

## II

(Acte fără caracter legislativ)

## DECIZII

## DECIZIA (UE) 2017/1283 A COMISIEI

din 30 august 2016

**privind ajutorul de stat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) pus în aplicare de Irlanda în favoarea Apple**

[notificată cu numărul C(2016) 5605]

(Numai textul în limba engleză este autentic)

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 108 alineatul (2) primul paragraf,

având în vedere Acordul privind Spațiul Economic European, în special articolul 62 alineatul (1) litera (a),

după ce părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile în conformitate cu articolele menționate anterior <sup>(1)</sup> și având în vedere observațiile acestora,

întrucât:

### 1. PROCEDURĂ

- (1) Prin scrisoarea din 12 iunie 2013, Comisia a solicitat Irlandei să furnizeze informații cu privire la practicile sale în materie de soluții fiscale anticipate <sup>(2)</sup>. În special, Comisia a solicitat informații referitoare la orice soluție fiscală acordată de Irlanda în favoarea societăților din grupul Apple, Apple Operations International (denumită în continuare „AOI”), Apple Sales International (denumită în continuare „ASI”) și Apple Operations Europe (denumită în continuare: „AOE”). De asemenea, Comisia a solicitat o listă reprezentativă (cel puțin cinci exemple) de societăți rezidente irlandeze sau de sedii permanente ale societăților străine care au beneficiat de soluții fiscale anticipate pentru activități similare desfășurate în Irlanda.
- (2) Prin scrisoarea din 9 iulie 2013, Irlanda a prezentat Comisiei informațiile solicitate. Irlanda a indicat în scrisoarea sa faptul că administrația sa fiscală (denumită în continuare „administrația fiscală irlandeză”) a emis soluții fiscale anticipate pentru societățile nerezidente în ceea ce privește repartizarea profiturilor către sucursala lor irlandeză în nouă cazuri. Aceste cazuri includ următoarele nouă societăți: societatea [A] (\*), societatea [B], societatea [C1], societatea [D], societatea [E], societatea [F], societatea [G1], societatea [G2] și societatea [G3].
- (3) Prin scrisoarea din 26 august 2013, Comisia a solicitat informații privind soluțiile fiscale anticipate emise de administrația fiscală irlandeză în favoarea celor nouă societăți. De asemenea, aceasta a solicitat informații privind toate soluțiile fiscale anticipate emise de administrația fiscală irlandeză în anii 2010, 2011 și 2012. La 25 septembrie 2013, Irlanda a prezentat soluțiile fiscale anticipate emise pentru cele nouă societăți, precum și soluțiile fiscale anticipate emise în anii 2010, 2011 și 2012, ultima dintre acestea cuprinzând un mic număr de acorduri de preț în avans (denumite în continuare „APA”), inclusiv APA bilaterale.

<sup>(1)</sup> JO C 369, 17.10.2014, p. 22.

<sup>(2)</sup> Irlanda face referire la „avize prealabile” (*advance opinions*) în loc de „soluții fiscale anticipate” (*tax rulings*) în observațiile sale. În sensul prezentei decizii și pentru a garanta coerența cu decizia de inițiere a procedurii, Comisia va utiliza noțiunea de „soluții fiscale anticipate”. În mare măsură, cele două noțiuni sunt identice.

(\*) Au fost modificate părți din text pentru a nu se divulga informații confidențiale; părțile respective sunt cuprinse între paranteze pătrate.

- (4) Prin scrisoarea din 21 octombrie 2013, Comisia a solicitat Irlandei să furnizeze soluțiile fiscale anticipate emise de administrația fiscală irlandeză în 1991 și 2007 în favoarea ASI și AOE și toate elementele esențiale care sprijină cereri adresate administrației fiscale irlandeze în vederea obținerii respectivelor soluții fiscale anticipate, în special rapoartele care stau la baza acestora întocmite de consultantul fiscal al societăților. De asemenea, Comisia a solicitat informații cu privire la toate societățile din grupul Apple care au rezidență fiscală în Irlanda, inclusiv toate soluțiile fiscale anticipate în vigoare și declarațiile fiscale ale societăților din grupul Apple din Irlanda pentru anii 2010, 2011 și 2012. La 21 noiembrie 2013, autoritățile irlandeze au transmis informațiile solicitate, inclusiv soluțiile fiscale anticipate din 1991 și 2007 emise în favoarea ASI și AOE și declarațiile fiscale ale celor nouă societăți menționate în considerentul 2.
- (5) Prin scrisoarea din 24 ianuarie 2014, Comisia a solicitat explicații privind deciziile adoptate de Irlanda la 25 septembrie 2013. De asemenea, Comisia a solicitat Irlandei să furnizeze toate deciziile privind repartizarea profitului emise începând cu 2004 și toate soluțiile fiscale anticipate emise înainte de această dată care sunt încă în vigoare, precum și toate elementele esențiale care sprijină soluțiile respective.
- (6) La 6 martie 2014, Irlanda a furnizat informații cu privire la deciziile suplimentare privind repartizarea profitului în ceea ce privește societățile ale căror cereri au fost tratate de „Divizia pentru cazuri mari” a administrației fiscale irlandeze. Irlanda a furnizat soluțiile fiscale anticipate, o copie a corespondenței primite de autoritățile irlandeze din partea societății sau a consultantului fiscal al acesteia prin care se stabilește baza pentru cererea de emitere a soluției, precum și o copie a răspunsului din partea administrației fiscale irlandeze. Aceste informații au fost furnizate pentru 10 societăți: societatea [H], societatea [I], societatea [C2], societatea [J], societatea [K], societatea [D], societatea [L], societatea [M], societatea [N] și societatea [O] <sup>(3)</sup>. Irlanda a precizat în continuare că informațiile privind societatea [K] au fost incluse într-un răspuns anterior.
- (7) Prin scrisoarea din 7 martie 2014, Comisia a informat Irlanda că desfășoară o investigație pentru a stabili dacă soluțiile fiscale anticipate emise de administrația fiscală irlandeză în 1991 și 2007 în favoarea ASI și AOE constituie ajutor nou și a invitat autoritățile irlandeze să prezinte observații cu privire la compatibilitatea unui astfel de ajutor. Luând în considerare faptul că, prin scrisoarea din 21 octombrie 2013, Comisia solicitase deja toate elementele esențiale pe care se întemeiau soluțiile fiscale anticipate respective, Comisia a invitat Irlanda să furnizeze orice informații suplimentare referitoare la măsurile fiscale aprobate prin deciziile respective, precum și declarațiile fiscale ale societăților din grupul Apple din Irlanda. La 25 martie 2014, Irlanda a prezentat declarațiile fiscale ale ASI și AOE pentru anii 2004-2010.
- (8) Prin scrisorile din 1 și 28 mai 2014, autoritățile irlandeze și-au exprimat preocuparea cu privire la faptul că discuțiile dintre Comisie și Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (denumită în continuare „OCDE”) ar fi putut conduce la divulgarea de informații confidențiale despre contribuabil. Prin scrisoarea din 6 iunie 2014, Comisia a răspuns acestor preocupări, explicând că discuțiile dintre Comisie și OCDE au fost de natură generală și că nu au fost dezvăluite OCDE informații confidențiale privind contribuabilul.
- (9) La 11 iunie 2014, Comisia a adoptat, în conformitate cu articolul 108 alineatul (2) din tratat, decizia sa de deschidere a procedurii oficiale de investigare privind soluțiile fiscale anticipate din 1991 și 2007 emise de administrația fiscală irlandeză în favoarea ASI și AOE, pe motiv că deciziile respective ar putea constitui ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat (denumită în continuare „decizia de inițiere a procedurii”).
- (10) Prin scrisoarea din 5 septembrie 2014, Irlanda a prezentat observații cu privire la decizia de inițiere a procedurii.
- (11) La 17 octombrie 2014, decizia de inițiere a procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* <sup>(4)</sup>, iar părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile cu privire la investigația Comisiei. Prin scrisoarea din 17 noiembrie 2014, Comisia a primit observații din partea Apple. La observații era anexat un raport ad-hoc privind repartizarea profitului pregătit de consultantul său fiscal [consultantul fiscal al Apple] (denumit în continuare „raportul ad-hoc [al consultantului fiscal al Apple]”). De asemenea, Ibec <sup>(5)</sup> și Oxfam au prezentat observații și a fost transmisă o scrisoare comună din partea mai multor organizații profesionale <sup>(6)</sup>.
- (12) La 9 ianuarie 2015, a avut loc o reuniune între serviciile Comisiei și reprezentanți ai societății Apple, în cadrul căreia Apple a explicat Comisiei noua sa structură corporativă. Prin e-mailul din 19 ianuarie 2015, Apple a prezentat Comisiei un rezumat al elementelor-cheie ale restructurării [...] Apple, urmare a reuniunii din 9 ianuarie 2015.

<sup>(3)</sup> Întrucât unele soluțiile fiscale anticipate au fost emise pentru societăți din același grup, cele nouă societăți menționate în considerentul 2 și cele 10 societăți menționate în considerentul 6 fac parte din 14 grupuri multinaționale diferite.

<sup>(4)</sup> JO C 369, 17.10.2014, p. 22.

<sup>(5)</sup> Asociație de întreprinderi și angajatori pentru organizațiile cu sediul în Irlanda.

<sup>(6)</sup> Aceste organisme profesionale și părți semnatare ale scrisorii comune sunt: 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) La 30 ianuarie 2015 și 11 martie 2015, Irlanda și-a prezentat observațiile cu privire la aprecierile părților terțe primite de Comisie ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii.
- (14) Prin scrisoarea din 4 februarie 2015, Comisia a solicitat opiniile Irlandei cu privire la noua structură corporativă din Irlanda a societății Apple, precum și întreaga corespondență dintre administrația fiscală irlandeză și Apple în ceea ce privește noua structură corporativă. Irlanda a răspuns la această cerere prin scrisoarea din 25 februarie 2015 și a furnizat corespondența scrisă solicitată și notele unei conferințe telefonice dintre administrația fiscală irlandeză și Apple din 11 decembrie 2014. În plus, Irlanda a solicitat Comisiei să clarifice unele aspecte ale investigației sale privind soluțiile fiscale anticipate din 1991 și 2007 care, potrivit Irlandei, pare să se bazeze pe o interpretare eronată din partea Comisiei cu privire la legislația națională aplicabilă.
- (15) Prin scrisoarea din 5 martie 2015, Comisia a transmis Irlandei o solicitare de informații referitoare la datele privind veniturile din dobânzi raportate în conturile financiare ale ASI și AOE și repartizarea acestor venituri în cadrul ASI și AOE. În plus, Comisia a solicitat informații cu privire la gestionarea licențelor pentru proprietate intelectuală deținute de ASI și AOE pentru achiziția, producția, comercializarea și distribuția de produse Apple în afara celor două Americi (denumite în continuare „licențe pentru proprietatea intelectuală a Apple”) și pentru a stabili dacă angajații grupului Apple au fost implicați în această gestionare. Irlanda a răspuns prin scrisoarea din 15 aprilie 2015, furnizând toate informațiile solicitate, inclusiv o anexă transmisă de Apple. În cea de a doua scrisoare trimisă în aceeași zi, Irlanda a fost de acord cu organizarea unei reuniuni cu serviciile Comisiei.
- (16) La 17 aprilie 2015, Comisia a trimis Irlandei o scrisoare ca răspuns la solicitarea acesteia din 25 februarie 2015 de a clarifica anumite aspecte ale investigației Comisiei privind soluțiile fiscale din 1991 și 2007 (denumită în continuare „scrisoarea din 17 aprilie 2015”). Comisia a solicitat Irlandei să transmită o copie a scrisorii respective către Apple.
- (17) La 22 aprilie 2015, a avut loc o reuniune între serviciile Comisiei și Apple. Irlanda a fost prezentă la această reuniune, care s-a concentrat pe repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE.
- (18) Prin e-mailul din 23 aprilie 2015, Comisia a invitat Apple să își prezinte observațiile cu privire la scrisoarea din 17 aprilie 2015. În plus, Comisia a solicitat societății Apple să furnizeze procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație al ASI pentru aceeași perioadă pentru care au fost furnizate anterior procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație al AOE.
- (19) Prin scrisorile din 4 mai 2015, Irlanda și Apple au răspuns la scrisoarea din 17 aprilie 2015. La 7 mai 2015, scrisoarea transmisă de Apple a fost înaintată Irlandei în vederea formulării de observații.
- (20) La 7 mai 2015, a avut loc o reuniune între serviciile Comisiei și Irlanda.
- (21) La 20 mai 2015, Irlanda a prezentat comentarii cu privire la observațiile prezentate de Apple privind scrisoarea din 17 aprilie 2015.
- (22) La 27 mai 2015, Apple a prezentat toate procesele-verbale și rezoluțiile consiliilor de administrație ale ASI și AOE pentru perioada solicitată, ca răspuns la e-mailul Comisiei din 23 aprilie 2015.
- (23) Prin e-mailul din 9 iulie 2015, Comisia a transmis Irlandei proiectul de proces-verbal al reuniunii din 7 mai 2015 și a invitat Irlanda să îl aprobe sau să propună modificări la respectivul proces-verbal.
- (24) La 17 iulie 2015, Irlanda a răspuns la e-mailul Comisiei din 9 iulie 2015 afirmând, în special, că nu consideră că proiectul de proces-verbal prezintă o înregistrare exactă sau cuprinzătoare a reuniunii din 7 mai 2015. Irlanda și-a prezentat observațiile cu privire la reuniune și a reiterat argumentele formulate în scrisoarea din 4 mai 2015. În plus, Irlanda a anexat un aviz elaborat de domnul John D. Cooke (denumit în continuare „avizul domnului Cooke”). Prin scrisoarea din 28 iulie 2015, Comisia a răspuns la scrisoarea Irlandei din 17 iulie 2015.
- (25) Prin scrisoarea din 14 august 2015, Irlanda a prezentat observații cu privire la procesul-verbal al reuniunii din 7 mai 2015.

