi dei verbali di AOE |
|-----------|--|--|
| 27.6.2011 | Verbale dell'assemblea generale annuale (Audrey Fernandez-Elliott in veste di presidente e rappresentante di AOI e Gene Levoff in veste di rappresentante di Baldwin Holdings Unlimited) | Decisione di approvare la relazione degli amministratori e il bilancio per l'esercizio finanziario 2010, conferma di [consulente fiscale di Apple] quale revisore dei conti, decisione di autorizzare gli amministratori a fissare il compenso dei revisori, constatazione e approvazione del fatto che dalla fine dell'esercizio finanziario 2009 erano stati dichiarati e versati ad AOI acconti sui dividendi per un totale di 12 659 796 428,08 USD, decisione che la successiva assemblea generale annuale si potrebbe svolgere fuori dall'Irlanda. |
| 7.9.2011 | Verbale del consiglio (Gene Levoff in veste di presidente, Gary Wipfler) | Constatazione che sarebbe più pratico e nel migliore interesse commerciale proporre ai soci di AOE di versare i dividendi sotto forma di investimenti a reddito fisso. Decisione di raccomandare ai soci un acconto sui dividendi da versare ad AOI sotto forma di investimenti a reddito fisso con un valore totale previsto di 1 502 298 132 USD l'8 settembre 2011. Decisione di versare ad AOI un ulteriore acconto sui dividendi pari all'importo degli interessi maturati. |
| 7.9.2011 | Delibera scritta dei soci (AOI e Baldwin Holding Unlimited) | Decisione di versare ad AOI un acconto sui dividendi sotto forma di investimenti a reddito fisso con un valore totale previsto di 1 502 382 564 USD l'8 settembre 2011. |
| 7.9.2011 | Nomina di rappresentanti per delibere scritte | Nomina da parte di AOI, in quanto socia di AOE, di Gene Levoff quale rappresentante di AOI per l'esecuzione di delibere scritte a nome di AOI per dichiarare l'acconto sui dividendi raccomandato e dare istruzioni sul relativo pagamento in contanti. Baldwin Holding Unlimited, in quanto altro socio di AOE, nomina Gary Wipfler a tale scopo. |

2.5.4. ACCORDO DI RIPARTIZIONE DEI COSTI TRA APPLE INC., ASI E AOE

- (116) L'8 dicembre 2015, l'Irlanda ha fornito copie dell'accordo di ripartizione dei costi (in appresso: «ARC») e di tutti gli accordi di (sub)trasferimento di beni immateriali conclusi tra Apple Inc., AOI, ASI e AOE (e i rispettivi predecessori) dall'insediamento di Apple in Irlanda ⁽⁸⁷⁾.
- (117) In base alle informazioni fornite, Apple Inc. ha concluso l'ARC con AOE (all'epoca denominata Apple Computer Limited) nel dicembre 1980. Da allora, l'ARC è stato modificato 16 volte, da ultimo nel 2013. Nel 1999, anche ASI (all'epoca denominata Apple Computer International) ha aderito all'ARC. In concomitanza con la stipulazione dell'ARC, nel dicembre 1980, Apple Inc. ha concluso un «accordo di trasferimento di beni immateriali» con AOI. Quest'ultima, a sua volta, ha concluso un «accordo di sub-trasferimento di beni immateriali» con AOE, che concedeva ad AOE la licenza, esclusiva e a titolo gratuito, di usare denominazioni commerciali, marchi, segreti commerciali e brevetti inizialmente in Europa occidentale e in seguito nella regione EMEIA, e di concedere in sublicenza tali diritti e licenze ⁽⁸⁸⁾. Per il trasferimento iniziale dei beni immateriali di Apple esistenti in quel momento, il predecessore di AOE non ha effettuato alcun pagamento di buy-in (pagamento da parte del soggetto entrante).

⁽⁸⁷⁾ Il 5 settembre 2014, l'Irlanda ha fornito l'ARC concluso tra Apple Inc., ASI e AOE, in vigore al 30 settembre 2007.

⁽⁸⁸⁾ Sezione B.5 dell'accordo di sub-trasferimento di beni immateriali del 1° dicembre 1980.

- (118) Ai sensi dell'ARC, Apple Inc., da un lato, e ASI e AOE, dall'altro, hanno convenuto di combinare le rispettive attività di R&S e di condividere i costi e i diritti relativi al «programma di sviluppo». Il programma di sviluppo si riferisce a quanto segue: i) sviluppo di nuovi beni immateriali, ii) miglioramenti, aggiornamenti, adattamenti, traduzioni, localizzazioni o altre modifiche ai beni immateriali esistenti, iii) sviluppo e miglioramento dei processi di fabbricazione dei prodotti, e iv) sviluppo, acquisizione e protezione di beni immateriali di marketing.
- (119) Nell'ARC, i beni immateriali sono definiti come «tecnologie, procedure, processi, disegni e relativi diritti, invenzioni, scoperte, know-how, brevetti (ivi comprese domande di brevetto ecc.) diritti d'autore (e altri diritti di paternità), segreti commerciali, programmi per computer (in codice sorgente e codice oggetto), diagrammi di flusso, formule, miglioramenti, aggiornamenti, traduzioni, adattamenti, informazioni, specifiche, tecnologie di processo, requisiti di fabbricazione, norme di controllo qualità, beni immateriali di marketing e qualsivoglia altro bene immateriale similare, come definito ai sensi del Treas. Reg. §1.482-4(b), sviluppato secondo il programma di sviluppo» ⁽⁸⁹⁾. I beni immateriali di marketing sono definiti come «qualsivoglia marchio, marchio di servizio, denominazione commerciale, segreto commerciale, tratto distintivo d'immagine che caratterizza il marchio, nome di dominio, marchio d'impresa, disegno, strategia di marketing, registrazione, registrazione pendente e diritto d'autore su logotipi o immagini, qualsiasi avviamento e valore immateriale associato a marchi e altri beni immateriali di marketing similari insiti nello sfruttamento commerciale dei prodotti» ⁽⁹⁰⁾.
- (120) Ai sensi dell'ARC, il diritto di utilizzare i beni immateriali di Apple per la fabbricazione e la vendita di prodotti Apple è condiviso dalle parti firmatarie dell'accordo. Apple Inc. è titolare del diritto di fabbricare e vendere prodotti Apple in tutti i paesi dell'America settentrionale e meridionale (in appresso denominati collettivamente «Americhe»). ASI e AOE sono titolari del diritto di fabbricare e vendere prodotti Apple nei mercati al di fuori delle Americhe. La titolarità legale di tutti i beni immateriali spetta esclusivamente a Apple Inc. ASI e AOE detengono la titolarità effettiva, nei rispettivi territori, dei beni immateriali sviluppati grazie all'attività di R&S condotta nel quadro dell'ARC ⁽⁹¹⁾. La modalità della concessione ad ASI e AOE della titolarità effettiva dei beni immateriali è cambiata a seguito delle varie modifiche apportate all'ARC. Fino al 1988, Apple Inc. concedeva ad AOE, in forza dell'ARC, una licenza esclusiva per l'uso della proprietà intellettuale di Apple nel suo territorio. Negli ARC conclusi e modificati dal 1988, i diritti sui miglioramenti della proprietà intellettuale, già esistente o di recente sviluppo, sono concessi su base «non esclusiva o co-esclusiva» ⁽⁹²⁾. Dal 2007, Apple concede una licenza esclusiva sulla proprietà intellettuale di Apple ad ASI e AOE, che la restituiscono ad Apple sotto forma di diritto non esclusivo ⁽⁹³⁾.
- (121) Ai sensi dell'ARC, i costi di R&S per i prodotti Apple sono suddivisi tra le parti. Per calcolare la quota di ciascuna parte, Apple Inc., ASI e AOE pagano rispettivamente una parte dei costi comuni in base alla percentuale di vendite dei prodotti realizzata nei rispettivi territori. A titolo di esempio, nel 2012 i costi di R&S sostenuti da Apple a livello mondiale sono stati pari complessivamente a [3-3,5] miliardi di USD. Nello stesso anno, circa il 45 % delle vendite mondiali di Apple è stato effettuato nelle Americhe. Di conseguenza, a norma dell'ARC Apple Inc. ha pagato il 45 % dei costi di R&S, mentre ASI e AOE hanno sostenuto il rimanente 55 % dei costi. La suddivisione dei costi negli esercizi dal 2008 al 2014 è presentata nella tabella 6.

Tabella 6

Costi di sviluppo di Apple coperti dall'ARC e finanziamento di tali costi da parte di ASI e AOE

(In USD)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|--|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Costi di sviluppo totali di Apple coperti dall'ARC | 983 005 465 | 1 211 545 821 | 1 795 015 606 | 3 932 919 909 | [3 000 000 000 — 3 500 000 000] | [3 500 000 000 — 4 000 000 000] | [7 000 000 000 — 7 500 000 000] |

⁽⁸⁹⁾ Sezione 1.7 dell'ARC del 30 settembre 2007.

⁽⁹⁰⁾ Sezione 1.12 dell'ARC del 30 settembre 2007.

⁽⁹¹⁾ Cfr. considerando F dell'ARC del 26 settembre 1999 e considerando G dell'ARC del 30 settembre 2007.

⁽⁹²⁾ Sezione IV(A) degli ARC del 26 settembre 1992 e del 1999.

⁽⁹³⁾ Sezione 5.2 e 5.3 degli ARC del 30 settembre 2007, 5 gennaio 2009 e 29 settembre 2013.

(In USD)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|--|-------------|-------------|-------------|---------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| Quota finanziata da ASI | 362 836 613 | 476 479 653 | 891 205 117 | 2 202 029 840 | [1 500 000 000 — 2 000 000 000] | [2 000 000 000 — 2 500 000 000] | [4 000 000 000 — 4 500 000 000] |
| Quota finanziata da AOE | 4 126 371 | 3 170 692 | 12 813 711 | 24 134 510 | [10 000 000 — 20 000 000] | [10 000 000 — 20 000 000] | [30 000 000 — 40 000 000] |
| Percentuale dei costi di sviluppo di Apple finanziati da ASI e AOE (%) | 37 | 40 | 50 | 57 | [50-55] | [55-60] | [55-60] |

(122) Gli accordi di ripartizione dei costi del 2009 e del 2013 elencano le funzioni e i rischi assegnati alle parti contraenti⁽⁹⁴⁾. Le funzioni e i rischi assegnati a Apple Inc. (denominata «Apple» nell'ARC) e ad ASI e AOE (denominate collettivamente «partecipante internazionale» nell'ARC) ai sensi dell'ARC sono riassunti nell'ARC e presentati rispettivamente nella figura 8 e nella figura 9.

Figura 8

Funzioni svolte da Apple e dal partecipante internazionale (ASI e AOE) ai sensi dell'ARC

| FUNZIONI | APPLE | PARTECIPANTE INTERNAZIONALE |
|--|-------|-----------------------------|
| Ricerca e sviluppo di beni immateriali considerati nella ripartizione dei costi | X | X |
| Controllo di qualità dei beni immateriali considerati nella ripartizione dei costi | X | X |
| Previsioni, pianificazione finanziaria e analisi in relazione alle attività di sviluppo dei beni immateriali | X | |
| Gestione delle strutture di R&S | X | X |
| Contratti con parti correlate o terzi in relazione alle attività di sviluppo dei beni immateriali | X | X |
| Amministrazione di contratti in relazione alle attività di sviluppo dei beni immateriali | X | X |
| Selezione, assunzione e supervisione di dipendenti, appaltatori e sub-appaltatori per lo svolgimento delle attività di sviluppo dei beni immateriali | X | X |
| Registrazione e tutela della proprietà intellettuale | X | |
| Sviluppo del mercato | X | X |

⁽⁹⁴⁾ Allegato B dell'ARC del 2009 e allegato B dell'ARC del 2013.

Figura 9

Rischi assunti da Apple e dal partecipante internazionale (ASI e AOE) ai sensi dell'ARC

| RISCHI | APPLE | PARTICIPANTE INTERNAZIONALE |
|---|-------|-----------------------------|
| Rischio di sviluppo del prodotto | X | X |
| Rischio di controllo qualità e qualità del prodotto | X | X |
| Rischio di sviluppo del mercato | X | X |
| Rischio di mercato | X | X |
| Rischio politico | X | X |
| Rischio di cambio | X | X |
| Rischio di responsabilità prodotto | X | X |
| Rischi relativi alle attività (fisse/materiali) | X | X |
| Rischi relativi a cambiamenti nei regimi normativi | X | X |
| Tutela della PI e rischi di violazione | X | X |
| Rischi relativi allo sviluppo e al riconoscimento del marchio | X | X |

- (123) La Commissione ha chiesto all'Irlanda di chiarire a quali attività si riferiscono le funzioni e i rischi specifici presentati nella figura 8 e nella figura 9 e di fornire esempi concreti di attività svolte da ASI e AOE nel quadro di tali funzioni. Inoltre, la Commissione ha chiesto all'Irlanda di individuare, nei verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione di ASI e AOE, eventuali indicazioni di attività relative alle attività elencate nella figura 8 e nella figura 9 che l'Irlanda o Apple ritenevano fossero svolte dai consigli di amministrazione di ASI e AOE.
- (124) In risposta a tali richieste, l'Irlanda e Apple hanno precisato che le tabelle contenute negli ARC del 2009 e del 2013, riprodotte nella figura 8 e nella figura 9, non pretendono di illustrare le attività effettivamente svolte dalle parti firmatarie dell'ARC, bensì si limitano a sintetizzare le attività che ciascuna parte è autorizzata a svolgere ai sensi di tale accordo. Apple ha spiegato inoltre che le tabelle contenute negli ARC del 2009 e del 2013, riprodotte nella figura 8 e nella figura 9, sono state aggiunte agli accordi per soddisfare i requisiti previsti da regolamenti temporanei del dipartimento del Tesoro USA in vigore dal 5 gennaio 2009, per cui un accordo di ripartizione dei costi tra parti correlate deve rispecchiare le funzioni e i rischi delle parti ⁽⁹⁵⁾.
- (125) Apple ha precisato inoltre che le attività di R&S elencate nella tabella riprodotta nella figura 8 — beni immateriali considerati nella ripartizione dei costi, controllo di qualità dei beni immateriali considerati nella ripartizione dei costi, gestione delle strutture di R&S, contratti con parti correlate o terzi in relazione alle attività di sviluppo dei beni immateriali e selezione, assunzione e supervisione di dipendenti, appaltatori e sub-appaltatori per lo svolgimento delle attività di sviluppo dei beni immateriali — erano svolte quasi interamente da dipendenti di Apple Inc. negli USA. I dipendenti della filiale irlandese partecipavano alle attività solo nella misura in cui si riferivano a localizzazione di routine e test dei prodotti.

⁽⁹⁵⁾ Lettera di Apple del 22 aprile 2016, pagg. 15-16.

- (126) L'Irlanda e Apple hanno affermato che ASI e AOE non avevano alcun ruolo nella gestione della proprietà intellettuale di Apple e svolgevano solo un ruolo limitato, nell'ambito di rigorosi parametri stabiliti dai vertici di Apple Inc. negli USA, nei negoziati su contratti commerciali. Inoltre, hanno dichiarato che i dipendenti di ASI o AOE non sono coinvolti nella creazione, acquisizione, gestione e/o protezione della proprietà intellettuale di Apple. Tutte le funzioni da cui derivano i profitti di Apple sono dirette dai vertici di Apple Inc. negli USA e svolte in gran parte negli USA. In più, nessuna proprietà intellettuale creata o acquisita da Apple è legalmente detenuta da ASI o AOE, né registrata a loro nome. ASI e AOE disponevano delle competenze per stipulare esclusivamente i seguenti contratti commerciali: i) contratti di appalto con fornitori di componenti, ii) accordi di produzione in appalto con produttori di apparecchiature originali (OEM) che disciplinano l'acquisto di prodotti finiti e iii) contratti di vendita a termine.
- (127) Per quanto concerne il coinvolgimento di ASI e AOE nella gestione della proprietà intellettuale di Apple, la menzione di una qualche forma di proprietà intellettuale nei verbali dei consigli di amministrazione delle due società forniti alla Commissione per il periodo che decorre dalla costituzione di ASI e AOE (dal 1980 al 2015) è contenuta per la prima volta nei verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione di ASI e AOE rispettivamente del 13 agosto 2013 e 16 agosto 2013, in occasione delle quali entrambi i consigli hanno conferito procure a dipendenti di Apple Inc. in merito alla protezione della proprietà intellettuale ⁽⁹⁶⁾.
- (128) Nello stesso periodo, la prima menzione dell'ARC nei verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione di ASI e AOE è riportata nei verbali delle riunioni dell'agosto 2014, nelle quali è stata discussa e concordata la nuova struttura societaria di Apple in Irlanda [...]. Per quanto riguarda il consiglio di amministrazione di AOE, una riunione è stata convocata il [...] agosto 2014. In tale riunione, descritta come «telefonica», è stato discusso [...]. Per quanto riguarda il consiglio di amministrazione di ASI, una riunione è stata convocata il [...] agosto 2014 a [...]. Secondo il verbale della riunione, in tale occasione gli amministratori di ASI sono stati informati anche delle discussioni avvenute tra Apple Inc., ASI e AOE in relazione all'ARC. Il consiglio ha convenuto di stipulare l'ARC del 2013 in occasione di tale riunione ⁽⁹⁷⁾.
- (129) La riunione successiva del consiglio di amministrazione di ASI si è tenuta dopo la chiusura dell'esercizio finanziario 2014 di ASI, il [...] dicembre 2014, a [...] ⁽⁹⁸⁾. In quell'occasione, si è deciso che la giurisdizione di residenza fiscale [...] sarebbe stata [...] invece di [...], come proposto in precedenza.

2.5.5. INFORMAZIONI SU APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

- (130) ADI è stata costituita in Irlanda nel 2009. Dal 2012, ha assunto determinate responsabilità concernenti le attività di distribuzione di Apple nella regione EMEA. Dal 2014, ADI è responsabile delle attività di vendita e distribuzione e dei punti vendita online di Apple nella regione EMEA e in Cina. ADI riceve ordini dai clienti, elabora previsioni della domanda e delle vendite, si occupa della gestione dei contratti per i clienti di canale e gestisce la logistica relativa alla consegna dei prodotti ai clienti.
- (131) ADI è responsabile dell'assistenza post-vendita in garanzia e fuori garanzia, fornendo i servizi tramite il gruppo di supporto AppleCare. Inoltre, fornisce servizi di assistenza post-vendita tramite call center terzi e reti di fornitori di servizi approvati da Apple.
- (132) Malgrado gli utili dichiarati ⁽⁹⁹⁾, ADI non è risultata a debito per quanto concerne l'imposta sulle società per gli esercizi 2009, 2010 e 2011. Questo perché originariamente ADI aveva calcolato il proprio debito d'imposta applicando i metodi di attribuzione degli utili avallati dal ruling fiscale del 2007, che comprendeva una «clausola sulle riorganizzazioni» ⁽¹⁰⁰⁾ per cui il metodo di attribuzione degli utili si sarebbe applicato anche a una nuova controllata nel caso di una riorganizzazione dell'assetto societario di Apple in Irlanda. Tuttavia, secondo il fisco

⁽⁹⁶⁾ Apple ha precisato che ai sensi della sezione 5.4 dell'ARC del 2007 e di disposizioni analoghe di altri ARC, Apple Inc. si riservava il diritto e la responsabilità esclusivi di controllare tutte le azioni a tutela della PI di Apple. Di conseguenza, tutte le azioni in materia di tutela della PI sono avviate, gestite ed eseguite dagli USA (cfr. lettera di Apple del 22 aprile 2016, pag. 7). Alla luce di quanto precede, non è chiaro per quale motivo i consigli di amministrazione di ASI e AOE abbiano conferito la procura concernente la tutela della PI, in quanto le due società non avrebbero alcun diritto a tale proposito, in primo luogo ai sensi dell'ARC.

⁽⁹⁷⁾ Il consiglio di amministrazione di AOE ha convenuto di stipulare l'ARC del 2013 nella riunione del [...] agosto 2014, tenutasi telefonicamente.

⁽⁹⁸⁾ Gli esercizi finanziari di ASI e AOE si chiudono alla fine di settembre di ogni anno.

⁽⁹⁹⁾ [100-200] milioni di USD nel 2011, [10-20] milioni di USD nel 2010 e [1 000-10 000] USD nel 2009, cfr. la contabilità obbligatoria di ADI per i rispettivi periodi.

⁽¹⁰⁰⁾ Comunicazione dell'Irlanda del 29 gennaio 2016, pagg. 8-9.

irlandese i metodi di attribuzione degli utili avallati da tale ruling non si applicavano alla determinazione dell'utile imponibile di una società residente. Nel 2014, ADI ha accettato il punto di vista del fisco irlandese e si è raggiunto un accordo transattivo [...] per tutti i periodi contabili fino al 2012 compreso, che prevedeva il pagamento di [...] EUR, comprensivo di imposte [...], interessi e sanzioni. [...].

2.5.6. CONTRATTI DI SERVIZI E DISTRIBUZIONE CONCLUSI DA ASI

- (133) Nel 2008, ASI ha concluso un contratto di servizi di marketing con Apple Inc., ai sensi del quale Apple Inc. imputa ad ASI una parte dei costi di marketing sostenuti con riferimento ai servizi svolti da Apple Inc. per conto di ASI ⁽¹⁰¹⁾. L'Irlanda ha spiegato che tale quota dei costi di marketing è attribuita alla sede centrale di ASI ⁽¹⁰²⁾. Tuttavia, il contratto è stato stipulato tra Apple Inc. e ASI, senza alcun riferimento a una sede centrale di ASI. Piuttosto, il contratto indica l'indirizzo postale di ASI a Cork, in Irlanda, come indirizzo della controparte del contratto. Inoltre, secondo l'Irlanda, la filiale irlandese di ASI sostiene direttamente costi di marketing a livello locale, in virtù di accordi contrattuali con società terze di marketing.
- (134) Nel 2010, ASI e ADI hanno concluso un accordo di distribuzione, ai sensi del quale ASI ha nominato ADI distributore non esclusivo a livello globale per la vendita di prodotti Apple, concedendole una licenza non esclusiva su taluni diritti di proprietà per promuovere le vendite di prodotti Apple. In virtù dell'accordo di distribuzione, ADI ha acquisito il diritto di acquistare prodotti Apple da ASI o direttamente da produttori terzi. ASI e ADI hanno convenuto che l'aggregato di tutte le spese per i prodotti e servizi forniti nel quadro dell'accordo di distribuzione avrebbe raggiunto un importo tale da consentire ad ADI di realizzare un utile netto prima delle imposte pari all'incirca a [1-5] % di [...].
- (135) Per consentire ad ADI di occuparsi della distribuzione per conto di ASI nella regione EMEA, in un memorandum d'intesa datato 23 aprile 2012 si è convenuto che ADI avrebbe acquisito le attività e assunto le passività di ASI associate alla distribuzione nella regione EMEA con effetto dal 1° aprile 2012. Sul versante delle attività, la voce più consistente del bilancio trasferito il 1° aprile 2012 da ASI a ADI riguardava i crediti commerciali [...]. Sul versante delle passività, la voce più consistente del bilancio trasferito da ASI ad ADI riguardava [...] i costi di garanzia [...] ⁽¹⁰³⁾.

2.5.7. NUOVO ASSETTO SOCIETARIO DI APPLE IN IRLANDA A PARTIRE DAL 2015

- (136) In una riunione il 9 gennaio 2015 ⁽¹⁰⁴⁾, Apple ha illustrato alla Commissione la sua nuova struttura societaria in Irlanda, posta in essere a seguito della modifica della sezione 23 A del TCA 97, in vigore dal 1° gennaio 2015 ⁽¹⁰⁵⁾, in conseguenza della quale una società di diritto irlandese non avrebbe più potuto dichiarare di essere fiscalmente residente fuori dall'Irlanda pur essendo priva di una residenza fiscale altrove, come nel caso di ASI e AOE. [...]. Apple ha precisato che con la nuova struttura societaria non si sarebbe più utilizzato il ruling fiscale del 2007 per determinare la base imponibile di ASI e AOE in Irlanda. [...]. Stando alle informazioni fornite da Apple, l'ultimo esercizio finanziario al quale si applica il ruling del 2007 è il 2014, chiuso al 27 settembre 2014 secondo la contabilità obbligatoria di ASI e AOE.
- (137) Nel quadro della nuova struttura societaria, [...].
- (138) Stando alle informazioni fornite da Apple alla Commissione il 19 gennaio 2015 ⁽¹⁰⁶⁾, [...].

⁽¹⁰¹⁾ Secondo l'Irlanda, l'attribuzione avviene in base al principio di libera concorrenza, nel rispetto delle leggi e dei regolamenti sui prezzi di trasferimento in vigore negli USA, cfr. comunicazione dell'Irlanda del 29 gennaio 2016, pag. 3. Ai sensi del contratto di servizi di marketing, la commissione per i servizi dovuta da ASI a Apple Inc. in forza dell'accordo è pari in linea di principio a [100-150] % dei «costi ragionevoli sostenuti» e in alcuni casi a [50-100] % di tali costi, cfr. contratto di servizi di marketing, pag. 3.

⁽¹⁰²⁾ Comunicazione dell'Irlanda del 29 gennaio 2016, pag. 3.

⁽¹⁰³⁾ Il contributo [...] costi di garanzia è un'altra voce di bilancio consistente [...].

⁽¹⁰⁴⁾ Cfr. considerando 12.

⁽¹⁰⁵⁾ Cfr. sezione 39 della legge finanziaria (n. 2) 2013 del 18 dicembre 2013, modifica della sezione 23 A della legge principale (residenza delle società).

⁽¹⁰⁶⁾ Cfr. considerando 12.

- (139) Nella sua lettera del 25 febbraio 2015 ⁽¹⁰⁷⁾, l'Irlanda ha fornito ulteriori chiarimenti per quanto concerne la nuova struttura di Apple. In particolare, secondo gli appunti di una conferenza telefonica del [...] dicembre 2014 tra il fisco irlandese e Apple, il fisco irlandese ha chiesto a Apple di [...]. Secondo tali appunti, si specifica ulteriormente che, [...].
- (140) Con lettera dell'11 novembre 2015 ⁽¹⁰⁸⁾, la Commissione ha chiesto informazioni circa [...], di cui nella comunicazione di Apple del 19 gennaio 2015 ⁽¹⁰⁹⁾, nonché eventuali documenti di riferimento quali relazioni sui prezzi di trasferimento. Nella sua comunicazione del 29 gennaio 2016, l'Irlanda [...]. Nella sua lettera dell'8 marzo 2016, la Commissione [...]. In una lettera del 23 marzo 2016, l'Irlanda ha indicato di essere stata informata da Apple che [...].
- (141) Nel verbale della riunione del consiglio di amministrazione [...], fornito alla Commissione il 24 maggio 2016, sono contenute informazioni concernenti [...].
- (142) In particolare, nel verbale della riunione del consiglio di amministrazione [...], tenutosi in [...] il [...] agosto 2015, si afferma che [...].
- (143) Nel verbale della riunione del consiglio di amministrazione [...], tenutasi a Cupertino, USA, il [...] aprile 2016, si riporta che [...].
- (144) L'allegato 1 del verbale della riunione del [...] aprile 2016 contiene il verbale della riunione del consiglio del [...] agosto 2015, nel quale sono state introdotte modifiche e effettuati interventi, come cancellazioni [...].

3. MOTIVI PER L'AVVIO DEL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

- (145) La Commissione ha deciso di avviare il procedimento di indagine formale avendo concluso in via preliminare che i ruling fiscali contestati costituiscono un aiuto di Stato a norma dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, concesso dall'Irlanda a Apple, ASI e AOE e che tale aiuto è incompatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafi 2 e 3, del trattato.
- (146) In particolare, la Commissione ha espresso dubbi sul fatto che i metodi di attribuzione degli utili avallati da tali ruling fiscali per determinare l'utile imponibile di ASI e AOE in Irlanda rispecchiassero una remunerazione a favore delle filiali irlandesi di ASI e AOE che un operatore indipendente, prudente e operante in normali condizioni di mercato avrebbe accettato.
- (147) La Commissione ha rilevato, in particolare, che la base imponibile nel ruling fiscale del 1991 sembrava negoziata piuttosto che comprovata con riferimento a transazioni comparabili e che il fisco irlandese non sembrava intenzionato a stabilire un'attribuzione degli utili basata sul prezzo di trasferimento.
- (148) La Commissione ha osservato inoltre che, al momento della richiesta dei due ruling fiscali contestati, il fisco irlandese non aveva ricevuto né uno studio sull'attribuzione degli utili, né una relazione sul prezzo di trasferimento e che le scelte metodologiche accettate dal fisco irlandese sembravano assolutamente prive di riscontri. Inoltre, ha criticato l'approvazione, in entrambi i ruling, di un metodo unilaterale di attribuzione degli utili che assume come indicatore del livello di utile i costi operativi ad esclusione delle spese imputate da società affiliate, secondo un approccio che non è mai stato spiegato, benché conduca a risultati sostanzialmente differenti nella fattispecie. Di conseguenza, nutrivà dubbi sull'adeguatezza del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento scelto per il ruling del 2007.
- (149) La Commissione ha anche rilevato diverse incongruenze nell'applicazione del metodo scelto nel determinare l'attribuzione degli utili ad AOE e ASI, che non sembrano conformi al principio di libera concorrenza. Per quanto concerne il ruling fiscale del 1991, le incongruenze si riferiscono al ricarico sui costi imputabili alla filiale

⁽¹⁰⁷⁾ Cfr. considerando 13.

⁽¹⁰⁸⁾ Cfr. considerando 27.

⁽¹⁰⁹⁾ Cfr. considerando 138.

irlandese di AOE, all'importo di detrazioni per ammortamento concordato per AOE, nonché alla durata del ruling, applicato da Apple per 15 anni. Per quanto concerne il ruling fiscale del 2007, la Commissione ha espresso dubbi in merito al ricarico del [10-15] % sui costi operativi della filiale di AOE, mentre per ASI era stato concordato un ricarico inferiore sui costi operativi, del [10-15] % ⁽¹¹⁰⁾. Inoltre, l'attribuzione degli utili alla filiale irlandese di ASI, concordata nel ruling del 2007, non teneva conto dell'evoluzione delle vendite. Poiché gli utili registrati da ASI derivano da redditi attivi, la Commissione ha valutato che se l'incremento delle vendite non è accompagnato da un aumento della capacità operativa al di fuori dell'Irlanda, potrebbe indicare un'incongruenza nella ripartizione del fatturato tra ASI e la sua filiale irlandese.

- (150) In sintesi, si è ritenuto che i metodi di attribuzione degli utili concordati per attribuire gli utili di ASI e AOE alle rispettive filiali irlandesi determinassero una remunerazione a favore delle stesse filiali irlandesi che un operatore indipendente, prudente e operante in normali condizioni di mercato non avrebbe accettato e quindi si discostassero dal principio di libera concorrenza. La Commissione ha pertanto concluso in via preliminare che l'applicazione dei ruling fiscali determina per le società un onere fiscale inferiore che costituisce un vantaggio ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Secondo la Commissione si tratta di un vantaggio selettivo, poiché è conferito esclusivamente ad ASI e AOE, privilegiandole rispetto ad altre imprese in una situazione comparabile sul piano fattuale e giuridico. Inoltre, secondo la Commissione tale posizione favorevole concessa selettivamente alle due imprese risulta dall'esercizio del potere discrezionale del fisco irlandese, che è andato al di là della semplice gestione del gettito tributario con riferimento a criteri oggettivi.
- (151) Dal momento che tutte le altre condizioni previste dall'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sono soddisfatte e in assenza di un apparente motivo di compatibilità ai sensi dell'articolo 107, paragrafi 2 o 3. del trattato, la Commissione ha concluso in via preliminare che i ruling fiscali contestati configurano un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno.

4. COMMENTI DELL'IRLANDA SULLA DECISIONE DI AVVIO

- (152) Nei suoi commenti sulla decisione di avvio, l'Irlanda solleva numerosi argomenti, concernenti in particolare le norme nazionali applicabili per determinare l'esistenza di un vantaggio ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, l'assenza di un trattamento selettivo di ASI e AOE e una serie di carenze procedurali.
- (153) Per quanto concerne le norme nazionali in vigore al momento dei ruling fiscali contestati e che determinano un possibile vantaggio, l'Irlanda sostiene che, contrariamente all'assunto della Commissione e in assenza di un trattato contro la doppia imposizione, la sezione 25 del TCA 97 costituisce l'unica base per il calcolo del debito d'imposta delle società non residenti che svolgono un'attività commerciale tramite una filiale in Irlanda. Secondo l'Irlanda, è possibile applicare i principi generali formulati dall'OCSE solo nella misura in cui tali principi sono chiaramente integrati nel diritto irlandese, condizione che secondo l'Irlanda non sussiste nel caso in questione. La sezione 25 del TCA 97 non fa riferimento al principio di libera concorrenza dell'OCSE, che pertanto non è determinante nell'attribuzione degli utili a una filiale irlandese.
- (154) Tuttavia, anche se in questo caso fosse applicabile il quadro dell'OCSE, un accordo a livello dell'OCSE sull'attribuzione degli utili alla filiale di una società non residente ai sensi dell'articolo 7 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE è stato raggiunto solo nel 2010, ossia dopo l'emanazione dei ruling fiscali contestati e, anche allora, esclusivamente nel contesto dell'applicazione di un trattato contro la doppia imposizione, condizione che non sussiste nel caso in questione. Né ASI né AOE sono fiscalmente residenti in Irlanda o in un paese con cui l'Irlanda abbia stipulato un trattato contro la doppia imposizione.
- (155) Inoltre, la prassi decisionale invocata dalla Commissione per giustificare il riferimento al principio di libera concorrenza nel caso dell'Irlanda non è applicabile, poiché riguarda casi in cui gli Stati membri avevano recepito determinati principi dell'OCSE nella rispettiva legislazione nazionale concernente le transazioni tra società, per poi applicare delle eccezioni a determinati contribuenti. Tali decisioni non sono pertinenti, poiché l'Irlanda non ha recepito il principio di libera concorrenza nella legislazione nazionale e in nessun caso le decisioni considerano il principio di libera concorrenza nel contesto dell'attribuzione di utili a una filiale di una società.

⁽¹¹⁰⁾ Rendimento e redditività spesso sono misurati utilizzando indici definiti «margini» o «ricarichi». Secondo quanto indicato dall'Irlanda, il metodo concordato nei ruling contestati consiste in un «ricarico» sui costi operativi, mentre la base imponibile corrisponde alla percentuale concordata. Nei suoi commenti sulla decisione di avvio, Apple fa riferimento a un «margine» sui costi operativi invece che a un «ricarico». Nella presente decisione, i due termini sono utilizzati in modo intercambiabile, se non altrimenti specificato.

- (156) Inoltre, il riferimento nella decisione di avvio al criterio dell'investitore operante in un'economia di mercato è poco convincente poiché confonde due materie che andrebbero mantenute separate: il ruolo dello Stato in quanto autorità pubblica e il suo comportamento nel mercato. Tuttavia, se si dovesse intendere che la decisione di avvio impone il criterio agli operatori privati, questo costituirebbe una nuova estensione del principio dell'operatore in un'economia di mercato. La Commissione in effetti richiederebbe allo stesso contribuente di comportarsi come un investitore in un'economia di mercato, anche se questa norma si riferisce esclusivamente alle azioni dello Stato.
- (157) Per quanto concerne la selettività, l'Irlanda afferma che, benché il fisco irlandese debba esercitare il proprio giudizio nel caso di un'attribuzione di utili a una filiale di una società non residente, tale valutazione non implica che i contribuenti siano trattati in modo discrezionale e quindi benefico di un vantaggio selettivo rispetto ad altri. Quando al fisco irlandese è richiesto di esercitare il proprio giudizio, è tenuto a farlo in modo imparziale, equo e coerente. Secondo l'Irlanda, in questo caso la valutazione è stata completamente coerente con la normale prassi amministrativa. Non si è verificato uno scostamento dalla normale base di calcolo nel determinare l'imposta dovuta dalle filiali irlandesi di ASI e AOE e quindi nemmeno un trattamento selettivo.
- (158) Secondo l'Irlanda, il processo che ha portato ai ruling fiscali contestati non ha comportato un trattamento preferenziale a favore di Apple. Dal punto di vista del fisco irlandese, non si tratta di un processo di contrattazione destinato a concludersi con il pagamento di un importo fisso di imposte da parte della società. Piuttosto, l'obiettivo è garantire che la base utilizzata per l'attribuzione degli utili sia appropriata.
- (159) Per quanto concerne l'attribuzione degli utili concordata nei ruling fiscali contestati, l'Irlanda ritiene che l'approccio adottato dal fisco irlandese rispecchi pienamente il contributo della filiale agli utili complessivi della società e costituisca un'applicazione corretta della sezione 25 del TCA 97. I metodi di attribuzione degli utili concordati determinano un livello di utili imponibili commisurato al valore del contributo fornito in ciascun caso dalla filiale irlandese alla redditività generale della società. In particolare, il fisco irlandese ha attribuito un'importanza fondamentale al fatto che le filiali irlandesi non avessero diritti, né interessi, in relazione alle licenze di PI di Apple, che costituivano una fonte consistente di reddito per le società. Di conseguenza, il dirigente del fisco non ha ritenuto opportuno, né sostenibile, attribuire alle filiali irlandesi un valore derivante dalla proprietà intellettuale originale di Apple.
- (160) L'Irlanda solleva anche una serie di argomenti procedurali, affermando che la Commissione non è stata imparziale nella formulazione della decisione di avvio, utilizzando un linguaggio forte ed eccessivamente assertivo che sembra anticipare le conclusioni della decisione finale. L'Irlanda sostiene altresì che la Commissione avrebbe violato il suo diritto di essere ascoltata, discutendo con l'OCSE di questioni legate al caso senza coinvolgerla. Inoltre, fa riferimento al tempo trascorso tra la prima presunta misura di aiuto (1991) e le prime fasi di indagine della Commissione (2013), che renderebbe difficile la difesa dell'Irlanda e creerebbe anche una situazione imprevedibile per i contribuenti. Infine, l'Irlanda sostiene che si dovrebbe escludere il recupero, perché l'aiuto configura un aiuto esistente, o perché sarebbe molto difficile calcolare l'importo dell'aiuto.

5. OSSERVAZIONI DEGLI INTERESSATI SULLA DECISIONE DI AVVIO

5.1. OSSERVAZIONI DI APPLE

- (161) Le osservazioni di Apple sulla decisione di avvio in gran parte si sovrappongono a quelle dell'Irlanda, in particolare per quanto concerne la legge nazionale applicabile ai sensi della quale si dovrebbe determinare l'esistenza di un vantaggio.
- (162) Apple sostiene che la proprietà intellettuale di Apple è stata e continua ad essere sviluppata prevalentemente negli USA, presso la sede centrale di Apple Inc. a Cupertino, USA, dove si trova la stragrande maggioranza degli ingegneri di R&S di Apple. Hanno sede negli USA anche i dirigenti che prendono tutte le decisioni strategiche e finali sull'attività di R&S e la commercializzazione delle idee, dalla fase di progettazione fino al lancio del prodotto. La titolarità legale di tutta la proprietà intellettuale di Apple spetta esclusivamente a Apple Inc.
- (163) Nessuna decisione concernente lo sfruttamento della proprietà intellettuale di Apple o lo sviluppo di prodotti Apple (come le decisioni in merito a quale proprietà intellettuale commercializzare e alle modalità di fabbricazione dei prodotti) è presa in Irlanda. Nessun dipendente delle filiali irlandesi è responsabile di attività di R&S, né di qualsiasi decisione connessa al diritto di utilizzare e sfruttare la proprietà intellettuale di Apple. Tutte queste decisioni sono prese negli USA da Apple Inc. e/o dai consigli di amministrazione di ASI e AOE, che gestiscono e controllano le società dall'estero.

- (164) Il marketing di Apple è una componente strategica fondamentale per la società. Anche la strategia di marketing è controllata e gestita dagli USA, dove si prendono tutte le principali decisioni. Tutte le campagne di marketing sono studiate e messe a punto negli USA. Le filiali irlandesi non sono coinvolte nella creazione e nello sviluppo di campagne di marketing e la filiale irlandese di ASI versa un compenso a Apple Inc. per la fornitura di servizi di marketing a livello mondiale.
- (165) Per quanto concerne la valutazione dell'esistenza di un vantaggio, la Commissione non ha individuato il corretto riferimento controfattuale per stabilire tale vantaggio, che dovrebbe essere costituito esclusivamente da norme fiscali nazionali che disciplinano il regime applicato a società non fiscalmente residenti con filiali irlandesi (vale a dire la sezione 25 del TCA 97) e non da principi OCSE privi di forza di legge in Irlanda. Poiché i metodi di attribuzione degli utili concordati nei ruling fiscali contestati erano coerenti con le prassi amministrative del fisco irlandese ai sensi della sezione 25 del TCA 97, l'onere fiscale di ASI e AOE non è stato ridotto in forza di tali ruling, che quindi non hanno conferito alcun vantaggio. Analogamente, non è possibile applicare il criterio dell'operatore privato in un'economia di mercato per imporre il principio di libera concorrenza ai fini dell'individuazione di un vantaggio, poiché tale criterio non si può applicare allo Stato nell'esercizio delle sue prerogative di autorità pubblica, né al contribuente.
- (166) Inoltre, nella fattispecie non si configura un trattamento selettivo, poiché i ruling fiscali contestati si sono limitati a confermare l'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi in linea con la sezione 25 del TCA 97 e la relativa prassi amministrativa e secondo le stesse modalità con cui il fisco irlandese applicherebbe la sezione 25 del TCA 97 a tutti gli altri contribuenti in una situazione analoga. Non si configura neanche un trattamento selettivo basato sulla discrezionalità, poiché il potere del fisco irlandese di esercitare il proprio giudizio era limitato da criteri oggettivi relativi al sistema fiscale.
- (167) Inoltre, anche se nella fattispecie si applicasse il principio di libera concorrenza, la relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] presentata da Apple giunge alla conclusione che l'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi rientra nella gamma dei risultati appropriati anche secondo i requisiti delle norme attuali sui prezzi di trasferimento, cosicché i ruling fiscali contestati non hanno conferito alcun vantaggio ad ASI e AOE. Secondo tale relazione, ASI e AOE hanno assunto i principali rischi relativi al successo e ai difetti del prodotto sui mercati internazionali. I distributori e rivenditori dei prodotti Apple (parti correlate e terzi) erano protetti da tali rischi in virtù di disposizioni contrattuali, politiche mondiali e approcci alla distribuzione (quali i controlli sul magazzino). Apple Inc. ha istituito negli USA politiche intese a gestire e mitigare il rischio d'impresa. ASI e AOE disponevano della capacità finanziaria per farsi carico di eventuali rischi d'impresa e prendere le decisioni strategiche necessarie per ridurre l'esposizione della società a tali rischi. In particolare, la relazione individua le attività economicamente significative delle filiali irlandesi per quanto concerne le rispettive funzioni e situazioni fattuali, stabilisce che il metodo del margine netto della transazione (TNMM) è il metodo di attribuzione degli utili più indicato per determinare il rispettivo utile imponibile e stabilisce che l'indicatore del livello di utile più appropriato per la filiale irlandese di ASI è il *Berry Ratio* ⁽¹¹¹⁾ mentre per la filiale irlandese di AOE è un ricarico sui costi totali.
- (168) Secondo [consulente fiscale di Apple], nel caso di un distributore come ASI che vende beni ad altri distributori correlati, l'unica funzione che comporta un valore aggiunto è la logistica della distribuzione dei beni, mentre il costo dei beni è semplicemente trasferito sul successivo acquirente del prodotto. Il costo dell'attività di distribuzione dovrebbe corrispondere alle spese di gestione della società. In tal caso, la società dovrebbe essere remunerata esclusivamente per tale spesa. Utilizzando il *Berry Ratio*, il distributore dovrebbe ottenere un rendimento maggiorato sui costi di distribuzione (costi a valore aggiunto) dell'impresa. La relazione ricava i dati sulla redditività da una serie di società terze selezionate con funzioni analoghe a quelle delle filiali irlandesi e valuta l'effettiva attribuzione degli utili conformemente ai ruling con riferimento ai dati dei terzi. Per quanto concerne la valutazione dei risultati dell'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi conformemente al ruling

⁽¹¹¹⁾ Il *Berry ratio* è definito come il rapporto tra l'utile lordo e le spese di gestione totali. Il consulente fiscale fa riferimento ai punti 2.100-2.102 delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento. Nel caso di un distributore che vende beni ad altri distributori correlati, l'unica funzione che comporta un valore aggiunto è la logistica della distribuzione dei beni, mentre il costo dei beni è semplicemente trasferito sul successivo acquirente del prodotto. Il costo dell'attività di distribuzione dovrebbe corrispondere alle spese di gestione della società. In tal caso, la società dovrebbe essere remunerata esclusivamente per tale spesa. In sostanza, utilizzando il *Berry Ratio* in questo modo il distributore ottiene un rendimento maggiorato sui costi di distribuzione (costi a valore aggiunto) dell'impresa.

del 1991, la relazione stabilisce una serie comparabile di dati sulla redditività di terzi per gli esercizi 2004, 2005 e 2006 ⁽¹¹²⁾ e la confronta con gli utili effettivi assegnati alle filiali irlandesi negli esercizi finanziari dal 2004 al 2007. Il risultato dello studio di comparabilità della relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] ottenuto utilizzando il *Berry ratio* con riferimento ad ASI è presentato nella figura 10 e quello ottenuto utilizzando il ricarico sui costi totali («MTC») con riferimento ad AOE è presentato nella figura 11.

Figura 10

Gamma di libera concorrenza applicando il Berry Ratio con riferimento a entità indipendenti di vendita/distribuzione secondo [consulente fiscale di Apple]

| Media ponderata triennale | Berry Ratio – 2004 - 2006 | Berry Ratio – 2009 - 2011 |
|---------------------------|---------------------------|---------------------------|
| Quartile superiore | 1,21 | 1,40 |
| Mediana | 1,10 | 1,17 |
| Quartile inferiore | 1,01 | 1,06 |
| Numero di osservazioni | 11 | 25 |

Figura 11

Gamma di libera concorrenza applicando il ricarico sui costi totali con riferimento a produttori indipendenti secondo [consulente fiscale di Apple]

| Media ponderata triennale | MTC – 2004 - 2006 | MTC – 2009 - 2011 |
|---------------------------|-------------------|-------------------|
| Quartile superiore | 9,3 % | 10,1 % |
| Mediana | 6,5 % | 7,5 % |
| Quartile inferiore | 4,4 % | 4,9 % |
| Numero di osservazioni | 8 | 13 |

- (169) Sulla base di questo studio, la relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] conclude che gli utili attribuiti alle filiali irlandesi di ASI e AOE erano pienamente coerenti con il principio di libera concorrenza dell'OCSE. La relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] presenta anche il «profilo effettivo» delle filiali irlandesi, senza tuttavia definire il concetto di «profilo» del ricarico. Nel caso di AOE, il profilo del ricarico sui costi totali è presentato nella relazione per gli esercizi 2011 e 2012, come illustrato nella figura 12.

Figura 12

Ricarico effettivo sui costi totali di AOE secondo [consulente fiscale di Apple] per gli esercizi finanziari 2011 e 2012

| Esercizio fiscale | Ricarico sul costo totale (%) |
|----------------------------|-------------------------------|
| Esercizio finanziario 2011 | [5-10] |
| Esercizio finanziario 2012 | [5-10] |

⁽¹¹²⁾ Secondo la relazione, non esisteva una base di dati sufficientemente affidabile per gli esercizi precedenti che avrebbe permesso l'analisi richiesta ai sensi delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento.

- (170) Il 17 novembre 2014, Apple ha presentato un ulteriore studio *ad hoc* preparato da [secondo consulente di Apple] incentrato su due questioni sollevate nella decisione di avvio: i) l'affermazione secondo cui l'attribuzione degli utili applicata alla filiale irlandese di ASI non tiene conto dell'evoluzione delle vendite ⁽¹¹³⁾ e ii) l'affermazione secondo cui le due diverse percentuali di ricarico (65 % e 20 %) concordate per AOE non possono rispettare entrambe il principio di libera concorrenza ⁽¹¹⁴⁾. Lo studio conclude che i ruling fiscali contestati attribuivano correttamente gli utili alle filiali irlandesi sulla base di un ricarico sui costi senza tenere conto dell'evoluzione delle vendite.
- (171) Secondo lo studio *ad hoc* di [secondo consulente fiscale di Apple], è prevedibile che si prendano i costi come base, dato che le filiali irlandesi operano in un mercato competitivo e anche gli operatori terzi ai quali Apple affida servizi simili a quelli forniti dalle filiali irlandesi di solito sono remunerati sulla base dei rispettivi costi. Per quanto concerne il fatto che l'attribuzione degli utili non tiene conto dell'evoluzione delle vendite, [secondo consulente di Apple] sostiene che le attività svolte dalla filiale irlandese di ASI sono caratterizzate da economie di scala. I volumi di acquisto dei clienti della filiale irlandese di ASI non influiscono in misura sostanziale sui costi, poiché le attività svolte da tale filiale (come contattare i clienti, organizzare la logistica) restano per lo più invariate rispetto al volume di prodotti acquistati dai clienti.
- (172) Inoltre, il sistema decrescente studiato per AOE può essere giustificato da una prospettiva economica e commerciale. Sul piano commerciale, l'obiettivo del ricarico sui costi operativi è quello di coprire i costi fissi non ricorrenti. Il ricarico iniziale del 65 % servirebbe a coprire i costi fissi per le attività nel loro insieme. Tuttavia, a un certo punto, l'ammontare del margine generato da questo ricarico risulterebbe più che sufficiente per coprire interamente i costi fissi sostenuti inizialmente. Di conseguenza, dopo un certo livello di costi non sarebbero più necessari ulteriori pagamenti a copertura di costi fissi, e questo secondo lo studio *ad hoc* di [secondo consulente di Apple] giustificerebbe persino una riduzione da 65 % a 0 %.
- (173) Infine, secondo Apple, l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato non è lo strumento opportuno ai fini dell'armonizzazione delle legislazioni nazionali sulla tassazione delle imprese, che la Commissione intenderebbe ottenere imponendo agli Stati membri di rispettare norme, quali il principio di libera concorrenza, che sono estranee ai sistemi tributari di alcuni Stati membri e pertanto esponendo i ruling fiscali di tali Stati membri ad accertamenti sull'esistenza di aiuti di Stato.

5.2. OSSERVAZIONI DI ALTRI INTERESSATI

- (174) Le osservazioni pervenute da altri interessati, segnatamente Ibec e la lettera firmata congiuntamente da numerose associazioni di categoria (in appresso «comunicazione congiunta»), non affrontano i dubbi sollevati nella decisione di avvio, ma piuttosto vertono sulle implicazioni dell'approccio adottato nella decisione per l'ambiente imprenditoriale. In particolare, nelle osservazioni si afferma che l'iniziativa della Commissione pregiudicherebbe la certezza del diritto e affronterebbe determinate prassi facendo riferimento alle norme sugli aiuti di Stato, mentre altre istituzioni internazionali come l'OCSE, o altri canali politici, sono più adatti e più opportuni per contrastare la concorrenza fiscale sleale. La Commissione non dovrebbe cercare di armonizzare sistemi tributari che esulano dalla sua sfera di competenza attraverso procedimenti in materia di aiuti di Stato.
- (175) Le osservazioni mettono in dubbio anche l'approccio della selettività adottato dalla Commissione in situazioni dove le amministrazioni fiscali dovrebbero godere di un certo margine di discrezionalità, e rilevano che il prezzo di trasferimento non è una scienza esatta. Se la Commissione dovesse concludere che i ruling fiscali configurano un aiuto di Stato incompatibile, il recupero dovrebbe essere escluso in virtù del principio del legittimo affidamento e della novità dell'approccio.
- (176) Nelle sue osservazioni, Oxfam si esprime a sostegno dell'indagine della Commissione, incoraggiandola ad aumentare la propria capacità di indagine anche in considerazione della sua posizione privilegiata rispetto agli organismi nazionali per valutare sul piano strutturale le prassi di ruling fiscale degli Stati membri. Oxfam invita la Commissione a garantire che siano adottate sanzioni adeguate nei casi in cui sia confermata la presenza di vantaggi selettivi e che le prassi fiscali dannose siano eliminate rapidamente. Inoltre, rileva che i periodi di *grandfathering* di sei anni nel caso delle norme irlandesi sulla residenza fiscale, che agevolano disallineamenti da entità ibride, sono troppo lunghi.

⁽¹¹³⁾ Decisione di avvio, punto 67.

⁽¹¹⁴⁾ Decisione di avvio, punto 63.

6. COMMENTI DELL'IRLANDA SULLE OSSERVAZIONI DI TERZI

- (177) Nei suoi commenti sulle osservazioni di terzi in risposta alla decisione di avvio, l'Irlanda ribadisce l'argomento che il principio di libera concorrenza dell'OCSE non rientra nella legislazione irlandese per quanto concerne l'attribuzione di utili a filiali e che la Commissione non ha dimostrato l'esistenza di trattamenti selettivi a favore di ASI e AOE, poiché la valutazione del fisco irlandese nella fattispecie era totalmente coerente con la normale prassi amministrativa, come confermato anche dalla comunicazione di Apple. Inoltre, la relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] e lo studio *ad hoc* di [secondo consulente di Apple] dimostrano che il risultato dell'applicazione dei ruling fiscali contestati era comparabile al risultato che si sarebbe ottenuto applicando il principio di libera concorrenza.
- (178) L'Irlanda commenta anche gli argomenti presentati nella comunicazione congiunta in merito alla certezza del diritto. Secondo l'Irlanda, la comunicazione congiunta rileva correttamente che un contribuente ragionevole e diligente non avrebbe potuto prevedere la constatazione *prima facie* della Commissione di un aiuto di Stato incompatibile. Inoltre, la Commissione confronta la normativa fiscale dell'Irlanda a un quadro di riferimento esterno, contrariamente alla propria giurisprudenza costante per cui l'unico riferimento valido è il sistema tributario nazionale. Quanto sopra viola il principio della certezza del diritto.
- (179) In risposta alle osservazioni di Oxfam, l'Irlanda afferma che la Commissione dovrebbe condurre le proprie indagini sulle prassi degli Stati membri in materia di ruling fiscali in maniera equa e ugualmente completa, a prescindere dalle dimensioni dello Stato membro. Inoltre, rispetto alle osservazioni di Oxfam sulle norme irlandesi in materia di residenza fiscale, l'Irlanda precisa che le sue norme sulla residenza fiscale delle società non sono state studiate per agevolare una pianificazione fiscale aggressiva delle società multinazionali. L'Irlanda rileva che il cosiddetto sistema fiscale «doppio irlandese» non rientra, né è mai rientrato, nel regime fiscale irlandese, ma piuttosto si tratta di un meccanismo internazionale di pianificazione fiscale studiato e sviluppato da consulenti fiscali e legali.

7. ALTRI SCAMBI DI COMMENTI SULLA DECISIONE DI AVVIO

7.1. SCAMBIO DI LETTERE DOPO LA LETTERA DEL 17 APRILE 2015

7.1.1. LA LETTERA DEL 17 APRILE 2015

- (180) In risposta alla richiesta dell'Irlanda del 25 febbraio 2015 che la Commissione fornisse maggiori dettagli sulla propria valutazione risultante dall'indagine relativa ai ruling fiscali contestati, che secondo l'Irlanda sembrava dipendere da un'interpretazione errata della Commissione in merito al diritto nazionale applicabile, i servizi della Commissione hanno inviato la lettera del 17 aprile 2015 all'Irlanda, invitandola a trasmetterne copia a Apple.
- (181) Nella lettera, la Commissione ha chiarito che, per quanto concerne il sistema di riferimento per la constatazione della selettività, ha ritenuto che fosse appropriato riferirsi alla normativa fiscale sul regime ordinario irlandese dell'imposta sui redditi societari, che si applica alle società residenti e alle filiali di società non residenti, mentre la sezione 25 del TCA 97 disciplina esclusivamente la tassazione delle filiali. La Commissione ha poi riassunto come segue la sua interpretazione delle attività di ASI e AOE sulla base delle osservazioni ricevute dall'Irlanda e da Apple in risposta alla decisione di apertura: «poiché ASI e AOE non svolgono attività economiche al di fuori delle rispettive filiali irlandesi, l'attività che comprende approvvigionamento, produzione, vendita e distribuzione di prodotti Apple al di fuori delle Americhe è svolta dalle filiali irlandesi di ASI e AOE. Eventuali licenze di PI di ASI e AOE a quanto pare sono utilizzate esclusivamente dalle filiali irlandesi e detenute esclusivamente a loro favore, in quanto uniche responsabili dell'approvvigionamento, della produzione, della vendita e della distribuzione di prodotti Apple al di fuori delle Americhe. Quanto precede sembra confermato anche dal fatto che ASI e AOE hanno dipendenti solo presso le proprie filiali irlandesi e pertanto non dispongono di capacità operativa fuori dall'Irlanda». La Commissione ha poi spiegato, in risposta alle affermazioni di Apple nelle sue osservazioni sulla decisione di avvio⁽¹¹⁵⁾, che le funzioni svolte dai dipendenti di Apple Inc. non rientrano nell'ambito di applicazione della valutazione dei ruling fiscali contestati: «la remunerazione fittizia per servizi forniti a titolo gratuito dai dipendenti del gruppo a presunto vantaggio di ASI o AOE non può ridurre gli utili da ripartire tra le sedi centrali di ASI e AOE e le rispettive filiali».

⁽¹¹⁵⁾ Cfr. considerando da 162 a 164.

- (182) Infine, la Commissione ha risposto a un'affermazione specifica contenuta nei commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, ossia che la Commissione ha confermato il fatto che alle filiali irlandesi di ASI e AOE non fossero stati attribuiti diritti in relazione alla proprietà intellettuale. La Commissione ha spiegato che la decisione di avvio si limita a descrivere i meccanismi previsti dagli ARC per quanto concerne l'attribuzione della proprietà intellettuale come presentati dalle autorità irlandesi, che tuttavia non sono stati approvati dalla Commissione nella sua valutazione. La Commissione ha inoltre chiarito che, contrariamente a quanto affermato dall'Irlanda, nella decisione di avvio non era stato applicato il principio di libera concorrenza dell'OCSE come fonte di diritto.

7.1.2. COMMENTI DELL'IRLANDA IN RISPOSTA ALLA LETTERA DEL 17 APRILE 2015

- (183) Nella lettera del 4 maggio 2015, l'Irlanda ha affermato che, con la lettera del 17 aprile 2015, la Commissione aveva modificato in misura significativa la propria valutazione del presunto aiuto, in particolare con riguardo al quadro di riferimento. Secondo l'Irlanda, questo cambiamento nella valutazione costituisce una violazione del diritto della difesa. L'Irlanda ha affermato che la Commissione sembrava aver abbandonato il principio di libera concorrenza e che pertanto avrebbe dovuto pubblicare una nuova decisione di avvio o una decisione integrativa contenente la nuova analisi.
- (184) Per quanto concerne il quadro di riferimento, l'Irlanda afferma che non era chiaro quale quadro di riferimento proponesse la Commissione. ASI e AOE non sono fiscalmente residenti in Irlanda e sono imponibili ai sensi delle norme generali dell'imposta sulle società. Mentre i soggetti residenti in Irlanda sono imponibili su tutti i loro redditi ovunque prodotti, ai sensi della sezione 25 del TCA 97 i soggetti non residenti sono imponibili esclusivamente sui redditi di fonte irlandese.
- (185) L'Irlanda ha spiegato inoltre che tutti i redditi delle filiali irlandesi di ASI e AOE, tranne il reddito da interessi, sono redditi commerciali. Le filiali non hanno redditi derivanti da «uso/sfruttamento di diritti di PI» distinti dal proprio reddito commerciale. In effetti, le filiali irlandesi di ASI e AOE non dispongono di flussi di reddito separati derivanti dalla proprietà intellettuale, né sarebbe corretto considerare parte del reddito delle filiali come reddito da proprietà intellettuale. Inoltre, l'Irlanda ha ribadito che la proprietà intellettuale di Apple, di grande valore, relativa a tecnologia, progettazione e marketing, è creata, sviluppata e gestita negli USA e non è in nessun modo attribuibile alle filiali irlandesi di ASI e AOE. Le filiali non svolgono nemmeno attività correlate alla gestione delle licenze concesse ai sensi dell'ARC. Di conseguenza, gli utili di ASI e AOE derivanti dall'ARC non sono attribuibili alle filiali irlandesi.
- (186) L'Irlanda ha affermato che per reddito commerciale si intende il reddito al netto delle deduzioni, e non le entrate commerciali lorde. Tale reddito netto deve «essere originato [...] attraverso la filiale o dalla stessa», nel senso che «la filiale è la fonte causale del reddito, alla quale il reddito è correttamente attribuito». La sezione 25 del TCA 97 non si può interpretare nel senso che un flusso di entrate lorde tramite una filiale debba determinare l'attribuzione dell'intero reddito di una società alla filiale stessa. L'Irlanda ribadisce che una simile interpretazione porterebbe a risultati assurdi, privi di collegamento con la realtà economica. Secondo l'Irlanda, il motivo per cui gran parte del reddito di ASI e AOE non è stato assoggettato a imposizione è riconducibile a disallineamenti tra i regimi fiscali nazionali, che non si possono rettificare con le norme sugli aiuti di Stato.
- (187) Infine, l'Irlanda sostiene che il principio di libera concorrenza non rientra nel regime fiscale irlandese e che il «chiarimento» fornito dalla Commissione nella sua lettera sul fatto di aver applicato le norme dell'OCSE nella decisione di avvio in quanto raccomandazione «non vincolante» è lontano dal rispecchiare la posizione della Commissione nella decisione di avvio. Secondo l'Irlanda, la decisione di avvio si fonda esattamente sulla definizione dell'OCSE del principio di libera concorrenza. Se intende suggerire che esista un secondo tipo di principio di libera concorrenza «non-OCSE», la Commissione avrebbe dovuto ascoltare le argomentazioni dell'Irlanda su questo punto.

7.1.3. COMMENTI DI APPLE SULLA LETTERA DEL 17 APRILE 2015

- (188) In una lettera del 4 maggio 2015, Apple contesta l'approccio della Commissione, che sembra implicare che le società fiscalmente residenti in Irlanda e le filiali irlandesi di ASI e AOE debbano essere trattate allo stesso modo e tassate sui rispettivi redditi mondiali. Secondo Apple, le attività remunerative di una società non residente svolte fuori dall'Irlanda non sono rilevanti per l'ammontare delle imposte dovute in Irlanda.

- (189) Inoltre, Apple afferma che la Commissione sbaglia ad attribuire tutti gli utili alle filiali irlandesi, sulla base del presupposto falso e irrilevante che ASI e AOE non svolgano alcuna attività economica al di fuori delle rispettive filiali irlandesi. Apple sostiene che fuori dall'Irlanda si svolgono attività critiche condotte da ASI e AOE o per loro conto, e indica a titolo di esempio che i consigli di amministrazione di ASI e AOE hanno deliberato di concludere l'ARC con Apple Inc., mentre i negoziati rispetto ai contratti di vendita, fornitura e produzione sono gestiti da dirigenti di Apple Inc. per conto di ASI e AOE. Infine, Apple afferma che gli utili restanti, non tassati in Irlanda, sono soggetti a imposizione finale negli USA.
- (190) Apple contesta il fatto che licenze di PI di ASI e AOE siano state utilizzate esclusivamente dalle filiali irlandesi e detenute esclusivamente a loro favore. Questo perché la Commissione asserisce a torto che ASI e AOE non svolgano attività economiche al di fuori delle filiali irlandesi. Al contrario, operando rispettivamente come centro di approvvigionamento e distribuzione e centro di assemblaggio di prodotti di routine, le filiali irlandesi avevano solo un accesso limitato alla proprietà intellettuale oggetto di licenza per l'assemblaggio e la spedizione di prodotti. Apple sostiene che, anche ai sensi dell'approccio autorizzato OCSE, alle filiali irlandesi di ASI e AOE non sarebbero attribuiti utili sulla base del loro accesso limitato alle licenze di PI, così come a un'impresa indipendente non sarebbe riconosciuto un reddito su analoghe licenze di PI. Apple conclude che i diritti di proprietà intellettuale che generano ricarichi, come i diritti relativi a progettazione e ingegneria di hardware e software, non sono i diritti su cui si basano le filiali irlandesi per svolgere attività di approvvigionamento, distribuzione o assemblaggio, che pertanto non possono essere attribuite alle filiali irlandesi.
- (191) Apple inoltre non è d'accordo che con la frase «alle filiali irlandesi di AOE/ASI non sono attribuiti diritti in relazione alla proprietà intellettuale interessata» nella parte descrittiva della decisione di avvio, la Commissione non confermasse tale fatto. Secondo Apple, la Commissione non ha contestato questo fatto nemmeno nella parte della decisione di avvio relativa alla valutazione. In quanto elemento incontestato, mantiene la propria rilevanza e le parti possono basarsi su simili affermazioni fattuali e giuridiche contenute in una decisione di avvio. Apple contesta inoltre che la Commissione abbia utilizzato le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento semplicemente come documento di riferimento, dato che vi si è basata ampiamente nella decisione di avvio.

7.2. SCAMBIO DI LETTERE A SEGUITO DELLA RIUNIONE DEL 7 MAGGIO 2015 TRA COMMISSIONE E IRLANDA

7.2.1. LA RIUNIONE DEL 7 MAGGIO 2015

- (192) Su richiesta dell'Irlanda, il 7 maggio 2015 si è tenuto un incontro tra i servizi della Commissione e l'Irlanda, nel corso del quale si sono discussi i seguenti argomenti: i) interpretazione della sezione 25 del TCA 97 e questione della territorialità; ii) trattamento fiscale di società residenti e non residenti; iii) identificazione del quadro di riferimento; iv) criterio dell'operatore privato in un'economia di mercato; v) ruolo del principio di libera concorrenza nel diritto irlandese e dell'Unione; vi) e rilevanza delle attività in altre società del gruppo Apple oltre ad ASI e AOE per l'attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE.
- (193) Con e-mail del 9 luglio 2015, la Commissione ha inviato il progetto di verbale della riunione del 7 maggio 2015 all'Irlanda, invitandola ad approvarlo o a proporre delle modifiche.

7.2.2. LETTERE DELL'IRLANDA DEL 17 LUGLIO 2015 (CORREDATA DEL PARERE DI UN ESPERTO) E DEL 14 AGOSTO 2015

- (194) Nella lettera del 17 luglio 2015, l'Irlanda ha espresso il suo parere su diversi argomenti discussi nella riunione del 7 maggio 2015.
- (195) Secondo il parere dell'Irlanda, durante la riunione la Commissione avrebbe riconosciuto che, conformemente alle norme applicabili in materia di residenza, per tutto il periodo in questione ASI e AOE sono state società non

residenti e che il loro debito d'imposta doveva essere calcolato con riferimento alla sezione 25 del TCA 97. Questo significa che il fisco irlandese, conformemente al principio di territorialità che non è stato messo in discussione dalla Commissione, non può tassare gli utili mondiali di ASI e AOE, ma che le filiali irlandesi sono soggette a imposizione esclusivamente per quanto concerne gli utili di fonte irlandese. A tale proposito, l'Irlanda non concorda sul fatto che, come suggerito durante la riunione del 7 maggio 2015, il quadro di riferimento sia costituito dal regime ordinario dell'imposta sulle società. Il TCA 97 non si pone un unico obiettivo generale. Al contrario, mentre per le società residenti in Irlanda è prevista la tassazione degli utili mondiali, l'obiettivo del TCA 97 rispetto alle società non residenti è quello di tassare gli utili di fonte irlandese. Il quadro di riferimento può quindi essere solo la sezione 25 del TCA 97, per cui l'Irlanda tassava tutti gli utili realizzati da AOE e ASI che erano soggetti alla giurisdizione fiscale irlandese, vale a dire tutti gli utili delle società che erano imputabili alle attività delle filiali irlandesi. Dato che le funzioni svolte dalle filiali irlandesi di ASI e AOE erano essenzialmente attività operative e logistiche di routine, mentre le principali decisioni strategiche e commerciali erano prese dai membri dell'alta direzione negli USA, dato che lo sviluppo e lo sfruttamento della proprietà intellettuale di Apple in quanto elemento determinante per la redditività della società avvenivano al di fuori dell'Irlanda, e dato che la decisione di aderire all'ARC, così come le attività di gestione e controllo dei rischi ai sensi dell'ARC, erano al di fuori dell'Irlanda, il reddito derivante dall'ARC e i diritti economici creati in conseguenza dell'ARC non possono in nessun modo essere attribuiti alle filiali irlandesi di ASI e AOE.

- (196) In tale contesto, l'Irlanda ritiene che la Commissione non abbia fornito fonti autorevoli di riferimento, né spiegazioni in merito al suo parere che la classificazione del reddito come reddito attivo sia rilevante nella fattispecie e che il reddito attivo debba essere gestito attivamente in qualche luogo. Tutto il reddito delle filiali irlandesi di ASI e AOE, a parte il reddito da interessi, è costituito da reddito commerciale e le filiali non percepiscono redditi dall'uso o dallo sfruttamento di diritti di proprietà intellettuale di Apple che siano separabili dal proprio reddito commerciale. Di conseguenza, l'unico reddito delle filiali che rientra nell'ambito del «reddito derivante da proprietà o diritti utilizzati o detenuti dalla filiale o agenzia o per conto della stessa» ai sensi della sezione 25 del TCA 97 è il reddito da interessi. La Commissione non può sostenere che il reddito derivante dalla proprietà intellettuale di Apple avrebbe dovuto essere tassato in Irlanda ai sensi della sezione 25 del TCA 97. L'Irlanda poteva e doveva considerare esclusivamente le funzioni delle filiali stesse e pertanto poteva stabilire solo che l'attività di R&S da cui derivava la proprietà intellettuale e la gestione attiva di quest'ultima non si svolgevano in Irlanda. Inoltre, non è rilevante dove sono registrati gli utili. Gli utili di ASI e AOE sono registrati nei bilanci delle due società, ma non sono stati tassati, diversamente dagli utili delle filiali irlandesi e dal reddito da investimenti realizzato negli USA, poiché le società non sono residenti negli USA. La mancata tassazione degli utili è dovuta a un disallineamento dei sistemi fiscali sovrani e non è rilevante ai fini degli aiuti di Stato.
- (197) Secondo l'Irlanda, alla riunione del 7 maggio 2015 la Commissione avrebbe anche riconosciuto che il principio di libera concorrenza e l'approccio autorizzato non rientrano nel diritto irlandese per quanto concerne la tassazione delle filiali e che il diritto dell'Unione non prevede che il principio di libera concorrenza debba essere «letto» nella sezione 25 del TCA 97. Ne consegue, secondo quanto sostenuto dall'Irlanda, che per quanto i ruling fiscali contestati non applicassero il principio di libera concorrenza, questo non ha comportato alcuno scostamento o deroga dai requisiti del regime irlandese dell'imposta sulle società in generale e della sezione 25 del TCA 97 in particolare. Per quanto riguarda il parere della Commissione che il principio di libera concorrenza sia applicabile come strumento pertinente ai fini degli aiuti di Stato, l'Irlanda sostiene che si tratta di un argomento completamente nuovo che si discosta in misura significativa dalla posizione della Commissione nella decisione di avvio, che farebbe riferimento alla mancata applicazione del principio di libera concorrenza dell'OCSE da parte del fisco irlandese. Inoltre, secondo il parere dell'Irlanda, l'applicazione retrospettiva del principio di libera concorrenza come strumento ai fini degli aiuti di Stato non trova sostegno nella giurisprudenza dell'Unione, né nella prassi decisionale della Commissione, e inoltre non si può dire che derivi dal test dell'operatore privato in un'economia di mercato, né che sia sostenuta in generale dal riferimento alle condizioni di mercato. Applicare il principio di libera concorrenza come strumento ai fini degli aiuti di Stato e suggerire che faccia parte del diritto dell'Unione dal 1958 significherebbe riscrivere completamente la storia e sarebbe

incoerente con il principio della certezza del diritto. Quindi, dato che il principio di libera concorrenza non rientra nel diritto irlandese, non è neppure corretto definire come un vantaggio la mancata applicazione di tale principio. Tuttavia, anche se si ritenesse che il principio di libera concorrenza trovi applicazione nel caso di specie, la relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] ⁽¹¹⁶⁾ conclude che l'effettiva attribuzione degli utili alle filiali irlandesi è pienamente coerente con il principio di libera concorrenza. Se non era d'accordo con questa analisi, la Commissione avrebbe dovuto comunicarlo all'Irlanda dandole l'opportunità di rispondere.

- (198) Con riguardo alla selettività, l'Irlanda sostiene che la Commissione non ha effettuato un'analisi di selettività. In particolare, la Commissione non ha mai asserito che ASI e AOE ricevessero un trattamento favorevole rispetto ad altre filiali. La Corte di giustizia ha riconosciuto che le società residenti e non residenti non sono nella stessa posizione giuridica o fattuale ⁽¹¹⁷⁾. Obbligare l'Irlanda a trattare le società residenti e non residenti come se fossero comparabili sarebbe contrario alla prassi internazionale, ai principi fiscali internazionali, come il principio di territorialità, e incoerente con il diritto nazionale irlandese. Infine, anche se il diverso trattamento si dovesse considerare selettivo, sarebbe chiaramente giustificato dalla natura e/o dall'impianto generale del TCA.
- (199) Nella lettera del 17 luglio 2015, l'Irlanda ha presentato anche il parere Cooke per corroborare la propria tesi che ASI e AOE fossero sempre tassate conformemente alla sezione 25 del TCA 97 e che, di conseguenza, il trattamento fiscale loro riservato non comportasse aiuti di Stato. Il parere Cooke sostiene che, contrariamente alla presunta asserzione della Commissione che il fisco irlandese debba trattare ASI e AOE come se fossero fiscalmente residenti in Irlanda e assoggettarle all'imposta sulle società ai sensi della sezione 21 del TCA 97, il fisco irlandese non dispone di un margine di discrezionalità sufficiente per discostarsi dall'esplicito contenuto della sezione 25 del TCA 97. Cooke fa riferimento alle sentenze dell'Alta corte e della Corte suprema nella causa *McGrath/McDermott* ⁽¹¹⁸⁾, nelle quali si sosteneva che il giudice dovesse ignorare le transazioni sofisticate e preordinate prive di una finalità commerciale, salvo l'intento di eludere le imposte. L'Alta corte avrebbe precisato che, nel determinare l'insorgenza dell'obbligo di imposta, il giudice non considera la sostanza né i risultati finanziari di una transazione, bensì gli effetti giuridici e i diritti legali delle parti in base a idee e concetti giuridici.
- (200) Poiché la direzione centrale e gli organi di controllo di ASI e AOE si trovano negli USA, il parere Cooke sostiene che il fisco irlandese ha trattato correttamente le controllate come contribuenti non residenti. Ai sensi della sezione 25 del TCA 97, rientrano nell'onere fiscale solo gli utili manifestamente derivanti da un'attività commerciale svolta tramite una filiale o agenzia, mentre la Commissione confonde le società con le filiali quando richiede che il fisco irlandese tassi gli utili commerciali della società e non della filiale. Inoltre, il fisco irlandese non disponeva del potere discrezionale per ricorrere al principio di libera concorrenza per analogia, poiché nel periodo in questione tale principio non rientrava nel codice tributario irlandese. Il parere Cooke conclude che nel diritto irlandese non esistono basi per tassare tutti gli utili di AOE e ASI in Irlanda. L'unica competenza spettante al fisco irlandese negli esercizi in questione consisteva nell'assoggettare a imposta la quota degli utili di ASI e AOE commisurata alle attività delle rispettive filiali in Irlanda.
- (201) Infine, secondo il parere Cooke, nella realtà commerciale sarebbe insostenibile insistere sul fatto che l'intero reddito delle attività commerciali in questione fosse attribuibile alle funzioni svolte dalle due filiali. Ne è prova il fatto che i clienti non passano la notte in coda fuori dai negozi Apple di tutto il mondo per l'ultimo iPhone o iPad perché sono venduti da Cork, bensì per il valore acquisito da questi prodotti grazie al consistente volume di investimenti, all'innovazione ingegneristica e tecnologica, alla reputazione del design e a tutto quello che comporta la gamma dei prodotti Apple, per la maggior parte attribuibile all'attività svolta negli USA o altrove.

7.2.3. LETTERA DI APPLE DEL 7 SETTEMBRE 2015 (CORREDATA DEL PARERE DI UN ESPERTO)

- (202) In una lettera del 7 settembre 2015, Apple ha commentato il verbale inviato all'Irlanda dalla Commissione facendo seguito alla riunione del 7 maggio 2015. Apple ha rilevato che la Commissione non ha dimostrato che Apple fosse avvantaggiata dai ruling fiscali contestati e che ASI e AOE beneficiassero di un trattamento selettivo da parte del fisco irlandese rispetto ad altre società in una situazione analoga.

⁽¹¹⁶⁾ L'Irlanda fa riferimento alla relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] nella sua comunicazione del 18 febbraio 2016, nella quale ha trasmesso alla Commissione la relazione *ad hoc* di PwC. Secondo la lettera dell'Irlanda, il «17 novembre 2014, Apple ha trasmesso un'analisi di [consulente fiscale di Apple] [...]. Per quanto sia a conoscenza dell'Irlanda, in nessuna fase la Commissione ha contestato tale analisi o si è dichiarata in disaccordo con essa».

⁽¹¹⁷⁾ Causa C-446/03, *Marks & Spencer/Halsey*, ECLI:EU:C:2005:763.

⁽¹¹⁸⁾ [1988] IR 258.

- (203) Per quanto concerne la corretta applicazione della sezione 25 del TCA 97, l'errata individuazione del quadro di riferimento e la non applicabilità del principio di libera concorrenza, Apple solleva gli stessi argomenti sostenuti dall'Irlanda nella sua lettera del 17 luglio 2015. Anche rispetto all'obiettivo del sistema irlandese di tassazione dei redditi societari e della residenza, Apple in sostanza presenta gli stessi argomenti dell'Irlanda. Poiché ASI e AOE non sono residenti in Irlanda ai fini fiscali, la loro situazione di fatto e di diritto non è paragonabile a quella di società residenti in Irlanda, come si evince chiaramente dal diritto tributario irlandese.
- (204) A sostegno della sua posizione, Apple ha presentato il parere di [consulente di Apple], nel quale si giunge alla conclusione che l'Irlanda ha agito correttamente nel considerare ASI e AOE società non residenti e che il diverso trattamento riservato ad ASI e AOE in quanto società non residenti rispetto alle società residenti in Irlanda è coerente con il principio fiscale internazionale della territorialità. ASI e AOE non sono pertanto in una situazione fattuale e giuridica comparabile a quella di società residenti in Irlanda. Inoltre, ai sensi di tale parere, la proprietà intellettuale di Apple e gli utili che ne derivano non sono attribuibili alle filiali irlandesi, poiché le «funzioni significative del personale» concernenti la proprietà intellettuale sono tutte svolte fuori dall'Irlanda. Sempre secondo tale parere, per attribuire il reddito alle filiali occorre fare un confronto con una ipotetica società residente impegnata esclusivamente in attività locali, senza possedere né sfruttare legalmente o economicamente diritti di proprietà intellettuale. La ripartizione del reddito dovrebbe pertanto avvenire in base alle funzioni, ai rischi e ai beni delle filiali irlandesi e non, secondo il principio della «forza di attrazione», esplicitamente respinto dall'OCSE, comportare l'attribuzione di un reddito di fonte non irlandese. L'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi esclusivamente sulla base delle attività svolte al loro interno, vale a dire senza considerare le attività svolte all'esterno delle filiali, presso ASI/AOE o altre società del gruppo Apple, era pertanto pienamente in linea con la prassi di attribuzione degli utili a filiali a norma del diritto pubblico internazionale e dei principi tributari internazionali, ivi compresi il rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili e la giurisprudenza dell'Unione.
- (205) Inoltre, secondo il parere di [consulente di Apple], le filiali irlandesi non possiedono diritti di proprietà intellettuale e non sono coinvolte in nessun aspetto della gestione della proprietà intellettuale, che si svolge interamente al di fuori dell'Irlanda, anche per quanto concerne tutte le attività necessarie per finanziare, creare, affermare e tutelare la proprietà intellettuale. La totalità delle «funzioni significative del personale» si svolge al di fuori dell'Irlanda e di conseguenza anche la creazione di valore. L'argomento della Commissione che i consigli di amministrazione di ASI e AOE non gestiscono attivamente la proprietà intellettuale non è corretto. Secondo il parere di [consulente di Apple], i verbali dei consigli di ASI e AOE e altri documenti presentati da Apple alla Commissione dimostrano funzioni decisionali in merito a questioni di importanza strategica fondamentale per ASI/AOE, anche concernenti i) aspetti finanziari quali decisioni di investimento, poteri sui conti bancari e salvaguardia dell'integrità del capitale; ii) valutazione e approvazione dei bilanci; e iii) delega di poteri, entro determinati parametri, rispetto alle attività commerciali, tutte svolte negli USA e non in Irlanda.
- (206) Sempre secondo il parere di [consulente di Apple], al fine di determinare l'ammontare di utili da attribuire alla stabile organizzazione di una società non residente ai sensi del modello di convenzione fiscale dell'OCSE (unitamente alle norme tributarie nazionali di molti paesi), dopo aver stabilito mediante un'analisi funzionale che cosa avviene effettivamente all'interno della stabile organizzazione, occorre effettuare un confronto con una società residente (fittizia). Tale confronto («come se») è necessario perché in assenza di un'entità giuridicamente distinta, manca un parametro legale per isolare all'interno della società non residente la quota di utili che si intende realizzata localmente dalla società non residente. Ai fini del confronto è molto importante il punto che segue: la società residente (fittizia) con la quale si effettua il confronto è molto particolare; si tratta di una società residente che deriva il proprio reddito esclusivamente da attività o beni nello Stato nel quale è fiscalmente residente. Mentre una società residente generalmente è soggetta a imposizione nello Stato di residenza sul reddito prodotto a livello mondiale, la società residente considerata nel confronto trae un reddito esclusivamente da attività o beni nello Stato di residenza. In altre parole, il confronto deve essere effettuato solo con una società residente con attività e beni limitati al paese dove la società non residente opera tramite la sua stabile organizzazione. Nel caso di Apple, le filiali irlandesi di ASI e AOE non possono essere assimilate ai proprietari economici

di tali diritti. Di conseguenza, il confronto deve essere effettuato con una società che non detiene tali diritti di proprietà intellettuale sul piano legale o economico, ma che ha accesso alla proprietà intellettuale nella misura limitata necessaria per svolgere le proprie attività (assemblaggio/approvvigionamento di prodotti, vendita e distribuzione).

- (207) Secondo il parere di [consulente di Apple], per stabilire se la proprietà intellettuale (e gli utili che ne derivano) si possa attribuire alle filiali irlandesi, è irrilevante che il personale o gli amministratori di ASI e AOE abbiano partecipato (con o senza personale e/o amministratori di Apple Inc.) allo svolgimento di «funzioni significative del personale» altamente rilevanti. Poiché né ASI né AOE sono fiscalmente residenti in Irlanda, l'unico fatto pertinente che occorre stabilire è se il personale o gli amministratori svolgessero le proprie funzioni significative presso la stabile organizzazione tramite la quale ASI e AOE operavano in Irlanda. Dall'analisi funzionale delle filiali irlandesi emerge che le funzioni svolte in Irlanda attraverso le stabili organizzazioni e al loro interno si limitano ad attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione (ASI) e assemblaggio del prodotto (AOE). Nella misura in cui tali filiali utilizzano la proprietà intellettuale di Apple nelle rispettive attività in Irlanda, in base ai diritti sulla stessa concessi ad ASI e AOE ai sensi dell'ARC, non agiscono in veste di licenziatari che gestiscono e sfruttano diritti di proprietà intellettuale.
- (208) Infine, il parere di [consulente di Apple] spiega che ai sensi del cosiddetto principio della «forza di attrazione», tutto il reddito non riferibile alla filiale realizzato nello Stato della fonte s'intende attribuibile alla filiale in tale Stato della fonte. L'applicazione di questo principio tuttavia è stata esplicitamente respinta dall'OCSE e dai suoi Stati membri. Il confronto di società residenti che utilizzano la rispettiva proprietà intellettuale nelle proprie attività commerciali locali, con le filiali locali di società non residenti che non sono i proprietari economici di tale proprietà intellettuale, come le filiali irlandesi di ASI e AOE, configurerebbe una evidente violazione dei principi dell'OCSE.

7.3. LETTERE DI APPLE DEL 25 GENNAIO 2016, 18 FEBBRAIO 2016 (CORREDATA DEL PARERE DI UN ESPERTO) E 14 MARZO 2016

- (209) Nelle sue lettere del 25 gennaio, 18 febbraio e 14 marzo 2016, Apple spiega che Apple, Inc. è titolare dei diritti legali sulla proprietà intellettuale sviluppata e controllata fuori dall'Irlanda e che la tassazione di qualsiasi utile derivante dalla proprietà intellettuale sarebbe contraria al diritto irlandese e ai principi fiscali internazionali. Inoltre, Apple spiega che gli utili di ASI e AOE, diversamente dagli utili derivanti dalle attività delle filiali irlandesi, sono soggetti a imposizione differita negli USA. Apple afferma altresì che la Commissione ha modificato la sua teoria sugli aiuti di Stato dopo la decisione di avvio e che l'approccio della Commissione, che intende imporre ad Apple una consistente taxa retroattiva attribuendo alle filiali irlandesi tutti gli utili mondiali di Apple, è contrario al principio di libera concorrenza.
- (210) Con la sua lettera del 18 febbraio 2016, Apple ha presentato un aggiornamento della relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple], contenente un'analisi aggiuntiva che tiene conto delle comunicazioni effettuate successivamente (seconda relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple]). La seconda relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] descrive in maggior dettaglio le funzioni non attribuite alle filiali e si concentra sulle attività svolte dai consigli di amministrazione di ASI e AOE. La relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] non fa menzione del ruolo svolto dai consigli di amministrazione, ma si limita a fare riferimento ad ASI e AOE come «le entità giuridiche» rispetto alla «filiale irlandese di AOE e ASI». In base alla seconda relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple], la proprietà, la gestione e il finanziamento della proprietà intellettuale dovrebbero essere attribuiti alle funzioni di ASI e AOE non riferibili alle filiali ⁽¹¹⁹⁾, in quanto ASI e AOE si assumono i rischi e gli obblighi ai sensi dell'ARC attraverso l'autorità esercitata dai consigli di amministrazione che agiscono al di fuori dell'Irlanda. Sempre in base alla seconda relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple], ciascun caso dell'ARC è stato approvato ed eseguito dai consigli di amministrazione di ASI e AOE fuori dall'Irlanda. I consigli di amministrazione di ASI e AOE svolgono un ruolo attivo e fondamentale per quanto concerne la gestione della

⁽¹¹⁹⁾ La relazione conclude che «sulla base dello svolgimento di funzioni significative del personale non riferibili alle filiali mediante i consigli di amministrazione di AOE e ASI che agiscono fuori dall'Irlanda in relazione a partecipazione all'ARC, sviluppo e gestione della proprietà intellettuale, presentazioni di nuovi prodotti, determinazione dei prezzi, appalti, assunzione e finanziamento dei principali rischi d'impresa e proprietà e finanziamento di beni immateriali di valore significativo, è appropriato definire le funzioni di AOE e ASI non riferibili alle filiali come ruoli di imprenditore e titolare effettivo della proprietà intellettuale di Apple al di fuori delle Americhe».

proprietà intellettuale, che si svolge fuori dall'Irlanda, partecipando alle presentazioni di nuovi prodotti e al processo di determinazione dei prezzi a livello mondiale dei prodotti Apple fuori dall'Irlanda. Secondo la relazione, su indicazione del consiglio di amministrazione di ASI, Apple Inc. e ASI hanno stipulato un contratto di servizi di marketing che prevede che Apple Inc. svolga funzioni di marketing per conto di ASI. Inoltre, la relazione spiega che il consiglio di amministrazione di ASI, o altri soggetti autorizzati ai sensi di una procura, provvedono a negoziare, approvare e firmare accordi con società di telecomunicazione e con fornitori e produttori preselezionati da Apple Inc. per realizzare prodotti Apple ai fini della vendita al di fuori del territorio delle Americhe.

- (211) La seconda relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] approfondisce l'aspetto dell'approccio autorizzato OCSE per quanto concerne gli accordi di ripartizione dei costi e le stabili organizzazioni. A tale proposito, la relazione fa riferimento al punto 212 del rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili, dove si afferma che una stabile organizzazione e la relativa sede centrale si potrebbero considerare in compartecipazione economica in un'attività corrispondente a un accordo di ripartizione dei costi a determinate condizioni. La relazione prosegue affermando che questo non è il caso di ASI, AOE e delle rispettive filiali irlandesi, poiché presso tali filiali non si svolgevano funzioni significative del personale relative allo sfruttamento della proprietà intellettuale, in Irlanda non venivano prese decisioni in merito allo sfruttamento della proprietà intellettuale e le filiali irlandesi non sostenevano rischi per il finanziamento della proprietà intellettuale. La relazione conclude infine che, sulla base dell'analisi funzionale, era giustificato scegliere le filiali irlandesi come entità meno complessa e parte sottoposta a test per i metodi di attribuzione degli utili approvati dai ruling fiscali contestati, poiché le filiali svolgevano solo attività di vendita, distribuzione e produzione relativamente di routine e non apportavano contributi unici.

7.4. LETTERA DELL'IRLANDA DEL 18 FEBBRAIO 2016 (CORREDATA DEL PARERE DI UN ESPERTO)

- (212) Il 18 febbraio 2016, l'Irlanda ha presentato alla Commissione un «parere specialistico sugli utili attribuiti alla filiale irlandese di ASI e alla filiale irlandese di AOE tra il 2007 e il 2011», preparato dalla società di consulenza fiscale PwC (relazione *ad hoc* di PwC). L'obiettivo della relazione era fornire un parere concernente la conformità al principio di libera concorrenza del risultato dell'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE.
- (213) La relazione *ad hoc* di PwC afferma di applicare il metodo in due fasi dell'approccio autorizzato OCSE. Secondo la relazione, la prima fase consiste in un'analisi funzionale, intesa a identificare le funzioni significative del personale. La seconda fase consiste nel verificare la conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi applicati durante il periodo di validità dei ruling fiscali contestati⁽²⁰⁾. Sulla base di un'analisi funzionale, la relazione conclude che le filiali irlandesi di ASI e AOE non apportavano un contributo unico e prezioso alla catena del valore globale di Apple, ma si limitavano ad eseguire attività di routine⁽²¹⁾. La relazione identifica inoltre le aree nelle quali le filiali non apportavano alcun contributo, quali la creazione, la gestione, l'impiego o la direzione strategica della proprietà intellettuale di Apple. La relazione precisa inoltre che la filiale irlandese di ASI non svolgeva attività di marketing.
- (214) In una seconda parte della relazione *ad hoc* di PwC dedicata alla verifica della conformità al principio di libera concorrenza dell'accordo stipulato dalle filiali irlandesi di ASI e AOE, si selezionano gli indicatori del livello di utile, che sono il *Berry ratio* per ASI e un ricarico sui costi totali per AOE. La relazione calcola il livello degli indicatori selezionati per ASI e AOE per il periodo dal 2007 al 2011, confrontando il risultato con quella che la relazione definisce «base del settore» per società indipendenti. Nella relazione *ad hoc* di PwC, la base del settore è presentata sotto forma di indicatori statistici, che comprendono quartile superiore, mediana, quartile inferiore e numero di società considerate nel campione.

⁽²⁰⁾ Le due fasi, come descritte nella relazione *ad hoc* di PwC, non corrispondono all'approccio in due fasi presentato nel rapporto OCSE sull'attribuzione degli utili, nonostante il consulente fiscale faccia riferimento all'approccio autorizzato OCSE.

⁽²¹⁾ L'analisi funzionale intrapresa non identifica funzioni significative del personale presso le sedi centrali di ASI e AOE o presso le filiali irlandesi. Piuttosto, fa riferimento a membri dell'alta direzione situati negli USA.