- (26) Prin scrisoarea din 7 septembrie 2015, Apple a formulat observații cu privire la procesul-verbal al reuniunii din 7 mai 2015. De asemenea, Apple a prezentat un aviz elaborat de profesorul [consultant al societății Apple] (denumit în continuare „avizul [consultantului Apple]”).
- (27) Prin scrisoarea din 11 noiembrie 2015, Comisia a solicitat Irlandei să furnizeze mai multe clarificări cu privire la activitățile desfășurate de ASI, AOE și Apple Distribution International (denumită în continuare „ADI”) pentru o mai bună înțelegere a funcțiilor îndeplinite și a riscurilor suportate de sediile sociale ale ASI și AOE și de sucursalele irlandeze respective ale acestora.
- (28) După mai multe schimburi de scrisori între Irlanda și Comisie la 25 noiembrie 2015, 27 noiembrie 2015 și 2 decembrie 2015 în ceea ce privește domeniul de aplicare a solicitării de informații și termenul de răspuns, Irlanda a furnizat o parte din informațiile solicitate prin scrisoarea din 8 decembrie 2015. În scrisoarea respectivă, Irlanda a indicat, de asemenea, că informațiile care lipsesc vor fi transmise ulterior și că Apple depune eforturi pentru a compila informațiile solicitate. De asemenea, aceasta și-a exprimat preocuparea în scrisoarea respectivă cu privire la modul în care s-a desfășurat investigația.
- (29) La 21 ianuarie 2016, a avut loc o reuniune între directorul general al societății Apple Inc. (denumit în continuare „directorul general al Apple”), domnul Cooke și comisarul pentru concurență, doamna Vestager, la care a fost prezentă și Irlanda. Prin scrisoarea din 25 ianuarie 2016, directorul general al Apple a oferit clarificări suplimentare cu privire la punctele aduse în discuție de Apple în cadrul reuniunii din 21 ianuarie 2016. Comisarul pentru concurență a răspuns la scrisoarea respectivă prin scrisoarea din 29 februarie 2016.
- (30) Prin scrisoarea din 29 ianuarie 2016, Irlanda a furnizat informații suplimentare, ca răspuns la solicitarea Comisiei din 11 noiembrie 2015.
- (31) Prin scrisoarea din 17 februarie 2016, Irlanda și-a exprimat din nou preocuparea cu privire la modul în care s-a desfășurat investigația, precizând că, în opinia sa, normele de echitate procedurală și drepturile la apărare au fost încălcate de Comisie.
- (32) Prin scrisoarea din 18 februarie 2016, Apple a prezentat clarificări suplimentare cu privire la punctele aduse în discuție pe parcursul reuniunii din 21 ianuarie 2016. De asemenea, Apple a prezentat o actualizare a raportului ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] transmis la 17 noiembrie 2014 ca parte a observațiilor sale privind decizia de inițiere a procedurii (denumit în continuare „al doilea raport ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple]”). Apple a indicat în scrisoarea respectivă că, din câte a înțeles, consideră că decizia de inițiere a procedurii contestă repartizarea profitului către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE.
- (33) Prin scrisoarea din 18 februarie 2016, Irlanda a prezentat un raport ad-hoc nesolicitat privind repartizarea profitului elaborat de Pricewaterhouse Cooper (denumit în continuare „raportul ad-hoc al PwC”) care, potrivit Irlandei, a susținut poziția acesteia conform căreia atribuirea profitului către sucursalele irlandeze ale AOE și ASI, aprobată de administrația fiscală irlandeză prin soluțiile fiscale anticipate din 1991 și 2007, a fost realizată în condiții de concurență deplină.
- (34) Prin scrisoarea din 8 martie 2016, Comisia [...] a solicitat o serie de informații [...] suplimentare [...]. De asemenea, Comisia a răspuns preocupărilor exprimate de Irlanda la 17 februarie 2016 privind domeniul de aplicare a investigației, explicând că obiectul investigației a constat în a examina dacă repartizarea profitului către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE aprobată prin soluțiile fiscale anticipate din 1991 și 2007 a dat naștere unui ajutor de stat.
- (35) La 14 martie 2016, Apple [...] a transmis o nouă scrisoare prin care își exprima [...] preocupările cu privire la caracterul echitabil al procedurilor. Comisia a răspuns la scrisoarea respectivă la 20 aprilie 2016 și a trimis Irlandei o copie a scrisorii sale. Ca răspuns la scrisoarea Comisiei din 20 aprilie 2016, Apple a trimis o scrisoare Comisiei la 6 mai 2016. La 22 iulie 2016, Comisia a răspuns la scrisoarea din 6 mai 2016 și a transmis Irlandei o copie a scrisorii sale. Ca răspuns la scrisoarea Comisiei din 22 iulie 2016, Apple a transmis Comisiei o scrisoare la 24 august 2016, prin care își exprima preocuparea cu privire la caracterul echitabil al procedurilor.
- (36) La 23 martie 2016, Irlanda a transmis Comisiei două scrisori. Prin intermediul primei scrisori, Irlanda a furnizat o parte din informațiile solicitate de Comisie în scrisoarea sa din 8 martie 2016 și a precizat că va furniza restul informațiilor la 22 aprilie 2016. În cea de a doua scrisoare, Irlanda și-a exprimat din nou preocuparea cu privire la echitatea procedurii.
- (37) Prin scrisoarea din 22 aprilie 2016, Irlanda a prezentat o scrisoare din partea Apple din 22 aprilie 2016, prin care Irlanda a furnizat Comisiei informații ca răspuns la solicitările de informații a Comisiei din 11 noiembrie 2015 și [...] din 8 martie 2016.

- (38) La 24 mai 2016, Irlanda a furnizat informații suplimentare pentru a completa observațiile sale din 22 aprilie 2016. Informațiile respective constau în procesele verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE care nu fuseseră furnizate anterior.

## 2. SITUAȚIA DE FAPT ȘI DE DREPT

- (39) Prezenta decizie vizează două soluții fiscale anticipate emise de administrația fiscală irlandeză la 29 ianuarie 1991 și la 23 mai 2007 în favoarea ASI și AOE (denumite în continuare „soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației”). Soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației aprobă metodele utilizate de ASI și AOE pentru a repartiza profitul către sucursalele lor irlandeze respective. Soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației permit ASI și AOE să își stabilească impozitul anual pe profit datorat în Irlanda prin aplicarea metodelor de repartizare a profitului aprobate de administrația fiscală irlandeză în soluțiile fiscale respective. Soluția fiscală anticipată din 1991 a produs efecte până în 2007, când a fost înlocuită cu soluția fiscală din 2007. Soluția fiscală anticipată din 2007 a produs efecte până când a fost instituită noua structură corporativă a societății Apple în Irlanda. Conform informațiilor furnizate de Apple, ultimul exercițiu financiar pentru care se aplică decizia din 2007 este exercițiul financiar 2014, care se încheie la 27 septembrie 2014.

### 2.1. BENEFICIARIII DECIZIILOR FINANCIARE CONTESTATE

#### 2.1.1. GRUPUL APPLE

- (40) Grupul Apple este format din Apple Inc. și toate societățile controlate de Apple Inc. (denumite în continuare în mod colectiv „Apple”). Apple are sediul social în Statele Unite ale Americii (denumită în continuare „SUA”).
- (41) Apple concepe, fabrică și comercializează dispozitive media și de comunicații mobile, calculatoare personale și playere audio digitale portabile. Acesta comercializează o varietate de produse software, servicii, echipamente periferice, soluții pentru rețele, precum și conținut și aplicații digitale terțe. Apple își vinde produsele în întreaga lume prin intermediul magazinelor cu amănuntul, al magazinelor online și al vânzărilor directe, precum și prin intermediul furnizorilor terți de rețea de telefonie mobilă, al angrosiștilor, al comercianților cu amănuntul și al distribuitorilor cu valoare adăugată. În plus, Apple comercializează o gamă de produse terțe compatibile cu produsele Apple, inclusiv software pentru aplicații și diverse accesorii și echipamente periferice, prin intermediul magazinelor online și de desfacere cu amănuntul.
- (42) Apple vinde către consumatori, întreprinderi și guverne din întreaga lume. Apple își gestionează activitatea în principal în funcție de ariile geografice. Segmentele geografice de raportare sunt America de Nord și de Sud, Europa <sup>(7)</sup>, Japonia, China, precum și restul regiunii Asia-Pacific.
- (43) În 2015, Apple a înregistrat la nivel mondial vânzări nete de 233,7 miliarde USD și un venit net de 53,4 miliarde USD <sup>(8)</sup>. La 26 septembrie 2015, Apple deținea 186,9 miliarde USD în numerar, echivalente de numerar și titluri de valoare negociabile, prin intermediul sucursalelor străine <sup>(9)</sup>. Această sumă corespunde în mare parte profiturilor externe care nu au fost supuse impozitării <sup>(10)</sup>.
- (44) Activitatea economică globală a societății Apple este structurată în jurul unor domenii funcționale importante, gestionate la nivel central și coordonate din SUA de conducerea cu sediul în Cupertino, SUA. Domeniile funcționale importante din cadrul grupului Apple sunt: cercetare și dezvoltare, marketing, operațiuni, vânzări, precum și administrație și chestiuni generale.

#### 2.1.2. STRUCTURA SOCIETĂȚII APPLE ÎN IRLANDA

- (45) Grupul Apple cuprinde societăți constituite în Irlanda. Printre societățile din grupul Apple constituite în Irlanda, se poate face o distincție între societățile constituite în Irlanda care au, de asemenea, rezidență fiscală în Irlanda, cum ar fi ADI, Apple Operations și Apple Sales Ireland, și societățile care sunt constituite în Irlanda însă nu au rezidență fiscală în Irlanda, cum ar fi AOL, ASI și AOE.

<sup>(7)</sup> Segmentul Europa include țările europene, precum și Orientul Mijlociu, India și Africa, denumite în continuare: „regiunea EMEA”.

<sup>(8)</sup> Exercițiul contabil și fiscal se încheie la 26 septembrie 2015. Exercițiul fiscal al Apple reprezintă perioada de 52 sau 53 de săptămâni care se încheie în ultima sâmbătă din luna septembrie.

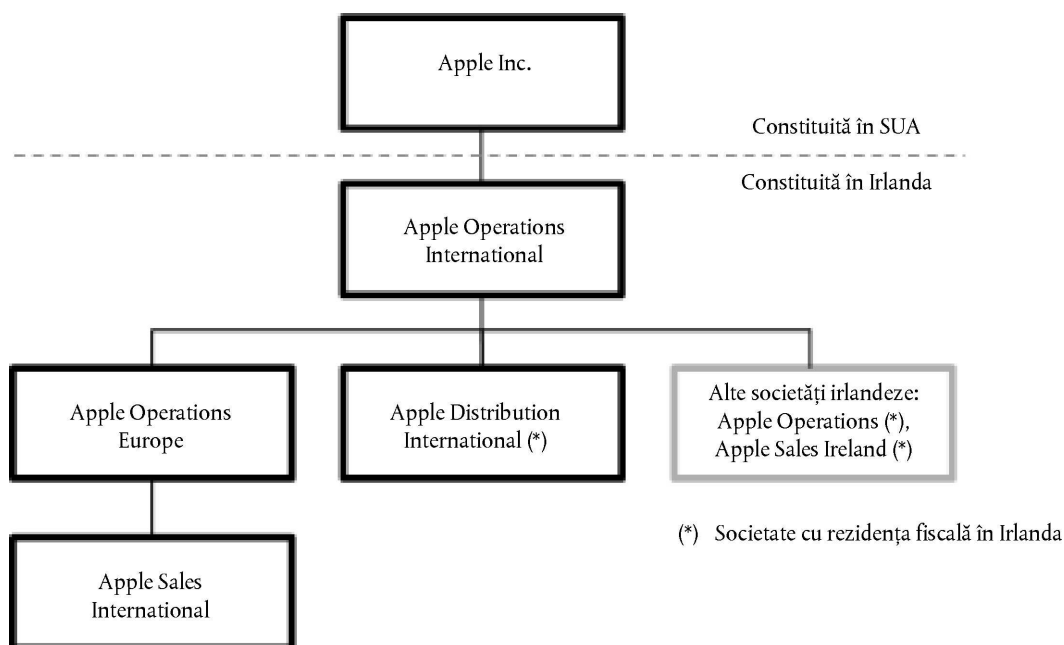
<sup>(9)</sup> Conturile financiare publice ale Apple Inc. nu fac precizări cu privire la sucursalele care dețin această valoare în numerar, echivalent de numerar și titluri de valoare negociabile.

<sup>(10)</sup> A se vedea nota 5 la Raportul anual pe 2015 al societății Apple (formularul K-10 al Comisiei pentru Bursă și Valori Mobiliare), conform căruia „în mod substanțial, toate câștigurile internaționale nedistribuite [ale societății Apple] care urmează să fie reinvestite în mod nedefinit în operațiunile din afara SUA au fost generate de sucursalele constituite în Irlanda.” Apple a alocat separat un provizion în conturile sale în vederea unei eventuale impozitări viitoare a unei părți din aceste profituri.