- (215) Per quanto concerne ASI, la ricerca di elementi comparabili effettuata da PwC si basa su società operanti nel commercio all'ingrosso di elettrodomestici, prodotti informatici e software, apparecchiature elettroniche e di telecomunicazione, nonché nel magazzinaggio e nelle attività di supporto per i trasporti ⁽¹²²⁾. La relazione *ad hoc* di PwC descrive tre tipologie di rischi assunti dalla filiale irlandese di ASI. In primo luogo, la filiale irlandese di ASI affronta il rischio di magazzino, in particolare associato alla presenza di scorte insufficienti o eccessive. In secondo luogo, la filiale irlandese di ASI è esposta al rischio di garanzia. ASI offriva servizi di garanzia e assistenza post-vendita. Il supporto tecnico e i processi di produzione per le linee di screening AppleCare erano controllati da una squadra con sede negli USA. In terzo luogo, la filiale irlandese di ASI è esposta al rischio di credito, collegato alla mancata riscossione dei pagamenti dai clienti. Grazie alla politica di gestione dei rischi del gruppo, tutti questi rischi sono molto limitati.
- (216) La relazione conclude che per quanto riguarda la filiale irlandese di ASI, la media della gamma di libera concorrenza del *Berry ratio* per fornitori comparabili di servizi a rischio limitato oscilla tra 108,3 % e 137,95 % con una mediana di 116,72 %. Nel periodo dal 2007 al 2011, la filiale irlandese di ASI ha ottenuto un *Berry ratio* superiore al quartile inferiore.
- (217) Per quanto riguarda la filiale irlandese di AOE, la media della gamma di libera concorrenza del ricarico sui costi totali per produttori comparabili a rischio limitato per il periodo 2007-2011 oscilla tra 3,19 % e 7,95 % con una mediana di 5,21 %. Nello stesso periodo, la filiale irlandese di AOE ha ottenuto ogni anno un ricarico sui costi totali superiore alla mediana.

7.5. LETTERE DELL'IRLANDA DEL 17 FEBBRAIO E DEL 23 MARZO 2016

- (218) Nelle sue lettere del 17 febbraio e 23 marzo 2016, l'Irlanda ha commentato nuovamente in merito alla presunta incoerenza tra il ragionamento contenuto nella decisione di avvio e la teoria sugli aiuti di Stato elaborata successivamente dalla Commissione, nonché in merito al presunto rifiuto della Commissione di dialogare con l'Irlanda e Apple. Secondo l'Irlanda, il fatto che la Commissione non abbia chiarito il suo ragionamento pregiudica i diritti della difesa ed è comunque dovere della Commissione spiegare il suo punto di vista prima dell'adozione della decisione finale. Inoltre, il fatto che la Commissione non abbia fornito risposte sulle relazioni degli esperti presentate dall'Irlanda e da Apple, secondo l'Irlanda può essere inteso solo come un'accettazione delle conclusioni contenute in tali relazioni.
- (219) L'Irlanda afferma inoltre che l'indagine della Commissione sui ruling fiscali contestati non è obiettiva, come evidenziato da dichiarazioni pubbliche di funzionari della Commissione che anticipavano l'esito dell'indagine e dalle ripetute richieste di informazioni da parte della Commissione. Secondo l'Irlanda, le richieste di grandi quantità di informazioni su un'ampia gamma di questioni dimostrano la determinazione della Commissione a riscontrare un aiuto di Stato illegittimo, trascurando il proprio dovere di condurre un'indagine imparziale.

8. VALUTAZIONE DELLE MISURE CONTESTATE

8.1. ESISTENZA DELL'AUTO

- (220) In virtù dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, sono incompatibili con il mercato interno nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi

⁽¹²²⁾ L'elenco completo delle 52 società considerate da PwC per il confronto è il seguente: IRES — S.P.A., ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO S.P.A., B2BIRE S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM S.P.A., COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA S.P.A., RECO S.P.A., INFOWORK TECHNOLOGY SL, LINEA 2000, COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA, ENAPEIΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΖΑ Ε.Π.Ε., SIAM S.R.L., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA, EARPRO SA, REMLE, SA, CONFIG, INTERDAS S.P.A., SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, APRA S.P.A., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA, VERE 85 SA, APLICACIONES TECNOLOGICAS SA, DIGIT ACCESS, AMSTESO ELECTRIC LIMITED, OLISYS, TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, TRANS AUDIO VIDEO S.R.L., KONTORLAND AS, CONNECT DATA, FRIGO 2000 S.R.L., NEO TECHNOLOGY, DUWIN SRL, IPOH S.R.L., GIGALOGIE, MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, FERNANDO CRISTINO, LDA, MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA, INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA, TELSERVICE S.R.L., K1 ELECTRONIC GmbH, MT COMPONENTS LIMITED, TULSI IMPORT EXPORT LTD, MEMTEC IBERICA, LAZANAS — XAPAPADAKOU EISAGOGIKI A.E.E.

forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. La qualificazione di una misura come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, richiede che sussistano tutti i presupposti previsti da tale disposizione ⁽¹²³⁾. È infatti risaputo che la qualificazione di una misura quale aiuto di Stato presuppone anzitutto che si tratti di un intervento dello Stato, ovvero effettuato mediante risorse statali; in secondo luogo, che tale intervento sia idoneo a incidere sugli scambi tra Stati membri; in terzo luogo, che conceda un vantaggio selettivo a un'impresa e, in quarto luogo, che falsi o minacci di falsare la concorrenza ⁽¹²⁴⁾.

- (221) Per quanto riguarda la prima condizione dell'esistenza di un aiuto, i ruling fiscali contestati sono stati emanati dal fisco irlandese, ossia dall'amministrazione fiscale dello Stato irlandese, e sono stati utilizzati da ASI e AOE per calcolare le rispettive imposte sulle società dovute ogni anno in Irlanda. Il metodo di calcolo è stato approvato dal fisco irlandese, che su tale base ha accettato che l'imposta versata in Irlanda da ASI e AOE nel periodo di applicazione dei ruling corrispondesse alla rispettiva imposta sulle società dovuta in Irlanda. I ruling contestati sono pertanto imputabili all'Irlanda. Per quanto riguarda il finanziamento delle misure mediante risorse statali, secondo una giurisprudenza costante della Corte un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordano a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi queste imprese in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti costituisce aiuto di Stato ⁽¹²⁵⁾. Nella sezione 8.2, la Commissione dimostrerà che i ruling fiscali contestati comportano una riduzione dell'imposta dovuta da ASI e AOE in Irlanda, che si discosta dall'imposta che tali imprese sarebbero altrimenti tenute a versare in virtù del regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda. Rinunciando a un gettito d'imposta che altrimenti l'Irlanda avrebbe avuto diritto a riscuotere da ASI e AOE ai sensi di tale regime, i ruling fiscali contestati danno origine a una perdita di risorse statali ⁽¹²⁶⁾.
- (222) Per quanto riguarda la seconda condizione dell'esistenza di un aiuto, ASI e AOE appartengono al gruppo Apple, che è un gruppo multinazionale presente a livello mondiale e operante in tutti gli Stati membri, cosicché qualsiasi aiuto a suo favore può incidere sugli scambi all'interno dell'Unione. Una misura concessa dallo Stato è peraltro considerata tale da falsare o minacciare di falsare la concorrenza qualora sia atta a migliorare la posizione del destinatario nei confronti di altre imprese concorrenti ⁽¹²⁷⁾. Apple progetta, produce e commercializza dispositivi per la comunicazione mobile e multimediali, personal computer e riproduttori musicali portatili digitali, e vende in tutto il mondo una serie di prodotti correlati, quali software, servizi, periferiche, soluzioni di networking e contenuti digitali e applicazioni di terzi. ASI gestisce le attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione legate alla vendita di prodotti Apple a parti correlate e clienti terzi nelle regioni EMEA e APAC. AOE produce una gamma specializzata di prodotti informatici per il mercato della regione EMEA e fornisce tutti i suoi prodotti finiti a parti correlate. Nella misura in cui i ruling fiscali contestati sollevano ASI e AOE da un debito d'imposta che altrimenti avrebbero avuto l'obbligo di versare ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda, l'aiuto concesso in base a tali ruling configura un aiuto al funzionamento, in quanto solleva le imprese interessate da un onere che di norma avrebbero dovuto sostenere nel corso della loro gestione corrente o delle normali attività. Secondo la giurisprudenza costante della Corte di giustizia, l'aiuto al funzionamento in linea di principio falsa le condizioni di concorrenza ⁽¹²⁸⁾, per cui si dovrebbe ritenere che qualsiasi aiuto concesso ad ASI e AOE falsi o minacci di falsare la concorrenza rafforzando la posizione finanziaria di ASI, AOE e del gruppo Apple sui mercati nei quali operano. In particolare, sollevando tali imprese da un debito d'imposta che altrimenti avrebbero dovuto onorare e che le imprese concorrenti sono tenute a onorare, i ruling fiscali contestati liberano risorse che le stesse imprese possono investire nelle rispettive attività commerciali, con la conseguenza di falsare la concorrenza sul mercato; pertanto, anche la quarta condizione dell'esistenza di un aiuto di Stato è soddisfatta.

⁽¹²³⁾ Cfr. causa C-399/08 P, Commissione/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punto 38 e giurisprudenza ivi citata.

⁽¹²⁴⁾ Cfr. causa C-399/08 P, Commissione/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punto 39 e giurisprudenza ivi citata.

⁽¹²⁵⁾ Cfr. cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito, ECLI:EU:C:2011:732, punto 72 e giurisprudenza ivi citata.

⁽¹²⁶⁾ Cfr. causa C-169/08, presidente del Consiglio dei ministri, EU:C:2009:709, punto 58.

⁽¹²⁷⁾ Cfr. causa 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, punto 11 e cause riunite T-298/97, T-312/97 ecc., Alzetta, EU:T:2000:151, punto 80.

⁽¹²⁸⁾ Causa C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, punto 55 (enfasi aggiunta). Cfr. anche causa C-494/06 P, Commissione/Italia e Wam, EU:C:2009:272, punto 54 e giurisprudenza ivi citata e C-271/13 P, Rouse Industry/Commissione, ECLI:EU:C:2014:175, punto 44. Cause riunite C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e altri/Commissione, ECLI:EU:C:2011:368, punto 136. Cfr. anche causa C-156/98, Germania/Commissione, ECLI:EU:C:2000:467, punto 30, e la giurisprudenza citata.

- (223) Per quanto riguarda la terza condizione dell'esistenza di un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, per vantaggio s'intende un beneficio economico che un'impresa non avrebbe ottenuto in condizioni normali di mercato, ossia in assenza di un intervento dello Stato ⁽¹²⁹⁾. Quindi esiste un vantaggio ogniqualvolta la situazione finanziaria di un'impresa migliori per effetto dell'intervento dello Stato. L'esistenza di tale miglioramento è dimostrata confrontando la situazione finanziaria dell'impresa risultante dalla misura contestata con la situazione finanziaria della stessa impresa in assenza della misura in questione ⁽¹³⁰⁾. Un vantaggio può consistere nel concedere benefici economici o nell'alleviare oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa ⁽¹³¹⁾. Per quanto concerne le misure fiscali, un vantaggio può essere concesso mediante tipologie diverse di riduzione dell'onere fiscale di un'impresa e, in particolare, tramite la riduzione della base imponibile o dell'importo dell'imposta dovuta ⁽¹³²⁾. Nella sezione 8.2.2, la Commissione dimostrerà che i ruling fiscali contestati comportano una riduzione dell'imposta sulle società dovuta da ASI e AOE in Irlanda, in virtù della riduzione degli utili imponibili annuali di tali imprese, e quindi della rispettiva base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle società ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda. I ruling fiscali contestati conferiscono pertanto un vantaggio economico alle società interessate mediante la riduzione della rispettiva base imponibile.
- (224) Per quanto concerne la natura selettiva del vantaggio, la Corte di giustizia ha stabilito in precedenza che nel caso di una misura di aiuto individuale, rispetto a un regime, «l'individuazione del vantaggio economico consente, in linea di principio, di presumere la sua selettività» ⁽¹³³⁾, senza che sia necessario analizzare la selettività della misura in base all'analisi in tre fasi elaborata dalla Corte di giustizia per i regimi di aiuto di Stato di natura fiscale ⁽¹³⁴⁾. Poiché i ruling fiscali contestati sono misure di aiuto individuali concesse esclusivamente ad ASI e AOE, la constatazione che tali misure conferiscono un vantaggio ad ASI e AOE è già sufficiente per concludere che tale vantaggio sia di natura selettiva. Ciononostante, *ad abundantiam*, la Commissione intende esaminare le misure secondo l'analisi in tre fasi messa a punto dalla Corte di giustizia per i regimi di aiuto di natura fiscale, per dimostrare che sono selettive anche ai sensi di tale analisi. Tuttavia, nell'ambito di tale valutazione della Commissione, il fatto di stabilire se la misura contestata costituisca o meno una deroga al sistema di riferimento (seconda fase dell'analisi di selettività) coinciderà con la valutazione tesa ad appurare se tali misure conferiscano un vantaggio ad ASI e AOE ⁽¹³⁵⁾. Questo perché l'individuazione del vantaggio derivante dalla misura fiscale richiede un confronto tra la posizione economica del beneficiario della stessa e la posizione economica dell'impresa in assenza della misura in questione, mentre l'individuazione della deroga al sistema di riferimento richiede un confronto tra la posizione economica del beneficiario della misura e la posizione economica di operatori che, alla luce degli obiettivi del sistema di riferimento, si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga a quella del beneficiario, e che non beneficiano della misura fiscale in questione. In altre parole, quando una misura fiscale determina una riduzione ingiustificata dell'imposta dovuta da un beneficiario, che altrimenti dovrebbe versare un'imposta più elevata in virtù del regime di tassazione ordinario, tale riduzione costituisce al contempo il vantaggio conferito dalla misura fiscale e una deroga al sistema di riferimento.

8.2. ESISTENZA DI UN VANTAGGIO SELETTIVO

- (225) Secondo una giurisprudenza costante, «l'articolo 92, paragrafo 1, [ora articolo 107, paragrafo 1] del trattato impone di determinare se nell'ambito di un dato regime giuridico una misura statale sia tale da favorire 'talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga,

⁽¹²⁹⁾ Causa C-39/94, SFEI e altri, ECLI:EU:C:1996:285, punto 60; causa C-342/96, Spagna/Commissione, ECLI:EU:C:1999:210, punto 41.

⁽¹³⁰⁾ Cfr. causa C-173/73, Italia/Commissione, ECLI:EU:C:1974:71, punto 13.

⁽¹³¹⁾ Cfr., ad esempio, causa C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100.

⁽¹³²⁾ Cfr. causa C-66/02, Italia/Commissione, ECLI:EU:C:2005:768, punto 78; causa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e altri, ECLI:EU:C:2006:8, punto 132; causa C-522/13, Ministerio de Defensa e Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, punti da 21 a 31. Cfr. anche il punto 9 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3).

⁽¹³³⁾ Cfr. causa C-270/15 P, Belgio/Commissione, ECLI:EU:C:2016:489, punto 49 e causa C-15/14 P, Commissione/MOL, ECLI:EU:C:2015:362, punto 60.

⁽¹³⁴⁾ Cfr. causa T-385/12, Orange/Commissione, ECLI:EU:T:2015:117, punto 53.

⁽¹³⁵⁾ Nelle sue osservazioni sulla decisione di avvio, Apple sostiene che le condizioni del vantaggio e della selettività per constatare l'esistenza di un aiuto di Stato dovrebbero essere valutate separatamente, perché si riferiscono a due diversi aspetti della nozione di aiuto di Stato. Tuttavia, alla luce del fatto che la presente decisione riguarda una misura di aiuto individuale e poiché la separazione delle condizioni risulterebbe in un'inutile duplicazione, la Commissione ha deciso di valutare la presenza di un vantaggio nell'ambito della seconda fase dell'analisi di selettività.

tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime. In caso affermativo, il provvedimento di cui trattasi soddisfa il presupposto della selettività»⁽¹³⁶⁾.

- (226) Nel caso di regimi di aiuti di Stato di natura fiscale, la Corte ha messo a punto un'analisi in tre fasi per determinare se una misura è selettiva⁽¹³⁷⁾. In primo luogo, occorre stabilire il sistema tributario ordinario o normale applicabile nello Stato membro, ossia il «sistema di riferimento». Successivamente occorre valutare se la misura fiscale considerata costituisce una deroga a tale sistema, in quanto introduce differenziazioni tra operatori economici che si trovano, sotto il profilo degli obiettivi intrinseci del sistema, in una situazione fattuale e giuridica analoga. Se la misura costituisce una deroga al sistema di riferimento, è opportuno verificare, nella terza fase dell'analisi, se essa è giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema di riferimento. Una misura fiscale in deroga rispetto all'applicazione del sistema di riferimento può essere giustificata qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario⁽¹³⁸⁾. In tal caso, la misura fiscale non è selettiva. In questa terza fase l'onere della prova spetta allo Stato membro.

8.2.1. DETERMINAZIONE DEL SISTEMA DI RIFERIMENTO

8.2.1.1. *Sistema di riferimento costituito dal regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda*

- (227) In generale, un sistema di riferimento è costituito da un insieme coerente di regole che, in base a criteri oggettivi, si applicano a tutte le imprese che rientrano nel suo campo di applicazione quale definito dal suo obiettivo. L'individuazione del sistema di riferimento dipende pertanto da elementi quali soggetti imponibili, base imponibile, eventi imponibili e aliquote fiscali applicabili.
- (228) Nel caso di specie, il sistema di riferimento è il regime ordinario di tassazione degli utili societari a titolo del sistema dell'imposta sulle società vigente in Irlanda, il cui obiettivo intrinseco è la tassazione degli utili di tutte le società imponibili in Irlanda⁽¹³⁹⁾. Come spiegato nella sezione 2.3, l'imposta sulle società in Irlanda è applicata agli utili (reddito e plusvalenze imponibili) di una società qualunque sia la loro origine⁽¹⁴⁰⁾. Il punto di partenza per la determinazione della base imponibile sono gli utili contabili della società⁽¹⁴¹⁾. Le società residenti in Irlanda sono soggette all'imposta sulle società su redditi e plusvalenze realizzati a livello mondiale⁽¹⁴²⁾. Le società non residenti operanti in Irlanda tramite una filiale o un'agenzia sono soggette all'imposta sulle società sugli utili connessi a tale filiale o agenzia e sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni utilizzati ai fini di tale filiale o agenzia⁽¹⁴³⁾. Le società che non sono residenti in Irlanda e non svolgono attività commerciali tramite una filiale o un'agenzia in Irlanda sono soggette all'imposta sui redditi esclusivamente su eventuali redditi di fonte irlandese e all'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di taluni beni irlandesi, fatte salve eventuali esenzioni in virtù di trattati fiscali⁽¹⁴⁴⁾. L'aliquota dell'imposta sulle società applicabile agli utili di tutte le società imponibili in Irlanda è pari al 12,5 % per gli utili derivanti da redditi commerciali e al 25 % per i redditi non commerciali⁽¹⁴⁵⁾. Dalla prospettiva delle suddette norme, tutte le imprese che registrano redditi sono considerate in una situazione fattuale e giuridica simile, poiché l'obiettivo di tali norme è la tassazione degli utili imponibili in Irlanda. Di conseguenza, tutte le società imponibili in Irlanda, residenti o non residenti, si intendono in una situazione fattuale e giuridica comparabile per quanto riguarda il regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda.
- (229) Il sistema di riferimento comprende società non integrate, che derivano i propri utili da transazioni effettuate sul mercato secondo il principio di libera concorrenza e società integrate che (in parte) derivano i propri utili da transazioni effettuate all'interno della stessa società o gruppo societario. Il sistema irlandese dell'imposta sulle società non distingue tra società che derivano i propri utili esclusivamente da transazioni a condizioni di mercato,

⁽¹³⁶⁾ Cfr. C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, punto 40.

⁽¹³⁷⁾ Cfr. cause riunite da C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos e altri, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽¹³⁸⁾ Cfr. cause riunite da C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos e altri, ECLI:EU:C:2011:550, punto 65.

⁽¹³⁹⁾ Cfr. anche cause riunite da C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos e altri, ECLI:EU:C:2011:550, punto 50.

⁽¹⁴⁰⁾ Cfr. considerando 69.

⁽¹⁴¹⁾ Cfr. considerando 70.

⁽¹⁴²⁾ Cfr. considerando 72.

⁽¹⁴³⁾ Cfr. considerando 73.

⁽¹⁴⁴⁾ Cfr. considerando 76.

⁽¹⁴⁵⁾ Cfr. considerando 71.

come le società autonome non integrate, e le società che derivano i propri utili da operazioni interne tra società dello stesso gruppo o tra parti della stessa società, come le società integrate. Entrambe le tipologie di società sono soggette a imposizione sui rispettivi utili imponibili all'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società in virtù del regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda. Di conseguenza, tutte le società imponibili in Irlanda, integrate e non integrate, si dovrebbero considerare in una situazione fattuale e giuridica comparabile per quanto riguarda tale regime.

- (230) Il fatto che l'utile imponibile delle società non integrate e integrate sia determinato in modo diverso non cambia questa conclusione. Nel caso di una società non integrata che effettua transazioni sul mercato, l'utile imponibile in linea di principio può essere direttamente osservato e calcolato sulla base di tali transazioni, in quanto si basa sulla differenza tra i ricavi e i costi in un mercato concorrenziale. Di conseguenza, per determinare la base imponibile dell'imposta sulle società in Irlanda, una società non integrata partirà dal proprio utile contabile, dal momento che questo utile dipende dai prezzi dettati dal mercato per i fattori di produzione acquistati e per i prodotti e servizi venduti dalla società. Per contro, la determinazione dell'utile imponibile di una società integrata, appartenente a un gruppo od operante in più di una giurisdizione tramite una filiale, richiede l'utilizzo di stime. Questo perché una società integrata, caratterizzata da transazioni effettuate tra i soggetti che la compongono, è in grado di stabilire i prezzi e le condizioni di tali operazioni interne indipendentemente da altri operatori del mercato, cosa che a sua volta determina l'utile imponibile delle componenti della società che partecipano a tali operazioni ⁽¹⁴⁶⁾. La differenza nella determinazione dell'utile imponibile di società non integrate e integrate è pertanto dovuta al fatto che gli utili di società integrate o filiali non sono ricavabili in maniera affidabile dalla contabilità obbligatoria, diversamente dalle società non integrate o che non effettuano operazioni interne, i cui bilanci riflettono pertanto prezzi negoziati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza. Tuttavia, questa differenza nel calcolo degli utili imponibili tra società non integrate e integrate è semplicemente lo strumento con il quale realizzare l'obiettivo ultimo di stabilire la base imponibile di entrambe le tipologie di società, in maniera tale da garantire che le società integrate e non integrate siano tassate allo stesso modo ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari.
- (231) Apple sostiene ⁽¹⁴⁷⁾ che le transazioni tra società collegate non sono confrontabili con le transazioni tra società non collegate. Apple cita la decisione *groepsrentebox* ⁽¹⁴⁸⁾, nella quale la Commissione avrebbe accettato che i rapporti finanziari tra società appartenenti a uno stesso gruppo e le operazioni infragruppo siano considerati diversi da quelli tra società non collegate, e non basati sulle stesse motivazioni concorrenziali ed economiche, cosicché sia giustificato un trattamento fiscale diverso. In via preliminare, la Commissione ricorda che, poiché ciascuna potenziale misura di aiuto deve essere valutata singolarmente alla luce dei criteri oggettivi di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, anche se si potesse dimostrare che la Commissione abbia preso una decisione diversa in un'altra occasione, quest'ultima non inciderebbe sulla validità delle conclusioni della presente decisione ⁽¹⁴⁹⁾.
- (232) In ogni caso, la Commissione non condivide la lettura data da Apple della decisione *groepsrentebox*. Contrariamente a quanto afferma Apple, tale decisione non conferma che quando una misura fiscale viene concessa a favore di una società che deriva i propri utili da operazioni interne, il sistema di riferimento debba necessariamente essere limitato a società che realizzano utili con questo tipo di operazioni. Inoltre, l'obiettivo della misura fiscale oggetto di tale decisione non è paragonabile al caso in esame e pertanto le conclusioni desumibili dalla stessa non si applicano nella fattispecie.
- (233) Il regime *groepsrentebox* è stato introdotto dalle autorità olandesi con l'obiettivo di ridurre la differenza di trattamento fiscale tra il finanziamento tramite capitale di rischio e il finanziamento tramite capitale di prestito nell'ambito di un gruppo e quindi con l'intento di ridurre l'arbitraggio tra queste due forme di finanziamento infragruppo ⁽¹⁵⁰⁾. Nella decisione finale la Commissione ha osservato che, considerato l'obiettivo della misura,

⁽¹⁴⁶⁾ È il caso di ASI e AOE, dove gli utili delle due società devono essere ripartiti tra le filiali, fiscalmente residenti in Irlanda, e le sedi centrali, che non sono fiscalmente residenti in Irlanda, benché nel caso specifico di ASI e AOE non siano coinvolte altre giurisdizioni poiché le sedi centrali non sono fiscalmente residenti altrove.

⁽¹⁴⁷⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punto 209.

⁽¹⁴⁸⁾ Decisione 2009/809/CE della Commissione, dell'8 luglio 2009, sul regime denominato *groepsrentebox* al quale i Paesi Bassi intendono dare esecuzione [C 4/2007 (ex N 465/2006)] (GU L 288 del 4.11.2009, pag. 26) (in appresso «decisione *groepsrentebox*»).

⁽¹⁴⁹⁾ Cfr. causa C-100/15 P, Netherlands Maritime Technology Association/Commissione, ECLI:EU:C:2016:254 punto 110 e causa C-138/09, Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, punto 21.

⁽¹⁵⁰⁾ Il regime prevedeva che il saldo positivo tra gli interessi percepiti sui prestiti del gruppo e quelli corrisposti nell'ambito di operazioni di finanziamento infragruppo fosse tassato all'aliquota del 5 % in virtù di una «scatola di interessi infragruppo» (*groepsrentebox*), invece che all'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società, all'epoca pari al 25,5 %.

«solo le imprese collegate [e non le imprese autonome] si confrontano all'arbitraggio infragruppo tra capitale di rischio e capitale di prestito»⁽¹⁵¹⁾. Alla luce di tale osservazione e dell'obiettivo del regime, che mirava a «ridurre i fattori che favoriscono l'arbitraggio fiscale tra due forme di finanziamento, tramite apporto di capitale o prestito, e garantire in tal senso la neutralità fiscale»⁽¹⁵²⁾, la Commissione ha ritenuto che il sistema di riferimento nella causa in questione includesse solo le imprese soggette all'imposta sulle società impegnate in operazioni di finanziamento infragruppo⁽¹⁵³⁾. Per contro, l'obiettivo dei ruling fiscali contestati consiste nel determinare la base imponibile di ASI e AOE ai fini dell'imposta sulle società dovuta in Irlanda su tale importo.

- (234) Se l'obiettivo che giustifica la decisione *groepsrentebox* può essere considerato valido solo nel contesto di un gruppo (in quanto le imprese autonome non hanno il problema dell'arbitraggio tra più forme di finanziamento), la determinazione della base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sulle società dovuta ogni anno è ugualmente rilevante e applicabile per le entità che derivano i propri utili da operazioni interne e per le società autonome nazionali. Inoltre, ASI opera come impresa di approvvigionamento e distribuzione del gruppo Apple e AOE come impresa di produzione. Entrambe forniscono i loro servizi solo ad altre società del gruppo Apple, ma le loro attività potrebbero essere svolte anche in un contesto diverso da quello del gruppo. In effetti, Apple acquista la maggior parte dei propri fattori di produzione da produttori indipendenti.
- (235) Queste caratteristiche del caso di specie confermano che l'osservazione della Commissione nella decisione *groepsrentebox*, ovvero che per quanto concerne i finanziamenti infragruppo con capitale di prestito le società collegate non si trovano in una situazione fattuale e giuridica paragonabile a quella delle società non collegate, non può essere generalizzata a situazioni nelle quali un ruling fiscale è inteso a determinare la base imponibile ai fini del pagamento dell'imposta sulle società. Secondo il principio di libera concorrenza, le relazioni commerciali e finanziarie tra società collegate che effettuano operazioni interne non devono differire da quelle che sarebbero concordate tra società indipendenti⁽¹⁵⁴⁾. Le norme in materia di prezzi di trasferimento mirano proprio a mettere a confronto le operazioni tra società collegate/di uno stesso gruppo e le operazioni tra società indipendenti e fare in modo che ogni scostamento sia rettificato. Alla luce dei suddetti elementi, Apple ha torto a basarsi sulla decisione *groepsrentebox* per sostenere la propria posizione.

8.2.1.2. Il sistema di riferimento non è limitato esclusivamente alla sezione 25 del TCA 97

- (236) L'Irlanda⁽¹⁵⁵⁾ e Apple⁽¹⁵⁶⁾ sostengono che le società non residenti non sono in una situazione fattuale e giuridica paragonabile a quella delle società residenti, poiché queste ultime sono tassate sul loro reddito mondiale, mentre le società non residenti sono tassate solo sul reddito di fonte locale, vale a dire, sul reddito commerciale derivante direttamente o indirettamente da un'agenzia o una filiale irlandese.
- (237) La Commissione prende atto di questa distinzione, ma non ritiene che giustifichi l'individuazione di un sistema di riferimento separato, diverso dal regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda. Resta il fatto che, ai fini della determinazione della base imponibile e dell'imposta sulle società dovuta, i due tipi di società si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile per quanto concerne l'obiettivo intrinseco del regime, che è quello di tassare l'utile di tutte le società, residenti o non residenti, imponibili in Irlanda⁽¹⁵⁷⁾.
- (238) Per quanto concerne il metodo di determinazione della base imponibile, i contribuenti residenti e non residenti sono tassati sugli utili (reddito e plusvalenze imponibili) ovunque prodotti, calcolati sulla base delle norme di cui ai considerando 69 e 70 sia per le società residenti in Irlanda sia per quelle non residenti. In questo caso, anche se ASI e AOE non sono società residenti, le rispettive filiali irlandesi producono reddito e utili come qualsiasi

⁽¹⁵¹⁾ Decisione *groepsrentebox*, considerando 85.

⁽¹⁵²⁾ Decisione *groepsrentebox*, considerando 101.

⁽¹⁵³⁾ Decisione *groepsrentebox*, considerando 107.

⁽¹⁵⁴⁾ Cfr. considerando 251.

⁽¹⁵⁵⁾ Cfr. la lettera dell'Irlanda del 4 maggio 2015, pag. 3.

⁽¹⁵⁶⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punti 137 e 210.

⁽¹⁵⁷⁾ Cfr. in particolare la sezione 21, paragrafo 1, del TCA 97.

società residente che svolge un'attività commerciale e, nel caso del reddito derivante dalla produzione o dalla vendita di beni e servizi in Irlanda, le società residenti e non residenti sono tassate sullo stesso tipo di reddito ⁽¹⁵⁸⁾.

- (239) Il fatto che le società residenti e non residenti siano in una situazione comparabile per quanto concerne il metodo di determinazione della base imponibile è ulteriormente corroborato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia sulla tassazione delle filiali nel contesto dell'articolo 49 del trattato. A titolo di esempio, nella sua sentenza nella causa *Royal Bank of Scotland*, la Corte ha stabilito che una società con sede in Grecia e la filiale greca di una società con sede in un altro Stato membro sono obiettivamente in una situazione comparabile. Pur riconoscendo che le società con sede in Grecia sono tassate sulla base del loro reddito mondiale, mentre le società non residenti sono tassate solo sugli utili di fonte locale, la Corte ha aggiunto che «questa circostanza, che deriva dalla sovranità fiscale limitata dello Stato in cui ha origine il reddito rispetto a quella dello Stato in cui ha sede la società, non impedisce che si possa ritenere che le due categorie di società, a parità di tutte le altre condizioni, versino in situazioni analoghe quanto alle modalità di determinazione della base imponibile» ⁽¹⁵⁹⁾. Analogamente, nella sua sentenza nella causa *CLT-UFA*, la Corte ha statuito che non sussisteva una giustificazione oggettiva per riservare alla filiale tedesca di una società un trattamento diverso e meno favorevole a causa del fatto che la sede e l'amministrazione centrale erano in Lussemburgo, rispetto a come sarebbe stato se avesse svolto la sua attività in Germania con la forma giuridica di una società a responsabilità limitata o di una società per azioni con sede e/o amministrazione centrale in Germania. In particolare, la Corte ha osservato «che la normativa nazionale, per quanto concerne il sistema di determinazione sulla base imponibile, non distingue fra le società aventi la loro sede in un altro Stato membro, a seconda che esse svolgano le loro attività mediante una succursale o una controllata, che sia tale da giustificare una differenza di trattamento fra le due categorie di società» ⁽¹⁶⁰⁾.
- (240) Contrariamente a quanto afferma l'Irlanda ⁽¹⁶¹⁾, la Commissione non ritiene che in virtù della giurisprudenza le società residenti e non residenti debbano essere tassate sulla stessa base per quanto concerne le fonti di reddito soggette a imposizione. La Commissione ammette che, in conseguenza del principio di territorialità, le società residenti e non residenti sono tassate su fonti di reddito diverse, come riconosciuto dalla stessa Corte. Piuttosto, la Commissione ritiene che, in virtù della giurisprudenza, poiché le società residenti e non residenti sono soggette al medesimo regime ordinario di tassazione degli utili societari, la residenza di una società contribuente non può giustificare un trattamento fiscale discriminatorio nei confronti di uno dei due tipi di società nel determinare l'imposta dovuta ai sensi di tale regime. In altre parole, i due tipi di società sono in una situazione fattuale e giuridica simile per quanto concerne la tassazione degli utili societari imponibili in Irlanda.
- (241) Per quanto concerne la determinazione dell'imposta sulle società dovuta, le modalità di calcolo sono le stesse per le società residenti e non residenti, ossia si applica l'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società all'ammontare dell'utile netto derivante dalle attività della società residente o della filiale della società non residente alla fine dell'esercizio fiscale ⁽¹⁶²⁾. Quindi, anche da questo punto di vista, i due tipi di società sono in una situazione fattuale e giuridica simile per quanto concerne la tassazione degli utili societari imponibili in Irlanda.

8.2.1.3. Conclusione sul sistema di riferimento

- (242) Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che il sistema di riferimento a fronte del quale esaminare i ruling fiscali contestati sia il regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda, come descritto al considerando 228 e approfondito nella sezione 2.3, il cui obiettivo intrinseco è la tassazione degli utili di tutte le società imponibili in Irlanda. Come illustrato ai considerando 229 e 235, tale sistema di riferimento

⁽¹⁵⁸⁾ Solo nel caso di altri redditi, in particolare redditi da dividendi o interessi, le società residenti sono tassate sul reddito mondiale, mentre le società non residenti, di conseguenza, non sono soggette a tassazione.

⁽¹⁵⁹⁾ Causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, ECLI:EU:C:1999:2664, punto 29.

⁽¹⁶⁰⁾ Causa C-253/03, *CLT-UFA*, ECLI:EU:C:2006:129, punto 29.

⁽¹⁶¹⁾ Cfr. ad esempio la lettera dell'Irlanda del 17 luglio 2015, punti 32 e 33.

⁽¹⁶²⁾ Cfr., a questo proposito, la causa C-253/03, *CLT-UFA*, ECLI:EU:C:2006:129, punto 33: «[...] si deve applicare un'aliquota d'imposta sugli utili di una succursale equivalente all'aliquota d'imposta totale che sarebbe stata applicabile nelle stesse circostanze in caso di distribuzione degli utili da una controllata alla sua società capogruppo.» Cfr. anche cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos* e altri, ECLI:EU:C:2011:550, punto 50.

comprende le società non integrate e integrate e, come spiegato ai considerando da 237 a 241, le società residenti e non residenti. La sezione 25 del TCA 97 dovrebbe pertanto essere considerata come una parte integrante e necessaria di tale sistema di riferimento, ma non come un sistema di riferimento separato di per sé.

- (243) Il fatto che il regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda costituisca il sistema di riferimento appropriato nel caso di specie è confermato dagli stessi ruling fiscali contestati. Il loro scopo consiste nel determinare l'utile imponibile annuo di ASI e AOE in Irlanda ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle società ai sensi di tale regime. In effetti, l'utile imponibile annuo di ASI e AOE in Irlanda, risultante dall'applicazione dei ruling fiscali contestati, è tassato sulla base della sezione 21, paragrafo 1, del TCA 97 all'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società, pari al 12,5 % per i redditi commerciali e al 25 % per i redditi non commerciali, come l'utile di qualsiasi altra società soggetta a imposizione in Irlanda, non integrata o integrata, residente o non residente. Di conseguenza, l'obiettivo ultimo dell'esercizio condotto ai fini dei ruling fiscali contestati è quello di arrivare a un utile imponibile annuale per ASI e AOE che garantisca che le società non residenti siano tassate sul rispettivo reddito di fonte locale secondo modalità analoghe alle società residenti non integrate, ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda. Come spiegato dalla stessa Irlanda nel corso del procedimento amministrativo: «Il fisco, nel corso della sua normale attività, si impegna a fornire ai contribuenti i necessari chiarimenti in merito all'applicazione della legislazione fiscale [...]. L'obiettivo è garantire che queste società versino l'importo corretto di imposte in Irlanda sulla quota dei rispettivi utili che rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle società irlandese, ivi compresa, per quanto concerne le società non residenti, la quota di utili attribuibile alle rispettive filiali irlandesi. In tale contesto, il fisco si impegna con Apple Operations Europe e Apple Sales International per garantire che gli utili attribuiti alle rispettive filiali irlandesi siano commisurati alle attività svolte dalle stesse.»⁽¹⁶³⁾

8.2.2. VANTAGGIO SELETTIVO DERIVANTE DA UNA DEROGA AL REGIME ORDINARIO DI TASSAZIONE DEGLI UTILI SOCIETARI IN IRLANDA CHE DÀ ORIGINE A UNA RIDUZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

- (244) Un ruling fiscale ha la funzione di stabilire in anticipo l'applicazione del sistema fiscale ordinario a un caso particolare in considerazione dei fatti e delle circostanze specifici di quel caso. Tuttavia, come qualsiasi altro provvedimento fiscale, la concessione di un ruling fiscale deve rispettare le norme sugli aiuti di Stato. Un ruling fiscale che, senza alcuna giustificazione, avalla un risultato che non riflette in maniera affidabile quello che risulterebbe da una normale applicazione del sistema fiscale ordinario, può conferire al suo destinatario un vantaggio selettivo, nella misura in cui questo trattamento selettivo comporta una riduzione del debito fiscale del contribuente in questione nello Stato membro interessato rispetto a società che si trovano in una situazione fattuale e giuridica similare.
- (245) I ruling fiscali contestati avallano metodi di attribuzione degli utili di ASI e AOE alle rispettive filiali irlandesi che consentono a tali società di determinare il proprio utile imponibile e quindi l'imposta sulle società dovuta in Irlanda su base annua durante il periodo di validità degli stessi ruling. Dal momento che il regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda, ivi compresa, tra l'altro, la sezione 25 del TCA 97, costituisce il sistema di riferimento a fronte del quale i ruling contestati devono essere esaminati, occorre stabilire se questi ruling costituiscono una deroga a tale sistema di riferimento, determinando una disparità di trattamento tra società che si trovano in una situazione fattuale e giuridica similare. Come spiegato al considerando 224, la valutazione della Commissione sulla possibilità che i ruling contestati costituiscano una deroga al sistema di riferimento coinciderà con l'individuazione del vantaggio economico conferito ad ASI e AOE in conseguenza di tali ruling.

8.2.2.1. *Applicabilità del principio di libera concorrenza nell'applicazione della sezione 21, paragrafo 1, e della sezione 25 del TCA 97*

a) **La sezione 25 del TCA 97 prevede l'uso di un metodo di attribuzione degli utili**

- (246) A norma della sezione 21, paragrafo 1, del TCA 97, l'imposta sulle società in Irlanda è applicata sugli utili delle società. La sezione 25 del TCA 97 prevede che una società non residente in Irlanda che svolge un'attività

⁽¹⁶³⁾ Lettera dell'Irlanda del 9 luglio 2013, allegato 1, pag. 9.

commerciale per mezzo di una filiale o di un'agenzia in Irlanda è soggetta «all'imposta sulle società su tutti gli utili imponibili ovunque prodotti». Per determinare l'imposta dovuta in Irlanda da una società non residente ai sensi della sezione 21, paragrafo 1, del TCA 97, è pertanto necessario stabilire in primis l'ammontare dei suoi utili imponibili a norma della sezione 25 del TCA 97.

- (247) A tale proposito, la sezione 25 del TCA 97 specifica che gli utili imponibili corrispondono a «qualsiasi reddito commerciale derivante direttamente o indirettamente dalla filiale o agenzia, e qualsiasi reddito derivante da proprietà o diritti utilizzati o detenuti dalla filiale o agenzia o per conto della stessa, fermo restando che questo paragrafo non comprende le distribuzioni provenienti da società residenti nello Stato». La precisazione «reddito commerciale» implica che il reddito non commerciale, vale a dire il reddito passivo, ad esempio da interessi e dividendi, è escluso dall'ambito di applicazione. Tuttavia, la sezione 25 del TCA 97 si applica in situazioni nelle quali, in linea di principio, non è possibile stabilire una proprietà distinta dei beni, definita contrattualmente, tra le varie componenti della stessa società non residente, né è possibile delineare contrattualmente rischi e funzioni per fornire indicazioni sugli utili imponibili di una filiale irlandese rispetto alle altre componenti della stessa società. Inoltre, la sezione 25 del TCA 97 non contiene riferimenti alle modalità per distinguere tra reddito commerciale registrato nei bilanci della filiale irlandese (direttamente o indirettamente) e reddito prodotto dalle altre componenti della società al di fuori dell'Irlanda e non, direttamente o indirettamente, dalla filiale irlandese.
- (248) La formulazione e lo scopo della sezione 25 del TCA 97 indicano pertanto che tale disposizione si può applicare esclusivamente in combinazione con un metodo di attribuzione degli utili. La stessa Irlanda riconosce che la sezione 25 del TCA 97 non fornisce indicazioni su come determinare l'utile imponibile di una filiale irlandese, ma richiede l'utilizzo di un metodo di attribuzione degli utili ⁽¹⁶⁴⁾, come sostenuto da Apple ⁽¹⁶⁵⁾. Lo confermano anche gli stessi ruling fiscali contestati, intesi a istituire un metodo di attribuzione degli utili per consentire la determinazione degli utili imponibili delle rispettive filiali irlandesi di ASI e AOE ai fini della sezione 25 del TCA 97 e la loro successiva tassazione ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda.

b) L'articolo 107, paragrafo 1, del trattato prevede che il metodo di attribuzione degli utili si basi sul principio di libera concorrenza.

- (249) Secondo una giurisprudenza costante, qualsiasi misura fiscale adottata da uno Stato membro, ivi compreso un ruling fiscale che avalla un metodo di attribuzione degli utili per determinare la base imponibile di una filiale, deve essere conforme alle norme sugli aiuti di Stato, che sono vincolanti per gli Stati membri e prevalgono sulle rispettive legislazioni nazionali ⁽¹⁶⁶⁾. La Corte di giustizia ha già statuito che una riduzione della base imponibile derivante da una misura fiscale che consente a un contribuente di ricorrere nell'ambito di transazioni infragruppo a prezzi di trasferimento che non sono prossimi ai prezzi che verrebbero praticati in condizioni di libera concorrenza tra imprese indipendenti operanti in condizioni comparabili conformemente al principio di libera concorrenza, conferisce al suddetto contribuente un vantaggio selettivo ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato ⁽¹⁶⁷⁾. Questo perché il debito d'imposta del contribuente, stabilito ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari, risulta ridotto rispetto a imprese indipendenti i cui utili imponibili riflettono i prezzi stabiliti sul mercato e negoziati secondo il principio di libera concorrenza.
- (250) Nella sentenza sul regime fiscale applicato dal Belgio ai centri di coordinamento ⁽¹⁶⁸⁾, la Corte ha esaminato l'impugnazione di una decisione della Commissione che stabiliva, tra l'altro, che il metodo di determinazione del reddito imponibile previsto da tale regime conferiva un vantaggio selettivo a questi centri ⁽¹⁶⁹⁾. Secondo tale regime, l'utile imponibile era determinato su base forfetaria, pari a una percentuale dell'importo complessivo delle spese e dei costi di funzionamento, meno gli oneri finanziari e le spese di personale. Secondo la Corte, «per verificare se la determinazione del reddito imponibile, come prevista nel regime dei centri di coordinamento,

⁽¹⁶⁴⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 21.

⁽¹⁶⁵⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punti 154 e 155: «La sezione 25 del TCA richiede l'attribuzione di utili alla filiale.»

⁽¹⁶⁶⁾ Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416, punto 81; cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito, ECLI:EU:C:2011:732; causa C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, punto 25, e ordinanza nella causa C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, punto 18; cfr. anche causa T-538/11, Belgio/Commissione, ECLI:EU:T:2015:188, punto 66.

⁽¹⁶⁷⁾ Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁸⁾ Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁹⁾ Decisione 2003/757/CE della Commissione, del 17 febbraio 2003, relativa al regime di aiuti al quale il Belgio ha dato esecuzione a favore dei centri di coordinamento stabiliti in Belgio (GUL 282 del 30.10.2003, pag. 25).

procuri a questi ultimi un vantaggio, è necessario [...] confrontare tale regime con quello di applicazione generale, basato sulla differenza tra ricavi e costi, per un'impresa che svolge le proprie attività in condizioni di libera concorrenza». La Corte ha inoltre indicato che «l'esclusione [degli oneri finanziari e delle spese di personale] dai costi usati per determinare i redditi imponibili dei centri in questione non consente di definire prezzi di trasferimento prossimi a quelli che sarebbero praticati in un regime di libera concorrenza», il che produce secondo la Corte «un vantaggio economico a favore di tali centri» ⁽¹⁷⁰⁾.

- (251) La Corte ha pertanto riconosciuto che una misura fiscale che conduce una società integrata appartenente a un gruppo a fatturare prezzi di trasferimento che non riflettono quelli che verrebbero fatturati in condizioni di libera concorrenza, ossia prezzi negoziati da imprese indipendenti in circostanze comparabili in virtù del principio di libera concorrenza, conferisce un vantaggio selettivo a questa società garantendole una riduzione della sua base imponibile e quindi una riduzione dell'imposta esigibile in applicazione del regime ordinario di tassazione degli utili societari. Come già spiegato, il principio secondo cui le transazioni operate tra società integrate di uno stesso gruppo dovrebbero essere remunerate come se fossero state effettuate da imprese autonome non integrate operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza è denominato «principio di libera concorrenza». Nella sentenza relativa al regime fiscale belga applicato ai centri di coordinamento, la Corte di giustizia ha avallato il principio di libera concorrenza come criterio di riferimento per stabilire se una società integrata appartenente a un gruppo beneficia di un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE per effetto di una misura fiscale che determina i suoi prezzi di trasferimento e quindi la sua base imponibile.
- (252) Il principio di libera concorrenza mira a garantire che transazioni effettuate tra società integrate di uno stesso gruppo siano trattate a fini fiscali tenendo conto dell'importo di utile che sarebbe risultato se le stesse transazioni fossero state effettuate da imprese autonome non integrate. In caso contrario, le società integrate di uno stesso gruppo beneficerebbero di un trattamento favorevole secondo il regime ordinario di tassazione degli utili societari per quanto riguarda il calcolo della base imponibile, al contrario delle imprese autonome non integrate, con la conseguenza di una disparità di trattamento tra società che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga alla luce dell'obiettivo di tale regime, che prevede di tassare gli utili di tutte le società soggette alla sua giurisdizione fiscale, poiché gli utili imponibili di entrambe le società sono tassati alla stessa aliquota fiscale.
- (253) Lo stesso principio si applica alle operazioni interne tra parti diverse della stessa società integrata, ad esempio transazioni effettuate da una filiale con altre componenti della società alla quale appartiene. Come spiegato ai considerando da 228 a 242, tutte le società soggette all'imposta sulle società in Irlanda, residenti o non residenti, integrate o non integrate, si dovrebbero considerare in una situazione fattuale e giuridica analoga alla luce dell'obiettivo intrinseco del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda, che consiste nel tassare gli utili di tutte le società imponibili in Irlanda. Come spiegato al considerando 230, gli utili imponibili di una società non integrata sono calcolati in base ai prezzi dettati dal mercato per i mezzi di produzione acquistati e i prodotti e servizi venduti, come indicato a bilancio, e costituiscono il punto di partenza per determinare la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle società in Irlanda ai sensi della sezione 21, paragrafo 1, e della sezione 26 del TCA 97. Di conseguenza, per garantire che un metodo di attribuzione degli utili avallato da un ruling fiscale non comporti un vantaggio selettivo per una società non residente che opera in Irlanda tramite una filiale, tale metodo deve assicurare che gli utili imponibili della filiale, sui quali si applica l'imposta sulle società ai sensi della sezione 21, paragrafo 1, e della sezione 25 del TCA 97, siano calcolati in modo da risultare un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato, in linea con il principio di libera concorrenza. Un ruling fiscale che consente a una società non residente di attribuire utili alla propria filiale in maniera tale che gli utili imponibili calcolati per la stessa non risultino un'approssimazione affidabile dei prezzi stabiliti sul mercato in base al principio di libera concorrenza conferirà a tale società un vantaggio selettivo ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda, vantaggio che non è disponibile alle società non integrate, nella misura in cui consente a tale società di ridurre la propria base imponibile e di conseguenza l'imposta sulle società dovuta in Irlanda.
- (254) La Commissione ritiene pertanto che, allo scopo di stabilire se il fisco irlandese abbia conferito un vantaggio selettivo ad ASI e AOE in virtù dei ruling fiscali contestati, sia necessario applicare il principio per cui le

⁽¹⁷⁰⁾ Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416, punti 96 e 97.

operazioni all'interno di una società integrata dovrebbero essere condotte come se fossero effettuate sul mercato tra società non integrate ⁽¹⁷¹⁾. Soltanto laddove i prezzi applicati per le operazioni intra-società e utilizzati per determinare la base imponibile delle parti costitutive di tale società siano un'approssimazione affidabile dei prezzi negoziati sul mercato in base al principio di libera concorrenza, è possibile escludere la presenza di un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Questo perché è solo in un simile scenario che le società non residenti saranno trattate alle stesse condizioni delle società non integrate per quanto concerne la determinazione della loro base imponibile e quindi dell'imposta sulle società dovuta ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda.

- (255) Contrariamente a quanto affermato dall'Irlanda ⁽¹⁷²⁾ e da Apple ⁽¹⁷³⁾, la Commissione non applica direttamente l'articolo 7, paragrafo 2, e/o l'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, né le linee guida dell'OCSE sull'attribuzione degli utili o sui prezzi di trasferimento, come descritto nella sezione 2.4, nella propria valutazione dei ruling fiscali su attribuzione degli utili e prezzi di trasferimento con riferimento agli aiuti di Stato. Come spiegato al considerando 79, il quadro dell'OCSE è costituito da linee guida non vincolanti su modalità di attribuzione degli utili e calcolo dei prezzi di trasferimento che non trattano direttamente di questioni concernenti gli aiuti di Stato ⁽¹⁷⁴⁾. Piuttosto, nell'esaminare un ruling fiscale con riferimento alle norme sugli aiuti di Stato, la Commissione applica l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e il principio di libera concorrenza, secondo l'interpretazione della Corte di giustizia di cui al considerando 250. Tuttavia, la Commissione ritiene che, pur non essendo vincolante, il quadro dell'OCSE fornisca un utile orientamento alle amministrazioni fiscali e alle imprese multinazionali su come garantire che i meccanismi relativi a prezzi di trasferimento e attribuzione degli utili producano risultati conformi alle condizioni di mercato. Di conseguenza, nella misura in cui un metodo di attribuzione degli utili si discosta dagli orientamenti forniti da tale quadro, aumentano le probabilità che tale metodo non conduca ad un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza. Viceversa, è poco probabile che un ruling fiscale che avalla un metodo di attribuzione degli utili pienamente conforme agli orientamenti forniti dal quadro dell'OCSE, nella lettera e nello spirito, ivi comprese le linee guida sulla scelta del metodo più adeguato per la determinazione dei prezzi di trasferimento, conferisca un vantaggio selettivo al beneficiario.
- (256) Contrariamente a quanto affermato dall'Irlanda ⁽¹⁷⁵⁾, la Commissione applica il principio di libera concorrenza in questo contesto non come base per «imporre» delle tasse che altrimenti non sarebbero dovute ai sensi del sistema di riferimento, bensì come parametro di riferimento per verificare se l'utile imponibile di una filiale soggetta al regime ordinario di tassazione degli utili societari sia calcolato in modo da garantire che le società integrate non residenti che operano in Irlanda tramite una filiale non beneficino di un trattamento favorevole ai sensi di tale regime rispetto a società non integrate il cui utile imponibile riflette prezzi determinati sul mercato in base al principio di libera concorrenza.
- (257) Infine, per quanto concerne l'insistenza dell'Irlanda sul fatto che la legislazione fiscale irlandese non consente l'applicazione di imposte sulla base di principi generali ⁽¹⁷⁶⁾, la Commissione ricorda che il principio di libera concorrenza deriva dall'articolo 107, paragrafo 1, del trattato secondo l'interpretazione della Corte di giustizia, che s'intende vincolante per gli Stati membri e non esclude le norme fiscali nazionali dal suo campo di applicazione ⁽¹⁷⁷⁾. Tale principio pertanto si applica a prescindere dal fatto che lo Stato membro in questione l'abbia recepito nel proprio sistema giuridico nazionale.

⁽¹⁷¹⁾ Allo stesso modo Apple afferma, nelle sue osservazioni sulla decisione di avvio, punti 154 e 155, che l'attribuzione degli utili ai sensi della sezione 25 del TCA 97 richiede che la filiale sia considerata una «entità autonoma».

⁽¹⁷²⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio del procedimento, punti 38 e seguenti.

⁽¹⁷³⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punti 228 e seguenti.

⁽¹⁷⁴⁾ La Commissione ha già chiarito nella decisione di avvio di non aver applicato le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento come fonte normativa, ma di averle utilizzate invece come documento di riferimento, unitamente al principio di libera concorrenza secondo l'interpretazione della Corte di giustizia. Di fatto, dopo aver descritto le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento e il principio di libera concorrenza, la Commissione afferma, al successivo considerando 57, che «alla luce di queste osservazioni generali la Commissione valuterà se i ruling fiscali contestati sono conformi al principio di libera concorrenza».

⁽¹⁷⁵⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 43.

⁽¹⁷⁶⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 42, con riferimento a una sentenza della Corte suprema irlandese, che recita: «Secondo il diritto consolidato, un cittadino non deve essere tassato se la lettera della legge non impone chiaramente tale obbligo.» Texaco (Irlanda) Ltd./Murphy (ispettore fiscale) [1991] 2 Irish Reports 449 — 454 (Corte suprema).

⁽¹⁷⁷⁾ Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416, punto 81.

c) **Conclusioni: la norma per valutare se i ruling fiscali contestati conferiscono un vantaggio selettivo ad ASI e AOE**

- (258) Alla luce delle osservazioni che precedono, se è possibile dimostrare che l'utile imponibile in Irlanda di ASI e AOE, determinato in base ai metodi di attribuzione degli utili approvati dal fisco irlandese nei ruling fiscali contestati, si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, i ruling si dovrebbero considerare tali da conferire un vantaggio selettivo alle due società a norma dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, nella misura in cui implicano una riduzione del loro debito d'imposta ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda rispetto alle società non integrate, la cui base imponibile è determinata dagli utili che le stesse generano a condizioni di mercato.
- (259) Nelle sezioni 8.2.2.2 e 8.2.2.3, la Commissione intende dimostrare che i ruling fiscali contestati costituiscono una deroga al regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda, poiché i metodi avallati da tali ruling consentono ad ASI e AOE di determinare il rispettivo utile imponibile annuale in Irlanda in una maniera che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.
- (260) Prima di tutto, la Commissione ritiene che l'accettazione da parte del fisco irlandese dell'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda, su cui si basano i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, implichi un importo annuo di utile imponibile in Irlanda di ASI e AOE che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza ⁽¹⁷⁸⁾.
- (261) A titolo sussidiario, e ferme restando le conclusioni di cui al considerando 260, la Commissione ritiene che anche se il fisco irlandese avesse avuto ragione ad accettare l'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda, cosa che la Commissione contesta, i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati determinano comunque un importo annuo di utili imponibili in Irlanda di ASI e AOE che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, poiché tali metodi in ogni caso si basano su scelte metodologiche inappropriate ⁽¹⁷⁹⁾.
- (262) Prima di approfondire entrambe le argomentazioni, la Commissione osserva che i ruling fiscali contestati sono stati emanati in assenza di una relazione sulla attribuzione degli utili o sui prezzi di trasferimento preparata da Apple. Solo la documentazione presentata in sintesi nella sezione 2.2.3 era a disposizione del fisco irlandese al momento dell'esame delle richieste di ruling. Nella decisione di avvio, la Commissione ha manifestato perplessità in merito alla mancanza di una relazione sull'attribuzione degli utili o sui prezzi di trasferimento, che non sono state fugate. Solo dopo l'adozione della decisione di avvio da parte della Commissione, l'Irlanda e Apple hanno prodotto ognuna una relazione *ad hoc* sull'attribuzione degli utili, preparata rispettivamente da PwC e [consulente fiscale di Apple], nell'intento di giustificare a posteriori i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati. *Ad abundantiam*, la Commissione prenderà in esame anche le spiegazioni fornite nelle relazioni, nella misura in cui siano rilevanti, benché non fossero a disposizione del fisco irlandese al momento dell'emanazione dei ruling fiscali.
- (263) Infine, la Commissione osserva che, benché l'Irlanda sostenga che la sezione 25 del TCA 97 non richieda al fisco irlandese di attenersi agli orientamenti forniti dal quadro dell'OCSE nell'adozione di ruling fiscali, i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati stabiliscono una remunerazione per tutte le attività svolte dalle filiali irlandesi basandosi sui costi operativi delle stesse, invece di una remunerazione derivante dalle singole transazioni effettuate dalle filiali con le rispettive sedi centrali. In altre parole, i metodi unilaterali di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati assomigliano a un meccanismo di determinazione dei prezzi di trasferimento basato sul metodo del margine netto della transazione (TNMM) dove i costi operativi sono l'indicatore di utile netto, come descritto nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento.

⁽¹⁷⁸⁾ Cfr. sezione 8.2.2.2.

⁽¹⁷⁹⁾ Cfr. sezione 8.2.2.3.

8.2.2.2. **Vantaggio selettivo derivante dall'accettazione da parte del fisco irlandese dell'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda**

(264) Come spiegato ai considerando da 265 a 321, la Commissione ritiene che l'accettazione da parte del fisco irlandese dell'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero assegnare fuori dall'Irlanda, su cui si basano i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, implichi un importo annuo di utile imponibile in Irlanda di ASI e AOE che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.

a) **L'attribuzione degli utili all'interno di una società comporta la ripartizione di beni, funzioni e rischi tra le varie parti della stessa società**

(265) Nei ruling fiscali contestati, il fisco irlandese ha avallato metodi unilaterali di attribuzione degli utili per l'attribuzione di utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE. Il presupposto di tali metodi è l'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero assegnare interamente fuori dall'Irlanda⁽¹⁸⁰⁾. Sulla base di tale assunto, l'utile imponibile di ASI e AOE in Irlanda è calcolato utilizzando un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento simile al metodo del margine netto della transazione, dove le filiali irlandesi sono assimilate alla «parte sottoposta a test» e gli utili residui di ASI e AOE sono attribuiti fuori dall'Irlanda⁽¹⁸¹⁾.

(266) L'Irlanda sostiene di essere competente, a norma della sezione 25 del TCA 97, solo per la tassazione della quota di utili della società commisurata alle attività delle filiali irlandesi e che pertanto, ai fini dell'attribuzione degli utili, il fisco irlandese è tenuto a considerare esclusivamente le attività che si svolgono presso le filiali irlandesi⁽¹⁸²⁾. Secondo l'Irlanda, le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE non dovevano essere attribuite alle filiali irlandesi ai fini fiscali, poiché presso le filiali non si svolgevano attività correlate alla gestione di tali licenze⁽¹⁸³⁾. Avallando un metodo di calcolo dell'utile imponibile delle filiali irlandesi basato esclusivamente sulla prospettiva delle stesse filiali irlandesi, l'Irlanda sostiene che il fisco irlandese abbia applicato correttamente la sezione 25 del TCA 97 e non abbia conferito un vantaggio selettivo ad ASI e AOE.

(267) La Commissione non concorda con questo ragionamento.

(268) Come spiegato nella sezione 8.2.2.1, ai fini dell'applicazione della sezione 25 del TCA 97 occorre utilizzare un metodo di attribuzione degli utili basato sul principio di libera concorrenza. Nel caso di transazioni tra due società indipendenti, il prezzo applicato riflette le funzioni svolte da ciascuna società nell'ambito del rapporto, tenendo conto dei beni utilizzati e dei rischi assunti dalle società. Di conseguenza, nel caso di transazioni tra società collegate, al fine di appurare se il prezzo di un'operazione infragruppo sia conforme al principio di libera concorrenza occorre confrontare i beni utilizzati, le funzioni svolte e i rischi assunti da ciascuna società⁽¹⁸⁴⁾.

(269) Contrariamente alla situazione nella quale il prezzo di trasferimento è utilizzato per stabilire condizioni commerciali tra società distinte appartenenti allo stesso gruppo, nel caso dell'attribuzione degli utili tra parti

⁽¹⁸⁰⁾ Cfr. a titolo di esempio i commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, pag. 7, secondo cui «[il dirigente del fisco che ha approvato la base di attribuzione degli utili del 1991] ha attribuito un'importanza fondamentale al fatto che le filiali irlandesi non avessero diritti, né interessi, sulla proprietà intellettuale di Apple, che costituiva una fonte consistente di reddito per le società». Cfr. anche l'estratto del colloquio del 30 novembre 1990, riprodotto al considerando 64, dove si afferma che «secondo il parere di [consulente fiscale di Apple] l'utile deriva da tre fonti: tecnologia, marketing e produzione. Solo l'elemento della produzione si riferisce alla filiale irlandese».

⁽¹⁸¹⁾ Cfr. considerando 329.

⁽¹⁸²⁾ Cfr. considerando 159 e 200.

⁽¹⁸³⁾ Cfr. considerando 113, 185, 195 e 213.

⁽¹⁸⁴⁾ Cfr. punto 1.42 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento riprodotto alla nota 61.

diverse della stessa società l'attribuzione di beni, funzioni e rischi non è scontata, bensì dipende dal metodo di attribuzione degli utili. Questo perché, nel caso dell'attribuzione degli utili all'interno di una società, nessuna delle parti che la costituiscono possiede una personalità giuridica distinta e pertanto non si può affermare che una singola parte possieda le attività o risponda per le passività della società. Piuttosto, è la società nel suo complesso, formata da tutte le sue parti, che possiede le attività e risponde nei confronti dei creditori. In effetti, un creditore di una società potrebbe ricevere a titolo di garanzia un possibile diritto su tutte le attività della società in caso di insolvenza, a prescindere dal fatto che tali attività siano state attribuite, internamente o ai fini fiscali, alla sede centrale della società o a una particolare filiale.

- (270) Inoltre, in questi casi, la proprietà dei beni non è direttamente osservabile nella contabilità obbligatoria della società in maniera affidabile ⁽¹⁸⁵⁾. Mentre la presenza fisica di personale o di beni in una particolare giurisdizione, come l'ubicazione di un impianto, può fornire un'indicazione per l'adeguata attribuzione di questi beni all'interno di una società, i beni immateriali posseduti o detenuti dalla società, come le licenze di PI, non si possono osservare fisicamente e sono pertanto più difficili da attribuire ai fini fiscali. Allo stesso modo, poiché due parti della stessa società non possono stipulare accordi contrattuali, la proprietà di beni (materiali o immateriali) al suo interno non può essere stabilita contrattualmente.
- (271) Di conseguenza, poiché le filiali irlandesi di ASI e AOE non possiedono una personalità giuridica distinta dalle società alle quali appartengono, non si può affermare che le filiali o qualsiasi altra parte di tali società, in particolare le rispettive sedi centrali, considerate separatamente, possiedano le attività o rispondano per le passività delle società. Quindi, non si può neppure affermare che le sedi centrali di ASI e AOE o le rispettive filiali irlandesi detenessero separatamente le licenze di PI di Apple. Piuttosto, in ciascun caso è la società nel suo complesso, formata dalle sue diverse parti, che possiede tali licenze di PI.
- (272) Per garantire che l'attribuzione degli utili a una filiale comporti un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme con il principio di libera concorrenza, occorre tenere conto del fatto che i beni, i rischi, il capitale, i diritti e gli obblighi derivanti da transazioni tra la filiale e le altre parti della medesima società appartengono alla società nel suo complesso, e non a una singola parte della stessa ⁽¹⁸⁶⁾. Gli utili da attribuire a una filiale sono quindi gli utili che la stessa avrebbe realizzato secondo il principio di libera concorrenza, in particolare nelle operazioni con altre parti della società, se fosse stata un'impresa distinta e indipendente impegnata in attività uguali o similari, a condizioni uguali o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, delle risorse utilizzate e dei rischi assunti dalla società attraverso la sua filiale e le altre parti della società.

⁽¹⁸⁵⁾ È comunque possibile predisporre bilanci separati per motivi di contabilità interna, benché non costituiscano una delimitazione legalmente vincolante di possibili diritti sui beni e non siano soggetti a revisioni o verifiche esterne. Tuttavia, nel caso di specie, al momento della richiesta dei riling contestati una delimitazione interna indicativa di questo tipo non esisteva o non è stata segnalata all'Irlanda. Il fatto che ASI non presentasse al fisco irlandese bilanci separati per la sede centrale e la filiale è stato confermato dall'Irlanda. La stessa cosa vale per AOE. Cfr. considerando 101.

⁽¹⁸⁶⁾ Cfr. anche punto 14, sezione B-3 (i), pag. 14 del Rapporto OCSE sull'attribuzione degli utili del 2010: «Come nel caso di imprese non collegate, la determinazione di quale impresa possiede i beni e quale assume i rischi è contenuta in contratti legalmente vincolanti o in altri accordi legali accertabili. Considerazioni analoghe si applicano alle imprese associate, purché tali contratti o accordi legali riflettano la realtà sottostante [...]. Analogamente, in un contesto di imprese separate generalmente non sorgono questioni in merito alla determinazione di quale impresa possiede il capitale. La posizione fattuale e giuridica in un contesto di stabili organizzazioni, d'altro canto, implica che non esista una singola parte di un'impresa che possiede legalmente i beni, assume i rischi, possiede il capitale o contratti con imprese separate. La posizione giuridica quindi non si applica con riferimento alla stabile organizzazione, poiché l'articolo 7, paragrafo 2, prevede che la stabile organizzazione sia trattata come se fosse un'impresa distinta e indipendente, che svolge le proprie funzioni, assume i propri rischi e possiede o utilizza beni per proprio conto. Occorre pertanto, ai sensi del principio di libera concorrenza di cui all'articolo 7, mettere a punto un meccanismo per attribuire i rischi, la proprietà economica dei beni e il capitale alla stabile organizzazione ipoteticamente separata e indipendente, per associare alla stessa i diritti e gli obblighi derivanti da transazioni tra imprese separate e l'impresa alla quale appartiene la stabile organizzazione e per riconoscere e determinare la natura delle operazioni (ossia l'equivalente intra-impresa di operazioni tra imprese separate) tra la stabile organizzazione ipoteticamente separata e altre parti dell'impresa alla quale appartiene.», pag. 14.

(273) A quanto pare l'Irlanda riconosce⁽¹⁸⁷⁾, così come Apple⁽¹⁸⁸⁾, che il fisco irlandese nel determinare l'utile imponibile di una società non residente ai sensi della sezione 25 del TCA 97, dovrebbe tenere conto dei beni, delle funzioni e dei rischi della sua filiale irlandese. Allo stesso modo Apple conviene che l'attribuzione degli utili ai sensi della sezione 25 del TCA 97 richiede che la filiale sia considerata una «entità autonoma»⁽¹⁸⁹⁾. Tuttavia, contrariamente all'approccio suggerito dall'Irlanda al considerando 266, per garantire che il metodo di attribuzione degli utili alla filiale irlandese determinasse un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, il fisco irlandese aveva il dovere di verificare se l'attribuzione delle licenze di PI di Apple fuori dall'Irlanda, invece che alle rispettive filiali irlandesi, fosse un'operazione che avrebbe potuto essere concordata nel contesto di condizioni di libera concorrenza. Più specificamente, di fronte alla richiesta di convalidare i metodi proposti da Apple per l'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE, il fisco irlandese aveva il dovere prima di tutto di esaminare adeguatamente i beni utilizzati, le funzioni svolte e i rischi assunti dalle società tramite le rispettive filiali irlandesi e le altre parti delle stesse società.

(274) L'Irlanda e Apple replicano che, conformemente al principio di territorialità, ASI e AOE possono essere tassate esclusivamente sugli utili delle attività svolte in Irlanda. I poteri di imposizione tributaria dell'Irlanda sono pertanto limitati al reddito di fonte irlandese della società, come previsto nella sezione 25 del TCA 97⁽¹⁹⁰⁾. La Commissione concorda con questa descrizione del principio di territorialità. Tuttavia, il principio di territorialità, che non è messo in discussione dalla Commissione, riguarda il diritto di imposizione tributaria. Tale principio non esclude la necessità, per un'amministrazione fiscale, di determinare l'attribuzione dei beni utilizzati, delle funzioni svolte e dei rischi assunti da una società non residente tramite la propria filiale e altre parti della società, ivi compresa la proprietà intellettuale detenuta dalla società nel suo complesso, allo scopo di stabilire l'ammontare di fonte locale in maniera tale da ottenere un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza. Con questo argomento, l'Irlanda e Apple sembrano confondere il principio di territorialità, che implica la tassazione del reddito di fonte interna prodotto dalle filiali irlandesi, con la raccolta diligente di informazioni fattuali sulle operazioni di ASI e AOE in modo da garantire un'attribuzione degli utili, delle funzioni e dei rischi all'interno delle stesse che sia conforme al principio di libera concorrenza, per stabilire l'ammontare del loro utili imponibile in Irlanda. Nel verificare se un metodo di attribuzione degli utili di una società non residente conduca a un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, non si applicano limiti territoriali alla raccolta di informazioni.

(275) Nel descrivere dove è gestita la proprietà intellettuale di Apple o a chi dovrebbero essere attribuite le relative licenze, entrambe le richieste di ruling e le successive comunicazioni dell'Irlanda e di Apple contengono l'indicazione che la proprietà intellettuale è gestita fuori dall'Irlanda⁽¹⁹¹⁾. Si fa riferimento alle attività svolte dalle sedi centrali di ASI e AOE, da un lato, e alle funzioni e alle attività economiche svolte da Apple Inc., dall'altro, in particolare le attività svolte dai vertici di Apple negli USA. Tuttavia, poiché la maggioranza dei membri dei consigli di amministrazione di ASI e AOE si trovano negli USA e, nel contempo, sono dipendenti di Apple Inc.⁽¹⁹²⁾, non è chiaro se le attività alle quali si fa riferimento siano da attribuire alle sedi centrali di ASI e AOE o a Apple Inc. La Commissione intende prendere in esame l'impatto di entrambi gli scenari sull'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE, rispettivamente ai considerando da 276 a 307 e da 308 a 318.

⁽¹⁸⁷⁾ L'Irlanda ha spiegato che l'applicazione della sezione 25 del TCA 97 richiede al fisco irlandese di effettuare una valutazione tenendo conto dei fatti e delle circostanze particolari di ciascun caso, che possono comprendere «le funzioni svolte da una filiale, i suoi (eventuali) interessi nelle attività della società, la natura e il livello degli eventuali rischi assunti dalla filiale, e il contributo generale fornito dalla filiale agli utili della società». Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 21.

⁽¹⁸⁸⁾ Apple afferma, nelle sue osservazioni sulla decisione di avvio, punti 154 e 155, che l'attribuzione degli utili ai sensi della sezione 25 del TCA 97 è condotta sulla base dei seguenti criteri: «i) attività della filiale (in particolare le funzioni svolte, i beni posseduti e i rischi assunti dalla filiale), ii) valore generato da tali attività e costi effettivi sostenuti dalla filiale, e iii) confronto con altre società operanti in un settore o un'industria comparabili.» Secondo Apple, l'applicazione della sezione 25 del TCA 97 all'epoca dei ruling fiscali contestati si è basata su questi principi fondamentali, che sono validi anche oggi. Cfr. anche il parere di [consulente di Apple], come descritto al considerando 204.

⁽¹⁸⁹⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punti 154 e 155.

⁽¹⁹⁰⁾ Lettera dell'Irlanda del 4 maggio 2015, pag. 4.

⁽¹⁹¹⁾ Cfr., ad esempio, i considerando 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 e 210.

⁽¹⁹²⁾ Cfr. considerando 114.

b) Ripartizione di beni, funzioni e rischi tra una filiale con una serie di attività commerciali e una sede centrale priva di una presenza fisica e di dipendenti

(276) ASI e AOE sono entrambe costituite in Irlanda. Tuttavia, ai sensi della sezione 23 A del TCA 97, ASI e AOE non erano fiscalmente residenti in Irlanda nel periodo di applicazione dei riling contestati. Prima della sua modifica in virtù della legge finanziaria 2013, la sezione 23 A del TCA 97 prevedeva che anche società di diritto irlandese si potessero considerare non residenti in Irlanda ai fini fiscali, purché fossero soddisfatte determinate condizioni. Poiché ASI e AOE sono entrambe controllate in ultima istanza da una società residente in un paese firmatario di un trattato fiscale, segnatamente Apple Inc., fiscalmente residente negli USA, e, poiché entrambe le società svolgevano un'attività commerciale in Irlanda tramite le rispettive filiali ed erano gestite e controllate al di fuori dell'Irlanda, ASI e AOE erano considerate società non residenti in Irlanda in virtù dell'eccezione commerciale di cui alla sezione 23 A del TCA 97 ⁽¹⁹³⁾. A tale proposito, secondo quanto indicato da Apple la residenza fiscale di ASI e AOE era in «nessun luogo» ⁽¹⁹⁴⁾, mentre secondo l'Irlanda le due società erano «gestite e controllate sul piano funzionale» negli USA ⁽¹⁹⁵⁾. Come spiegato al considerando 52), durante il periodo di validità dei riling fiscali contestati, ASI e AOE si potrebbero pertanto descrivere al meglio come «apolidi» ai fini della residenza fiscale.

(277) Contrariamente a quanto affermato dall'Irlanda ⁽¹⁹⁶⁾, l'indagine della Commissione non ha preso in esame la compatibilità della sezione 23 A del TCA 97 con le norme sugli aiuti di Stato, o la mancanza di residenza fiscale di ASI e AOE risultante dall'applicazione della disposizione ai sensi di tali norme, né ha valutato se la struttura e l'assetto delle società del gruppo Apple in Irlanda fossero conformi alle norme in materia di aiuti di Stato. Piuttosto, come spiegato al considerando 39, l'indagine riguardava i riling fiscali contestati e intendeva appurare se i metodi di attribuzione degli utili approvati dal fisco irlandese negli stessi configurassero un aiuto di Stato.

(278) In ogni caso, la Commissione rileva che l'estratto dei bilanci certificati di ASI riportato nella sua relazione annuale per l'esercizio 2007 e nella figura 6 della presente decisione, sembra basarsi sulla premessa che gli utili contabili complessivi di ASI siano soggetti all'aliquota ordinaria dell'imposta irlandese sulle società, pari al 12,5 %, applicabile ai redditi commerciali. Inoltre, la nota esplicativa al calcolo dettagliato dell'onere fiscale presentato nella figura 6 chiarisce che «l'onere fiscale corrente è inferiore all'aliquota d'imposta ordinaria in Irlanda. [...]» ⁽¹⁹⁷⁾. In altre parole, pare che Apple per prima cosa abbia assunto l'utile contabile complessivo di ASI come base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sulle società dovuta in Irlanda e in seguito abbia

⁽¹⁹³⁾ Cfr. considerando 50. Nella sua analisi della prassi dei riling irlandesi sull'attribuzione di utili alla filiale di una società non residente (cfr. considerando da 384 a 396), la Commissione ha individuato casi di altre società costituite in Irlanda ma non fiscalmente residenti nel paese, bensì nella giurisdizione dove tali società sarebbero state gestite e controllate. A titolo di esempio, la residenza fiscale di società costituite in Irlanda è stata dichiarata in [...] (cfr. Società[I]) e in [...] (cfr. Società [D]). In un certo numero di casi, la residenza fiscale non era specificata nelle richieste di riling.

⁽¹⁹⁴⁾ Il CEO di Apple ha affermato: «A quanto ne so nessuna delle tre controllate appena nominate [AOI, ASI e AEO] possiede una residenza fiscale», cfr. Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) of the Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate, 21 maggio 2013, pag. 45. Cfr. anche Figura 7 della presente decisione, che riproduce un estratto della relazione annuale 2012 di ASI, che dichiara «la società non è fiscalmente residente in nessuna giurisdizione».

⁽¹⁹⁵⁾ Cfr. considerando 51, 112 e 200. Cfr. anche dichiarazioni di Tim Cook, CEO di Apple, e Phillip Bullock, capo della divisione affari fiscali di Apple Inc., in: Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) of the Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate, 21 maggio 2013, pag. 41.

⁽¹⁹⁶⁾ Cfr. considerando 199 e 200.

⁽¹⁹⁷⁾ Nel presentare il calcolo dell'onere fiscale, Apple applica all'utile contabile complessivo di ASI (circa 1 844 milioni di USD nell'esercizio fiscale 2007) l'aliquota d'imposta irlandese del 12,5 % sui redditi commerciali, per calcolare un importo teorico dell'imposta sulle società dovuta da ASI in Irlanda (circa 230 milioni di USD). In seguito, aggiunge a tale importo l'onere fiscale relativo al reddito da interessi, calcolato all'aliquota del 25 %. Dal risultante importo teorico di imposte dovute all'aliquota ordinaria in Irlanda, Apple deduce un importo calcolato in maniera tale da ridurre le imposte teoricamente dovute al livello dell'onere fiscale avallato dai riling fiscali contestati per la filiale irlandese di ASI (circa 8,9 milioni di USD). Questa deduzione, pari a circa 224 milioni di USD, è presentata come un adeguamento per «redditi tassati ad aliquote inferiori».

applicato i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati come strumento per ridurre tale base imponibile, per poi convenire che l'imposta sui redditi societari dovuta da ASI in Irlanda fosse inferiore a quella generalmente applicata alle società imponibili in Irlanda ⁽¹⁹⁸⁾.

- (279) Una volta rilevato quanto precede, per stabilire se i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati conferiscano un vantaggio selettivo (e quindi un aiuto di Stato) a società come ASI e AOE, occorre determinare se tali metodi determinino un importo annuo di utili imponibili in Irlanda per ASI e AOE che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza ⁽¹⁹⁹⁾. Questo dipende dal fatto che tali metodi consentano o non consentano un'approssimazione affidabile del livello di utili che le filiali irlandesi delle società avrebbero realizzato secondo il principio di libera concorrenza, in particolare nelle operazioni con altre parti delle società, se fossero imprese distinte e indipendenti impegnate in attività uguali o similari, a condizioni uguali o similari ⁽²⁰⁰⁾. Considerando che nel periodo di validità dei ruling fiscali contestati ASI non aveva altre filiali al di fuori dell'Irlanda e che l'unica altra filiale di AOE al di fuori dell'Irlanda si trovava a Singapore, ma secondo quanto affermato dall'Irlanda e da Apple non svolgeva funzioni che contribuivano agli utili complessivi di AOE, la conseguenza del fatto che il fisco irlandese accettasse l'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda è che fossero attribuite alle sedi centrali di ASI e AOE ai fini fiscali.
- (280) Di conseguenza, prima di approvare metodi di attribuzione degli utili basati sull'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple dovessero essere attribuite fuori dall'Irlanda, il fisco irlandese avrebbe dovuto valutare se tale ripartizione all'interno di ASI e AOE avrebbe potuto essere concordata in un contesto di libera concorrenza tra due società non collegate in una situazione analoga a quella delle filiali irlandesi e delle sedi centrali di ASI e AOE. A tale proposito, spettava al fisco irlandese confermare che le licenze dovessero effettivamente essere attribuite fuori dall'Irlanda, tenendo conto dei beni utilizzati, delle funzioni svolte e dei rischi assunti dalle società tramite le filiali irlandesi e le rispettive sedi centrali. Come dimostrato ai considerando da 281 a 293, se il fisco irlandese avesse effettuato una simile valutazione, avrebbe dovuto concludere che l'assenza di attività relative alla proprietà intellettuale di Apple al livello delle rispettive sedi centrali comportava che tali licenze dovessero essere attribuite alle filiali irlandesi ai fini fiscali, in quanto unica conseguenza possibile del fatto che non fossero attribuite alle sedi centrali.
- (281) Sulla base dei fatti presentati alla Commissione ⁽²⁰¹⁾, pare che durante il periodo di validità dei ruling fiscali contestati, le sedi centrali di ASI e AOE esistessero esclusivamente sulla carta, poiché durante quel periodo ASI e AOE non avevano alcuna presenza fisica né dipendenti fuori dall'Irlanda. In assenza di dipendenti, gli unici soggetti che avrebbero potuto garantire le funzioni delle sedi centrali sarebbero stati i rispettivi consigli di amministrazione.
- (282) Apple afferma in diversi casi che i consigli di amministrazione di ASI e AOE garantivano le funzioni di gestione della proprietà intellettuale ⁽²⁰²⁾. Tuttavia, l'unica prova delle attività svolte dai consigli di amministrazione di ASI e AOE durante il periodo di validità dei ruling fiscali contestati è rappresentata dalle decisioni prese nelle riunioni

⁽¹⁹⁸⁾ Per calcolare l'imposta sulle società dovuta dalla filiale irlandese di ASI nella Figura 7 si segue un procedimento analogo, tranne per il fatto che Apple applica l'imposta sui redditi societari all'utile contabile complessivo di ASI a un'aliquota di [1-5 %], descritta come l'aliquota fiscale media per tutte le giurisdizioni nelle quali opera ASI. Non vengono forniti ulteriori dettagli né chiarimenti su come Apple sia giunta a tale [1-5] %, né sembra possibile far coincidere l'[1-5] % con una media delle imposte applicabili nelle giurisdizioni dove opera ASI, in quanto ASI è imponibile esclusivamente in Irlanda.

⁽¹⁹⁹⁾ Cfr. considerando 258.

⁽²⁰⁰⁾ Cfr. considerando 272.

⁽²⁰¹⁾ Come l'assenza di dipendenti, l'assenza di una stabile organizzazione e l'assenza di riferimenti a uffici distinti da Apple Inc.

⁽²⁰²⁾ Cfr. considerando 113, 163, 189, 205 e 210.

dei consigli, riportate nei verbali relativi al periodo pertinente, forniti alla Commissione nel corso del procedimento di indagine e illustrati nella tabella 4 e nella tabella 5 della presente decisione. I verbali non dimostrano che i consigli di amministrazione di ASI e AOE svolgessero un ruolo attivo e fondamentale per quanto concerne la gestione e l'effettivo controllo delle licenze di PI di Apple. In una comunicazione alla Commissione che descrive le riunioni dei consigli di amministrazione, nel riassumere le attività dei consigli la stessa Apple non ha individuato discussioni relative alla proprietà intellettuale riportate nei verbali ⁽²⁰³⁾.

(283) È evidente anche l'assenza dai verbali di discussioni su decisioni in merito alla stipulazione o alla modifica dell'ARC. Come spiegato nella sezione 2.5.4, l'ARC è stato modificato diverse volte dal 1991, in particolare nel 2009. Contrariamente all'affermazione dell'Irlanda secondo cui i consigli di amministrazione di ASI e AOE hanno preso le decisioni fondamentali di aderire all'ARC e di finanziare i costi consistenti derivanti dalla partecipazione a tale accordo ⁽²⁰⁴⁾ e all'affermazione di Apple secondo cui i consigli di amministrazione hanno deliberato su varie modifiche dell'ARC ⁽²⁰⁵⁾, i verbali delle riunioni dei consigli non riportano discussioni in merito alla modifica del 2009, né altre discussioni concernenti l'ARC o la proprietà intellettuale di Apple ⁽²⁰⁶⁾, finché non si è discusso della nuova struttura di Apple in Irlanda alla fine del 2014 ⁽²⁰⁷⁾.

(284) In effetti, i verbali forniti alla Commissione per l'intero periodo dal 1980 al 2015 dimostrano la completa assenza di discussioni concernenti l'ARC, fino al verbale della riunione del consiglio di amministrazione di [...] nell'agosto 2014. La riunione del consiglio di amministrazione di [...] è stata per la prima volta [...]. Tuttavia, anche quando si riferivano all'ARC, i verbali indicavano il coinvolgimento di altri soggetti per discutere dell'ARC per conto di ASI e AOE, che non erano membri dei consigli di amministrazione di ASI o AOE, né erano presenti alla riunione in questione ⁽²⁰⁸⁾. In ogni caso, appare evidente da tutti i verbali esaminati dalla Commissione che i consigli di amministrazione di ASI e AOE hanno cominciato a discutere dell'ARC solo alla fine del 2014, [...], e non quando [...] si applicavano i ruling fiscali contestati, era in vigore ⁽²⁰⁹⁾.

(285) I verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione forniti alla Commissione dimostrano che i consigli non si sono impegnati in discussioni approfondite sulla nuova struttura di Apple in Irlanda, in conseguenza della quale, secondo Apple, il ruling del 2007 non è stato più applicato per stabilire gli importi annuali di utili imponibili di ASI e AOE in Irlanda. La sintesi dei verbali presentata nella tabella 4 e nella tabella 5 illustra le discussioni che si

⁽²⁰³⁾ Apple ha riassunto come segue il parere di [consulente di Apple] per quanto concerne le attività dei consigli di amministrazione: «Dai verbali dei consigli di AOE/ASI [...] risultano attività/funzioni decisionali in merito a questioni di importanza strategica fondamentale per AOE/ASI, anche concernenti i) aspetti finanziari quali decisioni di investimento, poteri sui conti bancari e salvaguardia dell'integrità del capitale; ii) valutazione e approvazione dei bilanci; e iii) delega di poteri, entro determinati parametri, rispetto alle attività d'impresa, tutte svolte negli USA e non in Irlanda.» Comunicazione del 7 settembre 2015, pag. 7; cfr. considerando 205.

⁽²⁰⁴⁾ Cfr. la lettera dell'Irlanda del 4 maggio 2015, pag. 3.

⁽²⁰⁵⁾ Cfr. considerando 113.

⁽²⁰⁶⁾ Le discussioni nelle riunioni dei consigli di amministrazione di ASI e AOE dell'agosto 2013, nelle quali sarebbero state conferite procure concernenti la tutela della proprietà intellettuale, riguardano un'attività relativa alla proprietà intellettuale che, secondo l'ARC, né ASI né AOE erano in grado di garantire. Di conseguenza, la delega di tali attività a dipendenti USA del gruppo in linea di principio non era necessaria, in quanto era consentito solo ad Apple Inc. tutelare la proprietà intellettuale ai sensi dell'ARC anche in assenza di una delega. Cfr. considerando 127.

⁽²⁰⁷⁾ Cfr. sezione 2.5.7.

⁽²⁰⁸⁾ Il verbale afferma che [...]. Cfr. il verbale della riunione del consiglio di ASI del [...] agosto 2014, pag. 7.

⁽²⁰⁹⁾ Cfr. considerando 136.

sono tenute nel periodo da gennaio 2009 a settembre 2011 per ASI e da dicembre 2008 a settembre 2011 per AOE ⁽²¹⁰⁾. Con l'eccezione di un'unica decisione aziendale concernente il trasferimento di attività dalla filiale di Singapore di AOE a un'altra società del gruppo Apple ⁽²¹¹⁾, dai verbali emerge che le discussioni in seno ai consigli di amministrazione di ASI e AOE riguardavano prevalentemente compiti amministrativi, come ad esempio l'approvazione dei bilanci e l'erogazione di dividendi ⁽²¹²⁾, ma non funzioni attive o cruciali per quanto concerne la gestione delle licenze di PI di Apple.

- (286) L'Irlanda replica che le decisioni aziendali non vengono prese in Irlanda ⁽²¹³⁾. Tuttavia, i verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione di ASI e AOE indicano che varie funzioni, ivi comprese tutte le funzioni del consiglio, sono state occasionalmente affidate a dipendenti di Apple ubicati in Irlanda ⁽²¹⁴⁾. Di conseguenza, non si può sostenere che nessuna funzione importante si svolgesse in Irlanda. In ogni caso, i verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione di ASI e AOE consentono di delineare e delimitare con precisione le attività delle sedi centrali, diversamente dalle attività che si svolgono presso le filiali irlandesi, che impiegano centinaia di dipendenti operanti in diversi ambiti.
- (287) Apple sostiene che le attività dei consigli di amministrazione di ASI e AOE sono state garantite in «una miriade di modi» ⁽²¹⁵⁾, senza ulteriori specificazioni. Tuttavia, poiché in questo contesto il termine «miriade» sembra riferirsi a una serie indefinita di innumerevoli elementi, che quindi non si potrebbero verificare né circoscrivere, un metodo di attribuzione degli utili basato su simili elementi indefiniti non può determinare un risultato basato sul mercato, poiché non è possibile condurre in maniera obiettiva una valutazione di tale metodo in base al principio di libera concorrenza. In ogni caso, poiché la maggioranza dei membri dei consigli di amministrazione di ASI e AOE si trova negli USA e, nel contempo, è alle dipendenze di Apple Inc., se tali attività fossero state sostanziali, si sarebbe ritenuto in linea di principio che ASI e AOE avessero una stabile organizzazione negli USA. Lo stesso vale per le presunte attività delle sedi centrali di ASI e AOE al di fuori delle riunioni dei consigli di amministrazione. Nel caso di ASI, la Commissione osserva altresì che il consiglio di amministrazione non percepisce compensi e, assumendo che gli amministratori siano remunerati a condizioni di mercato, questo fatto conferma che la loro attività non è rilevante per la sede centrale di ASI.
- (288) Oltre a non svolgere funzioni attive o fondamentali per quanto concerne la gestione delle licenze di PI di Apple, le sedi centrali non possedevano neppure la capacità per svolgere tali funzioni nel periodo di applicazione dei ruling fiscali contestati. In effetti, le attività gestionali concernenti la proprietà intellettuale di Apple, così come descritte nelle osservazioni di Apple (ad esempio quale proprietà intellettuale commercializzare, come fabbricare

⁽²¹⁰⁾ La tabella riassuntiva fornita dall'Irlanda il 22 aprile 2016 elenca 57 riunioni del consiglio di amministrazione di ASI, dalla prima riunione del 5 aprile 1990 fino al termine dell'esercizio contabile del 2014 (27 settembre 2014 secondo la contabilità obbligatoria). Inoltre, Apple non ha fornito le sintesi delle riunioni dei consigli dal 2006 al 2012 presentate al Senato USA, alle quali fa riferimento nella comunicazione del 15 aprile 2015 (cfr. lettera di Apple del 22 aprile, pag. 18). La tabella riassuntiva fornita dall'Irlanda in effetti non indica 30 riunioni del consiglio nel periodo dal 2006 al 2012, i cui verbali sono stati forniti dall'Irlanda nella stessa data, il 22 aprile 2016. Il 24 maggio 2016, l'Irlanda ha presentato i verbali di altre tre riunioni del consiglio che si sarebbero tenute nello stesso periodo. Infine, la tabella delle riunioni del consiglio di amministrazione di ASI presentata da Apple al senato USA e trasmessa dall'Irlanda alla Commissione il 15 aprile 2015, elenca altre cinque riunioni del consiglio di ASI che si sono svolte tra il 2006 e il 2010, i cui verbali non sono mai stati forniti alla Commissione. Quindi, in totale le riunioni del consiglio di amministrazione sono 90 sulla base dei verbali forniti alla Commissione, e 92 se effettivamente si sono svolte tutte le riunioni elencate nel documento presentato al senato USA (non sono stati forniti verbali per le riunioni di gennaio 2008 e ottobre 2009 indicate nel documento presentato al senato USA). In entrambi i casi, il numero di riunioni del consiglio per il periodo dal 1990 a fine settembre 2014 in media è inferiore a quattro all'anno. Inoltre, sulla base delle informazioni fornite dall'Irlanda il 22 aprile 2016, per gli anni dal 1993 al 1997 non sono state convocate riunioni del consiglio di amministrazione, e le decisioni sono state prese esclusivamente mediante delibere scritte del consiglio di amministrazione. Questo varrebbe anche per l'anno 2008, in base alle informazioni presentate il 22 aprile 2016.