- (46) Dintre societățile din grupul Apple care sunt constituite și au rezidență fiscală în Irlanda, cu angajați în Irlanda, ADI a fost contractată de ASI în scopul de a asigura distribuirea produselor Apple în afara celor două Americi, Apple Operations achiziționează echipamente de prelucrare pentru a fi utilizate de producători și cumpără componente de la furnizori pentru a le oferi spre vânzare producătorilor, iar Apple Sales Ireland sprijină programele de vânzare ale Apple la nivel local în Irlanda.
- (47) Dintre societățile din cadrul grupului Apple constituite în Irlanda, dar care nu rezidență fiscală în Irlanda, ASI este o filială deținută în întregime de AOE, care, la rândul său, este o filială deținută în întregime de AOI, care, la rândul său, este o filială deținută în întregime de Apple Inc., care este constituită în SUA <sup>(1)</sup>. AOE și ASI desfășoară activități economice în Irlanda prin intermediul sucursalelor. Figura 1 prezintă această structură corporativă:

Figura 1

## Structura corporativă a întreprinderii Apple în Irlanda



## 2.1.3. ABSENȚA REZIDENȚEI FISCALE A SOCIETĂȚILOR ASI ȘI AOE

- (48) O societate care este constituită în temeiul legislației irlandeze sau este gestionată și controlată la nivel centralizat în Irlanda sau ambele este considerată ca având rezidență fiscală în Irlanda și, prin urmare, este supusă impozitului pe profit pentru profiturile sale globale. Aceasta înseamnă că societățile constituite în Irlanda sunt, în principiu, supuse impozitării în Irlanda, chiar dacă acestea sunt gestionate și controlate în afara Irlandei.
- (49) Cu toate acestea, înainte de modificarea sa prin Legea finanțelor din 2013 și Legea finanțelor din 2014, secțiunea 23A din *Taxes Consolidation Act* (Legea consolidată din 1997 privind impozitele) (denumită în continuare „TCA din 1997”) a prevăzut două excepții de la această normă, permițând ca societățile constituite în Irlanda să fie considerate societăți nerezidente. În temeiul secțiunii 23A din TCA din 1997, o societate nu era considerată ca având rezidență fiscală în cazul în care: (i) era considerată ca având rezidență fiscală în altă țară în temeiul Tratatului privind dubla impozitare (așa-numita excepție privind tratatul); sau (ii) societatea a fost cotate

<sup>(1)</sup> În 2006, Apple a integrat Baldwin Holdings Unlimited (denumită în continuare „Baldwin”), o societate cu sediul în Insulele Virgine Britanice. Baldwin Holdings Unlimited deține o acțiune în calitate de acționar nominal în cadrul AOI, ASI, AOE și ADI. Potrivit Apple, Baldwin a fost constituită pentru a deține o acțiune unică în cadrul sucursalelor irlandeze, întrucât legislația irlandeză prevede ca o societate în nume colectiv (*unlimited company*) să aibă cel puțin doi acționari. Potrivit Apple, Baldwin a fost constituită în Insulele Virgine Britanice, deoarece o societate în nume colectiv cu un acționar care este o societate în nume colectiv reglementată de legislația unui stat care nu este membru al UE nu este obligată să prezinte o declarație publică a situațiilor sale financiare.

la o bursă de valori recunoscută sau controlată în ultimă instanță de către o persoană care avea rezidență într-un stat membru sau într-o țară care este parte la tratatul privind impozitarea (așa-numita excepție privind societățile afiliate), iar aceste societăți sau sucursale ale acestora au desfășurat o activitate economică în Irlanda (așa-numita excepție privind comercializarea) <sup>(12)</sup>. Cea de a doua dintre aceste excepții prevedea că societățile afiliate constituite în Irlanda care desfășoară o activitate comercială în Irlanda și care erau gestionate și controlate la nivel central în afara Irlandei nu sunt considerate ca având rezidență fiscală în Irlanda. Cu toate acestea, nu a existat nicio cerință ca societățile să aibă rezidență fiscală în altă jurisdicție fiscală.

- (50) Atât ASI, cât și AOE sunt constituite în Irlanda. În perioada în care soluțiile fiscale anticipate contestate erau în vigoare, ASI și AOE erau considerate a fi „societăți afiliate” în scopul secțiunii 23A din TCA din 1997, întrucât ambele erau controlate în ultimă instanță de o societate care avea rezidență într-o țară care este parte la tratat, și anume Apple Inc., care are rezidență fiscală în SUA <sup>(13)</sup> și, întrucât ASI și AOE au desfășurat o activitate comercială în Irlanda prin intermediul respectivelor lor sucursale și au fost gestionate și controlate în afara Irlandei, societățile au fost considerate ca neavând rezidență în Irlanda în temeiul excepției privind tratatul din secțiunea 23A din TCA din 1997.
- (51) ASI și AOE nu au avut prezență impozabilă în orice altă jurisdicție fiscală în afară de Irlanda în perioada în care deciziile contestate erau în vigoare <sup>(14)</sup>. Într-adevăr, fiecare societate a desfășurat activități prin intermediul unei singure sucursale în Irlanda și, mai important, societățile nu au avut prezență impozabilă în SUA <sup>(15)</sup>, țara din care administrația fiscală irlandeză, în aplicarea secțiunii 23A din TCA din 1997, a considerat că acestea sunt gestionate și controlate <sup>(16)</sup>. În ceea ce privește sediile sociale ale ASI și AOE, respectivele sedii sociale nu au prezență fizică sau angajați și nu sunt situate în nicio jurisdicție.
- (52) În concluzie, ASI și AOE sunt constituite în Irlanda, dar nu au avut rezidență fiscală în Irlanda în perioada în care soluțiile fiscale anticipate contestate au fost în vigoare. De asemenea, aceste societăți nu au avut rezidență fiscală în nicio altă jurisdicție fiscală în perioada respectivă, întrucât activitățile acestora în alte jurisdicții, în special activitățile desfășurate de sediile sociale ale acestora, care nu au avut prezență fizică și angajați, nu au condus la o prezență impozabilă în SUA sau în oricare altă jurisdicție în temeiul normelor de impozitare aplicabile. Prin urmare, în perioada în care soluțiile fiscale anticipate contestate erau în vigoare, ASI și AOE ar putea fi cel mai bine descrise prin termenul „apatride” în scopul rezidenței fiscale.

#### 2.1.4. FUNCȚIILE SUCURSALELOR IRLANDEZE ALE ASI ȘI AOE, ASTFEL CUM SUNT PREZENTATE DE IRLANDA ȘI APPLE

- (53) Irlanda și Apple au furnizat descrieri ale funcțiilor îndeplinite de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE <sup>(17)</sup>, care au fost utilizate ca bază în vederea prezentării și susținerii estimărilor Apple privind profitul impozabil al societăților respective în scopul impozitului de profit în Irlanda. Aceste descrieri sunt prezentate în considerentele 54-57.

<sup>(12)</sup> Secțiunea 23A din TCA din 1997 a prevăzut anterior în subsecțiunea 2: „Sub rezerva subsecțiunilor (3) și (4), o societate care este constituită în acest stat va fi considerată ca având rezidență în acest stat în sensul Legilor privind impozitarea și al Legilor privind impozitul pe câștiguri din capital”. Subsecțiunea (3) prevede că: „Subsecțiunea (2) nu se aplică societății constituite în acest stat în cazul în care societatea este o societate afiliată și (a) desfășoară o activitate comercială în acest stat sau (b) este afiliată unei societăți care desfășoară o activitate comercială în acest stat”. Secțiunea 23A a fost revizuită prin *Finance Act 2013* (Legea finanțelor din 2013). În temeiul noii revizuirii, nu mai este posibil pentru o societate constituită în Irlanda să nu aibă rezidență fiscală, deoarece o societate constituită în Irlanda va fi considerată ca având rezidență fiscală în cazul în care societatea nu este considerată ca având rezidență fiscală în orice altă jurisdicție fiscală. Secțiunea 23A, în noua sa versiune, se aplică de la 1 ianuarie 2015. *Finance Act 2014* (Legea finanțelor din 2014) a introdus încă o modificare la secțiunea 23A, prin care toate societățile constituite în Irlanda urmau să fie considerate ca având rezidență fiscală în Irlanda, cu excepția cazului în care societatea are rezidență fiscală într-o altă jurisdicție, în temeiul Tratatului privind dubla impozitare. De asemenea, această normă se aplică începând cu 1 ianuarie 2015. Cu toate acestea, pentru societățile constituite înainte de 1 ianuarie 2015, se aplică o perioadă de tranziție până la 31 decembrie 2020.

<sup>(13)</sup> Potrivit Apple și astfel cum se acceptă de către administrația fiscală irlandeză, ambele societăți sunt controlate și gestionate la nivel central în afara Irlandei.

<sup>(14)</sup> Cu excepția sucursalei AOE din Singapore, a se vedea considerentul 111.

<sup>(15)</sup> În cadrul audierilor desfășurate de Senatul SUA, Apple a indicat că ASI nu are rezidență fiscală nici în Irlanda, nici în SUA, a se vedea expunerile prezentate în *Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)* [Audierea privind transferul offshore al profiturilor și Codul fiscal al SUA – Partea 2 (Apple Inc.)] desfășurată de Subcomisia permanentă de investigații a Senatului SUA, 21 mai 2013, p. 24.

<sup>(16)</sup> Irlanda a arătat, la punctul 12 din observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii, că „toate deciziile comerciale strategice importante în ceea ce privește AOE și ASI au fost luate în afara Irlandei și [...] cele două societăți au fost gestionate și controlate din punct de vedere funcțional în SUA”. De asemenea, a se vedea avizul domnului Cooke, în care declară că: „După părerea mea, este indiscutabil, în baza descrierii factuale furnizate cu privire la activitățile acestora desfășurate în Irlanda, că în cazul ASI și AOE, operațiunile de gestionare și de control la nivel central sunt efectuate în Statele Unite de către administratorii societății-mamă care iau singuri toate deciziile strategice cu privire la modul în care vor fi realizate activitățile în Irlanda; de exemplu, ce contracte vor fi încheiate de aceștia, cu cine anume și în ce condiții.”

<sup>(17)</sup> Potrivit Apple, „profiturile unei sucursale obținute în Irlanda sunt determinate prin referire la activitățile desfășurate de sucursala respectivă”. Scrisoare din partea Apple din 4 mai 2015, p. 5.

- (54) În ceea ce privește ASI, sucursala sa irlandeză este responsabilă în principal de realizarea activităților de achiziție, de vânzare și de distribuție legate de vânzarea produselor Apple către părți afiliate <sup>(18)</sup> și clienți terți în regiunile EMEA și APAC <sup>(19)</sup>. Funcțiile principale din cadrul sucursalei irlandeze a ASI includ: achiziția de produse Apple finite de la producători terți și afiliați <sup>(20)</sup>; activități de distribuție asociate cu vânzarea de produse către părțile afiliate din regiunile EMEA și APAC <sup>(21)</sup>; sprijinirea vânzărilor și activități de distribuție asociate vânzării de produse către clienți terți în regiunea EMEA <sup>(22)</sup>; activități ale echipelor de vânzare și de distribuție <sup>(23)</sup>, vânzări online <sup>(24)</sup>; operațiuni de logistică <sup>(25)</sup> și operarea AppleCare, serviciul Apple de asistență post-vânzare pentru clienți, care include responsabilitatea pentru garanție, gestionarea programelor de reparare a produselor și rețeaua de reparare a produselor, inclusiv asistență telefonică.
- (55) Sucursala irlandeză a ASI prelucrează, de asemenea, comenzile plasate de entitățile naționale de distribuție din regiunea APAC. Numeroase activități asociate cu distribuția în această regiune sunt efectuate de părți afiliate (de exemplu, sprijin logistic), în conformitate cu contractele de prestări servicii încheiate cu sucursala irlandeză a ASI. În plus, sucursala irlandeză a ASI este responsabilă de monitorizarea gestionării zilnice a riscurilor de distribuție, în special riscurile legate de stocuri, de garanție și de plafonul de creditare. Începând cu 1 ianuarie 2012, sucursala irlandeză a ASI este, de asemenea, responsabilă de funcțiile de localizare a produsului, care erau îndeplinite anterior de sucursala irlandeză a AOE.
- (56) În ceea ce privește AOE, sucursala irlandeză este responsabilă de fabricarea și asamblarea unei game specializate de produse informatice în cadrul unităților sale din Irlanda, inclusiv calculatoare de birou iMac, calculatoare portabile MacBook și alte accesorii pentru calculatoare, care sunt fabricate pentru regiunea EMEA <sup>(26)</sup>. Sucursala irlandeză a AOE furnizează părților afiliate toate produsele finite. Principalele activități ale sucursalei irlandeze a AOE implică executarea continuă a proceselor necesare pentru fabricarea produselor, conceperea proceselor și configurările produsului. Funcțiile principale din cadrul sucursalei irlandeze a AOE includ: planificarea și programarea producției <sup>(27)</sup>; ingineria procedeelelor <sup>(28)</sup>; producție și operațiuni <sup>(29)</sup>; asigurarea calității și controlul calității <sup>(30)</sup> și operațiuni de modernizare <sup>(31)</sup>.
- 
- <sup>(18)</sup> Părțile afiliate sunt definite în termeni contabili ca entități care sunt controlate în ultimă instanță de aceeași persoană sau entitate sau asupra căreia aceeași persoană sau entitate exercită o influență semnificativă, a se vedea IAS 24.
- <sup>(19)</sup> EMEA înseamnă Europa, Orientul Mijlociu, India și Africa. APAC înseamnă Asia-Pacific.
- <sup>(20)</sup> Sucursala irlandeză a ASI achiziționează produse Apple de la producători prestabiliți [...]. Sucursala irlandeză a ASI estimează previziunile privind cererea preconizată prin colectarea și analizarea datelor regionale și includerea acestora în procesul de elaborare a previziunilor privind cererea globală, gestionat de SUA.
- <sup>(21)</sup> Aceste părți afiliate pot fi societăți de distribuție la nivel național sau societăți de comercializare cu amănuntul la nivel național. Sucursala irlandeză a ASI onorează comenzile plasate de respectivele părți afiliate și organizează activitățile de distribuție pentru a exporta sau a furniza produsul către entitățile respective.
- <sup>(22)</sup> Cele patru căi terțe principale de acces pe piață sunt: comercializare, vânzare cu amănuntul, educație și telefonie (desemnate în mod colectiv drept clienți intermediari). Sucursala irlandeză a ASI încheie contracte cu alte părți afiliate în vederea furnizării de servicii de asistență pentru vânzări, pentru comercializare și a altor servicii de asistență în ceea ce privește clienții intermediari pe piețele locale ale EMEA. Prin intermediul serviciilor de aprovizionare și asistență furnizate de societățile din cadrul grupului Apple pe piața locală, ASI încheie contracte cu partenerii intermediari și acceptă și onorează comenzile după evaluarea unor factori care includ disponibilitatea stocurilor, cererea pe piață din toate țările și riscul de credit, pe baza orientărilor Apple la nivel mondial.
- <sup>(23)</sup> Activitățile legate de vânzările către părțile afiliate și terțe includ gestionarea procesului de finalizare a comenzii clienților pentru a maximiza, în cadrul sucursalei irlandeze a ASI, eficiența activităților de distribuție, alocarea produselor și gestionarea comenzilor, execuția vânzărilor și gestionarea clienților terți importanți care dețin conturi pentru a discuta cerințele privind comenzile.
- <sup>(24)</sup> Echipile de vânzare și distribuție se concentrează, de asemenea, pe vânzările directe prin magazinele online. Activitățile echipelor de vânzare și distribuție în ceea ce privește magazinele online includ facilitarea procesului de vânzare și de efectuare a comenzii pentru consumatori, întreprinderile mici și mijlocii și clienții din domeniul educației.
- <sup>(25)</sup> Acesta include, în principal, transportarea produselor de la producătorii terți din China pe piețele de destinație din regiunea EMEA. Activitățile funcției logistice includ gestionarea transporturilor de produse Apple către clienții intermediari, clienții magazinului online și părțile afiliate. Unele operațiuni logistice sunt efectuate de către părțile afiliate în temeiul contractelor de prestări servicii încheiate cu sucursala irlandeză a ASI.
- <sup>(26)</sup> Conform raportului ad-hoc [al consultantului fiscal al Apple], produsele fabricate de sucursala irlandeză a AOE reprezintă numai un procent scăzut din volumul total de vânzări al Apple în regiunea EMEA.
- <sup>(27)</sup> Această funcție asigură activitățile din cadrul fluxurilor forței de muncă din domeniul producției și al fluxurilor de proces pentru a menține o utilizare regulată și eficientă a resurselor și nivelul preconizat de producție.
- <sup>(28)</sup> Ingineria procesului se referă la funcționarea, controlul și optimizarea proceselor din cadrul activităților de producție. Echipa stabilește și îmbunătățește procese eficiente pentru produse actuale și viitoare.
- <sup>(29)</sup> Activitățile includ toate procesele necesare pentru a transforma diferitele componente în produse finite în conformitate cu standardele stabilite de Apple Inc. în SUA.
- <sup>(30)</sup> Funcția de asigurare a calității și de control al calității implică toate activitățile prin care sucursala irlandeză a AOE verifică nivelul de calitate al tuturor factorilor implicați în procesul de producție.
- <sup>(31)</sup> Aceasta vizează produsele care au fost returnate către Apple din diverse motive. Sucursala irlandeză a AOE garantează că, înainte ca un produs Apple recondiționat să fie revândut, acesta este supus unui proces de recondiționare pentru a se asigura că produsul îndeplinește standardele de calitate ale Apple.