⁽²¹¹⁾ In ogni caso, il riferimento alla decisione commerciale si limita a riportare il trasferimento in quanto tale, che non ha alcun collegamento con la gestione della proprietà intellettuale, ma costituisce una mera riorganizzazione delle attività, e sembra che in seno al consiglio non si siano svolte discussioni sul prezzo o sulle condizioni del trasferimento.

⁽²¹²⁾ Questo è confermato dal parere di [consulente di Apple], cfr. considerando 205.

⁽²¹³⁾ Cfr. punto 12 dei commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio del 5 settembre 2014.

⁽²¹⁴⁾ Cfr., ad esempio, la riunione del 22 giugno 2010 del consiglio di amministrazione di ASI e la riunione del 20 luglio 2009 di AOE, rispettivamente tabella 4 e tabella 5. Nelle due riunioni sono state conferite procure a C. Kearney e a M. O'Sullivan, entrambi dipendenti di Apple con sede in Irlanda, secondo le informazioni contenute nella contabilità obbligatoria delle controllate irlandesi di Apple. Cfr. anche il verbale della riunione del consiglio di amministrazione di AOE del 15 novembre 2010, dove si afferma che «David O'Connell, responsabile impianti Apple a Cork, aveva negoziato per conto della società [AOE] insieme ai legali locali esperti in trasferimenti di proprietà per la società [AOE], [...], in relazione alla locazione di altri magazzini nelle vicinanze dell'impianto Apple di Cork [...] per agevolare l'ampliamento della produzione».

⁽²¹⁵⁾ Cfr. considerando 113.

Fi prodotti e strutturare le campagne di marketing, le decisioni sull'ammontare degli investimenti in R&S che dovrebbero essere effettuati dalle società⁽²¹⁶⁾, richiedono una gestione attiva e non possono essere garantite mediante decisioni occasionali del consiglio. Pertanto non potevano essere svolte da ASI e AOE al di fuori delle rispettive filiali irlandesi, in quanto le sedi centrali non possedevano la capacità di prendere decisioni gestionali attive in assenza di dipendenti.

- (289) Soprattutto, soltanto le filiali irlandesi, e non le sedi centrali, in molti casi avrebbero potuto svolgere le funzioni o assumere i rischi elencati nell'ARC e sintetizzati nella figura 8 e nella figura 9 della presente decisione⁽²¹⁷⁾. A titolo di esempio, il controllo di qualità del prodotto non può essere effettuato da una sede centrale priva di dipendenti. Allo stesso modo, la gestione della struttura di R&S non sembra praticabile senza dipendenti. Poiché si tratta di funzioni da svolgere e rischi da assumere ai sensi dell'ARC, di cui ASI e AOE sono parti contraenti, l'esecuzione efficace dell'ARC non è possibile se le filiali irlandesi non vi partecipano⁽²¹⁸⁾.
- (290) Apple sostiene, sulla base della relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple], che attribuisce anche le licenze di PI di Apple fuori dall'Irlanda, che ASI e AOE sono in grado di prendere le decisioni strategiche necessarie per mitigare l'esposizione della società a rischi nel corso della normale attività d'impresa al di fuori delle filiali irlandesi⁽²¹⁹⁾. Tuttavia appare chiaro che, al di fuori delle rispettive filiali irlandesi, né ASI né AOE sono in grado di monitorare i rischi d'impresa in assenza di dipendenti. Una parte di una società che non è nella posizione di gestire, controllare e monitorare un rischio non dovrebbe farsi carico tale rischio ai fini fiscali⁽²²⁰⁾. Questo rispecchia la realtà economica di una situazione in cui un operatore economico razionale non affiderebbe un rischio a una controparte che non è in grado di assumerlo e gestirlo. A tale proposito, e come ulteriormente illustrato ai considerando da 308 a 318, la Commissione non può accettare il ragionamento contenuto nella relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] e nello studio *ad hoc* di [secondo consulente di Apple], entrambi presentati da Apple, che includono funzioni svolte da Apple Inc. nella valutazione dell'attribuzione di utili ad ASI e AOE. Le filiali irlandesi di ASI e AOE non sono filiali di Apple Inc., che è un'entità giuridica distinta, i cui utili sono registrati separatamente dagli utili di ASI e AOE.
- (291) Dato che non svolgono attività, ai fini fiscali è corretto attribuire alle sedi centrali esclusivamente rischi limitati che possono essere controllati mediante riunioni occasionali del consiglio di amministrazione. Come rilevato al considerando 285, i verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione esaminati dalla Commissione fanno riferimento principalmente a discussioni su decisioni di finanziamento, quali decisioni sulla distribuzione dei dividendi e sulla gestione di tesoreria. A proposito di quest'ultima, entrambe le società percepiscono redditi da interessi dalla gestione passiva della liquidità, affidata dai rispettivi consigli di amministrazione a Braeburn, come evidenziato dai verbali delle riunioni del consiglio⁽²²¹⁾. Poiché queste funzioni di gestione passiva non richiedono una gestione attiva quotidiana e la gestione della liquidità non è un'attività principale di ASI e AOE, la Commissione conviene che il reddito da interessi derivante ad ASI e AOE dalla funzione di gestione passiva sia attribuito ai fini fiscali alle sedi centrali.
- (292) Per contro, alle sedi centrali di ASI e AOE non si sarebbe dovuta attribuire proprietà intellettuale oggetto di una gestione attiva, come le licenze di PI di Apple che ASI e AOE hanno il diritto di sfruttare ai sensi dell'ARC, contrariamente all'assunto non comprovato avallato dai ruling fiscali contestati. In determinati anni non sono state convocate fisicamente riunioni del consiglio di amministrazione, che ha solo adottato delibere scritte, con il

⁽²¹⁶⁾ Cfr. considerando 163.

⁽²¹⁷⁾ Cfr. considerando 122.

⁽²¹⁸⁾ Secondo Apple, le tabelle contenute nell'allegato dell'ARC non elencano le attività effettivamente svolte da ciascun partecipante, bensì le attività che ciascun partecipante era autorizzato a svolgere, cfr. considerando 124. Questa interpretazione *ex post* dell'ARC da parte di Apple non è confermata dal testo dell'accordo, che non contiene simili indicazioni o limitazioni.

⁽²¹⁹⁾ Cfr. considerando 167.

⁽²²⁰⁾ Come spiegato anche al punto 1.49 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento, «nell'esame della natura economica della ripartizione dei rischi indicata, bisogna ugualmente ricercare quali sarebbero gli effetti di detta ripartizione sulle transazioni di libera concorrenza. Nel contesto di tali transazioni, è generalmente ragionevole che le parti si vedano attribuire una maggior quota dei rischi sui quali esercitano un controllo relativamente maggiore».

⁽²²¹⁾ Cfr. considerando 108.

risultato di limitare il processo decisionale del consiglio e la capacità delle sedi centrali di prendere decisioni di gestione attiva. Nelle sporadiche occasioni in cui il consiglio di amministrazione ha effettivamente discusso dell'attività di distribuzione o produzione di ASI, il verbale fa riferimento sistematicamente a precedenti discussioni tra ASI e altre parti ⁽²²²⁾.

- (293) In sintesi, se il fisco irlandese avesse debitamente verificato se le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda prima di avallare metodi di attribuzione degli utili basate su tale assunto, avrebbe dovuto concludere che le sedi centrali di ASI e AOE non controllavano, né gestivano, e non erano nella posizione di controllare o gestire, le licenze di PI di Apple in maniera tale da realizzare il tipo di reddito registrato dalle due società. Di conseguenza, le filiali irlandesi di ASI e AOE, se fossero state società separate e indipendenti impegnate in attività uguali o similari, a condizioni uguali o similari, tenendo conto delle risorse utilizzate, delle funzioni svolte e dei rischi assunti dalle società attraverso le rispettive filiali e sedi centrali, non avrebbero accettato un metodo di attribuzione degli utili basato su tale assunto, che comporta che tutti gli utili di ASI e AOE al di là di un ricarico limitato su una base di costo ridotta siano attribuiti alle sedi centrali invece che alle filiali.
- (294) Come dimostrato ai considerando da 281 a 292, le informazioni necessarie per giungere a questa conclusione erano a disposizione del fisco irlandese, o avrebbero potuto essergli rese disponibili nel periodo di validità dei ruling fiscali contestati ⁽²²³⁾. Tali informazioni indicano in maniera affidabile e diretta che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE non avrebbero dovuto essere attribuite alle sedi centrali ai fini fiscali. Contrariamente a quanto affermato dall'Irlanda ⁽²²⁴⁾, le informazioni di cui sopra non avrebbero dovuto essere trascurate nel momento dell'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi, poiché consentono al fisco irlandese di giungere a una conclusione più attendibile sul fatto che i metodi di attribuzione degli utili proposti da Apple conducano o meno a un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, invece di basarsi esclusivamente sulle informazioni concernenti le attività delle filiali irlandesi.
- (295) In ogni caso, anche accettando l'argomento dell'Irlanda che l'attribuzione degli utili si potesse effettuare tenendo conto solo dei beni utilizzati, delle funzioni svolte e dei rischi assunti dalle filiali irlandesi, cosa che la Commissione contesta, il fisco irlandese avrebbe dovuto come minimo confermare che le licenze di PI di Apple non si dovessero attribuire alle filiali irlandesi di ASI e AOE ai fini fiscali. Come spiegato ai considerando da 296 a 304, considerando che al fisco irlandese era stato indicato che le filiali garantivano funzioni per le quali era fondamentale l'utilizzo delle licenze e considerando che esistevano indicazioni del fatto che le filiali in effetti garantissero funzioni collegate alla proprietà intellettuale fondamentali per promuovere la notorietà e il riconoscimento della marca nella regione EMEA, il fisco irlandese avrebbe dovuto come minimo confermare che le licenze di PI di Apple non si dovessero attribuire, in tutto o in parte, alle filiali irlandesi prima di avallare metodi di attribuzione degli utili basati sull'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda.
- (296) Per quanto concerne ASI, secondo le indicazioni fornite al fisco irlandese, la sua filiale irlandese svolgeva attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione legate alla vendita di prodotti Apple a parti collegate e clienti terzi nelle regioni EMEA e APAC ⁽²²⁵⁾. Poiché tale filiale era autorizzata a distribuire prodotti a marchio Apple, le sue attività richiedevano l'accesso al marchio Apple, concesso ad ASI nel suo insieme con le licenze di PI di Apple. Di conseguenza, anche se il fisco irlandese non riteneva che le licenze di PI di Apple si dovessero

⁽²²²⁾ Cfr. considerando 284 concernente l'unica discussione sull'ARC al livello del consiglio, avvenuta nel 2014 nel contesto della nuova struttura societaria di Apple in Irlanda. Il 27 marzo 2012 nel consiglio di amministrazione di ASI si è svolta una discussione in merito ai territori di distribuzione di ADI. Il verbale della riunione riporta che «alla riunione del [consiglio di amministrazione] è stato riferito in merito a discussioni avvenute tra la società [ASI] e Apple Distribution International ("ADI") rispetto alla proposta nomina di ADI quale distributore per l'Europa [...]». Da questa affermazione si evince che il consiglio di amministrazione di ASI non era coinvolto attivamente nelle discussioni ad esso riportate, alle quali partecipavano altre persone in rappresentanza di ASI.

⁽²²³⁾ Considerando le informazioni sulla mancanza di capacità operativa delle sedi centrali di cui l'Irlanda avrebbe potuto disporre, se fosse stata diligente l'Irlanda avrebbe chiesto informazioni sulle effettive attività dei consigli durante l'applicazione dei ruling contestati, per confermare l'assunto convalidato dai ruling che la proprietà intellettuale dovesse essere attribuita fuori dall'Irlanda.

⁽²²⁴⁾ Cfr. considerando 266 e 274.

⁽²²⁵⁾ Cfr. considerando 54.

attribuire alla filiale irlandese di ASI ai fini fiscali, avrebbe dovuto come minimo verificare in che modo fosse assicurato e istituito all'interno della società l'accesso di tale filiale alla proprietà intellettuale di Apple, di cui necessitava per svolgere le sue funzioni. Non vi sono elementi che comprovino che una simile analisi sia mai stata condotta.

- (297) Se tale analisi fosse stata effettuata, sarebbe risultato evidente che la filiale irlandese di ASI, nella sua capacità di svolgere attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione connesse alla vendita di prodotti Apple, garantisce una serie di funzioni cruciali per lo sviluppo e il mantenimento del marchio Apple sul mercato locale e per fidelizzare i clienti a tale marchio in quel mercato ⁽²²⁶⁾. A titolo di esempio, la filiale irlandese di ASI ha sostenuto direttamente i costi di marketing a livello locale nei confronti di fornitori terzi di servizi di marketing, in relazione alla localizzazione e all'attuazione di strategie di marketing globali. L'adeguamento della strategia di marchio al mercato locale era una funzione fondamentale per lo sviluppo del marchio nelle rispettive regioni e alla filiale sono stati attribuiti costi per programmi pubblicitari a livello locale e mondiale per svolgere tale funzione ⁽²²⁷⁾.
- (298) La filiale irlandese di ASI era responsabile anche per la raccolta e l'analisi di dati regionali per le stime sulle previsioni della domanda di prodotti Apple ⁽²²⁸⁾, una funzione che appare indispensabile per lo sfruttamento della proprietà intellettuale di Apple nella regione EMEA.
- (299) La filiale irlandese di ASI era anche responsabile a pieno titolo del funzionamento del servizio di supporto alla clientela AppleCare, che offre servizi di assistenza post-vendita e riparazione nell'intera regione EMEA. Questa funzione influisce direttamente sul marchio, con l'obiettivo di garantire la soddisfazione del cliente, e comprende la responsabilità per i programmi di garanzia e riparazione ⁽²²⁹⁾. Quindi, la filiale irlandese di ASI si faceva carico di rischi rilevanti connessi alle prestazioni dei prodotti e alla tecnologia.
- (300) Infine, [50-60] dei [300-400] equivalenti a tempo pieno di ASI, tutti ubicati in Irlanda, nel 2014 erano classificati da Apple come personale di R&S ⁽²³⁰⁾.
- (301) Per quanto concerne AOE, secondo le indicazioni fornite al fisco irlandese, la sua filiale irlandese era responsabile della produzione e dell'assemblaggio di una gamma specializzata di prodotti informatici per la regione EMEA. A tale titolo, la filiale irlandese di AOE sviluppava competenze di processo e produzione specifiche di Apple e garantiva funzioni di assicurazione e controllo della qualità ⁽²³¹⁾, necessarie per preservare il valore del marchio ⁽²³²⁾.
- (302) Inoltre, quando ha presentato al fisco irlandese il modulo di deposito del bilancio illustrativo della filiale irlandese di AOE per ottenere il ruling del 1991, Apple ha attribuito i costi associati all'ARC a tale filiale e non alla sua sede centrale ⁽²³³⁾. Non sembra che il fisco irlandese abbia esaminato i termini dell'ARC quando ha emanato i ruling fiscali contestati, ma il fatto che i costi dell'ARC fossero attribuiti alla filiale irlandese di AOE dalla stessa Apple avrebbe dovuto indurre il fisco irlandese a mettere in dubbio l'assunto non comprovato alla base dei metodi di attribuzione degli utili avallati dallo stesso, per cui le licenze di PI di Apple si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda.

⁽²²⁶⁾ Appendice 1 della relazione *ad hoc* di PwC, pag. 8.

⁽²²⁷⁾ Appendice 1 della relazione *ad hoc* di PwC, pag. 8.

⁽²²⁸⁾ Appendice 1 della relazione *ad hoc* di PwC, pag. 10.

⁽²²⁹⁾ Appendice 1 della relazione *ad hoc* di PwC, pagg. 10-11.

⁽²³⁰⁾ Il gruppo funzionale di questi dipendenti era «Localisation and product testing» (localizzazione e test dei prodotti). Apple ha precisato che, benché siano classificati come R&S, questi dipendenti non sono coinvolti in attività di creazione, gestione, impiego o direzione strategica di proprietà intellettuale, cfr. lettera dell'Irlanda del 29 gennaio 2016, pag. 27.

⁽²³¹⁾ Relazione *ad hoc* di PwC, pag. 13.

⁽²³²⁾ La filiale irlandese di AOE sosteneva anche rischi di produzione e magazzino, relazione *ad hoc* di PwC, pag. 13.

⁽²³³⁾ Cfr. lettera di [consulente fiscale di Apple] del 16 gennaio 1991, considerando 66. La lettera contiene un'appendice intitolata «Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative Figures» che indica come costo principale nel conto economico della filiale «beni immateriali di tecnologia/marketing».

- (303) Analogamente, la stessa Apple ha proposto che la sua filiale irlandese dovesse ricevere un reddito dalla proprietà intellettuale di Apple nella richiesta di ruling del 2007. Ai sensi del ruling del 2007, [1-5] % del fatturato della filiale era attribuito alla filiale irlandese di AOE come «reddito da proprietà intellettuale»⁽²³⁴⁾. La proposta avrebbe dovuto fornire al fisco irlandese un'indicazione del fatto che la filiale irlandese di AOE fosse coinvolta nello sviluppo della proprietà intellettuale o in qualche forma di gestione o controllo delle licenze di PI di Apple.
- (304) In un simile contesto, era dovere del fisco irlandese, a fronte dei metodi di attribuzione degli utili proposti da Apple per determinare l'utile imponibile di ASI e AOE in Irlanda, confermare come minimo che alle filiali irlandesi delle due società non si dovessero attribuire le licenze di PI di Apple, invece di accettare l'assunto non comprovato che tali licenze si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda. Considerato il coinvolgimento delle filiali irlandesi nella proprietà intellettuale di Apple, il fisco irlandese non avrebbe dovuto trascurare gli utili derivanti dall'utilizzo delle licenze di PI di Apple, né i costi sostenuti nel quadro dell'ARC per le filiali irlandesi.
- (305) Alla luce delle motivazioni che precedono, la Commissione conclude che l'attribuzione delle licenze di PI di Apple fuori dall'Irlanda non avrebbe potuto essere accettata in un contesto di libera concorrenza tra due società non collegate. Considerando l'assenza di funzioni svolte dalle sedi centrali e/o le funzioni svolte dalle filiali irlandesi, le licenze di PI per approvvigionamento, produzione, vendita e distribuzione di prodotti Apple al di fuori del territorio delle Americhe avrebbero dovuto essere attribuite alle filiali irlandesi ai fini fiscali.
- (306) Alla luce di tale conclusione, dovrebbe essere respinta anche l'affermazione dell'Irlanda che, poiché la proprietà intellettuale che genera gli utili registrati da ASI e AOE si trova fuori dall'Irlanda, gli utili derivanti da tale proprietà intellettuale dovrebbero essere sottratti dagli utili imponibili in Irlanda, ai sensi del principio di territorialità⁽²³⁵⁾. In ogni caso, il reddito registrato da ASI e AOE non è un reddito derivante da royalties, bensì un reddito dalle vendite, per il quale non è stata individuata una remunerazione derivante dalla proprietà intellettuale nei rendiconti finanziari delle società. In effetti, il reddito registrato da ASI e AOE è indicato come reddito commerciale nei rendiconti finanziari delle due società⁽²³⁶⁾ ed è stato dichiarato come tale al fisco irlandese (al netto del reddito da interessi). Inoltre, come spiegato al considerando 278, il reddito complessivo delle due società (con l'eccezione del reddito da interessi) era riportato nei bilanci annuali di ASI e AOE dal 2004 al 2008 come imponibile al 12,5 %, per cui corrisponderebbe a reddito commerciale, secondo la classificazione fornita dall'Irlanda⁽²³⁷⁾. Come spiegato ulteriormente nello stesso considerando, solo dopo che era stata calcolata in via teorica l'imposta sulle società dovuta per il reddito complessivo di entrambe le società applicando l'aliquota del 12,5 % per i redditi commerciali, si è applicata una deduzione per «redditi tassati ad aliquote inferiori», riducendo l'effettivo debito d'imposta delle due società in Irlanda. Questo fatto conferma che il reddito in questione secondo Apple costituiva un reddito commerciale e non derivante da royalties⁽²³⁸⁾.
- (307) Poiché né ASI né AOE sono presenti fisicamente o svolgono un'attività economica al di fuori delle rispettive filiali irlandesi⁽²³⁹⁾, si deve ritenere che l'attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione di prodotti Apple al di fuori delle Americhe di ASI e l'attività di fabbricazione di prodotti informatici per i mercati al di fuori delle Americhe di AOE siano svolte interamente dalle rispettive filiali irlandesi. Il reddito di ASI e AOE rappresenta pertanto un reddito commerciale attivo derivante dall'attività delle filiali, poiché non esistono dipendenti che

⁽²³⁴⁾ Cfr. considerando 62.

⁽²³⁵⁾ Cfr. ad esempio il parere Cooke, considerando 194.

⁽²³⁶⁾ Cfr. considerando 96.

⁽²³⁷⁾ Cfr. considerando 103 e Figura 6: nei bilanci il 12,5 % è presentato come «aliquota fiscale ordinaria in Irlanda».

⁽²³⁸⁾ Benché a partire dal 2008 l'imposta dovuta in via teorica non fosse più calcolata applicando un'aliquota dell'imposta sui redditi societari del 12,5 %, ma piuttosto applicando un'aliquota pari a [1-5] %, un adeguamento per «redditi tassati ad aliquote inferiori» in seguito è stato dedotto dall'imposta dovuta in via teorica dalle società per arrivare all'effettivo debito d'imposta delle due società in Irlanda, come nei periodi precedenti il 2008. Nei bilanci l'aliquota fiscale di [1-5] % è spiegata in questi termini: «L'aliquota fiscale media per tutte le giurisdizioni nelle quali opera [ASI] è all'incirca [1-5] %». Cfr. Figura 7. Come spiegato nella nota 198, non vengono forniti ulteriori dettagli né chiarimenti su come Apple sia giunta a un'aliquota media di [1-5] % per ASI. Non sembra possibile che [1-5] % corrisponda a una media delle imposte applicabili nelle giurisdizioni dove opera ASI, in quanto ASI opera esclusivamente in Irlanda.

⁽²³⁹⁾ Cfr. considerando 281 e seguenti.

potrebbero realizzarlo fuori dall'Irlanda ⁽²⁴⁰⁾. In altre parole, così come il reddito commerciale registrato da ASI e AOE, tale reddito non avrebbe dovuto essere attribuito, in tutto o in parte, alle sedi centrali delle due società. Tuttavia, anche se una parte di tale reddito si fosse potuta considerare reddito da proprietà intellettuale, il fisco irlandese ha comunque omesso di valutare quale quota degli eventuali utili residui trasferiti alle sedi centrali si potesse attribuire a un reddito da royalties.

c) I contributi di Apple Inc. all'attività di R&S e la gestione delle licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE non possono influenzare l'attribuzione degli utili ad ASI e AOE

- (308) Come spiegato al considerando 275, l'Irlanda e Apple sostengono inoltre che l'attività di R&S e la gestione della proprietà intellettuale di Apple siano centralizzate e dirette dalla sede centrale di Apple negli USA. Secondo l'Irlanda e Apple, la redditività di ASI e AOE è determinata proprio dai contributi forniti dai dipendenti di Apple Inc., cosicché il fisco irlandese ha avuto ragione a escludere gli utili derivanti da questi contributi dall'utile imponibile delle filiali irlandesi di ASI e AOE ⁽²⁴¹⁾.
- (309) La Commissione non concorda con questo ragionamento per i motivi esposti ai considerando da 310 a 318.
- (310) Pur appartenendo allo stesso gruppo societario, ASI, AOE e Apple Inc. sono tre entità giuridiche distinte e pertanto le transazioni infragruppo tra di esse sono soggette ad accordi sui prezzi di trasferimento ⁽²⁴²⁾. A titolo di esempio, la remunerazione versata a Apple Inc. da ASI e AOE per lo sviluppo della proprietà intellettuale di Apple è stabilita nell'ARC ⁽²⁴³⁾, così come quella versata a Apple Inc. da ASI e AOE per i servizi di marketing è stabilita nel contratto di servizi di marketing ⁽²⁴⁴⁾. I ruling fiscali contestati, tuttavia, non disciplinano queste o altre operazioni infragruppo che ASI e AOE da un lato e Apple Inc. dall'altro possono aver concluso. In altre parole, i ruling fiscali contestati non affrontano la questione della conformità al principio di libera concorrenza dell'ARC o del contratto di servizi di marketing, ma piuttosto considerano come un dato di fatto i termini e le condizioni di tali accordi, nel senso che nessun accordo sui prezzi di trasferimento tra le tre entità concernente, ad esempio, la R&S e la gestione della proprietà intellettuale di Apple o i servizi di marketing è avallato dai ruling. I ruling contestati riguardano esclusivamente l'attribuzione degli utili di ASI e AOE alle rispettive filiali irlandesi.
- (311) Conformemente ai termini dell'ARC, ASI e AOE ⁽²⁴⁵⁾ pagano Apple Inc. per le attività di R&S garantite dalla stessa (o altre società del gruppo) in relazione alla proprietà intellettuale di Apple. La quota di costi ed entrate per lo sviluppo della proprietà intellettuale di Apple spettante a ciascuna parte contraente è dunque stabilita nell'ARC, stipulato da ASI e AOE da un lato e da Apple Inc. dall'altro. Ai sensi dell'ARC, i costi di R&S per i prodotti di Apple sono suddivisi tra Apple Inc., ASI e AOE in base alla percentuale di vendite registrata nei rispettivi territori ⁽²⁴⁶⁾. In effetti, secondo i bilanci di ASI, la voce «Ricerca e sviluppo» è la maggior componente singola delle spese operative ⁽²⁴⁷⁾. A titolo di esempio, negli esercizi 2013 e 2014, ASI ha versato rispettivamente [2,0-2,5] miliardi di USD e [4,0-4,5] miliardi di USD per lo sviluppo della proprietà intellettuale di Apple ⁽²⁴⁸⁾. Dal 2010 al 2014, ASI e AOE insieme hanno finanziato oltre la metà dei costi di R&S di Apple, mentre nello stesso periodo Apple Inc. ne ha finanziati meno della metà. In altre parole, ASI e AOE remunerano Apple Inc. per lo sviluppo della proprietà intellettuale di Apple in virtù dell'ARC, il cui costo grava sulla redditività totale di ASI e AOE.

⁽²⁴⁰⁾ Cfr. considerando 112.

⁽²⁴¹⁾ Cfr. ad esempio, la lettera dell'Irlanda del 29 gennaio 2016, pag. 25; la lettera di Apple del 4 maggio 2015, pag. 5; e la lettera di Apple del 18 febbraio 2016, pag. 5.

⁽²⁴²⁾ Allo stesso modo, la remunerazione di ADI per i servizi di distribuzione forniti ad ASI è stabilita nell'accordo di distribuzione tra le due società collegate del gruppo; cfr. considerando 134.

⁽²⁴³⁾ Cfr. sezione 2.5.4 della presente decisione.

⁽²⁴⁴⁾ Cfr. considerando 133.

⁽²⁴⁵⁾ Denominate collettivamente «partecipante internazionale» nell'ARC, cfr. considerando 122.

⁽²⁴⁶⁾ Cfr. considerando 121.

⁽²⁴⁷⁾ Cfr. Figura 4.

⁽²⁴⁸⁾ Cfr. considerando 121.

- (312) In altri termini, così facendo Apple ha deciso e attuato le modalità per valutare le attività svolte da Apple Inc., da un lato, e ASI e AOE, dall'altro, in relazione alla proprietà intellettuale di Apple e al loro contributo al valore della stessa. Questo è il risultato dell'ARC, nel quale ciascuna società partecipa ai costi complessivi sostenuti per lo sviluppo della proprietà intellettuale di Apple, in base a criteri di attribuzione stabiliti autonomamente da Apple. Il criterio scelto consisteva nell'attribuire il costo della proprietà intellettuale di Apple in proporzione al fatturato di ciascuna società, per cui ASI e AOE si sono trovate a sostenere la maggior parte dei costi di R&D. Quindi si è già tenuto conto della remunerazione delle attività di R&D svolte da Apple Inc. in relazione alla proprietà intellettuale di Apple, attribuendo i costi di sviluppo sulla base delle vendite pertinenti di ciascuna parte contraente dell'ARC, in quanto base di riferimento scelta da Apple per l'assegnazione della quota di proprietà intellettuale di Apple a ciascuna società. Di conseguenza, l'utile di Apple Inc., ASI e AOE corrisponde alla differenza tra le vendite e tutti i costi pertinenti, ivi compresi i pagamenti annuali per lo sviluppo della proprietà intellettuale di Apple, come stabilito nell'ARC.
- (313) Quindi, quando alludono ad attività svolte negli USA in relazione alla R&S e alla gestione della proprietà intellettuale di Apple, l'Irlanda e Apple sembrano riferirsi all'esistenza di contributi non remunerati forniti da Apple Inc. a vantaggio di ASI e AOE al di là delle attività remunerate svolte da Apple Inc. nel contesto dell'ARC e del contratto di servizi di marketing, poiché nei bilanci di ASI o AOE non esistono altre indicazioni di ulteriori pagamenti a favore di Apple Inc. per la R&S e la gestione della proprietà intellettuale di Apple. L'esistenza di tali contributi non remunerati tuttavia non può influire sulla attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE. Come spiegato al considerando 271, le sedi centrali di ASI e AOE e le rispettive filiali irlandesi non possiedono personalità giuridiche separate. Piuttosto, appartengono alla stessa entità giuridica, che detiene le licenze di PI di Apple ed è l'entità per la quale Apple Inc. ha fornito i presunti contributi non remunerati nel loro insieme. Di conseguenza, la remunerazione versata a Apple Inc. da ASI e AOE per il suo contributo all'attività di R&S e alla gestione della proprietà intellettuale di Apple potrebbe influire, come in effetti accade, sulla redditività generale di ASI e AOE, ma non può incidere sulla successiva attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE e quindi sull'attribuzione degli utili alle rispettive filiali irlandesi.
- (314) In altre parole, i contributi aggiuntivi potrebbero influire sulla redditività generale di ASI e AOE, se fossero stati effettivamente forniti a un prezzo adeguato, diversamente da quanto accaduto, ma non possono influire sulla successiva attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE. Questo perché i costi pagati per tali contributi da ASI e AOE sarebbero a carico delle società nel loro insieme (e non soltanto delle sedi centrali o delle filiali irlandesi) e pertanto ridurrebbero il loro utile complessivo. Tuttavia, l'utile residuo di ASI e AOE sarebbe ripartito ai fini fiscali tra le sedi centrali e le rispettive filiali irlandesi soltanto dopo aver dedotto tali costi dall'utile. Analogamente, il fatto che Apple Inc. garantisca l'attività di R&S e organizzi campagne di marketing a favore di ASI e AOE, rispettivamente in virtù dell'ARC e del contratto di servizi di marketing, influisce sulla redditività generale di ASI e AOE, ma non è pertinente ai fini dell'attribuzione degli utili registrati da ASI e AOE tra le sedi centrali e le rispettive filiali irlandesi. L'argomento dell'Irlanda che il valore generato dai prodotti Apple possa richiedere notevoli investimenti potrebbe certamente essere corretto⁽²⁴⁹⁾, ma i contributi di ASI e AOE a tali investimenti sono comunque disciplinati dall'ARC e dal contratto di servizi di marketing, che non possono incidere sull'attribuzione degli utili all'interno di tali società.
- (315) In ogni caso, poiché nei bilanci di ASI e AOE non vi è traccia del fatto che Apple Inc. sia stata remunerata per la R&S e la gestione della proprietà intellettuale di Apple al di fuori dell'ARC⁽²⁵⁰⁾, l'argomento che i contributi forniti da Apple Inc. all'attività di R&S e alla gestione della proprietà intellettuale di Apple influiscano sull'attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE è privo di fondamento. L'Irlanda e Apple sembrano presentare solo una rivendicazione astratta di Apple Inc. sugli utili di altre entità giuridiche (ASI e AOE), che va al di là degli accordi contrattuali ai sensi dell'ARC o del contratto di servizi di marketing e dell'ambito di applicazione di un'attribuzione degli utili.

⁽²⁴⁹⁾ Cfr. considerando 201.

⁽²⁵⁰⁾ Cfr. considerando 313.

- (316) L'Irlanda sostiene che i pagamenti effettuati da ASI e AOE per i contributi di Apple Inc. sono imputabili alle sedi centrali e a questo proposito fa riferimento a pagamenti nel quadro dell'ARC e del contratto di servizi di marketing⁽²⁵¹⁾. Anche assumendo che tali pagamenti possano influire sull'attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE, cosa che la Commissione contesta⁽²⁵²⁾, non esiste un motivo evidente per attribuire questi pagamenti alle sedi centrali piuttosto che alle filiali irlandesi. Secondo i termini dell'ARC e del contratto di servizi di marketing non esistono distinzioni tra le sedi centrali e le filiali irlandesi, com'è prevedibile, poiché da un punto di vista contrattuale fanno parte della stessa entità giuridica. Tuttavia, gli indirizzi indicati per ASI e AOE in tali accordi sono sempre quelli delle filiali irlandesi⁽²⁵³⁾. Comunque, anche se fosse riconosciuto che i contributi forniti da Apple Inc. a vantaggio di ASI e AOE potrebbero influire sull'attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE, non esistono indicazioni del fatto che, in assenza delle sedi centrali, Apple Inc. non avrebbe fornito gli stessi contributi a favore delle filiali irlandesi, soprattutto se si considera che le sedi centrali non sembrano trarre alcun vantaggio da tali contributi, alla luce del fatto che non esistono fisicamente e non hanno dipendenti. Ai considerando da 281 a 290 si è stabilito che le sedi centrali non operano nella R&S, né possono farlo, considerando che la loro attività si limita alle riunioni del consiglio di amministrazione. In effetti sarebbe impossibile, poiché le sedi centrali sono prive di una presenza fisica e di dipendenti. Per contro, come rilevato ai considerando da 295 a 304, pare che le filiali irlandesi svolgano attività che sostengono, direttamente o indirettamente, la proprietà intellettuale di Apple, che in passato le ha trattate come tali. Di conseguenza, pur convenendo che Apple Inc. abbia fornito contributi non remunerati a vantaggio di ASI e AOE e che si possa ritenere che tali contributi non remunerati abbiano influito sull'attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE, tali contributi avrebbero dovuto essere attribuiti alle filiali irlandesi.
- (317) L'Irlanda e Apple sostengono inoltre che i rischi a carico di ASI e AOE sono assunti e limitati in base alle politiche del gruppo, formulate negli USA. Tuttavia, le politiche del gruppo hanno lo scopo di limitare rischi specifici per il gruppo e istituire procedure di coordinamento, nel senso che può essere il gruppo stesso a richiedere alle proprie controllate l'applicazione di determinate politiche, piuttosto che essere le controllate a beneficiarne. Inoltre, non si può affermare che sia una politica, in forma di documento scritto, di procedura o di software aziendale, ad assumere il rischio d'impresa in assenza di personale. In effetti, come spiegato al considerando 290, un'entità che non è nella posizione di gestire, controllare e monitorare un rischio non dovrebbe farsi carico di tale rischio ai fini fiscali.
- (318) In conclusione, la Commissione non può accettare l'argomento dell'Irlanda e di Apple che gli utili derivanti ad ASI e AOE dai contributi forniti dai dipendenti di Apple Inc. dovrebbero essere esclusi dall'utile imponibile delle filiali irlandesi di ASI e AOE, poiché i presunti contributi dei dipendenti di Apple Inc. alla R&S e alla gestione delle licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE non possono influire sull'attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE.

d) Conclusioni: i ruling fiscali contestati determinano un abbassamento dell'imposta sulle società dovuta in Irlanda da ASI e AOE

- (319) Come concluso al considerando 305, le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE non avrebbero dovuto essere attribuite fuori dall'Irlanda, bensì alle filiali irlandesi. Di conseguenza, le filiali irlandesi di ASI e AOE, se fossero state società separate e indipendenti impegnate in attività uguali o similari a condizioni uguali o similari,

⁽²⁵¹⁾ Cfr. considerando 133.

⁽²⁵²⁾ Cfr. considerando 314.

⁽²⁵³⁾ Nelle diverse versioni dell'ARC, l'indirizzo postale indicato per ASI e AOE è sempre un indirizzo in Irlanda. Il contratto di servizi di marketing prevede quanto segue: «tutte le comunicazioni, scelte, offerte, approvazioni e domande permesse o richieste ai sensi del presente contratto sono da effettuarsi in forma scritta [...] alla parte, al seguente indirizzo:

Apple Inc.

1 Infinite Loop

Cupertino, CA 95014

All'attenzione: Ufficio legale

Apple Sales International

Hollyhill Industrial Estate

Hollyhill Cork, Ireland

All'attenzione: Controller»

Cfr. contratto di servizi di marketing, pag. 6.

non avrebbero accettato, dal punto di vista della loro redditività, che tutti gli utili di ASI e AOE al di là di un ricarico limitato su una base di costo ridotta fossero attribuiti fuori dall'Irlanda. Piuttosto, tutti gli utili derivanti da attività di vendita, diversi dai redditi da interessi realizzati da ASI e AOE in normali condizioni di mercato ⁽²⁵⁴⁾, avrebbero dovuto essere attribuiti alle filiali irlandesi di ASI e AOE.

- (320) La conseguenza del fatto che il fisco irlandese abbia accettato l'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda è una riduzione significativa dell'utile annuale di ASI e AOE imponibile in Irlanda, che costituisce la base imponibile per l'applicazione dell'imposta sulle società ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda. Non è pertanto possibile affermare che i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati conducano a un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.
- (321) In conclusione, approvando metodi di attribuzione degli utili basati su tale assunto non comprovato, il fisco irlandese ha conferito un vantaggio ad ASI e AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, sotto forma di una riduzione del rispettivo utile imponibile annuale. Il vantaggio era di natura selettiva, poiché determinava una riduzione dell'imposta dovuta da ASI e AOE in applicazione del regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda rispetto alle società non integrate, il cui utile imponibile riflette prezzi determinati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza ed è successivamente tassato alla medesima aliquota ordinaria dell'imposta sulle società applicata agli utili di fonte locale di ASI e AOE.
- (322) Seguendo l'approccio autorizzato OCSE per l'attribuzione degli utili a una stabile organizzazione ⁽²⁵⁵⁾ si giunge a una conclusione analoga. Benché il rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili sia stato approvato dal Consiglio dell'OCSE dopo l'adozione dei ruling fiscali contestati nel 1991 e nel 2007, la Commissione si limita a richiamare tale documento orientativo non vincolante, come spiegato al considerando 255, come ulteriore indicazione del fatto che i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling in questione producono un risultato che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza. In effetti, le amministrazioni fiscali e le imprese multinazionali non dispongono di analisi alternative dettagliate ed esaurienti sui metodi di attribuzione degli utili alle quali fare riferimento per stabilire condizioni conformi al principio di libera concorrenza per operazioni infragruppo e intersocietarie. In ogni caso, le linee guida erano già disponibili in forma analoga nel 2008 ⁽²⁵⁶⁾, un documento orientativo iniziale pubblicato dall'OCSE sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni risale al 1993 ⁽²⁵⁷⁾ e le considerazioni presentate nel rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili si riferiscono all'applicazione dell'articolo 7 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE a situazioni concrete.
- (323) Secondo l'approccio autorizzato OCSE, nella prima fase del processo di attribuzione degli utili si dovrebbe considerare la presenza fisica di dipendenti o persone che svolgono funzioni per conto dell'impresa presso la sede centrale e la stabile organizzazione, quale strumento obiettivo per ripartire i beni utilizzati, le funzioni svolte e i rischi assunti tra una sede centrale e la sua stabile organizzazione. Questo è giustificato dal fatto che la presenza fisica di dipendenti o di persone che svolgono funzioni per conto dell'impresa lascia spazio a poche ambiguità. Nel caso di ASI e AOE, in questa prima fase tutti i beni, le funzioni e i rischi, tra cui le licenze di PI per l'approvvigionamento, la produzione, la vendita e la distribuzione di prodotti Apple al di fuori delle Americhe, dovrebbero essere attribuiti alle filiali irlandesi, poiché le società non hanno dipendenti né persone che svolgono funzioni per loro conto al di fuori di tali filiali, salvo per la gestione passiva della liquidità, affidata dai rispettivi consigli di amministrazione a Breaburn. Inoltre, il rapporto OCSE 2010 sull'attribuzione degli utili, nelle sue considerazioni sui beni immateriali, specifica che per quanto concerne l'assegnazione della proprietà economica di beni immateriali, è determinante l'attività decisionale svolta al di sotto del livello dell'alta direzione ⁽²⁵⁸⁾. Le sedi centrali di ASI e AOE non hanno dipendenti al di sotto del livello dell'alta direzione.

⁽²⁵⁴⁾ Cfr. considerando 291.

⁽²⁵⁵⁾ Cfr. considerando da 86 a 89.

⁽²⁵⁶⁾ Cfr. *Rapporto 2008 sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni*, approvato dal Consiglio dell'OCSE del 17 luglio 2008.

⁽²⁵⁷⁾ Cfr. *Attribuzione del reddito alle stabili organizzazioni*, Issues in International Taxation n. 5, OCSE, Parigi, 1994; riprodotto nel Volume II della versione a fogli mobili del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, pag. R(13)-1, approvata dal Consiglio dell'OCSE il 26 novembre 1993.

⁽²⁵⁸⁾ Cfr. considerando 90 e 91.

- (324) Per quanto concerne la seconda relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] ⁽²⁵⁹⁾, presentata da Apple a dimostrazione dell'applicazione dell'approccio autorizzato OCSE nel caso di specie, le due fasi dell'approccio presentate da [consulente fiscale di Apple] non corrispondono alle due fasi dell'approccio autorizzato OCSE come illustrato ai considerando da 86 a 89. In particolare, la relazione, così come i ruling fiscali contestati, non mette in discussione l'attribuzione delle licenze di PI di Apple alle sedi centrali di ASI e AOE. Al contrario, la prima fase dell'approccio è presentata da [consulente fiscale di Apple] come un'analisi relativa alla gamma di libera concorrenza, anziché come un'analisi effettuata per ripartire beni, funzioni e rischi tra le sedi centrali di ASI e AOE e le rispettive filiali irlandesi, come previsto dall'approccio autorizzato OCSE ⁽²⁶⁰⁾. Una simile interpretazione errata dell'approccio autorizzato OCSE è contenuta nella relazione *ad hoc* di PwC, che presenta la prima fase dell'approccio come un'analisi funzionale, ma non considera pertinente né necessaria in tale prima fase l'attribuzione di beni e rischi.

8.2.2.3. Ragionamento a titolo sussidiario: sottovalutazione dell'utile imponibile di ASI e AOE dovuta alle scelte metodologiche inappropriate alla base dei metodi unilaterali di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati

- (325) Ferma restando la valutazione di cui alla sezione 8.2.2.2, la Commissione ritiene, a titolo sussidiario, che anche se il fisco irlandese avesse avuto ragione ad accettare l'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero assegnare fuori dall'Irlanda, cosa che la Commissione contesta, i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, basati su tale assunto, producono comunque un risultato che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza. In particolare, la Commissione ritiene che tali metodi portino a una sottovalutazione dell'utile imponibile annuale di ASI e AOE in Irlanda, poiché si basano su scelte metodologiche inadeguate, che determinano una riduzione dell'imposta sulle società dovuta in Irlanda da queste entità rispetto a società non integrate, il cui utile imponibile riflette prezzi determinati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza.
- (326) L'analisi effettuata ai considerando da 327 a 360 non ha lo scopo di determinare una remunerazione conforme al principio di libera concorrenza per le funzioni svolte dalle filiali irlandesi. Alla luce del ragionamento esposto alla sezione 8.2.2.2, la Commissione non ritiene che il fisco irlandese abbia avuto ragione ad accettare l'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda, che è l'assunto su cui si basano i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati. Piuttosto, l'analisi ha lo scopo di dimostrare che, anche se il fisco irlandese avesse avuto ragione ad accettare tale assunto non comprovato, numerose scelte metodologiche alla base dei metodi applicati producono comunque un utile imponibile in Irlanda per ASI e AOE che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza. In altre parole, si dovrebbe ritenere che, avallando tali metodi, i ruling fiscali contestati in ogni caso abbiano conferito un vantaggio selettivo ad ASI e AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, anche ai fini di questo ragionamento sussidiario.
- (327) Più nello specifico, la Commissione ritiene che le seguenti scelte metodologiche, alla base dei metodi unilaterali di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, si discostino da un risultato basato sul mercato: i) la scelta delle filiali irlandesi di ASI e AOE come fulcro dei metodi unilaterali di attribuzione degli utili, ii) la scelta dei costi operativi come indicatore del livello di utile, e iii) i livelli dei rendimenti accettati.

a) Scelta ingiustificata delle filiali irlandesi come fulcro del metodo unilaterale di attribuzione degli utili

- (328) Quando si utilizzano metodi diretti di determinazione dei prezzi di trasferimento, come il metodo CUP, per stabilire il prezzo di transazioni infragruppo, il risultato si riflette ugualmente su entrambe le parti della

⁽²⁵⁹⁾ Cfr. considerando 210.

⁽²⁶⁰⁾ La relazione sembra contenere altre imprecisioni: vi si afferma che la filiale irlandese non svolge attività di marketing, apparentemente in contraddizione con quanto affermato dall'Irlanda e da Apple.

transazione. Per contro, quando si utilizzano metodi indiretti unilaterali di determinazione dei prezzi di trasferimento, come il metodo del margine netto della transazione (TNMM), l'analisi dei prezzi di trasferimento si incentra esclusivamente sulle attività svolte da una parte della transazione controllata (la «parte sottoposta a test») e sulla relativa remunerazione, piuttosto che su transazioni separate identificabili e sui relativi prezzi. Nell'applicazione del TNMM, è pertanto necessario selezionare la parte sottoposta a test per la quale è possibile confrontare il margine netto ottenuto dalla stessa nella transazione controllata a fronte del margine netto ottenuto da società indipendenti comparabili in transazioni non controllate ⁽²⁶¹⁾. Per garantire che la stima della remunerazione di libera concorrenza per tale transazione sia affidabile è pertanto essenziale che la scelta della parte sottoposta a test sia la migliore possibile.

- (329) I metodi unilaterali di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, che assomigliano al metodo del margine netto della transazione (TNMM), prendono in considerazione solo le attività delle filiali irlandesi di ASI e AOE ⁽²⁶²⁾. I ruling fiscali contestati accettano pertanto la scelta delle filiali irlandesi come «parte sottoposta a test». Analogamente, le filiali irlandesi sono identificate come parte sottoposta a test nelle due relazioni *ad hoc* di PwC e di [consulente fiscale di Apple]. La scelta delle filiali irlandesi come «parte sottoposta a test» si basa sull'assunto non comprovato che le filiali irlandesi di ASI e AOE svolgano la «funzione meno complessa» rispetto alle rispettive sedi centrali, poiché ai fini fiscali le licenze di PI di Apple erano state attribuite a queste ultime. Il fatto che le filiali irlandesi siano state scelte come parte sottoposta a test implica ugualmente che le attività delle sedi centrali sono considerate più complesse.
- (330) Nell'applicazione del TNMM, le entità che, ad esempio, sono esposte a rischi o possiedono beni immateriali spesso sono indicate come le parti con la funzione più complessa ⁽²⁶³⁾. A tale proposito, è importante chiarire che il semplice fatto di possedere un bene immateriale non significa necessariamente che si svolga una funzione complessa. Di conseguenza, anche se le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si fossero dovute attribuire fuori dall'Irlanda, cosa che la Commissione contesta, la scelta delle filiali irlandesi come parti con la funzione meno complessa si dovrebbe basare su un confronto delle funzioni svolte dalle stesse rispetto alle rispettive sedi centrali e non su una semplice ipotesi.
- (331) Come spiegato al considerando 281, le attività delle sedi centrali si limitano alle riunioni del consiglio di amministrazione delle due società. Tali riunioni sono registrate nei verbali e, come evidenziato nelle sintesi fornite nella tabella 4 e nella tabella 5 e nelle descrizioni fornite ai considerando 127 e 129, dai verbali non risultano attività complesse al livello delle sedi centrali di ASI e AOE. Secondo tali verbali, i consigli di amministrazione si occupano prevalentemente di decisioni in materia di gestione finanziaria, quali la percezione o l'erogazione di dividendi. In particolare, le sedi centrali non sembrano svolgere alcun ruolo attivo e cruciale per quanto concerne la R&S o la gestione della proprietà intellettuale di Apple, né sembrano in grado di farlo, come spiegato ai considerando da 281 a 293.
- (332) Per contro, come illustrato ai considerando da 296 a 304, le funzioni delle filiali irlandesi, così come presentate al fisco irlandese, erano costituite da funzioni per le quali l'uso delle licenze era cruciale ed esistevano indicazioni del fatto che tali filiali in effetti garantissero funzioni collegate alla proprietà intellettuale fondamentali per promuovere la notorietà e il riconoscimento della marca nella regione EMEA.
- (333) Considerata la capacità limitata delle sedi centrali di controllare eventuali rischi rispetto alla portata delle attività delle rispettive filiali irlandesi, la scelta di queste ultime come parte della transazione sottoposta a test, con funzioni meno complesse, produce un utile annuale imponente in Irlanda per ASI e AOE che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.

⁽²⁶¹⁾ Cfr., a questo proposito, il punto 3.18 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento: «La scelta della parte sottoposta a test deve essere compatibile con l'analisi funzionale della transazione. In regola generale, la parte sottoposta a test è quella a cui un metodo di determinazione del prezzo di trasferimento può essere applicato nel modo più affidabile possibile e per la quale possono essere trovati gli elementi comparabili più affidabili, cioè sarà il più delle volte quella per cui l'analisi funzionale è meno complessa.»

⁽²⁶²⁾ Secondo l'Irlanda, questo deriva dall'applicazione della sezione 25 del TCA 97, secondo la quale occorre considerare solo le attività che si svolgono presso le filiali irlandesi.

⁽²⁶³⁾ Cfr. considerando 94.

Di conseguenza, l'accettazione da parte del fisco irlandese dei metodi di attribuzione degli utili basati su tale scelta riduce l'imposta sulle società annuale dovuta da ASI e AOE in Irlanda rispetto a società non integrate, il cui utile imponibile riflette prezzi stabiliti sul mercato e negoziati secondo il principio di libera concorrenza. Per questo motivo, si dovrebbe ritenere che i ruling fiscali contestati abbiano conferito un vantaggio selettivo ad ASI e AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

b) Scelta inadeguata dell'indicatore del livello di utile

- (334) Anche se fosse corretto ritenere che le filiali irlandesi svolgessero la «funzione meno complessa» e quindi fosse opportuno selezionarle come parte sottoposta a test per i metodi unilaterali di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, cosa che la Commissione contesta, gli indicatori del livello di utile scelti per tali metodi non conducono a un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.
- (335) Si suppone che l'indicatore del livello di utile selezionato per l'applicazione di un metodo unilaterale di determinazione del prezzo di trasferimento, come il TNMM, rifletta le funzioni svolte dalla parte sottoposta a test nella transazione controllata, ossia dalle filiali irlandesi come avallato dai ruling fiscali contestati. L'indicatore del livello di utile proposto da Apple e approvato dal fisco irlandese nei ruling fiscali del 1991 e del 2007 per la determinazione dell'utile imponibile di ASI e AOE per le funzioni svolte è costituito dai costi operativi, che nel caso di AOE sono combinati con una percentuale del fatturato a partire dal ruling del 2007. Poiché le due filiali svolgono funzioni differenti, la Commissione intende analizzare separatamente le rispettive funzioni per concludere se la scelta dei costi operativi quali indicatore del livello di utile fosse adeguata in ciascun caso.
- (336) Secondo quanto indicato da Apple al fisco irlandese, la filiale irlandese di ASI svolgeva principalmente attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione. La scelta dei costi operativi come indicatore del livello di utile in genere è associata a distributori a basso rischio ⁽²⁶⁴⁾. Tuttavia, per i motivi esposti ai considerando 337, 338 e 339, la filiale irlandese di ASI non si può considerare un distributore a basso rischio.
- (337) In primo luogo, il rischio di fatturato, pari a ben [67,5-68] miliardi di USD nel 2014, è a carico di ASI. Poiché la sede centrale di ASI è priva di una presenza fisica o di dipendenti e pertanto non è in grado di assumere rischi di prodotto, si deve presumere che i rischi in questione siano a carico della filiale irlandese di ASI. L'utilizzo dei costi operativi come indicatore del livello di utile non rispecchia questo rischio, poiché i costi operativi della filiale irlandese di ASI si sono mantenuti relativamente stabili nel corso del periodo di validità dei ruling fiscali contestati. Per contro, nell'arco dello stesso periodo le vendite di ASI sono aumentate in misura consistente. Questa mancata correlazione tra i costi operativi e le vendite solleva dubbi circa l'adeguatezza dei costi operativi come indicatore del livello di utile ai fini della determinazione dell'utile imponibile di ASI ⁽²⁶⁵⁾.

⁽²⁶⁴⁾ La relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple], sembra ritenere che le vendite non siano un indicatore adeguato del livello di utile per le attività di distribuzione. Secondo la relazione, nel caso di specie le vendite potrebbero essere un indicatore adeguato solo per attività di distribuzione limitate alla logistica, mentre ASI svolge importanti funzioni di supporto alla clientela e fornisce garanzie per tutti i prodotti venduti. Cfr. Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes (Metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento basati sull'utile delle transazioni, Commenti su una serie di note a progetti di comunicazioni), consulente fiscale di Apple, 30 aprile 2008, dove il consulente fiscale di Apple afferma: «[Consulente fiscale di Apple] ritiene che l'uso del Berry ratio sia giustificato in alcuni casi in gruppi fortemente integrati nei quali l'attività di vendita si svolge prevalentemente a livello regionale o globale e la funzione di vendita della società è in larga misura logistica.» Cfr. Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes, [consulente fiscale di Apple], 30 aprile 2008, dove il consulente fiscale di Apple afferma: «[Consulente fiscale di Apple] rileva il parere del gruppo di lavoro [OCSE] che il Berry ratio si debba utilizzare esclusivamente per la remunerazione delle attività di vendita e che un indicatore riferito alle vendite sia più indicato salvo in situazioni comparabili dove parti indipendenti operanti in base al principio di libera concorrenza avrebbero concordato diversamente.» Sono denominati gruppi di lavoro dell'OCSE i gruppi di lavoro in seno all'OCSE composti in linea di principio da rappresentanti degli Stati membri e dedicati a questioni specifiche, come ad esempio i prezzi di trasferimento.

⁽²⁶⁵⁾ Decisione di avvio, punto 67: «In effetti, [...] il reddito di ASI derivante dalle vendite è aumentato del 415 % nel triennio 2009-2012 e ha raggiunto 63,9 miliardi di USD. Nello stesso periodo, i costi operativi, come rispecchiati dal reddito imponibile [...] sono aumentati del [15-20] %.»

- (338) In secondo luogo, ASI fornisce garanzie per tutti i prodotti venduti nella regione EMEA, che costituiscono le passività più consistenti nella cessione di attività e passività da ASI ad ADI in relazione a tale regione ⁽²⁶⁶⁾. Poiché la sede centrale di ASI è priva di una presenza fisica o di dipendenti e pertanto non è in grado di assumere rischi di prodotto, si deve presumere che di tale passività risponda la filiale irlandese di ASI. Tuttavia, la scelta dei costi operativi come indicatore del livello di utile non riflette tale livello di rischio poiché, come spiegato al considerando 336, l'utilizzo dei costi operativi come indicatore del livello di utile in genere è associato a distributori a basso rischio ⁽²⁶⁷⁾.
- (339) In terzo luogo, ASI si affida sistematicamente ad appaltatori terzi ⁽²⁶⁸⁾ per garantire la propria funzione di distribuzione. In realtà, il fatturato realizzato da ASI è costituito in gran parte da beni che non sono mai gestiti fisicamente in Irlanda. Il rischio assunto rispetto a prodotti che non sono gestiti in Irlanda sarebbe meglio evidenziato nelle vendite totali piuttosto che nei costi operativi, poiché anche se i pagamenti per i servizi esternalizzati si potrebbero riscontrare nei costi operativi della filiale, l'importo comprenderebbe comunque una remunerazione per la parte terza che fornisce i servizi e pertanto non rifletterebbe i costi generati dall'attività in quanto tali. Tuttavia, il grado di dettaglio disponibile sui costi operativi di ASI è insufficiente per identificare le relative componenti, quali pagamenti per servizi esternalizzati e costi del personale ⁽²⁶⁹⁾.
- (340) Per i motivi esposti ai considerando 337, 338 e 339, la scelta dei costi operativi invece delle vendite come indicatore del livello di utile non riflette adeguatamente i rischi assunti e le attività significative svolte dalla filiale irlandese di ASI. Questi motivi sono ugualmente validi per l'utilizzo del *Berry ratio* nelle due relazioni *ad hoc* redatte da PwC e [consulente fiscale di Apple]. Il *Berry ratio* è utilizzato anche come indice finanziario per stimare una remunerazione di libera concorrenza per i distributori a rischio limitato ⁽²⁷⁰⁾. Il *Berry ratio* rappresenta un utile sulle funzioni a valore aggiunto di una società e presume che tali funzioni siano comprese nei suoi costi operativi. Poiché il denominatore utilizzato nel *Berry ratio* è rappresentato dai costi operativi, l'uso di tali costi nell'applicazione del TNMM e l'uso del *Berry ratio* in pratica implicano solo una differenza formale. In ogni caso, le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento descrivono scenari nei quali può essere utile il *Berry ratio*; tali scenari tuttavia sono diversi dal contesto in cui opera ASI ⁽²⁷¹⁾.
- (341) In conclusione, né la scelta dei costi operativi come indicatore del livello di utile nei ruling fiscali contestati, né l'uso del *Berry ratio* nelle relazioni *ad hoc*, sono adeguati per determinare una remunerazione di libera concorrenza per le funzioni svolte dalla filiale irlandese di ASI. La scelta dei costi operativi, invece delle vendite, come indicatore del livello di utile riduce in modo inopportuno il livello dell'utile imponibile annuale di ASI in Irlanda, poiché le vendite sono un indicatore più ampio rispetto ai costi operativi e, nel caso di ASI, le vendite sono aumentate notevolmente nel periodo di validità dei ruling contestati, mentre i costi operativi si sono mantenuti relativamente stabili ⁽²⁷²⁾. In particolare, il risultato è una base imponibile molto bassa e stabile per la filiale irlandese di ASI ⁽²⁷³⁾, che non riflette correttamente i rischi assunti da tale filiale, come descritto ai

⁽²⁶⁶⁾ Cfr. considerando 135.

⁽²⁶⁷⁾ Cfr., a questo proposito, il punto 2.87 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento, dove si afferma: «Il denominatore andrebbe focalizzato sull'indicatore (o indicatori) del valore delle funzioni esercitate dalla parte sottoposta a test della transazione in esame, tenendo conto dei beni utilizzati e dei rischi assunti.»

⁽²⁶⁸⁾ Cfr., ad esempio, il considerando 55.

⁽²⁶⁹⁾ Cfr. Figura 4.

⁽²⁷⁰⁾ Cfr. ad esempio, la tabella sull'uso degli indicatori del livello di utile in *Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook*, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

| | |
|--|---|
| Rendimento delle attività totali (ROA) | Formula: utile operativo/attività operative Spesso utilizzato per testare: produttori |
| Margine operativo | Formula: utile operativo/vendite nette Spesso utilizzato per testare: distributori |
| Berry Ratio | Formula: utile lordo/costi operativi Spesso utilizzato per testare: distributori con funzioni limitate |
| Costo maggiorato netto | Formula: utile operativo/costi totali Spesso utilizzato per testare: fornitori di servizi e produttori a contratto |

⁽²⁷¹⁾ Cfr. punto 2.101 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento.

⁽²⁷²⁾ Cfr. considerando 337.

⁽²⁷³⁾ Questo principio è spiegato con riferimento alle riorganizzazioni aziendali al punto 9.10 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento, dove si afferma: «Le riorganizzazioni strutturali derivano spesso dalla trasformazione di attività locali in attività a rischio limitato (ad esempio "distributori a basso rischio", o "produttori a contratto a basso rischio") alle quali sono attribuiti redditi relativamente bassi (ma generalmente stabili) in funzione del fatto che il rischio dell'imprenditore è sostenuto da una terza parte, alla quale viene attribuito l'utile residuo.»

considerando 337, 338 e 339. Tale scelta conduce pertanto a una remunerazione inferiore per la filiale rispetto a quella di una società indipendente i cui utili imponibili riflettono prezzi determinati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza. L'impiego delle vendite come indicatore del livello di utile per determinare la remunerazione delle funzioni svolte dalla filiale irlandese di ASI non comporta problemi di questo tipo.

- (342) Il fatto che la scelta dei costi operativi come indicatore del livello di utile per una società che svolge attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione possa non condurre a un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza trova ulteriore conferma nelle indicazioni fornite dalle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, che suggeriscono una remunerazione basata sulle vendite invece che sui costi operativi per le società che svolgono tali funzioni ⁽²⁷⁴⁾. Le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento affrontano preoccupazioni analoghe anche per quanto concerne l'uso del *Berry ratio* ⁽²⁷⁵⁾. In ogni caso, la possibile scelta dei costi complessivi come indicatore del livello di utile, che rappresentano una base più ampia rispetto ai costi operativi ⁽²⁷⁶⁾, non è mai stata considerata per la filiale irlandese di ASI e avrebbe anch'essa aumentato l'utile imponibile annuale di ASI in Irlanda.
- (343) Per quanto concerne AOE, la sua filiale irlandese è stata presentata da Apple al fisco irlandese come responsabile della produzione e dell'assemblaggio di una gamma specializzata di prodotti informatici. AOE possiede i magazzini ⁽²⁷⁷⁾ e sembrerebbe avere il controllo e sostenere i rischi almeno per una parte dei relativi costi ⁽²⁷⁸⁾. Poiché la sede centrale non è nella posizione di farsene carico, in assenza di una presenza fisica o di dipendenti che potrebbero gestirlo, si dovrebbe ritenere che il rischio di magazzino sia interamente assunto dalla filiale irlandese di AOE. In simili circostanze, un indicatore del livello di utile che comprenda i costi totali appare più appropriato dei costi operativi per un'impresa di produzione come AOE. I costi totali rappresentano una base più ampia dei costi operativi, poiché questi ultimi escludono i costi relativi alle materie prime, mentre i costi totali comprendono le principali componenti variabili dei costi, che in linea di principio corrispondono al costo del venduto per un'impresa di produzione come AOE. La Commissione osserva a tale proposito che le relazioni *ad hoc* di PwC e di [consulente fiscale di Apple] propongono un ricarico sui costi totali come indicatore del livello di utile ⁽²⁷⁹⁾.
- (344) Accettando un metodo di attribuzione degli utili dove l'indicatore del livello di utile è costituito dai costi operativi e non dai costi totali, il fisco irlandese ha conferito un vantaggio selettivo ad AOE rispetto a società non integrate, il cui utile imponibile riflette prezzi stabiliti sul mercato e negoziati secondo il principio di libera concorrenza. L'esclusione di determinati costi, quali il costo del venduto, dall'indicatore del livello di utile avallato dai ruling

⁽²⁷⁴⁾ Cfr., a questo proposito, il punto 2.87 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento: «In genere, e fatta salva un'analisi dei fatti e delle circostanze del caso, le vendite o le spese operative di distribuzione possono rappresentare una base adeguata per le attività distributive; i costi pieni o le spese di esercizio possono costituire una base adeguata per i servizi o le attività di produzione; i patrimoni aziendali possono rappresentare una base adeguata per le attività a elevato impiego di capitale come determinate attività manifatturiere o servizi.»

⁽²⁷⁵⁾ Cfr., a questo proposito, il punto 2.101 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento: «le problematiche [...] in relazione ai costi aggiuntivi si pongono anche nell'applicazione dei *Berry ratio*. Affinché un *Berry ratio* sia appropriato per testare la remunerazione di una transazione controllata (consistente nella distribuzione di prodotti), è necessario che:

- il valore delle funzioni esercitate nella transazione controllata (prendendo in considerazione i beni impiegati e i rischi assunti) sia proporzionale alle spese di gestione,
- il valore delle funzioni esercitate nella transazione controllata (prendendo in considerazione i beni impiegati e i rischi assunti) non sia influenzato in maniera sostanziale dal valore dei prodotti distribuiti, cioè non sia proporzionale al fatturato, e
- il contribuente non eserciti, nelle transazioni controllate, nessun'altra funzione significativa (come una funzione di produzione) che dovrebbe essere retribuita utilizzando un altro metodo o un altro indicatore finanziario.»

⁽²⁷⁶⁾ Cfr. punto 2.47 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento.

⁽²⁷⁷⁾ In base ai suoi conti finanziari, AOE possiede scorte di «materie prime» e «prodotti semilavorati e finiti».

⁽²⁷⁸⁾ Cfr., a questo proposito, il punto 2.93 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento: «Quando si applica un metodo del margine netto della transazione fondato sui costi, vengono spesso utilizzati i costi pieni, ivi compresi tutti i costi diretti e indiretti imputabili all'attività o alla transazione, congiuntamente a un'adeguata ripartizione relativamente alle spese generali dell'impresa. Si può porre il problema se e in quale misura sia accettabile, in condizioni di libera concorrenza, considerare una quota significativa di costi del contribuente quali costi aggiuntivi in cui non è presente alcun elemento di utile (costi che possono essere esclusi dal denominatore dell'indicatore di utile netto). Ciò dipende dalla misura in cui una parte indipendente che opera in circostanze comparabili accetterebbe di non realizzare un ricarico su parte delle spese sostenute.»

⁽²⁷⁹⁾ Cfr. considerando 167 e 214.

fiscali contestati per la filiale irlandese di AOE, riduce in modo inopportuno l'utile imponibile annuale della società in Irlanda, poiché i costi totali sono un indicatore più ampio rispetto ai costi operativi, il che può determinare una riduzione dell'imposta sulle società dovuta in Irlanda.

- (345) In conclusione, l'accettazione da parte del fisco irlandese dei costi operativi quale indicatore del livello di utile nei metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, invece delle vendite per la filiale irlandese di ASI e dei costi totali per la filiale irlandese di AOE, riduce in modo inopportuno l'utile annuale imponibile in Irlanda di entrambe le società rispetto a società non integrate, il cui utile imponibile riflette prezzi stabiliti sul mercato e negoziati secondo il principio di libera concorrenza. Si dovrebbe pertanto ritenere che i ruling fiscali contestati conferiscano un vantaggio selettivo ad ASI e AOE ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

c) I livelli di rendimento accettati sono troppo bassi

- (346) Nei ruling fiscali contestati, il fisco irlandese ha accettato diversi livelli di rendimento per le filiali irlandesi di ASI e AOE. Per quanto concerne ASI, il ruling del 1991 approva un margine del 12,5 % sui costi operativi della filiale, mentre il ruling del 2007 approva un margine del [10-15] %. Per quanto concerne AOE, il ruling del 1991 approva un margine del 65 % sui costi operativi della filiale fino a [60-70] milioni di USD e un margine del 20 % al di sopra di tale importo, mentre il ruling del 2007 approva un margine del [10-15] % sui costi operativi della filiale con un reddito da proprietà intellettuale pari a [1-5] % del fatturato della filiale rispetto alla «tecnologia dei processi di produzione accumulata»⁽²⁸⁰⁾ della filiale irlandese. Poiché Apple non ha presentato relazioni sull'attribuzione degli utili nel richiedere i ruling fiscali contestati, non esistono spiegazioni contestuali per corroborare la scelta di tali livelli di rendimento nel 1991 e nel 2007.
- (347) Per quanto concerne il ruling del 1991, pare che la soglia concordata per AOE del 65 % dei costi operativi, ridotta al 20 % al di sopra dei [60-70] milioni di USD, sia stata stabilita a seguito di negoziati e sulla base di considerazioni occupazionali, come evidenziato dai brani riportati alla sezione 2.2.3 e in particolare dal riferimento alla necessità di «non impedire l'espansione delle attività irlandesi» contenuto negli stessi⁽²⁸¹⁾. La Corte ha statuito a questo proposito che se un'amministrazione fiscale gode di ampi poteri discrezionali per determinare i beneficiari o le condizioni alle quali è concesso uno sgravio fiscale in base a criteri estranei al sistema fiscale, quali considerazioni di natura occupazionale, si deve ritenere che l'esercizio di tale discrezionalità dia origine a un vantaggio selettivo.
- (348) La Commissione non concorda con l'interpretazione fornita dall'Irlanda di tale riferimento⁽²⁸²⁾, in base alla quale non sarebbe irragionevole per un produttore a contratto accettare un ricarico ridotto sui propri costi dopo essere già stato compensato generosamente. L'obiettivo di un operatore economico razionale è ottenere il massimo profitto a fronte di un dato livello di rischio e un operatore economico razionale non accetterebbe rendimenti inferiori, né rinuncerebbe a profitti, perché ha ricevuto redditi sufficienti ad altro titolo. Inoltre, la Commissione considera priva di fondamento la lettura proposta da Apple dello stesso riferimento⁽²⁸³⁾, che, secondo Apple, dovrebbe essere inteso alla luce del fatto che è improbabile che gli investimenti incrementali in attività fisse necessari per l'espansione siano uguali agli investimenti iniziali in attività fisse⁽²⁸⁴⁾. In particolare, l'argomento di Apple, presentato in uno studio *ad hoc* preparato da [secondo consulente di Apple]⁽²⁸⁵⁾, che gli utili derivanti da

⁽²⁸⁰⁾ Cfr. richiesta di ruling del 16 maggio 2007, alla base del ruling del 2007, pag. 1.

⁽²⁸¹⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 119. Cfr. considerando 65.

⁽²⁸²⁾ Causa C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, punti da 25 a 28 e giurisprudenza citata.

⁽²⁸³⁾ Cfr. considerando 65.

⁽²⁸⁴⁾ Cfr. osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punto 112.

⁽²⁸⁵⁾ Cfr. considerando 170.

efficienze dovrebbero essere tassati meno, non può essere accettato. Secondo tale relazione, la riduzione della percentuale di tassazione degli utili oltre una certa soglia riflette le economie di scala soggiacenti. Tuttavia, la Commissione non trova una spiegazione economica al fatto che una società accetti di realizzare utili inferiori quando sostiene costi inferiori. Allo stesso modo, una riduzione della tassazione nel caso di grandi società che beneficiano di economie di scala è estranea alla logica del sistema tributario. Più nello specifico, se gli utili generati da economie di scala fossero tassati meno degli utili prodotti da piccole imprese, le grandi società beneficerebbero di un doppio vantaggio: essendo più efficienti delle loro controparti più piccole, le grandi società trarrebbero vantaggio dalla realizzazione di maggiori utili e, poiché l'imposta è applicata in percentuale sugli utili, dal fatto di essere soggette a un'aliquota d'imposta inferiore su tali utili. Un simile vantaggio aggiuntivo è estraneo alla logica del sistema tributario di tassare gli utili di tutte le società soggette a imposizione in Irlanda, a prescindere dalle loro dimensioni e dalla posizione di mercato. Infine, il fatto di accettare un margine di utile inferiore per unità di merce venduta nel caso di un aumento della quantità venduta a un cliente specifico può essere in linea con la logica commerciale. Questo tuttavia non corrisponde automaticamente alla registrazione di un utile inferiore nella contabilità relativa a tale cliente, poiché la riduzione del margine di utile per unità, in linea di principio, potrebbe essere più che compensata dall'aumento dei volumi di vendita. L'Irlanda non disponeva di indicazioni in merito a una strategia di determinazione dei prezzi di Apple corrispondente a un simile modello di redditività. In ogni caso, incentivi simili a sconti sulle effettive aliquote d'imposta, mirati a promuovere un aumento dell'attività e dell'occupazione, non rientrano nella logica del sistema tributario.

- (349) Per contro, la Commissione può accettare le spiegazioni dell'Irlanda ⁽²⁸⁶⁾ e di Apple ⁽²⁸⁷⁾ in merito alla detrazione per ammortamento concordata nel ruling del 1991, sulla quale la Commissione aveva espresso dubbi nella decisione di avvio. Secondo il parere della Commissione, il fatto che il fisco irlandese avesse approvato una limitazione dell'importo delle detrazioni per ammortamento a [1-10] milioni di USD oltre la somma imputata per ammortamenti nei bilanci non era avvalorato da nessun metodo, né giustificato da spese effettive, bensì sembrava essere il risultato di negoziati. L'Irlanda e Apple hanno affermato che su questo punto il ruling del 1991 limita una deduzione fiscale. In particolare, l'Irlanda ha spiegato che ASI e AOE avevano scelto volontariamente un limite annuale all'applicazione degli ammortamenti, benché avessero diritto a detrazioni più elevate nell'arco di un minor numero di esercizi ⁽²⁸⁸⁾, affinché questo elemento del ruling non sembrasse conferire un vantaggio selettivo alle due società, se analizzato singolarmente e separatamente da altri elementi dello stesso.
- (350) Per quanto concerne il ruling del 2007, le relazioni *ad hoc* preparate da PwC e [consulente fiscale di Apple] presentano un ragionamento a posteriori relativamente ai livelli di rendimento concordati per le filiali irlandesi di ASI e AOE. Entrambe le relazioni si basano su uno studio di comparabilità, ma mentre la relazione di PwC presenta tutte le società che il consulente fiscale ha ritenuto comparabili per stimare un presunto rendimento di libera concorrenza per le due filiali, la relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple] non rivela gli elementi di confronto utilizzati. La relazione *ad hoc* di [consulente fiscale di Apple], pur rilevando problemi di comparabilità, in particolare differenze sostanziali ⁽²⁸⁹⁾, procede comunque con una ricerca di elementi comparabili in banche dati.
- (351) In via preliminare, la Commissione ritiene che uno studio di comparabilità, basato sulla ricerca di elementi comparabili in banche dati, sia uno strumento inadeguato per stimare un utile conforme al principio di libera concorrenza per le filiali irlandesi di ASI e AOE. Affinché un simile studio produca un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, è necessario che i prodotti venduti da terzi considerati nello stesso siano comparabili ai beni venduti da ASI e ai beni prodotti da AOE. Tuttavia, i criteri di eliminazione applicati da PwC e [consulente fiscale di Apple] per la selezione degli elementi comparabili non prendono in considerazione il fatto che Apple vende prodotti di marca di alta qualità e li posiziona sul mercato come tali, mentre le società selezionate potrebbero posizionarsi diversamente sul mercato.

⁽²⁸⁶⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punti 121 e seguenti.

⁽²⁸⁷⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punti 115 e seguenti.

⁽²⁸⁸⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 127.

⁽²⁸⁹⁾ Cfr. la relazione *ad hoc* sui prezzi di trasferimento di [consulente fiscale di Apple], pag. 13: «I mercati geografici interessati, i termini contrattuali, la gamma di prodotti e i volumi di prodotti rispetto ai distributori terzi sono sostanzialmente differenti se confrontati con i dati relativi alle attività della filiale irlandese di ASI.»

In assenza di una simile considerazione non è possibile valutare un rendimento di libera concorrenza per un distributore come ASI, in particolare perché ASI risponde per le garanzie fornite sui prodotti venduti, come spiegato al considerando 338, cosa che rappresenta un rischio non trascurabile nel caso di prodotti di marca di qualità ⁽²⁹⁰⁾; inoltre ASI assume un rischio notevole per prodotti di alto livello che non sono fisicamente gestiti dalla filiale irlandese, come spiegato al considerando 339, diversamente, in linea di principio, dagli elementi comparabili selezionati. Inoltre, una differenza significativa nell'intensità dei costi variabili potrebbe essere un problema per la comparabilità, considerando che i costi operativi di ASI rappresentano una frazione molto limitata delle sue vendite.

- (352) Oltre a queste perplessità generali in merito all'impiego di uno studio di comparabilità nel caso di specie, la Commissione contesta nello specifico il fatto che almeno tre delle 52 società scelte da PwC come elementi comparabili sono in liquidazione ⁽²⁹¹⁾. Le società prive di un modello commerciale sostenibile in linea di principio non possono costituire elementi di confronto affidabili per stabilire un livello di remunerazione adeguato. Poiché lo stato di liquidazione di una quota significativa del campione dimostra che la sostenibilità del modello commerciale non è stata presa sufficientemente in considerazione nella selezione, non è possibile stabilire la rappresentatività degli elementi comparabili nel loro complesso.
- (353) Malgrado queste perplessità generali e specifiche in merito agli studi di comparabilità condotti nelle relazioni *ad hoc*, la Commissione ha verificato, *ad abundantiam*, quale sarebbe il livello adeguato di rendimento utilizzando come indicatore del livello di utile, invece dei costi operativi, le vendite per ASI e i costi totali per AOE. La Commissione ricorda che non effettua questa analisi per determinare una remunerazione di libera concorrenza per le funzioni svolte dalle filiali irlandesi ⁽²⁹²⁾, ma piuttosto per dimostrare che, anche se il fisco irlandese avesse avuto ragione ad accettare l'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda, cosa che la Commissione contesta, la scelta inadeguata dei costi operativi e i livelli di rendimento eccessivamente bassi accettati dal fisco irlandese nell'applicazione dei metodi unilaterali di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, producono comunque un utile netto annuo imponibile in Irlanda per ASI e AOE che in ogni caso si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato per le rispettive filiali irlandesi.
- (354) Per quanto concerne ASI, un'analisi del valore mediano della redditività delle vendite ⁽²⁹³⁾ nello stesso periodo dell'analisi svolta da PwC utilizzando gli stessi elementi comparabili è presentata nella figura 13.

Figura 13

Margine operativo sul fatturato delle 52 società selezionate da PwC

| | MEDIA 2007 -2011 (%) |
|-------------------------------------|-------------------------|
| Quartile inferiore (25° percentile) | 1,3 |
| Mediana | 3,0 |
| Quartile superiore (75° percentile) | 4,5 |

⁽²⁹⁰⁾ Il rischio di garanzia aumenta in relazione al prezzo dei prodotti interessati; i prodotti di marca di qualità presentano una garanzia a causa del loro prezzo relativamente elevato, ivi compreso il costo dei componenti. Cfr., a questo proposito, il punto 3.37 delle linee guida dell'OCSE 1995 sui prezzi di trasferimento, contenente l'esempio che segue: «Ipotizziamo, ad esempio, che un contribuente venda videoregistratori di alta qualità ad un'impresa associata e che l'unica informazione sugli utili di cui si disponga nell'ambito delle attività commerciali comparabili riguardi le vendite di videoregistratori di media qualità. Ipotizziamo che il mercato dei videoregistratori di alta qualità sia un mercato in crescita, sia caratterizzato da forti barriere all'entrata, presenti un numero ridotto di concorrenti e consenta ampie possibilità di differenziazione produttiva. Probabilmente tutte le differenze avranno un effetto materiale sulla redditività delle attività esaminate e di quelle comparate e, in tal caso, richiederanno una correzione. Come accade per gli altri metodi, l'affidabilità delle correzioni necessarie si rifletterà sull'affidabilità dell'analisi. Si dovrebbe notare che anche se due società appartengono alla stessa industria, la redditività può variare a seconda delle quote di mercato, delle posizioni concorrenziali ecc.» Questo esempio non è stato mantenuto nelle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento.

⁽²⁹¹⁾ La banca dati Bureau Van Dijk utilizzata da PwC indica, per le società TECNOTEL ITALIA S.P.A. e MIELCO SpA, che si tratta di società in liquidazione; inoltre, secondo fonti pubbliche, la società MEMTEC IBERICA SL è anch'essa in liquidazione.

⁽²⁹²⁾ Cfr. considerando 326.

⁽²⁹³⁾ Le cifre del fatturato (o ricavo operativo) sono ottenute dalla ricerca nella banca dati.

| | | (%) | | | | | |
|----|--|------|------|------|------|------|-------|
| | EBIT/Fatturato | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | Media |
| 1 | ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0,66 |
| 2 | ALLNET.ITALIA S.P.A. | 4 | 5 | 4 | 2 | 1 | 3,25 |
| 3 | AMSTESO ELECTRIC LIMITED | 6 | 6 | 6 | 190 | 193 | 80,17 |
| 4 | APLICACIONES TECNOLOGICAS SA | 12 | 18 | 16 | 18 | 25 | 17,50 |
| 5 | APRA S.P.A. | 2 | 1 | 1 | 2 | 4 | 2,06 |
| 6 | AVESTA | 4 | 4 | 5 | 5 | 4 | 4,39 |
| 7 | B2BIRES S.R.L. | 3 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3,21 |
| 8 | COM 2 NETWORKS | 2 | 3 | 3 | 3 | 4 | 3,33 |
| 9 | COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0,14 |
| 10 | COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0,98 |
| 11 | COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA | 2 | 2 | 2 | 7 | 4 | 3,47 |
| 12 | CONFIG | 2 | 1 | 0 | 2 | 5 | 1,76 |
| 13 | CONNECT DATA | 3 | 0 | 2 | 7 | 7 | 3,75 |
| 14 | DACOM S.P.A. | 9 | 8 | 8 | 10 | 4 | 7,87 |
| 15 | DIGIT ACCESS | 4 | 3 | 3 | 4 | 4 | 3,49 |
| 16 | DUWIN SRL | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0,47 |
| 17 | EARPRO SA | 2 | 4 | 1 | 16 | 14 | 7,37 |
| 18 | ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA | 1 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1,09 |
| 19 | ELETTROLAZIO S.P.A. | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2,26 |
| 20 | EUROP COMPUTER PERFORMANCE | 3 | 3 | 3 | 2 | 4 | 2,98 |
| 21 | FERNANDO CRISTINO, LDA | 13 | 12 | 12 | 9 | 8 | 10,73 |
| 22 | FRIGO 2000 S.R.L. | 10 | 12 | 12 | 17 | 22 | 14,68 |
| 23 | GIGALOGIE | 5 | 5 | 5 | 8 | 5 | 5,77 |

| | EBIT/Fatturato | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | Media (%) |
|----|---|------|------|------|------|------|-----------|
| 24 | INFOWORK TECHNOLOGY SL | 1 | 1 | 1 | 0 | | 0,83 |
| 25 | INTERDAS S.P.A. | 6 | 2 | 0 | 1 | 0 | 1,63 |
| 26 | INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA | 2 | -5 | 3 | 1 | 2 | 0,53 |
| 27 | IPOH S.R.L. | 2 | 2 | 0 | 4 | 7 | 3,17 |
| 28 | IRES — S.P.A. | 6 | 6 | 5 | 6 | 6 | 5,68 |
| 29 | K1 ELECTRONIC GmbH | 3 | 2 | | 1 | 1 | 1,51 |
| 30 | KONTORLAND AS | 8 | 6 | 10 | 10 | 10 | 8,69 |
| 31 | LAZANAS — Xepapadakou Eisagogiki A.E.E. | 0 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1,10 |
| 32 | LINEA 2000 | 10 | 11 | 12 | 10 | 11 | 10,74 |
| 33 | M HERMIDA INFORMATICA SA | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1,30 |
| 34 | MEMTEC IBERICA | 3 | 1 | 4 | 5 | 2 | 2,97 |
| 35 | MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE | 1 | -2 | 1 | 1 | 4 | 1,33 |
| 36 | MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA | 2 | 11 | 5 | -12 | 3 | 1,77 |
| 37 | MT COMPONENTS LIMITED | 4 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1,74 |
| 38 | NEO TECHNOLOGY | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2,07 |
| 39 | OLISYS | 6 | 5 | 6 | 6 | 5 | 5,52 |
| 40 | PROFESSIONAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE | 6 | 4 | 3 | 4 | 6 | 4,50 |
| 41 | RECO S.P.A. | 1 | 5 | 8 | 2 | 4 | 3,96 |
| 42 | REMLE, SA | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1,75 |
| 43 | SANGHA France | 7 | 3 | 4 | 6 | 4 | 4,69 |
| 44 | SIAM S.R.L. | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1,54 |
| 45 | SUMELEC NAVARRA SL | 0 | 0 | 1 | 7 | 10 | 3,80 |
| 46 | TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE | 0 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1,27 |
| 47 | TEDUIN SA | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,10 |

| | | (%) | | | | | |
|----|-------------------------------|------|------|------|------|------|-------|
| | EBIT/Fatturato | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | Media |
| 48 | TELSERVICE S.R.L. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0,17 |
| 49 | TRANS AUDIO VIDEO S.R.L. | 5 | 4 | 4 | 8 | 8 | 5,82 |
| 50 | TULSI IMPORT EXPORT LTD | | 1 | 2 | 1 | 2 | 1,74 |
| 51 | VERE 85 SA | | 1 | 1 | 0 | 0 | 0,69 |
| 52 | ΕΝΑΡΧΕΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε. | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 3,87 |

- (355) Utilizzando gli elementi comparabili selezionati da PwC, con la filiale irlandese di ASI come parte sottoposta a test e le vendite come indicatore del livello di utile, il risultato dell'analisi nella figura 13 è un valore mediano della redditività delle vendite pari al 3 %, con un intervallo interquartile ⁽²⁹⁴⁾ da 1,3 % a 4,5 %. Sulla base delle informazioni finanziarie contenute nella tabella 1 della presente decisione e delle informazioni fornite al considerando 105 in base alle dichiarazioni fiscali, il reddito commerciale della filiale irlandese di ASI tassato all'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società irlandese, pari al 12,5 %, ammontava a circa [40-50] milioni di USD nel 2012, corrispondenti allo [0,0-0,5] % circa del fatturato di ASI nel 2012. Tale importo è quasi 20 volte inferiore all'importo che risulterebbe applicando il quartile inferiore dell'analisi nella figura 13, basato sull'analisi di comparabilità corretta di PwC.
- (356) In conclusione, anche se il fisco irlandese avesse avuto ragione ad approvare un metodo unilaterale di attribuzione degli utili con la filiale irlandese di ASI selezionata come parte sottoposta a test, cosa che la Commissione contesta, l'utile imponibile in Irlanda di ASI derivante dall'applicazione dei ruling fiscali contestati si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza. Tale scostamento determina una notevole riduzione dell'imposta sulle società dovuta in Irlanda da ASI rispetto a società non integrate, il cui utile imponibile riflette prezzi determinati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza. Si dovrebbe pertanto ritenere che i ruling fiscali contestati conferiscano un vantaggio selettivo ad ASI ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.
- (357) Per quanto concerne AOE, il suo utile imponibile nel 2012 corrisponde all'incirca a [1-5] % dei costi totali. Tale percentuale rientra nell'intervallo interquartile presentato nelle relazioni *ad hoc* di PwC e [consulente fiscale di Apple] e si avvicina al 25^{mo} percentile, che secondo il consulente fiscale costituisce il limite inferiore di una gamma di libera concorrenza. Secondo [consulente fiscale di Apple], per il periodo 2009 — 2011 ⁽²⁹⁵⁾ il ricarico sui costi totali del quartile inferiore sarebbe [4,5-5,0] % (con una mediana di [5-10] %), mentre secondo PwC, per il periodo 2007 2011 ⁽²⁹⁶⁾ sarebbe [3,0-3,5] % (con una mediana di [5-10] %).
- (358) Tuttavia, nella relazione *ad hoc* di PwC la comparabilità di ciascuna società con la filiale irlandese di AOE è stabilita esclusivamente sulla base delle informazioni contenute in una banca dati commerciale e non si giustifica il fatto che, in assenza di una dettagliata analisi di comparabilità della struttura commerciale e dei costi di ciascuna società, si accetti il 25° percentile come limite inferiore dell'intervallo invece di richiedere una gamma più ristretta per affrontare i problemi di comparabilità ⁽²⁹⁷⁾.

⁽²⁹⁴⁾ L'intervallo interquartile è denominato gamma di libera concorrenza da PwC e da [consulente fiscale di Apple].

⁽²⁹⁵⁾ Cfr. Figura 10.

⁽²⁹⁶⁾ Cfr. considerando 217.

⁽²⁹⁷⁾ A tale proposito, al punto 3.57 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento si afferma: «Può anche verificarsi il caso in cui, dopo essersi sforzati di escludere i punti che presentano un livello inferiore di comparabilità, ciò che si ottiene è una gamma di cifre per le quali si considera che, data la metodologia utilizzata per la selezione degli elementi comparabili e i limiti riguardanti le informazioni disponibili a proposito di tali elementi comparabili, permangano dei difetti ai fini della comparabilità che non possono essere identificati e/o quantificati e che non sono quindi rettificati. In tali casi, se la gamma comprende un numero significativo di osservazioni, alcuni strumenti statistici che tengano conto della tendenza centrale al fine di ridurre la gamma (come l'intervallo interquartile o altri percentili) potrebbero contribuire a rafforzare l'affidabilità dell'analisi.»

- (359) Inoltre, il risultato della relazione *ad hoc* di PwC si basa esclusivamente su un confronto con imprese di produzione, mentre nella stessa relazione si afferma che la filiale irlandese di AOE fornisce anche servizi condivisi ad altre società del gruppo Apple nella regione EMEIA, per quanto concerne aspetti finanziari (contabilità, servizi di libro paga e debiti correnti), sistemi informativi e tecnologia e risorse umane ⁽²⁹⁸⁾. Nessuna di queste funzioni è considerata nell'analisi della relazione *ad hoc* di PwC, che pertanto non può essere utilizzata per dimostrare a posteriori che la relativa remunerazione fosse conforme al principio di libera concorrenza.

d) Conclusioni sull'errata applicazione dei metodi unilaterali di attribuzione degli utili nei ruling fiscali contestati

- (360) In conclusione, la Commissione ritiene che anche se il fisco irlandese avesse avuto ragione ad accettare l'assunto non comprovato che le licenze di PI di Apple detenute da ASI e AOE si dovessero attribuire fuori dall'Irlanda, cosa che la Commissione contesta ⁽²⁹⁹⁾, i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati producono comunque un risultato che si discosta da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza. Tali ruling approvano una remunerazione imponente che le filiali irlandesi non avrebbero accettato, dal punto di vista della loro redditività, se fossero state società separate e indipendenti impegnate in attività uguali o simili a condizioni uguali o simili. Dal momento che questi metodi di attribuzione degli utili determinano una riduzione dell'imposta dovuta da ASI e AOE in applicazione del regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda rispetto alle società non integrate, il cui utile imponente ai sensi di tale regime è determinato in base a prezzi negoziati a condizioni di mercato, avallando tali metodi i ruling fiscali contestati conferiscono un vantaggio selettivo ad ASI e AOE ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

8.2.2.4. Conclusione sull'esistenza di un vantaggio selettivo derivante da una deroga al regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda

- (361) La Commissione conclude, secondo entrambi i ragionamenti, che i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati determinano una riduzione dell'imposta sulle società dovuta da ASI e AOE in applicazione del regime ordinario di tassazione degli utili societari vigente in Irlanda rispetto a società non integrate, il cui utile imponente riflette prezzi stabiliti sul mercato e negoziati secondo il principio di libera concorrenza. La Commissione ritiene pertanto che tali ruling fiscali conferiscano ad ASI e AOE un vantaggio selettivo ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.
- (362) Tale conclusione è ulteriormente confermata da due fattori aggiuntivi, che suggeriscono che i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati non conducono a un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.
- (363) In primo luogo, come rilevato al considerando 262), i ruling fiscali contestati sono stati emanati in assenza di una relazione sull'attribuzione degli utili. Come spiegato nella decisione di avvio, il fatto che al momento della concessione dei ruling fiscali contestati Apple non abbia presentato una relazione sull'attribuzione degli utili a sostegno dei metodi di attribuzione degli utili proposti al fisco irlandese indica tendenzialmente che i metodi avallati da tali ruling non producono un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.
- (364) In secondo luogo, il ruling del 1991 era a durata illimitata senza clausole di revisione ed è rimasto in vigore per 15 anni, fino all'emissione del ruling del 2007. Questo secondo ruling, che conteneva una clausola di revisione,

⁽²⁹⁸⁾ Relazione *ad hoc* di PwC, pag. 12.

⁽²⁹⁹⁾ Sezione 8.2.2.2.

era anch'esso a durata illimitata e secondo Apple si è applicato per otto anni, fino all'istituzione della nuova struttura aziendale di Apple in Irlanda. Un accordo tra un'amministrazione fiscale e un contribuente privo di data di scadenza rende meno accurate le previsioni riguardanti i cambiamenti futuri delle condizioni su cui si basa, facendo sorgere dei dubbi sull'affidabilità del metodo approvato dall'accordo⁽³⁰⁰⁾. Quanto sopra si applica *a priori* a un ruling a durata illimitata.