- (57) În plus față de principalele activități de producție, sucursala irlandeză a AOE oferă, de asemenea, servicii comune altor societăți din grupul Apple în regiunea EMEA cu privire la finanțe (contabilitate, salarii și servicii privind conturile creditoare), sisteme de informații, precum și resurse tehnologice și umane. Sucursala irlandeză a AOE elaborează procese și expertiză în producție specifice Apple <sup>(32)</sup> și utilizează expertiza respectivă pentru a sprijini ocazional producătorii terți și centrele de distribuție Apple. De asemenea, sucursala irlandeză a AOE este responsabilă de monitorizarea gestionării zilnice a riscurilor legate de producție și de stocuri. Până la 1 ianuarie 2012, echipa de inginerie din cadrul sucursalei irlandeze a AOE era responsabilă, de asemenea, de localizarea produselor Apple pentru piețele locale și punerea în aplicare a programelor de testare tehnică a produselor și programelor Apple (de exemplu, noi versiuni de software) <sup>(33)</sup>. Începând din ianuarie 2012, această funcție este îndeplinită de sucursala irlandeză a ASI.

#### 2.1.5. OPERAȚIUNILE ASI ÎN REGIUNEA EMEA

- (58) ASI comercializează produse în regiunea EMEA. ASI nu a declarat un sediu permanent <sup>(34)</sup> în jurisdicțiile fiscale ale EMEA, unde sunt vândute produsele respective. Vânzările sunt încheiate între clienții din diferitele jurisdicții fiscale ale statelor membre și ASI (și ADI) prin intermediul revânzătorilor terți și al magazinelor Apple online și de vânzare cu amănuntul. ASI încheie contracte de vânzare prin obținerea semnăturilor autorizate, iar angajații sucursalei irlandeze a ASI execută vânzări și soluționează probleme legate aprovizionare și alte probleme cu clienții <sup>(35)</sup>. Vânzările efectuate de ASI sunt încheiate în urma semnării de către un reprezentant autorizat <sup>(36)</sup>. În scop ilustrativ, [80-85] % din veniturile totale ale ASI și ADI din vânzări către terți înregistrate în 2014, astfel cum sunt determinate pentru raportarea internă a Apple <sup>(37)</sup>, au fost obținute din vânzările efectuate în Uniune, în timp ce vânzările în întreaga regiune a Europei au reprezentat [90-95] % din totalul veniturilor totale din vânzări provenite de la terți, iar vânzările efectuate în Orientul Mijlociu au reprezentat [5-10] % din totalul veniturilor totale din vânzări provenite de la terți.

#### 2.2. SOLUȚIILE FISCALE ANTICIPATE CONTESTATE

##### 2.2.1. SOLUȚIILE FISCALE ANTICIPATE CONTESTATE, ÎN MĂSURA ÎN CARE ACESTEA SE REFERĂ LA ASI

- (59) În 1991, o metodă pentru determinarea profitului net al sucursalei irlandeze a Apple Computer Accessories Ltd. (care ulterior a devenit ASI) a fost propusă de Apple și a fost aprobată de administrația fiscală irlandeză printr-o soluție fiscală anticipată. Conform deciziei respective, profitul net care putea fi alocat sucursalei irlandeze ASI urma a fi calculat ca 12,5 % din costurile totale de operare ale sucursalei <sup>(38)</sup>, excluzând materialele pentru revânzare.
- (60) În 2007, o metodă modificată pentru determinarea profitului net al sucursalei irlandeze a ASI a fost aprobată de administrația fiscală irlandeză printr-o nouă decizie. Conform deciziei respective, profitul net care putea fi alocat sucursalei irlandeze a ASI urma a fi calculat ca fiind egal cu [10-15] % din costurile de operare ale sucursalei, excluzând costurile generate de sucursalele Apple și costurile materialelor.

##### 2.2.2. SOLUȚIILE FISCALE ANTICIPATE CONTESTATE, ÎN MĂSURA ÎN CARE ACESTEA SE REFERĂ LA AOE

- (61) În 1991, Apple a propus o metodă pentru determinarea profitului net al sucursalei irlandeze a Apple Computer Ltd. (care ulterior a devenit AOE), care a fost aprobată de administrația fiscală irlandeză printr-o soluție fiscală anticipată. Conform deciziei respective, profitul net care putea fi atribuit sucursalei irlandeze a AOE urma să fie

<sup>(32)</sup> [...].

<sup>(33)</sup> Una dintre principalele sarcini ale echipei de localizare a fost de a adapta produsele și serviciile în diverse limbi, precum și la diferențele regionale și la cerințele tehnice ale piețelor locale.

<sup>(34)</sup> Sediul permanent se referă la o prezență impozabilă într-o jurisdicție.

<sup>(35)</sup> Apendice la scrisoarea din partea Irlandei din 15 aprilie 2015, p. 19.

<sup>(36)</sup> Apendicele 1 la raportul ad-hoc PwC, Apple Sales International (ASI) Branch, p. 11.

<sup>(37)</sup> Scrisoare din partea Apple, 22 aprilie 2016, p. 12 și tabelul 10.

<sup>(38)</sup> Decizia din 1991 face referire la „costuri de exploatare” în ceea ce privește ASI și „cheltuieli de exploatare” în privința AOE, deși cei doi termeni se referă la aceeași categorie de cheltuieli.

calculat ca 65 % din cheltuielile de funcționare ale sucursalei respective până la o sumă anuală de [60-70] de milioane USD și ca 20 % din cheltuielile de funcționare ale acesteia care depășesc suma de [60-70] de milioane USD. Metoda se aplica sub rezerva unei clauze conform căreia, în cazul în care profitul global al sucursalei irlandeze a AOE era mai mic decât cifra care rezultă din formulă, cifra mai scăzută era utilizată pentru stabilirea profitului net al sucursalei. Cheltuielile de funcționare utilizate în cadrul acestei metode constau în toate costurile de funcționare suportate de sucursala irlandeză a AOE, inclusiv amortizarea, dar cu excepția materialelor destinate revânzării și a cotei de cost pentru activele necorporale ale societăților afiliate Apple. Poate fi solicitată o deducere pentru amortizare, care nu trebuie să depășească cu [1-10] milioane USD amortizarea calculată în contabilitate <sup>(39)</sup>.

- (62) În 2007, o metodă revizuită pentru determinarea profitului net al sucursalei irlandeze a AOE a fost aprobată de administrația fiscală irlandeză printr-o nouă decizie. Conform metodei aprobate prin decizia respectivă, baza impozabilă a sucursalei irlandeze era egală cu: (i) [10-15] % din costurile de funcționare ale sucursalei, excluzând costuri precum costurile generate de societățile afiliate Apple și costurile materialelor; (ii) o rentabilitate a PI de [1-5] % din cifra de afaceri a sucursalei în ceea ce privește tehnologia proceselor de fabricație cumulate a sucursalei irlandeze; și (iii) o deducere de amortizare pentru unități și clădiri „calculată și acordată în mod normal”.

#### 2.2.3. DOCUMENTELE PUSE LA DISPOZIȚIA ADMINISTRAȚIEI FISCALE IRLANDEZE LA EMITEREA SOLUȚIILOR FISCALE ANTICIPATE CONTESTATE

- (63) Documentele furnizate de Irlanda ca reprezentând toate elementele esențiale de susținere a soluției fiscale anticipate din 1991 includ trei scrisori (din 12 octombrie 1990, 5 decembrie 1990 și 16 ianuarie 1991) și două faxuri (din 2 ianuarie 1991 și 24 ianuarie 1991) din partea [consultantului fiscal al societății Apple], în calitate de consultant fiscal al Apple (denumit în continuare „consultantul fiscal al societății Apple”); o notă a unui interviu din 30 noiembrie 1990 și o notă a reuniunii din 3 ianuarie 1991 întocmite de administrația fiscală irlandeză; o scrisoare din partea administrației fiscale irlandeze din 29 ianuarie 1991, care confirmă faptul că scrisorile consultantului fiscal al societății Apple reflectă în mod corect metoda pentru determinarea profiturilor care pot fi atribuite sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, astfel cum s-a convenit în cadrul reuniunii din 3 ianuarie 1991. Această metodă este descrisă în considerentele 59 și 61.
- (64) Următorul fragment este extras din nota interviului din 30 noiembrie 1990:

„[Consultantul fiscal al societății Apple] a menționat, în cadrul informațiilor de fond, că Apple este în prezent cel mai mare angajator din zona Cork, cu 1 000 de angajați în mod direct și 500 de persoane angajate în baza unui subcontract. S-a afirmat că societatea își revizuieste în prezent operațiunile la nivel global și dorește să stabilească o marjă de profit pentru operațiunile sale din Irlanda. [Consultantul fiscal al Apple] a furnizat conturile pregătite pentru sucursala irlandeză pentru exercițiul contabil încheiat la 29 septembrie 1989, care au indicat un profit net de 270 de milioane USD din cifra de afaceri de 751 de milioane USD. S-a susținut că nicio societate irlandeză cotate la bursă nu a obținut o rată similară a profitului net. În opinia [consultantului fiscal al Apple], profitul este obținut din trei surse: tehnologie, comercializare și producție. Numai elementul de producție este legat de sucursala irlandeză.

[Administrația fiscală irlandeză] a indicat că nivelul taxei percepute ar fi esențial în sistemul propus. [Consultantul fiscal al Apple] a declarat că societatea ar fi pregătită să accepte un profit de 30-40 de milioane USD, presupunându-se că Apple Computer Ltd. va realiza un astfel de profit. (Sectorul informatic este supus unor variații ciclice). Presupunându-se că Apple înregistrează un profit de 100 de milioane de lire, se va accepta că 3040 de milioane USD (sau orice cifră negociată) vor putea fi atribuite activității de producție. Cu toate acestea, dacă societatea suferă un declin economic și înregistrează profituri mai scăzute de 30-40 de milioane USD, atunci toate profiturile vor fi atribuite activității de producție. În esență, propunerea este ca toate profiturile în limita unui plafon de 30-40 de milioane USD să poată fi atribuite activității de producție.

[Administrația fiscală irlandeză] a solicitat [consultantului fiscal al Apple] să declare dacă a existat o bază pentru cifra de 30-40 de milioane USD, iar acesta a mărturisit că nu există nicio bază științifică pentru cifra în cauză. Cu toate acestea, cifra a fost de o asemenea amploare încât consultantul spera că aceasta ar fi considerată drept o propunere de bună-credință. Deoarece nu a fost posibilă aprecierea cifrei în mod izolat [consultantul fiscal al Apple] s-a angajat să extragă detalii privind costurile reale care pot fi atribuite sucursalei irlandeze.”

<sup>(39)</sup> A se vedea faxul din 24 ianuarie 1991 din partea [consultantului fiscal al Apple] privind deducerea pentru amortizare.

(65) Următorul fragment este extras din nota reuniunii din 3 ianuarie 1991:

„În opinia [consultantului fiscal al Apple], era clar că societatea era implicată în stabilirea prețurilor de transfer. Conturile sucursalei pentru exercițiul contabil încheiat la 30 septembrie 1989 au indicat un profit net de 269 000 000 USD din cifra de afaceri de 751 000 000 USD. Nicio societate cotate la bursă nu s-a apropiat de obținerea unui rezultat similar.

Administrația fiscală irlandeză nu a fost dispusă să concluzioneze cu privire la gradul de implicare al societății în stabilirea prețurilor de transfer, însă a dorit să discute cifra profitului pentru sucursala irlandeză pe baza unui procentaj din costurile reale care pot fi atribuite sucursalei irlandeze.