- (365) L'Irlanda sostiene che, a prescindere dalla durata del ruling del 1991, ogni dichiarazione annuale era un «capitolo a sé» e non sarebbe stato possibile utilizzare la base per l'attribuzione degli utili alla filiale indicata nel ruling «laddove cambiamenti nei fatti e nelle circostanze avessero reso inaffidabile tale base»⁽³⁰¹⁾. Tuttavia, non è chiaro in che modo il fisco irlandese avrebbe potuto rendersi conto di eventuali cambiamenti nei fatti e nelle circostanze. Apple poteva limitarsi a presentare la propria dichiarazione fiscale annuale sulla base del ruling del 1991, senza alcun obbligo di informare il fisco irlandese in merito a eventuali cambiamenti rilevanti⁽³⁰²⁾. In effetti, diversamente dal ruling del 2007, il ruling del 1991 non contiene una clausola di revisione che preveda l'interruzione della sua applicazione nel caso di un cambiamento rilevante nella natura delle attività svolte.
- (366) Inoltre, non è chiaro quali cambiamenti abbiano giustificato la sostituzione del ruling del 1991 con quello del 2007. In linea di principio, un accordo preventivo sui prezzi è valido finché sussistono le ipotesi di base convalidate nel ruling⁽³⁰³⁾. Tuttavia, i ruling contestati non identificano le ipotesi di base. Inoltre, non è chiaro quali eventuali cambiamenti intervenuti nelle ipotesi di base nel 2007 abbiano determinato la richiesta di modifiche all'accordo del 1991.
- (367) Per quanto riguarda il ruling del 2007, si conviene persino che qualora Apple decida di riorganizzare l'attività delle proprie controllate in Irlanda, con l'aggiunta di nuove società irlandesi alla struttura del gruppo o con la fusione di società esistenti, i metodi di attribuzione degli utili avallati nel ruling del 2007 continuerebbero ad applicarsi all'eventuale entità nuova o risultante dalla fusione, fintanto che tali società «svolgano in generale lo stesso tipo di attività» di ASI e AOE. È vero che il ruling del 2007 contiene una clausola di revisione che prevede l'interruzione della sua applicazione nel caso di un cambiamento rilevante nella natura delle attività svolte, ma non è chiaro che cosa si intenda per cambiamento rilevante, in quanto non è stato spiegato dall'Irlanda, né ulteriormente specificato nel ruling. Sulla base della descrizione molto limitata delle attività delle filiali irlandesi di ASI e AOE contenuta nei ruling, è difficile stabilire se un cambiamento nelle funzioni svolte o nei rischi gestiti dalle filiali irlandesi configuri un cambiamento rilevante. Poiché a quanto pare persino una riorganizzazione aziendale non si qualifica come «cambiamento rilevante nella natura delle attività», sembra che Apple potesse applicare il regime fiscale favorevole previsto dai ruling fiscali contestati con un numero limitato di restrizioni ai sensi del ruling del 2007.
- (368) In ogni caso, anche se i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati fossero corrisposti a metodi che conducevano a un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza all'epoca della loro emissione, ipotesi che non corrisponde a realtà, la durata illimitata di tali ruling solleva dubbi circa l'adeguatezza dell'attribuzione degli utili, in considerazione di possibili cambiamenti nell'ambiente economico e normativo negli anni coperti dai ruling⁽³⁰⁴⁾.

⁽³⁰⁰⁾ Cfr. punto 51 dell'allegato del capitolo IV delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento e dell'allegato delle linee guida per la conclusione di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento nell'ambito delle procedure amichevoli («MAP APA») delle linee guida dell'OCSE 1995 sui prezzi di trasferimento.

⁽³⁰¹⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 130.

⁽³⁰²⁾ Al punto 72 delle sue osservazioni sulla decisione di avvio, Apple afferma di avere avuto, tra il 1991 e il 2006, costanti interazioni con il fisco irlandese in merito alla struttura organizzativa e alle attività principali delle filiali irlandesi, in applicazione del potere generale del fisco irlandese di controllare la conformità alla normativa tributaria irlandese. Tuttavia, questo non compensa il fatto che l'autorità fiscale, dopo un certo numero di anni, dovrebbe verificare nuovamente se l'accordo è ancora valido o necessita di una revisione, soprattutto in considerazione del notevole sviluppo dell'attività di Apple nel corso del periodo interessato. Inoltre, a quanto pare non esistono registrazioni delle presunte costanti interazioni, dato che la Commissione aveva chiesto all'Irlanda, nella sua lettera dell'8 ottobre 2013, di fornire unitamente ai ruling fiscali contestati tutti gli elementi essenziali ai fini di un ragionamento nel merito degli stessi.

⁽³⁰³⁾ Punto 4.142 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento: «Ammesso che le ipotesi di base siano rispettate, l'APA rappresenta per i contribuenti interessati un elemento di certezza giuridica per quanto riguarda il regime fiscale delle operazioni disciplinate dall'APA, e ciò per un determinato periodo di tempo.»

⁽³⁰⁴⁾ Decisione di avvio, considerando 65.

8.2.3. ARGOMENTAZIONE ALTERNATIVA: VANTAGGIO SELETTIVO AI SENSI DEL SISTEMA DI RIFERIMENTO LIMITATO ALLA SEZIONE 25 DEL TCA 97

8.2.3.1. *Vantaggio selettivo risultante da una deroga alla sezione 25 del TCA 97 che dà origine a una riduzione della base imponibile*

- (369) L'Irlanda e Apple sostengono che il sistema di riferimento adeguato dovrebbe essere esclusivamente la sezione 25 del TCA 97 e che la determinazione dell'utile imponibile di ASI e AOE fosse pienamente coerente con la normale prassi amministrativa ai sensi di tale disposizione⁽³⁰⁵⁾. Come spiegato nella sezione 8.2.1.2 della presente decisione, la Commissione non ritiene che in questo caso il sistema di riferimento si limiti esclusivamente alla sezione 25 del TCA 97, ma piuttosto che tale disposizione formi parte integrante e necessaria del sistema di riferimento individuato nella sezione 8.2.1.1, ossia il regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda, il cui obiettivo intrinseco è la tassazione degli utili di tutte le società imponibili in Irlanda.
- (370) Ferma restando tale conclusione, la Commissione ritiene, a titolo di argomentazione alternativa, che anche se nel caso di specie, il sistema di riferimento adeguato fosse costituito solo dalla sezione 25 del TCA 97, i ruling fiscali contestati conferiscono ad ASI e AOE un vantaggio selettivo sotto forma di una riduzione del rispettivo utile imponibile sul quale è applicata l'imposta sulle società a norma di tale disposizione.
- (371) L'Irlanda riconosce che la sezione 25 del TCA 97 non fornisce indicazioni sulle modalità per determinare l'utile imponibile di una filiale, e lo stesso vale per Apple⁽³⁰⁶⁾. Tuttavia, l'Irlanda afferma che l'applicazione della sezione 25 del TCA 97 non è disciplinata dal principio di libera concorrenza, bensì prevede che il fisco irlandese effettui le proprie valutazioni tenendo conto dei fatti e delle circostanze particolari di ciascun caso, che possono comprendere «le funzioni svolte da una filiale, i suoi (eventuali) interessi nelle attività della società, la natura e il livello degli eventuali rischi assunti dalla filiale, e il contributo generale fornito dalla filiale agli utili della società.»⁽³⁰⁷⁾ La Commissione osserva che i criteri elencati dall'Irlanda per determinare l'utile imponibile di una filiale, ossia le funzioni svolte, i beni utilizzati e i rischi assunti dalla stessa, sono sostanzialmente gli stessi criteri indicati nell'articolo 7, paragrafo 2, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE per l'attribuzione degli utili alla stabile organizzazione di una società non residente integrata⁽³⁰⁸⁾. In altre parole, l'Irlanda non ha presentato, e la Commissione non è stata in grado di identificare, una qualsiasi altra norma oggettiva al di là del principio di libera concorrenza che garantisca l'applicazione coerente della sezione 25 del TCA 97, affinché a tutte le società non residenti integrate sia riservato il medesimo trattamento ai sensi di tale disposizione.
- (372) Inoltre, benché l'Irlanda abbia introdotto solo formalmente il principio di libera concorrenza nel proprio sistema giuridico nazionale con la legge finanziaria del 2010, con effetto dal 1° gennaio 2011, e benché tale legislazione escluda accordi stipulati tra una filiale e la sede centrale non residente⁽³⁰⁹⁾, da un'analisi della prassi del fisco irlandese in materia di ruling fiscali sull'attribuzione di utili alle filiali irlandesi di società non residenti, ai fini della successiva applicazione della sezione 25 del TCA 97, emerge che il principio di libera concorrenza è alla base dei metodi di attribuzione degli utili avallati dal fisco irlandese in una serie di ruling fiscali⁽³¹⁰⁾.
- (373) A titolo di esempio, nel caso della società [B]⁽³¹¹⁾, nella lettera inviata al fisco irlandese dal suo consulente fiscale si fa ampio riferimento al principio di libera concorrenza. La società [B] è fiscalmente residente in [...], possiede

⁽³⁰⁵⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punti 159, 160 e 171. Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 27. Tuttavia, né l'Irlanda né Apple hanno fornito esempi della «normale prassi amministrativa» a dimostrazione dell'asserita coerenza nella prassi in materia di ruling del fisco irlandese.

⁽³⁰⁶⁾ Cfr. considerando 248.

⁽³⁰⁷⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 21. Cfr. anche osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punti 154 e 155. Entrambe le osservazioni sono riportate rispettivamente nelle note a piè di pagina 187 e 188.

⁽³⁰⁸⁾ Cfr. considerando 84.

⁽³⁰⁹⁾ Cfr. considerando 78.

⁽³¹⁰⁾ L'Irlanda ha trasmesso sette ruling sull'attribuzione di utili alle filiali irlandesi di nove società non residenti in risposta alla richiesta di fornire ruling concernenti attività in Irlanda che comportassero questioni fiscali dello stesso genere dei ruling contestati. In risposta a un'ulteriore richiesta della Commissione di fornire tutti i ruling in materia di attribuzione degli utili adottati a partire dal 2004 e tutti i ruling emanati prima di tale data e ancora in vigore, l'Irlanda ha presentato altri dieci ruling, di cui quattro apparentemente concernenti l'attribuzione di utili a una filiale (cfr. considerando 3 e 6). Si ritiene pertanto che queste due comunicazioni coprano l'intera prassi del fisco irlandese in materia di ruling fiscali sull'attribuzione di utili alle filiali di società non residenti integrate.

⁽³¹¹⁾ Cfr. considerando 385.

una filiale irlandese e appartiene a un gruppo multinazionale [...] [la maggioranza delle società elencate ai punti (2) e (6) appartengono a gruppi multinazionali statunitensi]. Ai fini dell'attribuzione di utili alla filiale, il consulente fiscale propone di considerare la sede centrale della società [B] e la sua filiale irlandese come due entità giuridiche distinte che interagiscono conformemente al principio di libera concorrenza, facendo riferimento al modello di convenzione fiscale dell'OCSE. Per quanto concerne il principio di libera concorrenza, la lettera afferma che «benché l'Irlanda non abbia stipulato un trattato contro la doppia imposizione con [...], il modello dell'OCSE fornisce indicazioni per il calcolo degli utili di una filiale che possono essere utilizzate come un parametro di riferimento adeguato». In un riling del 1998, il fisco irlandese ha ritenuto accettabile l'uso del principio di libera concorrenza per l'attribuzione degli utili a una filiale irlandese.

- (374) In un riling fiscale del 2003 concernente la società [A] ⁽³¹²⁾, il fisco irlandese ha approvato un'attribuzione degli utili tra la società non residente e la sua filiale irlandese basata sul principio di libera concorrenza. La società [A] è costituita in [...], con filiali in [...] giurisdizioni, ivi compresa l'Irlanda, e appartiene a un gruppo multinazionale [...]. Nella richiesta di riling che descrive la situazione della società, il consulente fiscale fa riferimento alla sezione 25 del TCA 97, affermando, in primo luogo, che la disposizione non fornisce ulteriori indicazioni sulle modalità per determinare il reddito commerciale e, in secondo luogo, che è utile considerare l'approccio adottato dal modello di convenzione fiscale dell'OCSE e il principio di libera concorrenza. Secondo il consulente fiscale, «l'approccio adottato nel modello dell'OCSE è coerente con il diritto nazionale irlandese e, di fatto, è poco più di una diversa formulazione della posizione ai sensi del diritto nazionale». La richiesta di riling propone il metodo di attribuzione degli utili, in base al quale il 12,5 % di tutti gli utili della società [A] sono attribuiti alla filiale irlandese. Tale approccio è stato approvato dal fisco irlandese e utilizzato come base per l'attribuzione degli utili nel caso della filiale irlandese della società [A].
- (375) In un riling fiscale del 2006 concernente la società [F] ⁽³¹³⁾, il fisco irlandese ha approvato il metodo proposto dalla società per l'attribuzione degli utili alla futura filiale irlandese. La società [F] è fiscalmente residente in [...], possiede una filiale irlandese e appartiene a un gruppo multinazionale [...]. Per il metodo di attribuzione dell'utile proposto dalla società [F], il suo consulente fiscale si è basato sul principio di libera concorrenza dell'OCSE, che «richiede che gli utili della filiale siano determinati sostanzialmente considerando la filiale per quanto possibile un'entità distinta dalla sede centrale e che eventuali discussioni o negoziati della filiale con la sede centrale si debbano considerare conformi al principio di libera concorrenza per quanto concerne la determinazione della redditività della filiale».
- (376) Infine, in un riling fiscale concernente la società [M] ⁽³¹⁴⁾, il consulente fiscale chiede che le autorità irlandesi approvino un'attribuzione degli utili tra la sede centrale della [società [M]] e la filiale irlandese [che] rispecchi il fatto che i rischi della filiale irlandese saranno limitati [...]». La richiesta chiarisce inoltre che «la filiale irlandese opererà come produttore conto terzi per [la sede centrale della società [M]] [...], a fronte di una remunerazione a condizioni di mercato».
- (377) Di conseguenza, benché il principio di libera concorrenza non sia stato esplicitamente sancito nella legislazione irlandese fino al 2011 ⁽³¹⁵⁾, in assenza di qualsiasi altra norma oggettiva proposta dall'Irlanda e alla luce del fatto che tale principio sembra essere stato presente nella prassi del fisco irlandese in materia di riling fiscali già negli anni Novanta come base per determinare l'utile imponibile di una società non residente integrata ai sensi della sezione 25 del TCA 97, la Commissione sostiene che il principio di libera concorrenza sia inerente all'applicazione della sezione 25 del TCA 97.
- (378) La Commissione ha già dimostrato nelle sezioni 8.2.2.2 e 8.2.2.3 che i riling fiscali contestati avallano metodi di attribuzione degli utili che producono risultati che si discostano da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, determinando una riduzione dell'utile imponibile di ASI e AOE ai fini dell'imposta sulle società irlandese e un vantaggio economico ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Sulla base del ragionamento contenuto in dette sezioni, la Commissione ritiene

⁽³¹²⁾ Cfr. considerando 387.

⁽³¹³⁾ Cfr. considerando 392.

⁽³¹⁴⁾ Cfr. considerando 391.

⁽³¹⁵⁾ Non è menzionato nella sezione 25 del TCA 97.

parimenti che tali ruling fiscali conferiscano ad ASI e AOE un vantaggio selettivo ai sensi del sistema di riferimento più limitato della sezione 25 del TCA 97, poiché determinano una riduzione degli utili imponibili di ASI e AOE ai sensi di tale disposizione e di conseguenza della rispettiva imposta sulle società dovuta in Irlanda rispetto ad altre società non residenti anch'esse tassate a norma di tale disposizione.

8.2.3.2. *Vantaggio selettivo risultante dall'esercizio del potere discrezionale del fisco irlandese in assenza di criteri oggettivi relativi al regime fiscale*

- (379) Anche volendo supporre che l'applicazione della sezione 25 del TCA 97 non sia disciplinata dal principio di libera concorrenza, cosa che la Commissione contesta, si dovrebbe comunque ritenere che i ruling fiscali contestati conferiscano un vantaggio selettivo ad ASI e AOE ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, poiché in tal caso sarebbero il risultato dell'esercizio del potere discrezionale del fisco irlandese in assenza di criteri oggettivi relativi al regime fiscale.
- (380) Mentre le amministrazioni fiscali devono godere di una certa discrezionalità per tenere conto delle differenze tra contribuenti nell'applicazione delle disposizioni fiscali nazionali, laddove un'amministrazione fiscale disponga di un ampio potere discrezionale per determinare i beneficiari e le condizioni alle quali si applica la legislazione sulla base di criteri estranei al sistema fiscale, l'esercizio di tale potere discrezionale deve essere considerato tale da favorire talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile ⁽³¹⁶⁾. In altri termini, i ruling che contengono semplicemente una corretta interpretazione delle disposizioni fiscali nazionali pertinenti, senza discostarsi da una prassi amministrativa coerente, in linea di principio non danno origine a un vantaggio selettivo. Per contro, i ruling con riferimento ai quali le amministrazioni fiscali esercitano un potere discrezionale che non è basato su criteri oggettivi attinenti al sistema fiscale comportano la presunzione di un vantaggio selettivo.
- (381) La Commissione e l'Irlanda convengono che la sezione 25 del TCA 97 non indica criteri oggettivi per l'attribuzione degli utili tra diverse parti della stessa società non residente ⁽³¹⁷⁾. Tuttavia, l'Irlanda non concorda con la posizione della Commissione secondo cui la sezione 25 del TCA 97 è disciplinata dal principio di libera concorrenza. Volendo supporre che l'Irlanda abbia ragione e considerando che l'Irlanda non ha proposto altre norme oggettive per la attribuzione degli utili di una società non residente ai fini dell'applicazione della sezione 25 del TCA 97, questo significherebbe che il potere discrezionale del fisco irlandese nell'applicare tale disposizione non si basa su un criterio oggettivo attinente al sistema fiscale, cosa che comporta la presunzione di un vantaggio selettivo. La Commissione ha già dimostrato nelle sezioni 8.2.2.2 e 8.2.2.3 che i ruling fiscali contestati avallano metodi di attribuzione degli utili che determinano una riduzione dell'utile imponibile di ASI e AOE ai fini dell'imposta sulle società irlandese e un vantaggio economico ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Sulla base del ragionamento contenuto in dette sezioni, si dovrebbe anche ritenere che i ruling fiscali contestati conferiscano un vantaggio selettivo ad ASI e AOE ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, poiché sono stati emanati sulla base del potere discrezionale del fisco irlandese ai sensi della sezione 25 del TCA 97, esercitato in assenza di criteri oggettivi attinenti al regime fiscale.
- (382) Infine, l'Irlanda e Apple sostengono che la Commissione deve dimostrare che a Apple è stato riservato un trattamento di favore rispetto ad altre società non residenti alle quali sono stati concessi ruling fiscali dal fisco irlandese ai fini dell'applicazione della sezione 25 del TCA 97. In virtù di questa argomentazione, l'Irlanda e Apple sembrano sostenere che il sistema di riferimento appropriato non sia la stessa sezione 25 del TCA 97, bensì la prassi del fisco irlandese in materia di ruling fiscali in relazione a società non residenti.
- (383) Da un esame dei ruling fiscali trasmessi dall'Irlanda alla Commissione e concernenti l'attribuzione di utili a filiali irlandesi di società non residenti ⁽³¹⁸⁾, che si possono considerare rappresentativi dell'intera prassi irlandese in materia di ruling concernenti l'attribuzione di utili a una filiale ⁽³¹⁹⁾, la Commissione non è stata in grado di

⁽³¹⁶⁾ Causa C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:C:2013:525, punto 27.

⁽³¹⁷⁾ Cfr. considerando 248.

⁽³¹⁸⁾ Cfr. considerando 2 e 6.

⁽³¹⁹⁾ La decisione non pregiudica eventuali conclusioni sulla possibile natura illegale e incompatibile ai sensi delle norme sugli aiuti di Stato di qualsiasi ruling descritto nella presente decisione, ad eccezione dei ruling concessi ad ASI e AOE.

individuare una serie coerente di norme applicabili in generale sulla base di criteri oggettivi a tutte le società non residenti operanti in Irlanda tramite una filiale. In altre parole, la prassi del fisco irlandese in materia di ruling sull'attribuzione degli utili è troppo incoerente per costituire un sistema di riferimento appropriato a fronte del quale esaminare i ruling fiscali contestati per stabilire se ASI e AOE abbiano ricevuto un vantaggio selettivo in conseguenza degli stessi.

(384) Alcuni di questi ruling sono descritti ai considerando da 385 a 395 ⁽³²⁰⁾.

(385) *Ruling di febbraio 1998 — Filiale irlandese della società [B]*: la società [B] appartiene a un gruppo multinazionale [...] ⁽³²¹⁾. La filiale irlandese della società si occupa della produzione di [...], dell'organizzazione del processo di finitura e delle attività di monitoraggio e amministrazione della consegna dei prodotti ai clienti. Secondo la richiesta di ruling, la produzione di [...], in generale, è di gran lunga l'attività più complessa nella catena di produzione ⁽³²²⁾. La remunerazione da attribuire alla filiale irlandese ai fini fiscali, proposta dal consulente fiscale della società e approvata dal fisco irlandese, è pari al 117 % dei costi totali della filiale ⁽³²³⁾, costituiti in particolare da costo delle vendite e spese generali.

(386) *Ruling di maggio 2001 — Filiale irlandese della società [C2]*: la società [C2] è una società [...] appartenente a un gruppo [...] multinazionale [C] [...]. Il ruling approva un'attribuzione di utili alla filiale irlandese della società basata sulla richiesta del contribuente, secondo il quale l'utile per le attività descritte nel ruling come «acquisti dei tecnici e rivendita di prodotti nel contesto del servizio di rifatturazione» non supererà il 9 % dei costi del centro di servizi amministrativi comuni da ubicare in Irlanda.

(387) *Ruling di maggio 2003 — Filiale irlandese della società [A]*: la società [A] appartiene al gruppo multinazionale [...] ⁽³²⁴⁾. Secondo la descrizione contenuta nella richiesta di ruling, la filiale irlandese della società si occupa della produzione di [...], oltre a garantire funzioni di contabilità per l'intera società di cui fa parte. Nella richiesta di ruling, il consulente fiscale della società [A] fa riferimento al modello di convenzione fiscale dell'OCSE per proporre l'attribuzione di utili alla filiale. Secondo la richiesta di ruling, benché il controllo sulle vendite di [...], le attività di marketing, la proprietà della PI e le funzioni di tesoreria siano fuori dall'Irlanda, la società [A] non ritiene che la filiale irlandese sia un semplice «produttore a contratto», poiché l'Irlanda è considerata una sede fondamentale a livello mondiale per la fornitura di [...]. Si propone pertanto un'attribuzione degli utili basata sul metodo dell'attribuzione, per cui il 12,5 % ⁽³²⁵⁾ di tutti gli utili della società [A] è attribuito alla filiale irlandese, invece che sul metodo del costo maggiorato, anche se quest'ultimo avrebbe ridotto gli utili imponibili della società [A] in Irlanda.

(388) *Ruling di settembre 2003 — Filiale irlandese della società [N]*: la società [N] è una società non residente di diritto irlandese che appartiene a un gruppo multinazionale [...]. Secondo la richiesta di ruling, le attività della filiale irlandese della società [N] consistono nella produzione di [...] e nella fornitura di altri servizi correlati, come magazzinaggio e spedizione. La proprietà intellettuale relativa ai prodotti sarebbe attribuita alla sede centrale della società [N], fuori dall'Irlanda, e la filiale irlandese opererebbe come produttore conto terzi, o a contratto, senza

⁽³²⁰⁾ Se nella descrizione non è menzionata la durata del ruling significa che il ruling stesso non contiene una clausola di revisione, né qualsivoglia altro riferimento alla durata della sua validità.

⁽³²¹⁾ Cfr. considerando 373.

⁽³²²⁾ Altre attività della filiale irlandese comprendono [...]. Anche la portata dell'utilizzo dell'impianto irlandese sarebbe determinata fuori dall'Irlanda. Secondo la richiesta di ruling, la sede centrale [...] della società [B] ha ottenuto la licenza dalla società madre [...] per la vendita e la produzione [...].

⁽³²³⁾ Il livello del 117 % è stato calcolato dal consulente fiscale in modo da lasciare alla sede centrale un rendimento adeguato per i diritti detenuti, che secondo il consulente fiscale ammonta al 20 % del fatturato, in base ai normali livelli del tasso di royalty per [...], calcolati con riferimento a proiezioni, piuttosto che a dati storici. Tuttavia, la richiesta di ruling non fornisce ulteriori chiarimenti sul metodo applicato, né alcuna indicazione di un riesame a posteriori.

⁽³²⁴⁾ Cfr. considerando 374.

⁽³²⁵⁾ Il margine del 12,5 % si ottiene calcolando la media del rapporto tra i costi della filiale irlandese e i costi totali. La base di costo di riferimento non è specificata; nella richiesta di ruling i costi pertinenti sono denominati «costi sostenuti nelle operazioni».

assumere rischi in relazione a marketing, R&S, controllo di qualità, responsabilità per danno da prodotti difettosi e magazzino. In virtù dell'attribuzione di utili alla filiale irlandese approvata dal ruling, si ottiene in Irlanda lo stesso utile operativo che sarebbe risultato se la filiale irlandese fosse stata costituita come controllata della società [N]. La remunerazione concordata nel ruling per le attività della filiale irlandese è un ricarico del 25-30 % sui costi sostenuti dalla stessa filiale di produzione irlandese. Il ricarico è applicato ai costi operativi della filiale. Il ruling conferma inoltre che nel caso della vendita di una proprietà intellettuale della società [N] non si applica l'imposta irlandese sulle plusvalenze, poiché la filiale irlandese non avrebbe alcun diritto di proprietà sulla proprietà intellettuale detenuta dalla società [N].

- (389) *Ruling di giugno 2004 — Filiale irlandese della società [I]*: la società [I] è costituita in Irlanda, ma residente in [...]. La società, operante in [...], chiede che per i servizi amministrativi forniti dalla sua filiale irlandese sia fissato un costo maggiorato del 10 %. Secondo la richiesta di ruling, praticamente tutti i diritti di proprietà intellettuale sono attribuiti fuori dall'Irlanda. La richiesta di ruling non specifica quali siano i costi interessati, ma conferma che gli utili della filiale, soggetti all'imposta irlandese sulle società, saranno limitati a quelli imputabili alle attività effettivamente svolte in Irlanda dai dipendenti della filiale.
- (390) *Ruling di gennaio 2005 — Filiale irlandese della società [E]*: la società [E] è registrata in [...] e appartiene a un gruppo multinazionale [...]. Secondo la richiesta di ruling, la filiale irlandese produce [...]. La società [E] ha accesso solo a brevetti e relativi diritti di PI, in virtù di contratti di licenza con società collegate del gruppo. La società [E] opera in qualità di «produttore a contratto» in Irlanda. La richiesta indica che la base imponibile della filiale irlandese non dovrebbe più comprendere un utile imprenditoriale, come avveniva in precedenza. La richiesta descrive la possibilità che la produzione svolta in Irlanda sia spostata altrove e precisa che una simile decisione avrebbe gravi conseguenze per le attività irlandesi. Nella prevista riorganizzazione, i diritti di PI detenuti dalla società [E] ⁽³²⁶⁾ saranno trasferiti a un'entità di nuova costituzione, denominata «Newco», costituita in Irlanda ma fiscalmente residente all'estero. Nella nuova struttura, la filiale irlandese continuerebbe la propria attività di produzione per conto della società di nuova costituzione denominata Newco, su base contrattuale. La società chiede al fisco irlandese di confermare che il trasferimento della proprietà intellettuale non darà origine a un'imposta sulle plusvalenze in Irlanda e che Newco non avrà una presenza imponibile in Irlanda. La società [E] svolgerà anche altre funzioni, in particolare la fatturazione a nome e per conto di Newco. Ulteriori diritti sulla vendita di prodotti dalla società [E] ai propri clienti passerebbero attraverso l'Irlanda. Per queste funzioni e per l'attività di produzione garantita dalla filiale, la remunerazione concordata ai fini fiscali è stata fissata al costo operativo dell'attività di produzione maggiorato del 100 %.
- (391) *Ruling di dicembre 2005 — Filiale irlandese della società [M]*: La società [M] è costituita in Irlanda, ma fiscalmente residente fuori dall'Irlanda, e appartiene a un gruppo multinazionale [...]. La società [M] vende [...] e prodotti finiti. Secondo la richiesta di ruling, al fine di garantire la prosecuzione dell'attività e il mantenimento dell'occupazione ai livelli attuali presso la filiale irlandese, [...], il gruppo sta considerando di ubicare in Irlanda nuovi [...], sviluppati da [...], una società del gruppo. Nella nuova struttura descritta nella richiesta, la società [M] e la sua filiale irlandese opererebbero come due entità giuridiche distinte ai fini contabili. Il reddito sarebbe attribuito mediante la remunerazione dei servizi di produzione a condizioni di mercato, in modo tale che la filiale irlandese realizzi lo stesso livello di utili operativi che otterrebbe se l'attività di produzione della filiale irlandese fosse svolta da una controllata della società [M]. La sede centrale della società [M] otterrebbe la licenza di proprietà intellettuale da una società del gruppo [...] e la filiale irlandese opererebbe come produttore conto terzi, realizzando prodotti finiti in base alle specifiche fornite dalla sede centrale e utilizzando materie prime di proprietà della sede centrale della società [M], senza assumere rischi in relazione a marketing, R&S, controllo di qualità, responsabilità per danno da prodotti difettosi e magazzino. Oltre a occuparsi della produzione, la filiale irlandese potrebbe contribuire ai servizi di fatturazione e riscossione e ad attività connesse alla produzione, quali magazzinaggio e spedizioni. La remunerazione concordata nel ruling per tali attività è un ricarico del 10 % applicato ai costi operativi della filiale irlandese.

⁽³²⁶⁾ Benché la società [E] avesse accesso solo a brevetti e diritti di proprietà intellettuale in virtù di contratti di licenza con società collegate, la richiesta di ruling si riferisce a diritti di proprietà intellettuale detenuti dalla società [E] prima della prevista riorganizzazione.

- (392) *Ruling di luglio 2006 — Filiale irlandese della società [F]*: la società [F] è fiscalmente residente in [...] e appartiene a un gruppo multinazionale [...]. Il ruling prolunga un accordo del 1997, in base al quale ai fini fiscali il 15 % dell'utile della società [F] è attribuito alla filiale irlandese. Nel 2025 è previsto il riesame dell'accordo. La filiale irlandese è la sede centrale globale per [...]; è responsabile della pianificazione strategica di [...], degli acquisti, nonché del coordinamento e della supervisione di [...], ivi compresa la logistica. Il consiglio di amministrazione della società [F], con sede presso la sede centrale [...], comprende dirigenti strategici del gruppo. Secondo il consulente fiscale della società [F], il ruling del 1997 riconosceva che la proprietà intellettuale apparteneva alla sede centrale [...] e non alla filiale irlandese. La richiesta di ruling contiene dati sull'occupazione presso la società [F] in Irlanda e l'ammontare dell'imposta versata nei precedenti 8 anni, ma non contiene dati contabili, né proiezioni finanziarie per la società.
- (393) *Ruling di dicembre 2006 — Filiale irlandese della società [C1]*: la società [C1] è una società [...] appartenente a un gruppo [...] multinazionale [...]. La filiale produce [...]. I settori di attività della filiale comprendono [...], produzione, risorse umane, affari pubblici, finanza, approvvigionamento ecc. La richiesta di ruling non fa riferimento all'esistenza di una proprietà intellettuale utilizzata dalla filiale irlandese e attribuita fuori dall'Irlanda. La remunerazione imponibile della filiale, come concordato nel ruling, è costituita da un ricarico del 18 % sui costi operativi sostenuti in Irlanda, un «reddito da PI» dell'1,6 % sul fatturato annuo della società [...] a cui appartiene la filiale, derivante dai prodotti fabbricati dalla filiale irlandese, e una detrazione per ammortamento di impianti e immobili.
- (394) *Ruling di dicembre 2007 — Controllate irlandesi del gruppo [G]*: il gruppo [G] è un gruppo multinazionale [...] con tre controllate irlandesi. Di conseguenza, il ruling sembra riguardare la ripartizione di utili tra società, piuttosto che l'attribuzione di utili a una filiale. La durata concordata del ruling era di cinque anni, a partire dal 2008. La richiesta di ruling precisa le funzioni svolte dalle controllate irlandesi: produzione di [...], vendita di [...] e prodotti correlati, commercio di [...], un centro di servizi comune per le società del gruppo in tutto il mondo e attività di R&S. Né la richiesta di ruling né il materiale di supporto presentato dall'Irlanda fanno riferimento all'esistenza di proprietà intellettuale utilizzata dalle controllate irlandesi e attribuita fuori dall'Irlanda. Per una delle tre controllate, descritta come un'entità di produzione, il ruling conviene che la base imponibile in Irlanda sia calcolata sommando il 15 % dei costi operativi sostenuti in Irlanda (i costi compresi sono elencati nella richiesta di ruling), un «reddito da PI» pari allo 0,8 % del fatturato annuo derivante dai prodotti fabbricati in Irlanda e una detrazione per ammortamento di impianti e immobili. Per le altre due controllate, il ruling approva una base imponibile pari al 15 % dei costi operativi (i costi compresi sono indicati nella richiesta di ruling).
- (395) *Ruling di settembre 2010 — Filiale irlandese della società [D]*: la società [D] è una società [...] residente [...] appartenente a un gruppo multinazionale [...]. Secondo la richiesta di ruling, il gruppo intende [...] e sta considerando l'Irlanda come una sede idonea per questa attività, tenendo conto delle spese fiscali previste. Una filiale irlandese fornirebbe servizi di gestione centralizzati di alto livello all'interno del gruppo e [...]. La remunerazione concordata nel ruling per la funzione di gestione centralizzata è un ricarico del 10 % sui costi complessivi sostenuti dalla filiale, basato su un'analisi comparativa effettuata dal consulente fiscale della società. L'utile da attribuire alla funzione [...] con parti terze è calcolato come la differenza tra gli importi dovuti dai terzi e l'aggregato di costi imputabili sostenuti in Irlanda, spese della sede centrale attribuite a [...] e valore di libera concorrenza dei servizi forniti da altre affiliate del gruppo.
- (396) La Commissione rileva una serie di discrepanze nei ruling di cui sopra.
- (397) In primo luogo, la scelta dei metodi non è sistematica, anche laddove le attività descritte siano similari. A titolo di esempio, le filiali della società [A] e di AOE sono presentate come imprese che fabbricano prodotti avvalendosi di proprietà intellettuale detenuta dalla società madre non attribuita alla filiale irlandese. Nella richiesta di ruling della società [A] si conclude che la filiale irlandese della società [A] non è un produttore a contratto, mentre nei

ruling fiscali contestati AOE è riconosciuta come produttore a contratto. Di conseguenza, nel ruling concesso alla società [A] è stato approvato il metodo di attribuzione degli utili, come descritto nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento ⁽³²⁷⁾, invece del metodo del costo maggiorato/del margine netto della transazione (TNMM) approvato nel caso di AOE, benché le attività descritte nella richiesta di ruling della società [A] appaiano simili a quelle descritte nella richiesta di ruling di AOE. Tuttavia, se il metodo di attribuzione degli utili fosse stato scelto anche per AOE, tutti gli utili della società avrebbero dovuto essere attribuiti alla sua filiale irlandese, poiché gli utili operativi di tale filiale rappresentano i costi operativi totali della società.

- (398) Allo stesso modo, nella richiesta di ruling per la società [A], quest'ultima chiede al fisco irlandese di confermare che l'attribuzione degli utili al proprio impianto di produzione si debba calcolare utilizzando un metodo di attribuzione degli utili basato sulla percentuale dei costi totali della società rappresentata dai costi della filiale irlandese. Per calcolare l'utile imponibile della filiale irlandese si propone il metodo di attribuzione degli utili invece del metodo del costo maggiorato, anche se quest'ultimo avrebbe ridotto l'utile imponibile della filiale, secondo la società [A]. Questa scelta contrasta con l'approccio adottato dal fisco irlandese nei ruling emanati a favore delle società [B], [C2], [N], [I], [E], [M] e [D], nei quali la base imponibile delle filiali irlandesi delle società era calcolata come percentuale dei costi, anziché come percentuale degli utili complessivi della società ⁽³²⁸⁾.
- (399) Il metodo di attribuzione degli utili è stato accettato anche nel caso della società [F], nel quale il 15 % dell'utile complessivo della società è stato attribuito alla filiale irlandese. Tuttavia, mentre la descrizione delle funzioni della filiale nel caso della società [F] differisce dalla descrizione delle funzioni della filiale irlandese della società [A] — in quanto quest'ultima descrive le proprie attività in Irlanda come operazioni di produzione che si avvalgono di una proprietà intellettuale detenuta fuori dall'Irlanda ⁽³²⁹⁾, laddove la società [F] presenta le proprie attività in Irlanda come la sede centrale globale per le operazioni [...] della società — le remunerazioni concordate si basano sullo stesso metodo di determinazione del prezzo di trasferimento, ossia il metodo di attribuzione degli utili, e la percentuale applicata non differisce in misura sostanziale (15 % per la società [F] e 12,5 % per la società [A]) nonostante nel primo caso le operazioni descritte comportino un certo grado di complessità e rischio commerciale mentre nel secondo caso siano presentate come operazioni di routine e a rischio limitato.
- (400) Inoltre, molti dei ruling attribuiscono gli utili sulla base dei costi, in quanto applicano il metodo del margine netto della transazione (TNMM) selezionando i costi quale indicatore del livello di utile. Tuttavia, in alcuni casi i costi presi come riferimento sono i costi operativi della filiale, mentre in altri, ad esempio nel caso della società [B], la base di costo utilizzata ai fini dell'attribuzione degli utili comprende il costo delle vendite. Questa variazione nella base di costo utilizzata come riferimento nei ruling non sembra seguire un ragionamento specifico concernente l'adeguatezza di una base di costo più ampia o più limitata.
- (401) Un'altra evidente differenza nella gestione di situazioni comparabili si osserva confrontando il trattamento riservato dal fisco irlandese alle filiali irlandesi delle società [M] ed [E]. Entrambe le società hanno ottenuto un ruling nel 2005 e le rispettive filiali producono [...]. I rischi sostenuti dalle due filiali sono considerati limitati — nel caso della società [E], la filiale è presentata come un produttore a contratto, mentre nel caso della società [M], la filiale è presentata come un produttore conto terzi, che è sostanzialmente la stessa cosa — e le richieste di ruling specificano che le materie prime utilizzate sarebbero di proprietà della sede centrale. Nella misura in cui le filiali sono i produttori, non esistono strumenti contrattuali per attribuire la proprietà alla sede centrale o alla filiale, poiché si tratta della medesima entità giuridica. Di conseguenza, i rischi a carico delle filiali delle società [E] e [M] in realtà sono molto simili, così come le funzioni svolte, ed entrambe le filiali si occupano di

⁽³²⁷⁾ Corrispondente al quinto metodo OCSE piuttosto che al TNMM.

⁽³²⁸⁾ In questi casi la determinazione della base imponibile delle filiali irlandesi è stabilita in percentuale sui costi, a prescindere dal fatto che la società abbia indicato che per la valutazione si debba prendere in considerazione una proprietà intellettuale, poiché nella richiesta della società [A] si fa presente che una proprietà intellettuale sarebbe attribuita fuori dall'Irlanda, così come ad esempio nel caso della società [I], mentre il metodo di attribuzione degli utili si applica in un caso ma non nell'altro.

⁽³²⁹⁾ La richiesta di ruling afferma che «[il gruppo] [...] non ritiene che le attività di [società [A]] in Irlanda siano quelle di un semplice "produttore a contratto". Mentre l'analisi funzionale [...] ha chiaramente dimostrato che l'essenza delle attività svolte in Irlanda è la produzione [...]».

fatturazione. In entrambi i ruling, la base imponibile della filiale è determinata come un ricarico sui costi operativi delle filiali irlandesi delle società ⁽³³⁰⁾. Tuttavia, nel caso della filiale della società [E] la remunerazione concordata dal fisco irlandese è un ricarico pari al 100 % dei costi operativi, mentre nel caso della società [M] il ricarico approvato dal fisco irlandese è dieci volte inferiore e pari al 10 % dei costi operativi. I due ruling non contengono spiegazioni che possano giustificare i diversi livelli di remunerazione, a prescindere dal fatto che i metodi di attribuzione degli utili avallati da tali ruling consentano o meno un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.

- (402) Infine, nei ruling forniti per il gruppo [G] e la società [C1], il metodo di remunerazione approvato è simile al metodo accettato nel ruling contestato del 2007 concernente AOE. Tale metodo si basa su una combinazione di una percentuale del fatturato, denominata «reddito da PI» nelle rispettive richieste di ruling, con una percentuale dei costi operativi e non corrisponde a nessun metodo presentato nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento. I tre ruling riguardano la produzione in diversi settori: [...] per la società [G], [...] per la società [C1] e personal computer per AOE. La filiale irlandese della società [G] secondo la descrizione garantisce una funzione di distribuzione, mentre le filiali irlandesi della società [C1] e di AOE non sembrano garantire una simile funzione. Ciononostante, la remunerazione accettata per la società [G] in termini di percentuale del fatturato, denominata «reddito da PI», è la più bassa, allo 0,8 %, rispetto all'1,6 % per la filiale irlandese della società [C1] e all'[1-5] % per la filiale irlandese di AOE. Anche la percentuale dei costi utilizzata per il calcolo della base imponibile della filiale irlandese della società [G], pari al 15 % dei costi operativi, è inferiore alla percentuale del 18 % dei costi operativi accettata per la società [C1]. Di conseguenza, il metodo di remunerazione e i parametri concordati per la filiale irlandese della società [G] determinano sistematicamente una base imponibile inferiore per la stessa, rispetto al metodo di remunerazione e ai parametri concordati dal fisco irlandese con la società [C1], malgrado il fatto che la filiale irlandese della società [G] sembri garantire più funzioni della filiale irlandese della società [C1]. Questa differenza non si può spiegare con le descrizioni fornite nelle rispettive richieste di ruling. In particolare, i parametri 0,8 %, 1,6 %, e [1-5] % per il reddito da PI, così come le percentuali dei costi operativi presentate nelle richieste di ruling della società [G], della società [C1] e di AOE, non sono dati comprovati da calcoli.
- (403) In conclusione, l'esame della prassi del fisco irlandese in materia di ruling sull'attribuzione degli utili dimostra che non si applicano criteri coerenti per stabilire l'attribuzione degli utili alle filiali irlandesi di società non residenti ai fini dell'applicazione della sezione 25 del TCA 97. L'esame conferma inoltre che i ruling fiscali contestati sono stati emanati in virtù del potere discrezionale del fisco irlandese, in assenza di criteri oggettivi attinenti al sistema fiscale, e che pertanto si dovrebbe ritenere che tali ruling conferiscano un vantaggio selettivo ad ASI e AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato ⁽³³¹⁾.

8.2.4. ASSENZA DI UNA GIUSTIFICAZIONE IN VIRTÙ DELLA NATURA E DELLA STRUTTURA GENERALE DEL SISTEMA FISCALE

- (404) Una misura che costituisce una deroga al sistema di riferimento può comunque essere considerata non selettiva, se è giustificata dalla natura o dalla struttura generale di tale sistema. Si tratta del caso in cui una misura discende direttamente dai principi informatori o basilari intrinseci del sistema di riferimento o risulta da meccanismi inerenti necessari per il funzionamento e per l'efficacia dello stesso ⁽³³²⁾.
- (405) Né l'Irlanda, né Apple hanno presentato una giustificazione probante per il conferimento del vantaggio selettivo mediante i ruling fiscali contestati, benché l'onere della prova a tale proposito spetti allo Stato membro. In effetti, l'Irlanda non ha fornito nessuna giustificazione per il trattamento selettivo, mentre Apple sostiene che l'esercizio del potere discrezionale è intrinseco al regime dell'imposta sulle società vigente in Irlanda e che i ruling hanno contribuito all'efficacia del sistema ed erano proporzionati ⁽³³³⁾.
- (406) La Commissione non ritiene che questi argomenti giustificino il trattamento selettivo di ASI e AOE nel caso di specie.

⁽³³⁰⁾ A titolo di esempio, questo è anche il metodo concordato per ASI nel ruling del 2007.

⁽³³¹⁾ Cfr. considerando 38).

⁽³³²⁾ Cfr., ad esempio, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos e altri, ECLI:EU:C:2011:550, punto 69.

⁽³³³⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punti 216 e seguenti.