Înainte de reuniune s-a propus ca profitul care poate fi atribuit sucursalelor irlandeze să fie un cost-plus [30-40] de milioane USD, iar deducerea pentru investiții să nu depășească [10-20] de milioane USD, rămânând astfel [20-30] de milioane USD supuse impozitului în Irlanda. Pe baza conturilor pentru exercițiul contabil încheiat la 30 septembrie 1990 un profit de [30-40] de milioane USD a reprezentat 46 % din costurile care pot fi atribuite sucursalei irlandeze. S-a evidențiat că această cifră depășea cu mult o valoare de [1015] %, care poate fi atribuită în mod normal unui centru de costuri, deși s-a recunoscut imediat că o valoare de [10-15] % era nesemnificativă în ceea ce privește sectorul informatic. S-a subliniat că o marjă de profit de 100 % poate fi atinsă în unele sectoare, în special în industria farmaceutică. Cu toate acestea, s-a recunoscut că industria farmaceutică și cea informatică nu sunt comparabile în mod direct. În urma discuțiilor ulterioare, s-a convenit, sub rezerva obținerii unui rezultat satisfăcător în ceea ce privește chestiunea deducerii pentru amortizare, să se accepte o marjă de 65 % aplicată costurilor care pot fi atribuite sucursalei irlandeze. De asemenea, s-a convenit să se accepte o marjă comercială de 20 % aplicată costurilor care depășesc [60-70] de milioane USD pentru a nu împiedica extinderea operațiunilor în Irlanda.

(...) În urma discuțiilor ulterioare, s-a convenit asupra refacerii calculelor deducerii de amortizare în lire irlandeze <sup>(40)</sup>, urmând ca rata normală de uzură fizică <sup>(41)</sup> să fie adăugată pentru toți anii. În plus, s-a convenit limitarea creanței societății la o sumă de [1-10] de milioane USD în plus față de suma calculată pentru amortizare în contabilitate. Pe baza graficului costurilor prezentat pentru perioada încheiată la 30 septembrie 1990, aceasta ar garanta că profiturile supuse impozitului irlandez ar fi de [30-40] de milioane USD.

[...] Ulterior, s-a discutat despre formatul conturilor care urmează să fie transmise. Propunerea de transmitere a unei liste de costuri nu a fost acceptată. S-a stabilit să fie pregătit un cont de profit și pierderi complet și să fie luată în considerare o redevență/un cost al sediului social pentru serviciile tehnologice și de marketing furnizate de grup. În plus, vor fi prezentate toate conturile auditate ale societății.

(...) În ceea ce privește o chestiune separată [consultantul fiscal al Apple] a dorit să stabilească o marjă pentru o nouă societate ale cărei activități ar fi limitate la aprovizionarea cu materie primă pe piața internă. A fost propusă o marjă de 10 % și, în urma discuțiilor, s-a convenit să se accepte o marjă de 12,5 %.”

(66) Scrisoarea consultantului fiscal al Apple din 16 ianuarie 1991 conține un format ilustrativ de completare a contului pentru sucursala irlandeză a Apple Computer Ltd. și o listă de deduceri de amortizare pentru Apple Computer Ltd. pentru anii 1985-1990. Faxul din 24 ianuarie 1991 din partea consultantului fiscal al Apple confirmă acordul încheiat de Apple cu privire la următoarea formulare privind deducerea pentru amortizare care înlocuiește formularea referitoare la deducerea pentru amortizare furnizată anterior de consultantul fiscal al Apple în scrisoarea din 16 ianuarie 1991: „Deducerea de capital solicitată nu va depăși [1-10] milioane USD din amortizarea calculată în contabilitate.”

(67) Documentele furnizate de Irlanda ca reprezentând toate elementele esențiale în sprijinul deciziei din 2007 constau într-o scrisoare din 16 mai 2007 din partea consultantului fiscal al Apple și o scrisoare din 23 mai 2007 din partea administrației fiscale irlandeze prin care acesta confirmă aprobarea metodei de determinare a profiturilor care urmează să fie alocate sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, astfel cum se explică în scrisoarea consultantului fiscal al Apple. Această metodă este descrisă în considerentele 60 și 62. Niciunul dintre cele două documente furnizate nu a oferit o explicație cu privire la cifrele „[10-15] % [din costurile de funcționare din Irlanda]/[1-5] % din cifra de afaceri anuală a AOE, care provine din produsele fabricate în Irlanda]/[10-15] % din costurile de funcționare ale ASI”, aprobate prin decizia respectivă și nici nu a existat vreo indicație cu privire la modul în care au fost obținute aceste cifre. Scrisoarea consultantului fiscal al Apple conține o serie de specificații

<sup>(40)</sup> Notă de subsol adăugată: lira irlandeză se referă la moneda Irlandei utilizată la data deciziei.

<sup>(41)</sup> Notă de subsol adăugată: uzura fizică se referă la deprecierea bunurilor materiale.

privind modul în care se va aplica metoda convenită. În special, aceasta precizează, pentru a evita orice ambiguitate, că respectivele costuri de funcționare ale ASI și „costurile de funcționare din Irlanda” ale AOE exclud toate costurile generate de societățile afiliate Apple la nivel mondial, costurile „deasupra limitei” precum costurile materialelor, costurile vamale, costurile de transport etc., costurile unice de restructurare și costurile de capital.

- (68) Niciunul dintre documentele furnizate în sprijinul soluțiilor fiscale anticipate contestate nu include un studiu privind alocarea profitului la momentul respectiv sau un raport privind prețurile de transfer.

### 2.3. DESCRIEREA CADRULUI JURIDIC NAȚIONAL RELEVANT

- (69) Conform secțiunii 21 punctul 1 din TCA din 1997, în Irlanda, impozitul pe profit se aplică profitului înregistrat de societăți. Conform secțiunii 76 punctul 3 din TCA din 1997, în scopul impozitului pe profit, se calculează venitul, iar evaluarea se efectuează conform acelorași liste (*Schedules*) și cazuri (*Cases*) care se aplică în scopul impozitului pe venit, în conformitate cu dispozițiile aplicabile respectivelor liste și cazuri. În Irlanda, în temeiul codurilor de impozitare directă, impozitul pe venit este calculat prin referire la o serie de liste C, D, E și F, iar în cazul listei D, în conformitate cu o serie de cazuri de la I la V. Secțiunea 12 din TCA din 1997 prevede că „sub rezerva dispozițiilor fiscale privind impozitul pe venit, impozitul pe venit este perceput pentru toate bunurile, profiturile sau, respectiv, câștigurile descrise în listele [C-F] [...] și în conformitate cu dispozițiile fiscale privind impozitul pe profit aplicabile acestor liste” <sup>(42)</sup>. Secțiunea 18 din TCA din 1997 stabilește domeniul de aplicare a impozitului în temeiul listei D, iar subsecțiunea 2 punctul 2 enumeră cazurile și domeniul lor de aplicare. Din aceste dispoziții rezultă că, în Irlanda, impozitul pe profit se aplică profiturilor (venituri și câștiguri impozabile) unei societăți indiferent de modul în care au fost generate acestea, sub rezerva anumitor excepții <sup>(43)</sup>.
- (70) Determinarea bazei impozabile în vederea calculării impozitului pe profit datorat utilizează profitul contabil corporativ al contribuabilului ca punct de plecare <sup>(44)</sup>. Profitul contabil corporativ este ajustat ulterior în scopuri fiscale prin adăugiri și deduceri cu caracter general prevăzute de lege <sup>(45)</sup>, de exemplu printr-o deducere pentru amortizare <sup>(46)</sup>. În mod normal, perioada contabilă reprezintă perioada de 12 luni pentru care societatea își alcătuiește conturile <sup>(47)</sup>.
- (71) Irlanda aplică o cotă de impozitare diferită pentru profitul din exploatare, profitul provenit din alte activități și câștigurile de capital. Secțiunea 21 din TCA 1997 stabilește cota generală de impozitare pe profit la 12,5 % <sup>(48)</sup>. Această cotă se aplică profitului din exploatare <sup>(49)</sup> obținut de societățile impozitate în temeiul cazului I din declarația D. Profitul provenit din alte activități este impozitat la 25 % <sup>(50)</sup>. administrația fiscală irlandeză a furnizat îndrumări cu privire la clasificarea activităților drept activități de comercializare în „Orientări privind avizele administrației fiscale irlandeze cu privire la clasificarea activităților drept activități de comercializare” <sup>(51)</sup>. Conform acestui document de orientare, comercializarea presupune ca societatea în cauză să desfășoare activități comerciale prin care sunt generate venituri. Activitățile vor varia în funcție de natura comerțului și este necesar să

<sup>(42)</sup> Lista C privind veniturile vizează profiturile generate din venituri publice din dividendul de plătit în Irlanda (secțiunea 17 din TCA din 1997), lista D privind veniturile este împărțită în cinci cazuri: (i) profituri din exploatare; (ii) profituri din exercitarea profesiilor; (iii) dobândă neimpozitată și venituri externe; (iv) orice alt venit sau profit care nu este impozabil; (v) venituri din închirierea pământului în Irlanda (secțiunea 18 din TCA 97), lista E vizează venitul din exercitarea funcțiilor și demnităților publice, locuri de muncă, anuități și pensii (secțiunea 19 din TCA din 1997), iar lista F vizează dividendele societăților irlandeze (secțiunea 20 din TCA din 1997).

<sup>(43)</sup> Secțiunea 21 punctul 1. Exemple de astfel de scutiri specifice sunt profiturile unei societăți nerezidente care nu pot fi alocate unei sucursale, a se vedea secțiunea 25 din TCA 97, sau majoritatea distribuțiilor primite de la alte societăți cu rezidență fiscală în Irlanda, a se vedea secțiunea 129 din TCA 97.

<sup>(44)</sup> Secțiunea 76A din TCA 97.

<sup>(45)</sup> De exemplu, conform punctului 2 din secțiunea 81 din TCA 97, cheltuielile sunt în general deductibile din punct de vedere fiscal în cazul în care acestea nu reprezintă un element de capital și sunt suportate integral și exclusiv în scopul schimburilor comerciale.

<sup>(46)</sup> Secțiunile 307 și 308 din TCA 97.

<sup>(47)</sup> Punctele 1 și 2 din secțiunea 27 din TCA 97.

<sup>(48)</sup> Punctul 1 și punctul 2 litera (a) din secțiunea 18 din TCA 1997 coroborat cu punctul 1 din secțiunea 21 din TCA 97.

<sup>(49)</sup> Punctul 1 din secțiunea 3 descrie „exploatarea” ca incluzând „orice comercializare, fabricare, activitate sau preocupare de natura comerțului”.

<sup>(50)</sup> În conformitate cu secțiunea 21A din TCA 97, o rată de impozitare de 25 % se aplică veniturilor impozabile în conformitate cu declarația D, cazurile III, IV și V. Aceste cazuri includ, printre altele, veniturile pasive, cum ar fi dobânzile, redevențele și veniturile din chirii.

<sup>(51)</sup> Administrația fiscală irlandeză, Orientări privind avizele Fiskusului cu privire la clasificarea activităților drept activități de comercializare (*Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*), disponibile la adresa: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>

fie desfășurate de persoane cu autoritatea și competențele necesare <sup>(52)</sup>. Câștigurile de capital sunt impozitate la 33 %, cu o exceptare privind participația pentru câștigurile din cesiunile anumitor participații de 5 % sau mai mare în societățile cu sediul în Uniune sau în țările care sunt parte la tratatele fiscale.

(72) În conformitate cu secțiunea 26 din TCA 97, societățile cu sediul în Irlanda sunt supuse impozitului pe profit pentru profitul global și câștigurile de capital ale acestora, printre care nu se numără majoritatea distribuțiilor primite de la alte societăți cu sediul în Irlanda <sup>(53)</sup>.

(73) Secțiunea 25 din TCA 97 stabilește domeniul de aplicare a percepției impozitului pe profit în cazul societăților nerezidente. Secțiunea 25 din TCA 97 prevede, în măsura în care este relevant, următoarele:

„(1) O întreprindere care nu are reședința în acest stat nu poate fi supusă impozitului pe profit, cu excepția cazului în care desfășoară o activitate comercială în acest stat prin intermediul unei sucursale sau agenții, dar, în cazul în care desfășoară astfel de activități, aceasta va fi supusă impozitului pe profit pentru toate profiturile sale impozabile indiferent de locul unde sunt generate, sub rezerva unor excepții prevăzute de Legea privind impozitul pe profit.

(2) În scopul impozitului pe profit, profiturile impozabile realizate de o societate care nu are sediul în acest stat, dar care desfășoară o activitate comercială pe teritoriul statului printr-o sucursală sau agenție, vor fi:

(a) orice profit din exploatare generat direct sau indirect de o sucursală sau agenție și orice venituri obținute din proprietăți sau drepturi utilizate sau deținute de sucursală sau agenție ori în numele acesteia, însă această literă nu include distribuțiile primite din partea societăților cu sediul în acest stat, [...]”

(74) Din această dispoziție rezultă că o societate nerezidentă nu este supusă impozitului pe profit, cu excepția cazului în care aceasta desfășoară o activitate comercială în Irlanda prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții. În cazul în care o societate nerezidentă desfășoară astfel de activități comerciale, societatea este supusă impozitului pe profit pentru <sup>(54)</sup>:

— orice profit din exploatare obținut direct sau indirect prin intermediul unei sucursale sau agenții sau de la aceasta;

— orice venituri obținute din proprietăți sau drepturi utilizate sau deținute de o sucursală sau agenție; și

— veniturile impozabile atribuite unei sucursale sau agenții.

(75) Secțiunea 25 din TCA 97 a fost precedată de secțiunea 8 punctul 1 și secțiunea 8 punctul 2 din Legea din 1967 privind impozitul pe profit, care prevăd:

„8. (1) O întreprindere care nu are reședința în acest stat nu poate fi supusă impozitului pe profit, cu excepția cazului în care desfășoară o activitate comercială în acest stat prin intermediul unei sucursale sau agenții, dar, în cazul în care desfășoară astfel de activități, aceasta va fi supusă impozitului pe profit pentru toate profiturile sale impozabile indiferent de locul unde sunt generate, sub rezerva unor excepții prevăzute în prezenta lege.

(2) În scopul impozitului pe profit, profiturile impozabile realizate de o societate care nu are sediul în acest stat, dar care desfășoară o activitate comercială printr-o sucursală sau agenție, vor fi:

(a) orice profit din exploatare obținut direct sau indirect prin intermediul sau de către o sucursală sau agenție (dar astfel încât această literă nu include distribuțiile primite din partea societăților cu reședință în acest stat); [...]”

<sup>(52)</sup> Orientări privind avizele Fiscului cu privire la clasificarea activităților drept activități de comercializare, p. 3.

<sup>(53)</sup> A se vedea secțiunea 129 din TCA 97.

<sup>(54)</sup> Note orientative – Legea consolidată din 1997 privind impozitarea – Legea finanțelor din 2014 – partea 2, pagina 24.

- (76) Societățile care nu au rezidență în Irlanda și nu desfășoară activități comerciale prin intermediul unei sucursale sau agenții în Irlanda sunt supuse numai la plata impozitului pe venit perceput pentru oricare venit realizat în Irlanda și la plata impozitului pe câștiguri din capital perceput pentru câștigurile obținute din cedarea anumitor active irlandeze (în principal, terenuri din Irlanda) <sup>(55)</sup>, sub rezerva oricărei scutiri fiscale existente.
- (77) Pentru a preveni dubla impozitare a unei societăți pentru același venit (o dată cu impozitul pe venit și a doua oară cu impozitul pe profit), secțiunea 21 punctul 2 din TCA 97 prevede că impozitul pe venit nu este perceput pentru venitul unei societăți atunci când societatea este rezidentă în Irlanda sau, în cazul unei societăți care nu este rezidentă în Irlanda, dacă veniturile sunt supuse impozitului pe profit.
- (78) În secțiunea 42 din Legea finanțelor din 2010, partea 35A a fost introdusă în cadrul TCA 97. Potrivit Irlandei, prin introducerea acestei părți, dreptul fiscal irlandez a recunoscut pentru prima dată în mod oficial aplicarea „principiului concurenței depline”, astfel cum se prevede la articolul 9 din Modelul OCDE de convenție fiscală privind venitul și capitalul (denumit în continuare „Modelul OCDE de convenție fiscală”) elaborat în cadrul Liniilor directe ale OECD privind prețurile de transfer pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale (denumite în continuare „Liniile directe ale OCDE privind PT”). Partea 35A se aplică acordurilor încheiate între persoane (societăți) asociate. Cu toate acestea, pornind de la definiția „persoanei” din legislația națională în materie fiscală a Irlandei, orice acord încheiat între un sediu social și sucursala acesteia nu intră în domeniul de aplicare a părții 35A.

#### 2.4. ORIENTĂRI PRIVIND STABILIREA PREȚURILOR DE TRANSFER ȘI REPARTIZAREA PROFITULUI CĂTRE SEDIILE PERMANENTE

##### 2.4.1. CADRUL OCDE ȘI PRINCIPIUL OCDE AL CONCURENȚEI DEPLINE

- (79) OCDE a elaborat mai multe documente de orientare fără caracter obligatoriu cu privire la impozitarea internațională. Având în vedere caracterul lor neobligatoriu, administrațiile fiscale ale țărilor membre ale OCDE, dintre care face parte și Irlanda <sup>(56)</sup>, sunt încurajate să respecte cadrul OCDE. Cu toate acestea, cadrul OCDE servește drept punct de referință și exercită o influență semnificativă asupra practicilor fiscale din țările membre ale OCDE (și chiar din țările nemembre). În plus, în numeroase țări membre ale OCDE, documentele de orientare care fac parte din cadrul respectiv au primit putere de lege sau servesc drept referință pentru interpretarea legislației fiscale naționale. Prin urmare, în măsura în care Comisia face referire la cadrul OCDE în prezenta decizie, aceasta procedează astfel deoarece cadrul este rezultatul discuțiilor experților în contextul OCDE și elaborează tehnici care vizează abordarea provocărilor comune în domeniul impozitării internaționale.
- (80) Astfel cum se explică în considerentul 15 din decizia de inițiere a procedurii, societățile multinaționale pot să alocă profitul din cadrul unui grup de societăți prin utilizarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer între diferite societăți din cadrul aceluiași grup de societăți. Prețurile de transfer fac referire la prețurile percepute pentru tranzacții comerciale între diferite societăți din cadrul aceluiași grup de întreprinderi. Cu toate acestea, stabilirea prețurilor de transfer poate avea loc, de asemenea, în cadrul unei societăți, în cazul în care societatea are un sediu permanent în altă jurisdicție. Aceasta necesită o repartizare a profitului realizat de societatea respectivă între sediul său permanent și alte sucursale ale societății.
- (81) Modelul OCDE de convenție fiscală, care stă la baza a numeroase tratate fiscale bilaterale care implică țările membre ale OCDE și un număr tot mai mare de țări terțe, cuprinde dispoziții referitoare la stabilirea prețului de transfer între societățile asociate grupului și repartizarea profitului în cadrul unei societăți.
- (82) Articolul 9 alineatul (1) din Modelul OCDE de convenție fiscală privind „societățile asociate” prevede că: „[În cazul în care] cele două societăți [asociate] sunt, în relațiile lor comerciale sau financiare, legate prin condiții

<sup>(55)</sup> O societate nerezidentă care nu desfășoară o activitate comercială în stat prin intermediul unei sucursale sau agenții este exigibilă la plata impozitului pe venit pentru veniturile obținute din surse din cadrul statului. În cazul în care o societate nerezidentă deține o sucursală sau o agenție pe teritoriul statului, aceasta este exigibilă la plata impozitului pe venit, și nu la plata impozitului pe profit pentru veniturile care nu pot fi atribuite unei sucursale sau agenții. În mod similar, impozitul pe câștigurile din capital se aplică câștigurilor impozabile ale unei societăți nerezidente în cazul în care aceasta nu deține o sucursală sau o agenție pe teritoriul statului sau atunci când, în cazul în care aceasta deține o sucursală sau o agenție pe teritoriul statului, câștigurile nu pot fi atribuite sucursalei sau agenției.

<sup>(56)</sup> Irlanda este membră a OCDE din 17 august 1961.

convenite sau impuse, care diferă de cele care ar fi convenite între întreprinderi independente, profitul care, în lipsa acestor condiții, ar fi fost realizat de una dintre întreprinderi, dar nu a putut fi realizat de fapt din cauza acestor condiții, poate fi inclus în profitul întreprinderii respective și impozitat în consecință.” Această dispoziție este considerată a constitui o declarație oficială pentru scopuri fiscale internaționale a „principiului concurenței depline” al OCDE în stabilirea prețurilor de transfer între societățile asociate unui grup.

- (83) Conform acestui principiu, administrațiile fiscale ar trebui să accepte numai prețurile de transfer între societățile din cadrul aceluiași grup care remunerează tranzacțiile ca și cum prețurile respective ar fi fost stabilite între societăți independente care negociază în condiții similare de concurență deplină. În acest mod, societățile multinaționale sunt împiedicate să își modifice prețurile de transfer astfel încât o valoare cât mai scăzută a profitului să fie repartizată jurisdicțiilor în care profiturile respective sunt supuse unor impozite mai ridicate, iar o valoare cât mai ridicată a profitului să fie repartizată jurisdicțiilor în care profiturile respective fac obiectul unei impozitări reduse <sup>(57)</sup>. OCDE oferă îndrumare cu privire la aplicarea principiului concurenței depline în Liniile directoare ale OCDE privind PT, dintre care cea mai recentă versiune a fost publicată în 2010 (denumită în continuare „Liniile directoare ale OCDE privind PT din 2010”) <sup>(58)</sup>.
- (84) Articolul 7 alineatul (2) din Modelul OCDE de convenție fiscală privind „profiturile societăților” face referire la repartizarea profiturilor în cadrul unei singure societăți. Acesta prevede că: „[...] profiturile care sunt atribuite în fiecare stat contractant pentru sediul permanent [...] sunt profiturile pe care aceasta le-ar putea realiza, în special în relațiile sale cu alte părți ale societății, în cazul în care aceasta ar fi o societate separată și independentă care desfășoară activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare, luând în considerare funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de societate prin sediul permanent și prin alte părți ale societății.” Orientări privind aplicarea articolului 7 sunt furnizate în raportul OCDE privind repartizarea profiturilor către sediile permanente, dintre care cea mai recentă versiune a fost publicată în 2010 (denumit în continuare „raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului”) <sup>(59)</sup>.
- (85) Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului descrie dificultățile legate de repartizarea profitului în cadrul unei singure societăți, în comparație cu repartizarea profitului între două societăți distincte din punct de vedere juridic. Între două societăți separate din punct de vedere juridic, determinarea societății care deține activele și a societății care suportă riscurile în relația dintre cele două societăți este realizată prin contracte cu caracter juridic obligatoriu sau alte acorduri juridice verificabile. De asemenea, aceasta se aplică în cazul în care cele două societăți distincte fac parte din același grup de societăți, atât timp cât contractele și acordurile juridice reflectă realitatea. În schimb, faptul că un sediu permanent nu constituie o entitate juridică distinctă de societatea de care aparține înseamnă că, între diversele părți ale aceleiași societăți, nu există o singură parte a societății care ar putea fi considerată că „deține” active în mod legal, că își asumă riscurile și că dispune de capital sau contracte cu societăți distincte <sup>(60)</sup>. Pentru a remedia această diferență, Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului stabilește o abordare comună a repartizării profiturilor către sediile permanente ale societăților nerezidente. Această abordare este cunoscută sub denumirea de „abordarea OCDE autorizată”. Prin această abordare sunt repartizate sediului permanent profiturile pe care sediul permanent le-ar fi obținut în condiții de deplină concurență în cazul în care acesta ar fi o „societate” distinctă și separată care execută funcții identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare, luând în considerare funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de societatea nerezidentă prin sediul permanent și prin alte părți ale societății respective, în conformitate cu articolul 7 alineatul (2) din Modelul OCDE de convenție fiscală.

#### 2.4.2. REPARTIZAREA PROFITULUI REALIZAT DE SUCURSALĂ PE BAZA FUNCȚIILOR DE CONDUCERE ÎN ABORDAREA AUTORIZATĂ OCDE ÎN DOUĂ ETAPE

- (86) Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului descrie abordarea autorizată OCDE în ceea ce privește aplicarea principiului concurenței depline stabilit în Liniile directoare ale OCDE privind PT în contextul repartizării profitului către un sediu permanent. Conform Liniilor directoare ale OCDE privind PT, repartizarea

<sup>(57)</sup> Administrațiile fiscale și autoritățile legislative sunt conștiente de această problemă și legislația fiscală permite, în general, administrațiilor fiscale să corecteze declarațiile fiscale ale întreprinderilor afiliate care nu aplică în mod corect prețurile de transfer, prin prețuri de substituție care corespund unei aproximări fiabile a celor aprobate de întreprinderi independente care negociază în condiții similare de concurență deplină.

<sup>(58)</sup> A se vedea *Linii directoare privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale*, OCDE, 22 iulie 2010. O versiune anterioară a acestor linii directoare a fost aprobată de Consiliul OCDE la 13 iulie 1995 (denumite în continuare „Liniile directoare ale OCDE privind PT din 1995”).

<sup>(59)</sup> A se vedea *Raportul din 2010 privind repartizarea profiturilor către sediile permanente*, aprobat de Consiliul OCDE la 22 iulie 2010.

<sup>(60)</sup> Punctul 14 din secțiunea B-3 (i) din Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului, p. 14.

profitului între societățile asociate depinde de funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate de fiecare societate <sup>(61)</sup>. În ceea ce privește repartizarea veniturilor între o societate și sediul său permanent, abordarea autorizată OCDE completează analiza funcțională prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din Convenția-model a OCDE, într-o primă etapă, pentru a aborda faptul că, din punct de vedere legal, activele, riscurile, capitalul și drepturile și obligațiile care rezultă din tranzacțiile dintre diferitele părți ale aceleiași societăți aparțin societății în ansamblu, și nu unei singure părți a societății, și că nu există tranzacții între societăți distincte din punct de vedere juridic care aparțin aceluiași grup corporativ <sup>(62)</sup>.

- (87) Abordarea autorizată OCDE constă, prin urmare, într-o analiză în două etape pe baza căreia veniturile sunt alocate unui sediu permanent.
- (88) Prima etapă a acestei abordări este de a presupune că sediul permanent este o societate distinctă și separată „care desfășoară activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare, luând în considerare funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de societate prin sediul permanent și celelalte părți ale societății” <sup>(63)</sup>. În acest context, este introdusă noțiunea de „funcții de conducere”. În prima etapă, abordarea autorizată a OCDE alocă sediului permanent proprietatea economică a activelor pentru care funcțiile semnificative relevante pentru proprietatea economică a activelor sunt îndeplinite de persoane din cadrul sediului permanent și, de asemenea, alocă sediului permanent riscurile pentru care funcțiile semnificative relevante pentru asumarea și/sau gestionarea (în urma transferului) a riscurilor sunt îndeplinite de persoane din cadrul sediului permanent <sup>(64)</sup>.
- (89) În cadrul celei de a doua etape a abordării autorizate OCDE, Liniile directe ale OCDE privind PT se aplică prin analogie relațiilor sediului permanent cu celelalte părți ale societății pentru a se asigura că performanța tuturor funcțiilor sale în raport cu relațiile respective este recompensată pe baza principiului concurenței depline <sup>(65)</sup>.