- (407) In primo luogo, l'esercizio del potere discrezionale di un'amministrazione fiscale, anche se intrinseco all'applicazione di determinate norme fiscali, non può di per se stesso giustificare una discriminazione tra contribuenti che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga. Come stabilito dalla Corte di giustizia ⁽³³⁴⁾, l'esercizio del potere discrezionale di un'amministrazione fiscale in applicazione delle proprie norme fiscali che non si basi su criteri oggettivi attinenti al sistema fiscale, dà origine a una presunzione di selettività e Apple non è riuscita a dimostrare che la discrezionalità del fisco irlandese nel concedere i ruling fiscali contestati si basi su criteri oggettivi attinenti al sistema fiscale.
- (408) In ogni caso, la Commissione ricorda che sia secondo il suo ragionamento primario ⁽³³⁵⁾ sia secondo il suo ragionamento a titolo sussidiario ⁽³³⁶⁾, così come secondo la sua prima argomentazione alternativa ⁽³³⁷⁾, non è l'esercizio del potere discrezionale del fisco irlandese a determinare la concessione di un vantaggio selettivo a favore di ASI e AOE, bensì il fatto che i ruling fiscali contestati concedano ad ASI e AOE una riduzione della rispettiva base imponibile e di conseguenza dell'imposta sulle società dovuta, che non è disponibile per altri operatori economici in una situazione fattuale e giuridica comparabile. Secondo questi ragionamenti, è l'approvazione da parte del fisco irlandese dei metodi di attribuzione degli utili proposti da Apple per la determinazione dell'utile imponibile di ASI e AOE in Irlanda a dare origine a un vantaggio selettivo, e non l'esercizio del potere discrezionale in quanto tale nell'approvare tali metodi. Il fatto che i ruling fiscali contestati conferiscano un vantaggio selettivo ad ASI e AOE anche a causa dell'esercizio del potere discrezionale del fisco irlandese, che in tale contesto non si è basato su criteri oggettivi attinenti al sistema fiscale, è un'ulteriore argomentazione alternativa a sostegno della constatazione di un vantaggio selettivo nel caso di specie ⁽³³⁸⁾. Tale ragionamento nasce in risposta a quanto affermato dall'Irlanda e da Apple, ossia che la sezione 25 del TCA 97 non è disciplinata dal principio di libera concorrenza e che la presenza di un vantaggio selettivo deve essere dimostrata confrontando i ruling fiscali contestati con la prassi amministrativa del fisco irlandese. Di conseguenza, con l'eccezione dell'argomentazione finale, la conclusione della Commissione che i ruling fiscali contestati conferiscono un vantaggio selettivo ad ASI e AOE non dipende dal fatto che la discrezionalità esercitata dal fisco irlandese nel concedere tali ruling sia eccessiva, né dalle modalità con cui il fisco irlandese l'abbia esercitata, bensì discende dal fatto che tali ruling riducono selettivamente l'imposta sulle società dovuta in Irlanda da ASI e AOE rispetto ad altri operatori economici in una situazione fattuale e giuridica comparabile.
- (409) In secondo luogo, anche se la constatazione di un vantaggio selettivo da parte della Commissione si fosse basata sull'esercizio del potere discrezionale del fisco irlandese, l'argomento presentato da Apple che «i [ruling fiscali] derivavano da principi intrinseci della sezione 25 del TCA 97» ⁽³³⁹⁾, senza ulteriori spiegazioni su come si debba intendere questa affermazione o come possa giustificare il trattamento selettivo, è insufficiente per giustificare il trattamento selettivo nella fattispecie. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, un vantaggio concesso a un'impresa non deve essere coerente solamente con le caratteristiche intrinseche del sistema tributario di cui trattasi, ma anche relativamente all'attuazione di detto sistema ⁽³⁴⁰⁾. Di conseguenza, anche se la prassi amministrativa del fisco irlandese ai sensi della sezione 25 del TCA 97 fosse il sistema di riferimento corretto, cosa che la Commissione contesta, il modo in cui il fisco irlandese ha attuato la sezione 25 del TCA 97, tramite la concessione di ruling fiscali individuali, dimostra che l'esercizio del potere discrezionale non si basa su criteri oggettivi. Un simile trattamento a favore di ASI e AOE non si può pertanto giustificare in virtù della logica o della natura generale del sistema tributario.
- (410) In terzo luogo, un riferimento generale alla «efficacia del sistema tributario» ⁽³⁴¹⁾ alla quale avrebbero contribuito i ruling fiscali non può giustificare un trattamento selettivo di talune imprese nell'ambito di tale sistema. È vero che in generale i ruling fiscali sono uno strumento valido e spesso utilizzato dalle amministrazioni fiscali per garantire la certezza del diritto, ma questo fatto non li esenta da un controllo ai sensi delle norme sugli aiuti di Stato.
- (411) In conclusione, il trattamento selettivo offerto ad ASI e AOE ai sensi dei ruling fiscali contestati non è giustificato dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario.

⁽³³⁴⁾ Causa C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:C:2013:525, punto 27.

⁽³³⁵⁾ Sezione 8.2.2.2.

⁽³³⁶⁾ Sezione 8.2.2.3.

⁽³³⁷⁾ Sezione 8.2.3.1.

⁽³³⁸⁾ Sezione 8.2.3.2.

⁽³³⁹⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punto 218.

⁽³⁴⁰⁾ Cfr. cause riunite da C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos e altri, ECLI:EU:C:2011:550, punto 73.

⁽³⁴¹⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punto 219.

8.2.5. CONCLUSIONI SULL'ESISTENZA DI UN VANTAGGIO SELETTIVO

- (412) Avallando metodi di attribuzione degli utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE che si discostano da un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, i ruling fiscali contestati determinano una riduzione della base imponibile di ASI e AOE rispetto a società non integrate, i cui utili imponibili riflettono prezzi stabiliti sul mercato e negoziati secondo il principio di libera concorrenza. I ruling fiscali contestati determinano quindi una riduzione dell'imposta sulle società dovuta da ASI e AOE ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda, conferendo pertanto un vantaggio selettivo alle stesse società ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato ⁽³⁴²⁾.
- (413) In alternativa, approvando metodi di attribuzione degli utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE che si discostano da un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, i ruling fiscali contestati determinano una riduzione della base imponibile di ASI e AOE rispetto ad altre società non residenti operanti in Irlanda per mezzo di una filiale. I ruling fiscali contestati determinano quindi una riduzione dell'imposta sulle società dovuta da ASI e AOE ai sensi della sezione 25 del TCA 97, conferendo pertanto un vantaggio selettivo a tali società ai fini dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato ⁽³⁴³⁾.

8.3. CONCLUSIONE SULL'ESISTENZA DELL'AIUTO

- (414) Alla luce di quanto precede, la Commissione conclude che i ruling fiscali contestati emanati dal fisco irlandese a favore di ASI e AOE conferiscono a queste ultime un vantaggio selettivo che è imputabile all'Irlanda e finanziato mediante risorse statali e che falsa o minaccia di falsare la concorrenza e può incidere sugli scambi tra gli Stati membri. I ruling fiscali contestati costituiscono pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.
- (415) Nella misura in cui determinano una riduzione degli oneri che ASI e AOE di norma dovrebbero sostenere nell'ambito delle loro normali attività, i ruling fiscali contestati devono essere considerati tali da conferire un aiuto al funzionamento ad ASI e AOE.

8.4. BENEFICIARI DELLE MISURE CONTESTATE

- (416) I ruling fiscali contestati conferiscono un aiuto di Stato ad ASI e AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Tuttavia, ASI e AOE appartengono a un gruppo multinazionale, ossia il gruppo Apple, che è costituito da numerose società, tutte controllate in ultima istanza da Apple Inc. Ai fini dell'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato, si può ritenere che entità giuridiche distinte formino una singola unità economica. Tale unità economica è allora considerata la società interessata che beneficia della misura di aiuto. Come stabilito in precedenza dalla Corte di giustizia, «nell'ambito del diritto della concorrenza la nozione d'impresa dev'essere intesa nel senso ch'essa si riferisce ad un'unità economica [...] anche se sotto il profilo giuridico quest'unità economica è costituita da più persone, fisiche o giuridiche» ⁽³⁴⁴⁾. Per stabilire se diverse entità costituiscano un'unità economica, la Corte di giustizia valuta l'esistenza di una quota di controllo o di legami funzionali, economici e organici ⁽³⁴⁵⁾. Nel caso di specie, ASI e AOE in ultima istanza sono interamente controllate da Apple Inc. ⁽³⁴⁶⁾ e la maggioranza dei membri dei rispettivi consigli di amministrazione è costituita da dipendenti di Apple Inc. ⁽³⁴⁷⁾, cosicché si può affermare che Apple Inc., ossia l'entità che controlla il gruppo Apple, controlli anche ASI e AOE attraverso legami funzionali, economici e organici.

⁽³⁴²⁾ Sezione 8.2.2.

⁽³⁴³⁾ Sezione 8.2.3.

⁽³⁴⁴⁾ Causa C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, punto 11. Cfr. anche causa T-137/02, Pollmeier Malchow/Commissione, ECLI:EU:T:2004:304, punto 50.

⁽³⁴⁵⁾ Causa C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Commissione, ECLI:EU:C:2010:787, punti da 47 a 55; causa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri, ECLI:EU:C:2006:8, punto 112.

⁽³⁴⁶⁾ Cfr. considerando 47.

⁽³⁴⁷⁾ Cfr. considerando 114.

- (417) Inoltre, è stato il gruppo Apple a prendere la decisione di costituire ASI e AOE in Irlanda e a stabilire l'assetto societario per cui ASI e AOE sarebbero state costituite in Irlanda e la loro presenza nel paese sarebbe stata limitata a un'unica filiale per ciascuna. Di conseguenza, è il gruppo Apple nel suo complesso che beneficia dell'aiuto di Stato concesso dall'Irlanda ad ASI e AOE in virtù dei ruling fiscali contestati, poiché qualsiasi regime fiscale favorevole riservato ad ASI e AOE dal fisco irlandese in ultima analisi va a vantaggio del gruppo Apple nel suo complesso, liberando risorse finanziarie aggiuntive utilizzabili a favore dell'intero gruppo societario.
- (418) In conclusione, benché sia organizzato in persone giuridiche distinte, il gruppo Apple si dovrebbe comunque considerare come una singola unità economica che beneficia dell'aiuto di Stato concesso dall'Irlanda in virtù dei ruling fiscali contestati ⁽³⁴⁸⁾.

8.5. COMPATIBILITÀ DELLE MISURE CONTESTATE

- (419) Un aiuto di Stato è considerato compatibile con il mercato interno se rientra in una delle categorie di cui all'articolo 107, paragrafo 2, del trattato ⁽³⁴⁹⁾ e può inoltre essere considerato compatibile con il mercato interno se la Commissione constata che esso rientra in una delle categorie di cui all'articolo 107, paragrafo 3, del trattato ⁽³⁵⁰⁾. Tuttavia spetta allo Stato membro che ha concesso l'aiuto dimostrare che l'aiuto di Stato che ha accordato è compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, paragrafo 2 o 3, del trattato ⁽³⁵¹⁾.
- (420) L'Irlanda non ha invocato nessuna delle deroghe previste dalle disposizioni di cui sopra per stabilire la compatibilità dell'aiuto concesso con i ruling fiscali contestati.
- (421) Inoltre, come rilevato ai considerando 222 e 415, è opportuno considerare che i ruling fiscali contestati conferiscano un aiuto al funzionamento ad ASI e AOE e al gruppo Apple nel suo complesso. In particolare, gli aiuti di questo tipo non possono di norma essere considerati compatibili con il mercato interno in virtù dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del trattato, dal momento che essi non agevolano lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche e che gli incentivi fiscali non sono limitati nel tempo, decrescenti o proporzionali a quanto necessario per compensare uno svantaggio economico specifico nelle regioni interessate.
- (422) Ne consegue che l'aiuto di Stato concesso dall'Irlanda mediante i ruling fiscali contestati è incompatibile con il mercato interno.

9. ILLEGITTIMITÀ DELL'AIUTO

- (423) In virtù dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, gli Stati membri sono tenuti a informare la Commissione di qualsiasi progetto di aiuto (obbligo di notifica) e non possono dare esecuzione alle misure di aiuto proposte

⁽³⁴⁸⁾ Cfr., per analogia, la causa C-323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, punto 11: «Dalle stesse informazioni fornite dalla ricorrente e dalle intervenienti risulta che attualmente sia la Intermills sia le tre imprese industriali sono controllate dalla regione vallone e che la ricorrente, anche dopo la cessione dei propri impianti di produzione alle tre nuove società, continua ad avere una partecipazione in esse. Si deve quindi constatare che, benché ciascuna delle tre imprese industriali sia una persona giuridica distinta dalla vecchia società Intermills, tutte queste imprese costituiscono un solo gruppo, quanto meno con riguardo all'aiuto concesso dalle autorità belghe [...]». Cfr. anche le cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416, punto 102: «[...] la Commissione ha giustamente ritenuto che le norme sulla determinazione dei redditi imponibili costituissero un vantaggio per i centri di coordinamento e i gruppi di appartenenza degli stessi.»

⁽³⁴⁹⁾ Le deroghe di cui all'articolo 107, paragrafo 2, del trattato, riguardano quanto segue: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; e c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania.

⁽³⁵⁰⁾ Le deroghe di cui all'articolo 107, paragrafo 3, del trattato, riguardano quanto segue: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo di determinate regioni; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di importanti progetti di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio; e) le altre categorie di aiuti determinate con decisione del Consiglio.

⁽³⁵¹⁾ Causa T-68/03, Olympiaki Aeroporja Ypiresies/Commissione, ECLI:EU:T:2007:253, punto 34.

prima che la Commissione abbia preso una decisione finale sull'aiuto in questione (obbligo di sospensione). L'obbligo di notifica e l'obbligo di sospensione sono ribaditi nel regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio ⁽³⁵²⁾, rispettivamente nell'articolo 2 e nell'articolo 3. L'articolo 1, lettera f), dello stesso regolamento, definisce aiuti illegali i nuovi aiuti attuati in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato.

- (424) La Commissione fa osservare che l'Irlanda non ha notificato la propria intenzione di emanare i ruling fiscali contestati, né ha rispettato l'obbligo di sospensione. Di conseguenza, conformemente all'articolo 1, lettera f), del regolamento (UE) 2015/1589, i ruling fiscali contestati configurano un aiuto di Stato illegale attuato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato.

10. PRESUNTE IRREGOLARITÀ PROCEDURALI

- (425) L'Irlanda e Apple affermano che la Commissione ha violato il loro diritto di essere ascoltate, poiché il fulcro dell'indagine della Commissione sarebbe cambiato dall'adozione della decisione di avvio, come evidenziato dalla lettera del 17 aprile 2015, e sarebbe stata loro negata l'opportunità di far conoscere il loro parere sulla posizione espressa dalla Commissione in tale lettera. Di conseguenza, l'Irlanda e Apple sostengono che la Commissione avrebbe dovuto ampliare la decisione di avvio o adottare una nuova decisione di avvio del procedimento di indagine formale, indicando il presunto nuovo fulcro dell'indagine.
- (426) La Commissione ritiene che, nel caso di specie, i diritti procedurali dell'Irlanda e di Apple siano stati pienamente rispettati.
- (427) La Commissione rileva, *in primis*, che la portata dell'indagine della Commissione sugli aiuti di Stato è rimasta invariata dalla decisione di avvio del procedimento all'adozione della presente decisione. Entrambe le decisioni riguardano le stesse misure (i ruling fiscali del 1991 e del 2007 emanati dal fisco irlandese), gli stessi beneficiari (ASI, AOE e il gruppo Apple) e le stesse preoccupazioni in merito alla possibile esistenza di aiuti di Stato (se i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling comportino un'attribuzione corretta degli utili alle filiali irlandesi di ASI e AOE o se conferiscano un vantaggio selettivo a tali società, consentendo loro di determinare i rispettivi utili imponibili secondo modalità non conformi al principio di libera concorrenza).
- (428) Nella decisione di avvio, la Commissione ha espresso i propri dubbi iniziali sulla conformità dei metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati alle norme in materia di aiuti di Stato, in particolare il principio di libera concorrenza derivante dall'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. La fase di indagine approfondita successiva alla decisione di avvio ha lo scopo di portare all'attenzione della Commissione elementi aggiuntivi di fatto e di diritto, che possono rafforzare o chiarire i dubbi iniziali sollevati nella decisione di avvio. Quindi, al termine di tale procedimento, l'analisi della Commissione può essere cambiata, con la conseguenza che la decisione finale può presentare rispetto alla decisione di avvio talune differenze che tuttavia non inficiano la legalità della decisione finale ⁽³⁵³⁾.
- (429) L'approfondimento dell'analisi della Commissione nel caso di specie è dovuto alle ampie comunicazioni scritte fornite dall'Irlanda e da Apple in risposta alle preoccupazioni in merito alla possibile esistenza di aiuti di Stato manifestate dalla Commissione nella decisione di avvio. In risposta alla richiesta dell'Irlanda di chiarire meglio la sua valutazione in materia di aiuti di Stato alla luce di tali elementi e in considerazione dell'affermazione dell'Irlanda secondo cui la valutazione della Commissione sembrava dipendere da un'interpretazione errata dei servizi della Commissione in merito al diritto nazionale applicabile, nell'interesse della trasparenza i servizi della Commissione hanno inviato la lettera del 17 aprile 2015 all'Irlanda, che l'ha trasmessa ad Apple. Tuttavia, dall'adozione della decisione di avvio l'oggetto dell'indagine della Commissione in materia di aiuti di Stato è rimasto invariato (metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati), così come i principali dubbi in merito alla conformità delle misure contestate alle norme sugli aiuti di Stato (se tali metodi abbiano prodotto un utile imponibile per ASI e AOE conforme al principio di libera concorrenza).

⁽³⁵²⁾ Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 248 del 24.9.2015, pag. 9).

⁽³⁵³⁾ Causa T-424/05, Italia/Commissione, ECLI:EU:T:2009:49, punto 69 e cause T-231/06 e T-237/06, Paesi Bassi e NOS/Commissione, ECLI:EU:T:2010:525, punto 50. Cfr. anche causa T-242/12, SNCF/Commissione, ECLI:EU:T:2015:1003, punti da 345 a 367.

- (430) In ogni caso, successivamente alla lettera del 17 aprile 2015, l'Irlanda ha avuto ampie opportunità di rappresentare alla Commissione la propria opinione sulla posizione espressa in tale lettera e le ha sfruttate efficacemente in numerose occasioni, per iscritto e verbalmente ⁽³⁵⁴⁾. Con riguardo a Apple, la Commissione ricorda che, in quanto parte interessata, ha solo il diritto di presentare le proprie osservazioni in risposta alla decisione di avvio. In ogni caso, nel periodo intercorso dalla trasmissione della lettera del 17 aprile 2015 Apple ha avuto e ha sfruttato efficacemente in diverse occasioni l'opportunità di presentare le proprie osservazioni alla Commissione, per iscritto e verbalmente ⁽³⁵⁵⁾.
- (431) Di conseguenza, la Commissione ritiene che, nel caso di specie, i diritti procedurali dell'Irlanda e di Apple siano stati rispettati.

11. RECUPERO

11.1. OBBLIGO DI RECUPERO

- (432) L'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento (UE) 2015/1589 impone alla Commissione l'obbligo di ordinare il recupero di qualsiasi aiuto illegale e incompatibile. Lo stesso articolo precisa che lo Stato membro interessato deve adottare tutte le misure necessarie per recuperare gli aiuti illegali dichiarati incompatibili con il mercato interno. L'articolo 16, paragrafo 2, del suddetto regolamento stabilisce che all'aiuto da recuperare si aggiungono gli interessi che decorrono dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, fino alla data dell'effettivo recupero. Il regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione ⁽³⁵⁶⁾ illustra i metodi da utilizzare per il calcolo degli interessi applicabili al recupero. Infine, l'articolo 16, paragrafo 3, del regolamento (UE) 2015/1589 stabilisce che «il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione».

11.2. NUOVI AIUTI

- (433) Ai sensi dell'articolo 1, lettera c), del regolamento (UE) 2015/1589 «[per] nuovi aiuti [si intendono] tutti gli aiuti, ossia regimi di aiuti e aiuti individuali, che non siano aiuti esistenti, comprese le modifiche degli aiuti esistenti».
- (434) Conformemente all'articolo 17 del regolamento (UE) 2015/1589, i poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un termine di prescrizione di dieci anni. Il termine di prescrizione inizia a decorrere il giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario come aiuto individuale o come aiuto rientrante in un regime di aiuti. Qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro, che agisca su richiesta della Commissione, nei confronti dell'aiuto illegale interrompe il termine di prescrizione. Ogni interruzione fa decorrere nuovamente il termine da principio. Il termine di prescrizione viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione. Infine, ogni aiuto per il quale è scaduto il termine di prescrizione è considerato un aiuto esistente.
- (435) Il ruling fiscale del 1991 è stato emanato più di dieci anni fa. Nel caso di specie, il termine di prescrizione di cui all'articolo 17 del regolamento (UE) 2015/1589 è stato interrotto il 12 giugno 2013, quando la Commissione ha inviato una lettera all'Irlanda invitandola a fornire informazioni sulla propria prassi in materia di ruling fiscali e, in particolare, su eventuali ruling concessi dall'Irlanda a favore di AOI, ASI e AOE ⁽³⁵⁷⁾. Ciò significa che eventuali aiuti concessi a norma del ruling fiscale del 1991 prima del 12 giugno 2003 si devono considerare «aiuti esistenti» ai sensi dell'articolo 1, lettera b), punto iv), del regolamento (UE) 2015/1589. Per contro, eventuali aiuti concessi dopo tale data, a norma del ruling fiscale del 1991 o del ruling fiscale del 2007, configurano «nuovi aiuti» ai sensi dell'articolo 1, lettera c), del regolamento (UE) 2015/1589.

⁽³⁵⁴⁾ Cfr. lo scambio di osservazioni tra l'Irlanda e la Commissione nelle sezioni 7.1, 7.2, 7.4 e 7.5.

⁽³⁵⁵⁾ Cfr. lo scambio di osservazioni tra Apple e la Commissione nelle sezioni 7.1, 7.2 e 7.3.

⁽³⁵⁶⁾ Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 140 del 30.4.2004, pag. 1).

⁽³⁵⁷⁾ Cfr. considerando 1. La prima risposta dell'Irlanda alla richiesta di informazioni della Commissione, concernente da un lato la prassi irlandese in materia di ruling fiscali e dall'altro domande specifiche su ASI e AOE, è datata 9 luglio 2013.

- (436) L'Irlanda sostiene che eventuali aiuti concessi nel caso di specie potrebbero essere solo aiuti esistenti, in quanto derivanti dalla mancata applicazione da parte del fisco irlandese del principio di libera concorrenza, che non era applicabile in Irlanda al momento della sua adesione all'Unione il 1° gennaio 1973, né lo è mai stato da allora. Secondo l'Irlanda, la sezione 25 del TCA 97 si limita a replicare la sezione 201 della legge sull'imposta sul reddito del 1967, in vigore quando l'Irlanda ha aderito all'Unione, e nessuna delle due disposizioni fa riferimento al principio di libera concorrenza o al quadro dell'OCSE. Di conseguenza, poiché la base giuridica per l'attribuzione degli utili a una filiale irlandese è rimasta sostanzialmente invariata dall'ingresso dell'Irlanda nell'Unione, la misura, qualora si tratti di aiuto di Stato, configura un aiuto esistente ai sensi dell'articolo 1, lettera b), del regolamento (UE) 2015/1589 ⁽³⁵⁸⁾.
- (437) Tale argomento non si può accettare, poiché l'aiuto concesso nella fattispecie è un aiuto individuale concesso ad ASI, AOE e al gruppo Apple nella forma dei ruling fiscali contestati, che avallano metodi di attribuzione degli utili che concedono ad ASI e AOE una riduzione della rispettiva base imponibile ai fini dell'imposta irlandese sulle società, e non, come sembra suggerire l'Irlanda, un regime di aiuti basato sulla sezione 25 del TCA 97 e sulla sezione 201 della legge sull'imposta sul reddito del 1967. In altri termini, la misura che configura l'aiuto è rappresentata dai ruling fiscali contestati applicati ogni anno da ASI e AOE per stabilire l'utile imponibile delle due società ai fini dell'imposta irlandese sulle società e, su tale base, la rispettiva imposta dovuta ogni anno. In altre parole, l'aiuto concesso dai ruling si configura ogni anno, nel momento in cui ASI e AOE devono versare l'imposta sulle società e si basano sui metodi di attribuzione degli utili approvati dai ruling per calcolare l'importo dell'imposta dovuta. L'aiuto concesso ad ASI, AOE e al gruppo Apple mediante i ruling fiscali contestati costituisce pertanto un nuovo aiuto, concesso annualmente ⁽³⁵⁹⁾.

11.3. CERTEZZA DEL DIRITTO E LEGITTIMO AFFIDAMENTO

- (438) Ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento (UE) 2015/1589, la Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione.
- (439) L'Irlanda e Apple sostengono che, aprendo il procedimento di indagine formale e mettendo in dubbio, 22 anni dopo, la conformità dei due ruling fiscali alle norme sugli aiuti di Stato, la Commissione ha violato il principio della certezza del diritto. Secondo l'Irlanda, le norme sugli aiuti di Stato devono essere prevedibili e la Commissione non è autorizzata a intervenire nel diritto dell'Unione, ampliando i confini di tali norme in modo nuovo o con riferimento a sviluppi internazionali come il quadro dell'OCSE ⁽³⁶⁰⁾. Applicando il principio di libera concorrenza e il quadro dell'OCSE, in particolare le linee guida dell'OCSE 2010, la Commissione impone retroattivamente un quadro di riferimento esterno che all'epoca non faceva parte della legislazione nazionale irlandese ⁽³⁶¹⁾. Infine, l'Irlanda sostiene che l'applicazione retroattiva di principi attuali da parte della Commissione implica che l'Irlanda è chiamata a soddisfare uno standard che non avrebbe potuto (come Apple) prevedere quando sono stati emanati i ruling ⁽³⁶²⁾.
- (440) Secondo la giurisprudenza, il principio fondamentale della certezza del diritto ha l'effetto di impedire alla Commissione di ritardare indefinitamente l'esercizio dei suoi poteri ⁽³⁶³⁾. Tuttavia, affinché si applichi il principio della certezza del diritto, occorrono una prolungata inazione da parte della Commissione dal momento in cui è

⁽³⁵⁸⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punti 141 e seguenti.

⁽³⁵⁹⁾ Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416. Lo stesso ragionamento è stato applicato dal Tribunale nelle cause riunite T-427/04 e T-17/05, Francia e France Télécom/Commissione, ECLI:EU:T:2009:474, con riferimento a un'esenzione fiscale di cui beneficiava France Télécom; la Commissione ha concluso che l'aiuto era concesso annualmente, ossia la differenza d'imposizione (tra imposta dovuta ed esentata) era calcolata su base annua e dipendeva, tra l'altro, dal livello delle aliquote d'imposta approvato ogni anno dalle autorità locali, e il Tribunale ha confermato tale conclusione.

⁽³⁶⁰⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punto 90.

⁽³⁶¹⁾ Commenti dell'Irlanda sulle osservazioni di terzi, punti da 22 a 41.

⁽³⁶²⁾ Osservazioni di Apple sulla decisione di avvio, punto 300.

⁽³⁶³⁾ Cause C-74/00 P e C-75/00 P, Falck e Acciaierie di Bolzano/Commissione, ECLI:EU:C:2002:524, punto 140.

venuta a conoscenza dell'aiuto e una situazione di incertezza. Un lungo intervallo di tempo da solo non è sufficiente per invocare la certezza del diritto ed è possibile imputare un ritardo alla Commissione solo dal momento in cui la stessa ha appreso dell'esistenza dell'aiuto. In questo caso, poiché l'Irlanda non ha mai notificato alla Commissione i ruling fiscali contestati, né li ha altrimenti resi di dominio pubblico, la Commissione ha potuto venire a conoscenza della loro esistenza solo quando è stata divulgata pubblicamente, ossia per la prima volta durante le audizioni del senato USA. Le audizioni si sono svolte il 21 maggio 2013, dopodiché la Commissione ha inviato una richiesta di informazioni all'Irlanda il 12 giugno 2013. La Commissione quindi non può essere accusata di aver violato il principio della certezza del diritto a causa di una prolungata inazione, poiché è trascorso meno di un mese tra il momento in cui ha potuto venire a conoscenza dei ruling (21 maggio 2013) e la sua reazione (12 giugno 2013).

(441) Per quanto riguarda l'argomento sostenuto dall'Irlanda che si sarebbe violato il principio della certezza del diritto, in quanto la Commissione agirebbe in contrasto con la propria prassi decisionale secondo cui l'unico riferimento valido è il sistema fiscale nazionale, la Commissione ricorda che il sistema di riferimento a fronte del quale essa valuta l'esistenza di un vantaggio selettivo nella fattispecie è il regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda. Inoltre fa osservare che, mentre gli Stati membri godono di autonomia fiscale in materia di imposte dirette, qualsiasi misura fiscale adottata da uno Stato membro deve essere conforme alle norme dell'Unione sugli aiuti di Stato, che sono vincolanti per gli Stati membri e prevalgono sulle rispettive legislazioni nazionali⁽³⁶⁴⁾. A tale proposito, la Commissione ricorda che l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, secondo l'interpretazione della Corte di giustizia⁽³⁶⁵⁾, vieta una misura fiscale che consenta a una società integrata di determinare il proprio reddito imponibile in una maniera che non rifletta l'utile che realizzerebbe in condizioni di libera concorrenza, vale a dire sulla base di prezzi negoziati da imprese indipendenti operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza. Nell'adottare la presente decisione, la Commissione applica l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato ai ruling fiscali contestati, che secondo quanto constatato dalla stessa producono un risultato che si discosta dal regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda, in quanto consentono ad ASI e AOE di determinare i rispettivi utili imponibili in una maniera che non riflette un utile conforme al principio di libera concorrenza. Per quanto concerne l'argomento sostenuto dall'Irlanda che la Commissione imporrebbe norme internazionali e applicherebbe linee guida del 2010 a ruling emanati prima di tale data, la Commissione ricorda che la sua conclusione nella presente decisione si basa su una violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, che rientra nell'ordinamento giuridico dell'Irlanda dal 1973, e non sul quadro dell'OCSE. Se nella presente decisione la Commissione fa riferimento al quadro dell'OCSE, è perché tale quadro fornisce orientamenti preziosi per valutare se un metodo per determinare l'utile imponibile di una filiale produca un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, poiché è frutto di discussioni tra esperti nell'ambito dell'OCSE e fornisce precisazioni sulle tecniche che consentono di affrontare le sfide comuni in materia di tassazione internazionale.

(442) Infine, in risposta alla comunicazione congiunta firmata da numerose associazioni di categoria, l'Irlanda ha invocato il principio del legittimo affidamento che nella fattispecie impedirebbe il recupero. Nei suoi commenti ha fatto riferimento anche alla decisione *France Télécom*⁽³⁶⁶⁾, sostenendo che nel caso di specie sarebbe difficile quantificare l'ammontare dell'aiuto concesso in virtù dei ruling fiscali contestati⁽³⁶⁷⁾. Tuttavia, uno Stato membro le cui autorità abbiano concesso un aiuto in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato non può invocare il legittimo affidamento dei beneficiari per sottrarsi all'obbligo di adottare i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione di una decisione della Commissione con cui sia stato ordinato di recuperare l'aiuto. Ammettere tale possibilità significherebbe privare di efficacia pratica gli articoli 107 e 108 del trattato, in quanto

⁽³⁶⁴⁾ Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416, punto 81; cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito, ECLI:EU:C:2011:732; causa C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, punto 25, e ordinanza nella causa C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, punto 18; cfr. anche causa T-538/11, Belgio/Commissione, ECLI:EU:T:2015:188, punto 66.

⁽³⁶⁵⁾ Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione, ECLI:EU:C:2006:416, punti 95 e 97.

⁽³⁶⁶⁾ Decisione 2006/621/CE della Commissione, del 2 agosto 2004, relativa all'aiuto di Stato al quale la Francia ha dato esecuzione a favore di France Télécom (GUL 257 del 20.9.2006, pag. 11).

⁽³⁶⁷⁾ Commenti dell'Irlanda sulla decisione di avvio, punti 155 e 156.

le autorità nazionali potrebbero far valere il proprio illegittimo comportamento, al fine di vanificare l'efficacia delle decisioni emanate dalla Commissione in virtù di tali disposizioni del trattato ⁽³⁶⁸⁾. Di conseguenza, non spetta allo Stato membro interessato, bensì all'impresa beneficiaria, far valere circostanze eccezionali sulle quali essa abbia potuto fondare il proprio legittimo affidamento al fine di opporsi alla restituzione di un aiuto illegittimo ⁽³⁶⁹⁾. Dal momento che Apple non ha invocato tale principio nelle osservazioni comunicate alla Commissione, solo per tale motivo l'argomentazione dell'Irlanda basata sul principio del legittimo affidamento è infondata. In ogni caso, quando un aiuto è stato versato senza previa notifica alla Commissione, in assenza di circostanze particolari il beneficiario dell'aiuto non può riporre alcun legittimo affidamento nella regolarità della concessione dello stesso ⁽³⁷⁰⁾.

- (443) Per quanto concerne l'argomento sollevato nella comunicazione congiunta in merito alla presunta novità dell'approccio nel caso di specie, che darebbe origine a una violazione del principio del legittimo affidamento, impedendo quindi il recupero ⁽³⁷¹⁾, la Commissione ricorda che il principio del legittimo affidamento si può applicare esclusivamente a un individuo in una situazione nella quale un'istituzione dell'Unione abbia ingenerato fondate aspettative fornendogli precise assicurazioni ⁽³⁷²⁾. Né l'Irlanda, né la comunicazione congiunta dimostrano che la Commissione abbia mai fornito una precisa assicurazione che i ruling fiscali contestati fossero conformi alle norme sugli aiuti di Stato, o che l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato non si applichi ai ruling fiscali o a misure fiscali analoghe che avallino un metodo che consente a una società integrata di determinare il proprio utile imponibile. Al contrario, la Commissione ha identificato i ruling fiscali come misure fiscali in grado di dare origine ad aiuti di Stato nella sua comunicazione del 1998 sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese ⁽³⁷³⁾ e da allora in una serie di decisioni ha applicato le norme sugli aiuti di Stato alle misure fiscali che consentono alle società integrate di determinare il proprio utile imponibile ⁽³⁷⁴⁾. Pertanto non esistono basi perché l'Irlanda possa invocare il principio del legittimo affidamento per impedire il recupero.
- (444) Per quanto concerne la presunta difficoltà a quantificare l'importo dell'aiuto, il caso di specie riguarda una situazione relativamente semplice, nella quale una misura fiscale concede al beneficiario una riduzione della sua base imponibile e quindi dell'imposta sulle società dovuta. La Commissione non vede nessuna difficoltà nello stabilire l'importo da recuperare in una simile situazione, né rileva parallelismi con la misura di aiuto identificata nella decisione France Télécom, concernente una situazione nella quale l'aiuto era stato concesso sulla base di una dichiarazione pubblica resa da un ministro del governo che aveva avuto l'effetto di aumentare l'affidabilità creditizia di tale società sul mercato.

11.4. SISTEMA DI RECUPERO

- (445) L'obbligo imposto a uno Stato membro di abolire un aiuto considerato dalla Commissione incompatibile con il mercato interno mira a ripristinare le condizioni di concorrenza precedentemente esistenti sul mercato. In tale contesto, la Corte di giustizia ha stabilito che l'obiettivo è raggiunto quando il beneficiario ha rimborsato gli importi concessi a titolo di aiuti illegittimi, rinunciando al vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti, e la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto è ripristinata.

⁽³⁶⁸⁾ Cfr. causa C-5/89, Commissione/Germania, ECLI:EU:C:1990:320, punto 17, e causa C-310/99, Italia/Commissione, ECLI:EU:C:2002:143, punto 104.

⁽³⁶⁹⁾ Cfr. causa T-67/94, Ladbroke Racing/Commissione, ECLI:EU:T:1998:7, punto 183; cfr. anche cause riunite T-116/01 e T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA e Diputación Foral de Vizcaya/Commissione, ECLI:EU:T:2003:217, punto 203.

⁽³⁷⁰⁾ Cause riunite C-183/02 P e C-187/02 P, Demesa e Territorio Histórico de Álava/Commissione, ECLI:EU:C:2004:701, punto 45.

⁽³⁷¹⁾ Comunicazione congiunta, punto 16.

⁽³⁷²⁾ Cfr. causa 265/85, Van den Bergh en Jurgens e Van Dijk Food Products (Lopik)/Commissione, ECLI:EU:C:1987:121, punto 44, e causa C 537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan/Commissione, ECLI:EU:C:2010:769, punto 63.

⁽³⁷³⁾ GU C 147, del 20.6.2002, pag. 2.

⁽³⁷⁴⁾ Cfr. a titolo di esempio, la decisione 2003/81/CE della Commissione, del 22 agosto 2002, relativa al regime di aiuti di Stato applicato dalla Spagna ai «Centri di coordinamento di Biscaglia» C 48/2001 (ex NN 43/2000) (GU L 31 del 6.2.2003, pag. 26); decisione 2003/512/CE della Commissione, del 5 settembre 2002, relativa al regime di aiuti cui la Germania ha dato esecuzione in favore di centri di controllo e coordinamento (GU L 177 del 16.7.2003, pag. 17); decisione 2003/501/CE della Commissione, del 16 ottobre 2002, relativa al regime di aiuto di Stato C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centri di coordinamento — cui il Lussemburgo ha dato esecuzione (GU L 170 del 9.7.2003, pag. 20, punto 53); e decisione 2003/755/CE della Commissione, del 17 febbraio 2003, relativa al regime di aiuti al quale il Belgio ha dato esecuzione a favore dei centri di coordinamento stabiliti in Belgio (GU L 282 del 30.10.2003, pag. 25).

- (446) Nessuna disposizione del diritto dell'Unione impone alla Commissione di quantificare l'importo esatto dell'aiuto da recuperare nel momento in cui ordina la restituzione dell'aiuto dichiarato incompatibile con il mercato interno ⁽³⁷⁵⁾. È sufficiente che la decisione della Commissione contenga elementi che permettano al destinatario della decisione stessa di determinare senza difficoltà eccessive tale importo ⁽³⁷⁶⁾. Il diritto dell'Unione impone semplicemente che l'aiuto illegittimamente concesso venga recuperato per ripristinare lo *status quo ante* e che tale restituzione venga effettuata secondo le modalità previste dal diritto nazionale ⁽³⁷⁷⁾. La Commissione può pertanto limitarsi a constatare l'obbligo di restituzione dell'aiuto in questione e lasciare alle autorità nazionali il compito di calcolare l'ammontare preciso dell'aiuto da restituire ⁽³⁷⁸⁾.
- (447) Nel caso di un aiuto di Stato illegale consistente in una misura fiscale, l'importo da recuperare viene calcolato sulla base di un raffronto tra le imposte effettivamente pagate e l'importo che avrebbe dovuto essere versato se fosse stata applicata la regola generale. Come concluso nella sezione 8.2.2.2 e in particolare al considerando 319, una corretta attribuzione di beni, funzioni e rischi da parte del fisco irlandese al momento dell'adozione dei ruling fiscali contestati avrebbe dovuto stabilire con certezza l'attribuzione degli utili all'interno di ASI e AOE, cosicché tutti gli utili derivanti dalle attività di vendita delle due società sarebbero stati attribuiti alle rispettive filiali irlandesi durante il periodo di validità dei ruling fiscali contestati. Alla luce del termine di prescrizione di dieci anni di cui all'articolo 17 del regolamento (UE) 2015/1589, il recupero dovrebbe comprendere gli aiuti concessi a partire dal 12 giugno 2003 fino al 27 settembre 2014, ossia la data di chiusura dell'esercizio fiscale 2014 di ASI e AOE, poiché secondo Apple l'ultimo esercizio nel quale ASI e AOE hanno applicato il ruling del 2007 per calcolare il rispettivo reddito imponibile in Irlanda è stato l'esercizio fiscale 2014. Di conseguenza, tutti gli utili derivanti dalle attività commerciali di ASI e AOE dovrebbero, per prima cosa, essere attribuiti alle rispettive filiali irlandesi per il periodo dal 12 giugno 2003 al 27 settembre 2014 ai fini del calcolo dell'imposta sulle società dovuta da ASI e AOE ai sensi del regime ordinario di tassazione degli utili societari in Irlanda. Inoltre, i redditi da interessi su beni delle filiali irlandesi identificati nella contabilità obbligatoria da Apple e dall'Irlanda ⁽³⁷⁹⁾ dovrebbero essere attribuiti alle filiali irlandesi di ASI e AOE.
- (448) Apple ha facoltà di richiedere, nella misura in cui siano sufficientemente comprovate, le seguenti deduzioni dall'utile da attribuire alle filiali irlandesi di ASI e AOE:
- i) reddito da interessi e investimenti imputabile alle sedi centrali di ASI e AOE derivante dalla gestione passiva della liquidità, affidata dai rispettivi consigli di amministrazione a Braeburn, come risulta dai verbali delle riunioni dei consigli ⁽³⁸⁰⁾, ad esclusione del reddito da interessi su beni delle filiali irlandesi identificato dall'Irlanda e da Apple nella contabilità obbligatoria ⁽³⁸¹⁾;
 - ii) detrazioni per ammortamento ai sensi del ruling del 1991, nella misura in cui la limitazione dell'applicazione degli ammortamenti comporti uno svantaggio per Apple ⁽³⁸²⁾; e
 - iii) gli utili della filiale di Singapore di AOE soggetti a imposizione a Singapore ⁽³⁸³⁾.
- (449) L'importo degli utili commerciali da assoggettare a imposizione in Irlanda può anche essere rettificato dopo una effettiva ridefinizione della contabilità obbligatoria o delle dichiarazioni fiscali di ASI e AOE, a seguito di corrispondenti pagamenti e rettifiche alla contabilità obbligatoria di altre società del gruppo Apple, in linea con le norme generali applicabili in Irlanda alla ridefinizione retroattiva di conti finanziari o dichiarazioni fiscali e purché Apple sia in grado di fornire prove sufficienti di debiti effettivi nei confronti di Apple Inc. o altre società del gruppo Apple in altre giurisdizioni per attività o servizi resi, quali attività di R&S e di marketing.

⁽³⁷⁵⁾ Seppure in un contesto di «impossibilità di recupero» e non di una «difficoltà di quantificare l'importo dell'aiuto».

⁽³⁷⁶⁾ Cfr. causa C-441/06, Commissione/Francia, ECLI:EU:C:2007:616, punto 29 e giurisprudenza ivi citata.

⁽³⁷⁷⁾ Cause riunite T-427/04 e T-17/05, Francia e France Télécom/Commissione, ECLI:EU:T:2009:474, punto 297.

⁽³⁷⁸⁾ Cause riunite T-427/04 e T-17/05, Francia e France Télécom/Commissione, ECLI:EU:T:2009:474, punto 299.

⁽³⁷⁹⁾ Cfr. considerando 100.

⁽³⁸⁰⁾ Cfr. considerando 108 e 291.

⁽³⁸¹⁾ Cfr. considerando 100.

⁽³⁸²⁾ Cfr. considerando 349.

⁽³⁸³⁾ Cfr. nota a piè di pagina 75.

- (450) Una simile ridefinizione potrebbe risultare da una modifica retroattiva dell'ARC o del contratto di servizi di marketing. Il fisco irlandese non ha esaminato i termini di tali accordi con riferimento ai ruling contestati e, se i contributi finanziari ai costi di R&S o marketing sostenuti da ASI e AOE ai sensi degli stessi non fossero in linea con un livello di contributo che sarebbe stato concordato tra società indipendenti secondo il principio di libera concorrenza, ad esempio perché i dipendenti di Apple Inc. svolgevano attività a vantaggio di ASI e AOE al di là dei contributi remunerati previsti dall'ARC e dal contratto di servizi di marketing, l'esistenza di tali attività, se adeguatamente documentata, potrebbe giustificare una modifica retroattiva dell'ARC e/o del contratto di servizi di marketing e comportare maggiori pagamenti ex post di ASI e AOE a favore di Apple Inc., purché tali pagamenti siano conformi al principio di libera concorrenza.
- (451) Una simile ridefinizione potrebbe risultare anche da una modifica retroattiva della giurisdizione nella quale sono registrate le vendite di ASI nella regione EMEIA, laddove Apple ritenga che tali vendite registrate non corrispondessero a un'effettiva assunzione di rischi nella distribuzione di prodotti Apple e che tali rischi siano stati effettivamente sostenuti in giurisdizioni nelle quali si svolgeva un'attività economica più sostanziale di quella svolta in Irlanda. Può essere il caso, a titolo di esempio, di utili di ASI soggetti all'imposta sui redditi societari in Italia ⁽³⁸⁴⁾, purché l'accertamento dell'amministrazione fiscale italiana sia registrato da ASI con i rispettivi importi nella contabilità obbligatoria ridefinita e purché gli utili soggetti a imposizione in Irlanda siano ridotti solo in misura proporzionale ai corrispondenti importi di utili soggetti a imposizione in Italia.

11.5. CONCLUSIONI

- (452) In conclusione, la Commissione constata che l'Irlanda, con l'emissione dei ruling fiscali contestati che hanno consentito ad ASI e AOE di stabilire la rispettiva imposta sulle società dovuta in Irlanda negli esercizi nei quali tali ruling erano in vigore, ha illegalmente concesso un aiuto di Stato ad ASI, AOE e al gruppo Apple, in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, che l'Irlanda è tenuta a recuperare in virtù dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 presso ASI e AOE,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

1. I ruling fiscali adottati dall'Irlanda il 29 gennaio 1991 e il 23 maggio 2007 a favore di Apple Sales International, che consentono a quest'ultima di stabilire la propria base imponibile in Irlanda su base annua, configurano un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. L'aiuto è stato concesso illegalmente dall'Irlanda in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, ed è incompatibile con il mercato interno.
2. I ruling fiscali adottati dall'Irlanda il 29 gennaio 1991 e il 23 maggio 2007 a favore di Apple Operations Europe International, che consentono a quest'ultima di stabilire la propria base imponibile in Irlanda su base annua, configurano un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. L'aiuto è stato concesso illegalmente dall'Irlanda in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, ed è incompatibile con il mercato interno.

Articolo 2

1. L'Irlanda procede al recupero dell'aiuto di cui all'articolo 1, paragrafo 1, presso Apple Sales International.
2. L'Irlanda procede al recupero dell'aiuto di cui all'articolo 1, paragrafo 2, presso Apple Operations Europe.
3. Le somme da recuperare includono gli interessi, che decorrono dalla data in cui sono state poste a disposizione del beneficiario, fino a quella dell'effettivo recupero.

⁽³⁸⁴⁾ Cfr. nota a piè di pagina 74.

4. Gli interessi vengono calcolati secondo il regime dell'interesse composto, conformemente al capo V del regolamento (CE) n. 794/2004.

Articolo 3

1. Il recupero dell'aiuto di cui all'articolo 1 è immediato ed effettivo.
2. L'Irlanda garantisce l'attuazione della presente decisione entro quattro mesi dalla data della sua notifica.

Articolo 4

1. Entro due mesi dalla notifica della presente decisione l'Irlanda comunica alla Commissione le informazioni relative al metodo impiegato per il calcolo dell'importo esatto dell'aiuto.
2. L'Irlanda informa la Commissione dei progressi delle misure nazionali adottate per l'attuazione della presente decisione fino al completo recupero dell'aiuto di cui all'articolo 1. Trasmette immediatamente, dietro semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione.

Articolo 5

L'Irlanda è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 30 agosto 2016

Per la Commissione
Margrethe VESTAGER
Membro della Commissione