#### 2.4.3. CONSIDERAȚII PRIVIND APLICAREA ABORDĂRII AUTORIZATE OCDE ÎN CAZUL ACTIVELOR NECORPORALE

- (90) Secțiunea D-2(iii)(c) din Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului vizează atribuirea activelor necorporale către sediile permanente. În ceea ce privește activele necorporale comerciale create la nivel intern, punctul 86 din raport stabilește că, în funcție de modelul de afaceri al societăților, „luarea deciziilor și gestionarea activă pot fi adesea atribuite la nivelul întregii societăți. Se ridică problema dacă este probabil ca acest lucru să se aplice în ceea ce privește crearea bunurilor necorporale sau dacă este mai probabil ca funcțiile de conducere relevante pentru determinarea proprietății economice asupra activelor necorporale să fie îndeplinite la un nivel strategic ridicat de către conducerea superioară sau de o combinație de funcții centralizate și atribuite de luare a deciziilor. Punctul 87 precizează că «nu există o dovadă concretă că procesul de luare a deciziilor pentru dezvoltarea de bunuri necorporale este în general atât de centralizat, în special deoarece, pentru identificarea funcțiilor de conducere relevante pentru determinarea proprietății economice, accentul este pus pe luarea deciziilor și gestionarea activă, și nu pe simpla aprobare sau respingere a unei propuneri. Acest lucru sugerează că, la fel ca în cazul activelor financiare, proprietatea economică poate fi adesea determinată de funcțiile îndeplinite sub nivelul strategic al conducerii superioare. Acesta este nivelul la care o gestionare activă a unui program către dezvoltarea unor active necorporale ar putea apărea, acolo unde se află capacitatea de a gestiona în mod activ riscurile inerente unui astfel de program.»

<sup>(61)</sup> Punctul 1.42 din Liniile directe ale OCDE din 2010 privind PT prevede că: „În cadrul tranzacțiilor dintre două societăți independente, compensația va reflecta în mod normal funcțiile îndeplinite de fiecare societate (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate). Prin urmare, pentru a se stabili dacă tranzacțiile sau entitățile controlate și cele necontrolate sunt comparabile, este necesară o analiză funcțională. Această analiză funcțională încearcă să identifice și să compare activitățile importante din punct de vedere economic și responsabilitățile asumate, activele utilizate și riscurile suportate de părțile implicate în tranzacții.” A se vedea punctul 1.20 din Liniile directe din 1995 privind PT: „în relațiile dintre două societăți independente, compensația va reflecta în mod obișnuit funcțiile executate de fiecare societate (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate). Prin urmare, pentru a se stabili dacă tranzacțiile sau entitățile controlate și necontrolate sunt comparabile, este necesară efectuarea unei comparații între funcțiile îndeplinite de părți. Această comparație se bazează pe o analiză funcțională, care urmărește să identifice și să compare cele mai importante activități din punct de vedere economic și responsabilitățile asumate sau care urmează să fie asumate de către întreprinderile independente și asociate.” (subliniere adăugată)

<sup>(62)</sup> Punctul 15 din secțiunea B-3 (i) din Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului, p. 14.

<sup>(63)</sup> Punctul 13 din secțiunea B-3 (i) din Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului, p. 14.

<sup>(64)</sup> Punctul 15 din secțiunea B-3 (i) din Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului, p. 14.

<sup>(65)</sup> Punctul 17 din secțiunea B-3 (i) din Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului, p. 14.



- (91) În ceea ce privește activele necorporale comerciale dobândite, punctul 94 din secțiunea D-2(iii)(c)(3)A(ii) explică faptul că „la fel ca în cazul bunurilor necorporale create intern, întrebarea esențială în determinarea proprietății economice asupra activelor necorporale dobândite este legată de nivelul la care sunt îndeplinite funcțiile de conducere privind luarea activă a deciziilor legate de asumarea și gestionarea riscurilor în cadrul societății” <sup>(66)</sup>.

#### 2.4.4. LINIILE DIRECTOARE ALE OCDE PRIVIND PT

- (92) Liniile directoare ale OCDE privind PT descriu cinci metode pentru stabilirea unei aproximări a prețurilor în condiții de concurență deplină pentru tranzacțiile și repartizarea profiturilor între societățile din cadrul aceluiași grup: (i) metoda prețului comparabil necontrolat („comparable uncontrolled price” sau „metoda CUP”); (ii) metoda cost-plus; (iii) metoda prețului de revânzare; (iv) metoda tranzacțională a marjei nete (denumită în continuare „MTMN”); și (v) metoda tranzacțională de împărțire a profitului. Orientările stabilesc o distincție între metodele tradiționale bazate pe tranzacții (primele trei metode) și metodele tranzacționale bazate pe profit (ultimele două metode). Acestea indică o preferință pentru metodele tradiționale bazate pe tranzacții, cum ar fi metoda CUP, în detrimentul metodelor tranzacționale bazate pe profit, cum ar fi MTMN, ca un mijloc de a determina dacă prețurile de transfer sunt stabilite în condiții de concurență deplină <sup>(67)</sup>. Orientările explică în continuare că societățile multinaționale au libertatea de a aplica metode care nu sunt descrise în liniile directoare pentru a stabili prețurile de transfer, cu condiția ca prețurile respective să respecte principiul concurenței depline.
- (93) Soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației vizează o repartizare a profiturilor către ASI și AOE pe baza metodelor de repartizare unilaterală a profiturilor care, în aplicarea lor, sunt similare MTMN, astfel cum sunt descrise în Liniile directoare ale OCDE privind PT. MTMN este una dintre „metodele indirecte” utilizate pentru stabilirea unei aproximări a prețurilor în condiții de concurență deplină pentru tranzacțiile și repartizarea profitului între societățile din cadrul aceluiași grup. MTMN poate fi pusă în contrast cu metoda CUP, care este o „metodă directă” ce compară prețul perceput pentru transferul bunurilor sau serviciilor în cadrul unei tranzacții controlate (și anume, o tranzacție între două societăți care sunt societăți asociate) cu prețul perceput pentru transferul de bunuri sau servicii în cadrul unei tranzacții necontrolate comparabile (și anume, o tranzacție între societăți care sunt societăți independente una față de cealaltă), realizată în circumstanțe comparabile. MTMN aproximează care ar fi profitul în condiții de concurență deplină pentru întreaga activitate, și nu pentru tranzacțiile identificate. Aceasta nu urmărește să stabilească prețul mărfurilor vândute ci estimează profitul pe care unele societăți independente l-ar putea obține dintr-o activitate, de exemplu: vânzarea de bunuri. Această estimare este realizată prin alegerea unei baze („un indicator al nivelului de profit”), cum ar fi costurile, cifra de afaceri sau investițiile fixe, și aplicarea unui rate a profitului care reflectă rata observată în tranzacții similare necontrolate.
- (94) Utilizarea MTMN ca o metodă de stabilire unilaterală a prețului de transfer, și anume examinarea profitabilității numai pentru una dintre părțile implicate în tranzacțiile controlate – este adesea justificată de recursul la punctul 3.18 din Liniile directoare din 2010 ale OCDE privind PT, conform căruia „partea supusă examinării”, și anume partea implicată în tranzacție pentru care este examinat un indicator financiar (marja comercială aplicată costurilor, marja brută sau indicatorul profitului net) ar trebui, în principiu, să fie societatea care are funcții mai puțin complexe <sup>(68)</sup>. În special, în cazul în care una dintre părțile implicate într-o tranzacție controlată deține

<sup>(66)</sup> În ceea ce privește imobilizările necorporale legate de marketing, punctul 97 din secțiunea D2(iii)(c)(3)A(iii) din raportul OCDE din 2010 indică faptul că „principiile fundamentale ale activelor imobiliare legate de marketing sunt aceleași ca în cazul activelor imobiliare comerciale”.

<sup>(67)</sup> Punctul 2.3 din Liniile directoare din 2010 ale OCDE privind PT prevede următoarele: „Ca urmare, în cazul în care, luând în considerare criteriile descrise la punctul 2.2, o metodă tradițională bazată pe tranzacții și o metodă tranzacțională bazată pe profituri pot fi aplicate într-o manieră la fel de fiabilă, se preferă metoda tradițională bazată pe tranzacții în detrimentul metodei tranzacționale bazate pe profituri.” Punctul 3.49 din Liniile directoare din 1995 ale OCDE privind PT prevede că: „Metodele tradiționale bazate pe tranzacții vor fi preferate în detrimentul metodei tranzacționale bazate pe profituri ca un mijloc de a stabili dacă prețul de transfer respectă principiul concurenței depline, și anume, dacă există un anumit element care afectează nivelul profiturilor dintre societățile asociate. Până în prezent, experiența practică a arătat că, în majoritatea cazurilor, este posibilă aplicarea metodelor tradiționale bazate pe tranzacții.”

<sup>(68)</sup> În detaliu, punctul 3.18 din Liniile directoare din 2010 ale OCDE privind PT prevede următoarea recomandare: „Atunci când se aplică metoda costului plus, metoda prețului de revânzare sau metoda tranzacțională a marjei nete, astfel cum sunt descrise în capitolul II, este necesar să se aleagă partea implicată în tranzacție pentru care este examinat un indicator financiar (marja comercială aplicată costurilor, marja brută sau indicatorul profitului net). Alegerea părții supuse examinării ar trebui să fie coerentă cu analiza funcțională a tranzacției. Ca regulă generală, partea supusă examinării este partea pentru care se poate aplica o metodă de stabilire a prețurilor de transfer într-un mod care este cel mai fiabil și pentru care pot fi găsite cele mai fiabile comparabile, și anume aceasta va fi de cele mai multe ori partea care dispune de analiza funcțională cel mai puțin complexă.” Punctul 3.43 din Liniile directoare din 1995 ale OCDE privind PT cuprinde o descriere comparabilă.

proprietatea intelectuală, acordând celeilalte părți implicate în tranzacție licență de utilizare a acestora pentru a îndeplini funcții precum producția sau distribuția, consultanții fiscali invocă adesea complexitatea stabilirii unei rate de rentabilitate a proprietății intelectuale respective pentru a considera contrapartea drept o parte cu o funcție având un grad mai redus de complexitate, a stabili o rată de rentabilitate pentru funcțiile îndeplinite de contraparte și a repartiza întregul profit care rămâne după deducerea rentabilității, și anume întregul „profit rezidual” către partea care deține proprietatea intelectuală, ca o redevență pentru utilizarea respectivei proprietăți intelectuale.

## 2.5. INFORMAȚII SUPLIMENTARE PREZENTATE DE IRLANDA CA RĂSPUNS LA DECIZIA DE ÎNȚIERE A PROCEDURII ȘI ÎN CADRUL PROCEDURII OFICIALE DE INVESTIGARE

- (95) În decizia sa de inițiere a procedurii, Comisia a solicitat Irlandei să furnizeze toate informațiile care pot fi utile pentru evaluarea soluțiilor fiscale anticipate contestate <sup>(69)</sup>. În special, Comisia a solicitat Irlandei să furnizeze conturile financiare ale ASI și AOE pentru perioada cuprinsă între 2004 și 2013, numărul de angajați cu echivalent normă întreagă (denumiți în continuare „angajați ENI”) ai ASI și AOE din aceeași perioadă (sfârșitul perioadei de raportare), numărul de angajați ENI ai sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE și informații cu privire la acordurile de partajare a costurilor la care sunt parte ASI și AOE. De asemenea, Comisia a solicitat Irlandei să evidențieze valoarea venitului pasiv obținut de ASI în conturile de profit și pierdere și să precizeze dacă acest venit pasiv provine din Irlanda.

### 2.5.1. INFORMAȚIILE FINANCIARE PRIVIND ASI ȘI AOE

- (96) Venitul obținut de ambele societăți este clasificat în conturile acestora ca provenind din vânzarea produselor, astfel cum ilustrează extrasele din figura 2 și figura 3. Conturile respective arată că cifra de afaceri reprezintă vânzările nete către clienți. Conturile aparținând ASI și AOE precizează (de exemplu, pentru anii 2006 și 2007) că „vânzările nete constau, în principal, în venituri generate din vânzarea produselor (componente hardware, software și periferice) și contractele de garanție extinsă și de asistență”. În ceea ce privește ASI, în afară de cifra de afaceri și sumele relativ mici aferente dobânzii, nu se menționează alte tipuri semnificative de venituri. În special, ASI nu pare să înregistreze eventuale venituri obținute din redevențe. În ceea ce privește AOE, pe lângă cifra de afaceri și sumele relativ mici aferente dobânzii, aceasta raportează sume mari obținute din dividende plătite de ASI către AOE pentru unele perioade contabile.

Figura 2

#### Extras din conturile ASI pe 2007

##### **Apple Sales International**

**Declarație privind politicile contabile** (continuare)  
pentru exercițiul financiar încheiat la 29 septembrie 2007

##### **Recunoașterea veniturilor**

Vânzările nete constau, în principal, în veniturile obținute din vânzarea de produse (hardware, software și periferice), precum și contracte privind garanția extinsă și contracte privind asistența tehnică. Societatea recunoaște veniturile în temeiul standardelor de contabilitate aplicabile.

<sup>(69)</sup> A se vedea partea operațională a deciziei de inițiere a procedurii (secțiunea 4).

Figura 3

**Extras din conturile AOE pe 2006****Apple Operations Europe**

**Declarație privind politicile contabile** *(continuare)*  
*pentru exercițiul financiar încheiat la 30 septembrie 2006*

**Recunoașterea veniturilor**

Vânzările nete constau , în principal, în veniturile obținute din vânzarea de produse (hardware, software și periferice), precum și contracte privind garanția extinsă și contracte privind asistența tehnică. Societatea recunoaște veniturile în temeiul standardelor de contabilitate aplicabile.

- (97) Informațiile financiare selectate furnizate de Irlanda sunt prezentate în tabelul 1 pentru ASI și tabelul 2 pentru AOE.

Tabelul 1

**Informații financiare privind ASI (în milioane USD)**

| Anul | Cifra de afaceri a ASI | Profit înainte de impozitare | Din care dobânda și venitul din investiții excluzând dobânda | Impozit declarat în situația financiară statutară |
|------|------------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 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]                                            |

Tabelul 2

**Informații financiare privind AOE (în milioane USD)**

| Anul | Cifra de afaceri a AOE | Profit înainte de impozitare | Din care dobânda și venitul din investiții excluzând dobânda | Impozit declarat în situația financiară statutară |
|------|------------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 2003 | 350                    | 11                           | 27,7                                                         | 7,5                                               |
| 2004 | 417                    | 25                           | 14,1                                                         | 2,5                                               |

| Anul | Cifra de afaceri a AOE | Profit înainte de impozitare | Din care dobânda și venitul din investiții excluzând dobânda | Impozit declarat în situația financiară statutară |
|------|------------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 2005 | 446                    | 69                           | 20,2                                                         | 2,9                                               |
| 2006 | 359                    | 1 277 (*)                    | 61,2                                                         | 2,7                                               |
| 2007 | 465                    | 109                          | 63,6                                                         | 2,0                                               |
| 2008 | 412 <sup>(1)</sup>     | 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]                                            |

(\*) Prezentare de informații: include un dividend din 2006 în valoare 1 250 de milioane USD plătit de ASI către AOE și de AOE către AOI în 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014, venituri obținute de la societăți din cadrul grupului în valoare de 6 575 de milioane USD, 6 253 de milioane USD, [14 500-15 000] de milioane USD, [5 000-5 500] de milioane USD și, respectiv, [1 500-2 000] de milioane USD.

<sup>(1)</sup> Cifrele de afaceri pe anul 2008 au fost retratate de la cifra de afaceri de 116 696 USD și costul unitar al produselor vândute (19 587 USD) la cifra de afaceri de 411 802 USD și costul unitar al produselor vândute (314 693 USD).

- (98) Informațiile financiare prezentate în tabelele 1 și 2 se bazează pe situațiile financiare statutare ale ASI și AOE, astfel cum au fost prezentate în Irlanda. ASI și AOE prezintă conturile complete ale societății în Irlanda, deoarece acestea sunt constituite în Irlanda. Comisia a solicitat Irlandei <sup>(70)</sup> să clarifice dacă există conturi separate pentru sediile sociale ale ASI și AEO și sucursalele irlandeze respective ale acestora și, în caz afirmativ, să furnizeze astfel de înregistrări contabile separate. Irlanda a indicat că respectivele conturi financiare ale ASI și AOE îndeplinesc cerințele contabile statutare în temeiul legislației irlandeze și că legislația irlandeză nu solicită societăților ASI și AOE să elaboreze conturi financiare separate pentru sucursalele irlandeze ale acestora.
- (99) Impozitul declarat de ASI în conturile financiare statutare este constituit în principal din impozitul datorat Irlandei pe profitul sucursalelor irlandeze ale societății, determinat în conformitate cu metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate <sup>(71)</sup>, întrucât ASI nu a considerat că aceasta a avut o prezență impozabilă în nicio altă jurisdicție fiscală. Cu toate acestea, în urma evaluărilor efectuate de administrațiile fiscale din [...] și Italia, ASI a fost considerată pasibilă de plata impozitului în cele două jurisdicții. Pentru anii 2013 și 2014, ASI a fost obligată la plata impozitului reținut la sursă în [...], întrucât administrația fiscală a [...] a considerat un comision plătit de o societate Apple [...] către ASI ca fiind o redevență, care fost supusă plății unui impozit reținut la sursă <sup>(72)</sup>. Pentru perioada 2009-2012, ASI a fost obligată la plata impozitului pe profit în Italia în urma unei evaluări efectuate de administrația fiscală italiană, care a stabilit că ASI a avut o prezență impozabilă în Italia în perioada respectivă <sup>(73)</sup>. În ceea ce privește impozitul declarat de AOE în conturile sale financiare statutare, societatea respectivă a avut o sucursală în Singapore și a fost supusă la plata impozitului pe profit în Singapore pentru anii 2009, 2010 și 2011 <sup>(74)</sup>.

<sup>(70)</sup> A se vedea scrisoarea Comisiei din 11 noiembrie 2015, considerentul 27.

<sup>(71)</sup> Impozitul datorat de ASI autorităților fiscale irlandeze a fost stabilit în euro și s-a ridicat la aproximativ 4,8 milioane EUR în 2009, 4,8 milioane EUR în 2010, 7,3 milioane EUR în 2011, [1-10] milioane EUR în 2012, [0,7-0,8] milioane EUR în 2013 și [0,9-1] milioane EUR în 2014, a se vedea scrisoarea prezentată de Apple la 22 aprilie 2016, p. 8-9.

<sup>(72)</sup> Cu o valoare cuprinsă între [...] și [...] pentru 2013 și, respectiv, 2014, a se vedea scrisoarea transmisă de Apple la 22 aprilie 2016, p. 10.

<sup>(73)</sup> Obligația rezultantă a ASI de plată a impozitului pe profit în Italia s-a ridicat la aproximativ [20-30] de milioane EUR în 2009, [40-50] de milioane EUR în 2010, [50-60] de milioane EUR în 2011 și [30-40] de milioane EUR în 2012, a se vedea scrisoarea transmisă de Apple la 22 aprilie 2016, p. 10. Cu toate acestea, sumele respective nu au fost înregistrate în conturile financiare ale ASI prezentate în tabelul 1, întrucât conturile financiare au fost emise înainte de efectuarea evaluării de către autoritățile fiscale italiene. Irlanda nu a informat Comisia cu privire la o retratare a conturilor financiare ale ASI până în prezent.

<sup>(74)</sup> Impozitul pe profit datorat de AOE în Singapore s-a ridicat la 42 136 de dolari singaporezi (SGD), 1 810 SGD și 535 SGD pentru anii 2009, 2010 și, respectiv, 2011. A se vedea scrisoarea prezentată de Apple la 22 aprilie 2016, p. 10.

- (100) De asemenea, Irlanda a furnizat componenta din veniturile din dobânzi raportate în conturile financiare statutare ale ASI și AOE, care se referă la proprietatea sucursalelor irlandeze respective ale celor două societăți <sup>(75)</sup>. Irlanda a furnizat o defalcare a veniturilor ASI obținute din dobânzi în „dobândă plătită în contul financiar al ASI” și „dobândă din proprietate”. De exemplu, în 2012, dobândă plătită în conturile financiare ale ASI a fost de [500-600] de milioane USD, iar veniturile din dobânzi provenite din proprietatea sucursalei au fost de [1-10] milioane USD. În scrisoarea acesteia din 15 aprilie 2015, Irlanda a precizat că dobândă atribuită sucursalei irlandeze a ASI și sucursalei irlandeze a AOE se obține prin conturi bancare sau fonduri identificabile separat. Operațiunile curente ale conturilor bancare respective sunt controlate de personalul responsabil de finanțe și trezorerie din Cork, Irlanda <sup>(76)</sup>.
- (101) În soluțiile fiscale anticipate contestate, profitul impozabil al sucursalei irlandeze a ASI se stabilește prin raportarea la costurile de funcționare. Cu toate acestea, contabilitatea separată a costurilor de funcționare pentru sucursală nu este disponibilă, întrucât conturile financiare separate nu au fost furnizate niciodată Irlandei de către Apple. Un detaliu cu privire la costurile de funcționare pentru ASI în ansamblu pentru anii 2011 și 2012, astfel cum au fost raportate în conturile financiare statutare ale ASI, este prezentat în figura 4 cu titlu ilustrativ.

Figura 4

**Costurile de funcționare ale ASI prevăzute în raportul anual din 2012**

| Costuri de funcționare                                    | 2012                  | 2011      |
|-----------------------------------------------------------|-----------------------|-----------|
|                                                           | mii USD               | mii USD   |
| Costurile de comercializare, de vânzări și de distribuție | [400 000-500 000]     | 604 888   |
| Cheltuieli administrative                                 | [100 000-200 000]     | 139 870   |
| Cercetare și dezvoltare                                   | [1 500 000-2 000 000] | 1 538 036 |

- (102) În soluțiile fiscale anticipate contestate, profitul impozabil al sucursalei irlandeze a AOE se stabilește prin raportarea la cheltuielile de funcționare și cifra de afaceri. Contul de profit și pierdere ale AOE în ansamblu pentru anii 2011 și 2012 este prezentat în figura 5 cu titlu ilustrativ.

Figura 5

**Contul de profit și pierdere al AOE prevăzut în raportul anual din 2012****Contul de profit și pierdere**

Pentru exercițiul financiar încheiat la 29 septembrie 2012

|                                                     | Notă | 2012                       | 2011      |
|-----------------------------------------------------|------|----------------------------|-----------|
|                                                     |      | mii USD                    | mii USD   |
| <b>Cifra de afaceri – operațiuni continue</b>       | 1    | <b>[400 000-500 000]</b>   | 518 505   |
| Costul vânzărilor                                   |      | <b>[(300 000-400 000)]</b> | (426 594) |
| <b>Profitul brut</b>                                |      | <b>[90 000-100 000]</b>    | 91 911    |
| Costuri de funcționare                              | 2    | <b>[(10 000-20 000)]</b>   | (42 654)  |
| <b>Profit din funcționare – operațiuni continue</b> |      | <b>[70 000-80 000]</b>     | 49 257    |

<sup>(75)</sup> Această componentă se ridică la [20-30] de mii USD pentru AOE pe parcursul perioadei 2003-2013, a se vedea scrisoarea Irlandei din 15 aprilie 2015, p. 4. În ceea ce privește ASI, această componentă a veniturilor din dobândă provenite din proprietatea sucursalei irlandeze se ridică la [70-80] de milioane USD pe parcursul perioadei 2003-2013, a se vedea scrisoarea din partea Irlandei din 15 aprilie 2015, p. 2 și observațiile prezentate de Irlanda la decizia de inițiere a procedurii din 5 septembrie 2014, dosar nr. 3. Potrivit Irlandei, sumele respective pentru anul 2014 nu erau încă stabilite la data prezentării scrisorii Irlandei din 15 aprilie 2015.

<sup>(76)</sup> Scrisoarea Irlandei din 15 aprilie 2015, p. 3.

|                                                                  |      | 2012                           | 2011             |
|------------------------------------------------------------------|------|--------------------------------|------------------|
|                                                                  | Notă | mii USD                        | mii USD          |
| Venituri din societăți membre ale grupului                       |      | [14 500 000-15 000 000]        | 6 252 591        |
| Alte dobânzi de primit și venituri similare                      | 3    | [1 000-10 000]                 | 122              |
| Dobânzi de plătit și taxe similare                               | 4    | [(30-40)]                      | (2 505)          |
| Amortizări ale activelor financiare                              | 11   | [(50-60)]                      | —                |
| <b>Profitul din activitățile obișnuite înainte de impozitare</b> | 5-8  | <b>[14 500 000-15 000 000]</b> | <b>6 299 465</b> |
| Impozitul pe profit din activitățile obișnuite                   | 9    | [(1 000-10 000)]               | (2 966)          |
| <b>Profitul pentru exercițiul financiar</b>                      |      | <b>[14 500 000-15 000 000]</b> | <b>6 296 499</b> |

- (103) În ceea ce privește obligația de plată a impozitului pe profit în Irlanda, conturile financiare ale ASI și AOE fac referire la o „rată a impozitului mai mică decât rata standard în Irlanda” pentru perioadele până la 2007. Extrasul conturilor auditate ale ASI, astfel cum este reprodus în raportul anual al acestora pentru 2007, este prezentat în figura 6.

Figura 6

#### Extras al raportului anual al ASI pentru 2007

##### Impozit pe profitul din activități ordinare

Impozitul actual este mai mic decât rata standard de impozitare în Irlanda. Diferențele sunt explicate astfel:

|                                                                 | 2007             | 2006         |
|-----------------------------------------------------------------|------------------|--------------|
|                                                                 | mii USD          | mii USD      |
| Profitul din activități ordinare înainte de impozitare          | <b>1 843 933</b> | 1 179 637    |
| Impozit actual de 12,5 % (2006: 12,5 %)                         | <b>230 492</b>   | 147 455      |
| Valoarea:                                                       |                  |              |
| Veniturilor din dobânzi percepute la o rată mai ridicată (25 %) | <b>2 485</b>     | 1 610        |
| Ajustării impozitului în ceea ce privește perioadele anterioare | —                | (131)        |
| Veniturilor impozitate la rate mai scăzute                      | <b>(224 049)</b> | (142 450)    |
| <b>Impozitul actual total</b>                                   | <b>8 928</b>     | <b>6 484</b> |

- (104) Pentru perioadele de după 2007, impozitele percepute societăților sunt prezentate în conturile financiare, astfel cum sunt calculate prin aplicarea unei cote de impozitare de [1-5] %. Această cotă de impozitare este descrisă în conturi drept „cota de impozitare pentru toate jurisdicțiile în care [AOE] desfășoară activități”. Extrasul din conturile auditate ale ASI, astfel cum este reprodus în raportul anual al acestora pentru 2012, este prezentat în figura 7.

Figura 7

**Extras din raportul anual al ASI pentru 2012****Impozit pe profitul din activități ordinare**

Societatea nu are rezidență fiscală în alte jurisdicții. Aceasta desfășoară activități în diferite țări. Cota medie de impozitare pentru toate jurisdicțiile în care aceasta își desfășoară activitatea este de aproximativ [1-5] %.

|                                                                 | 2012                    | 2011                    |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
|                                                                 | mii USD                 | mii USD                 |
| Profitul din activitățile obișnuite înainte de impozitare       | [35 000 000-35 500 000] | [22 000 000-22 500 000] |
| Impozit de [1-5]%                                               | [1 000 000-1 500 000]   | [800 000-900 000]       |
| Valoarea:                                                       |                         |                         |
| Veniturilor din dobânzi percepute la o rată mai ridicată (25 %) | [600-700]               | 620                     |
| Veniturilor impozitate la rate mai scăzute/mai ridicate         | [(1 000 000-1 500 000)] | (876 117)               |
| <b>Impozitul actual total</b>                                   | <b>[1 000-10 000]</b>   | <b>9 862</b>            |

- (105) Impozitele datorate efectiv de ASI în Irlanda, conform declarațiilor sale fiscale pentru perioada cuprinsă între 25 septembrie 2011 și 24 septembrie 2012, s-au ridicat la [1-10] milioane EUR pentru profitul din exploatare (profitul din exploatare corespunzător s-a ridicat la [30-40] de milioane EUR), la care s-a adăugat impozitul pe veniturile din dobânzi în valoare de [0,6-0,7] milioane EUR, ceea ce a condus la o obligație fiscală de [1-10] milioane EUR <sup>(77)</sup>. Pentru aceeași perioadă, impozitele datorate efectiv de AOE în Irlanda au fost de [1-10] milioane EUR pentru profitul din exploatare (corespunzător unui profit din exploatare de [10-20] milioane EUR), la care s-a adăugat o reducere a impozitului reținut la sursă, conducând la o obligație fiscală de [1-10] milioane EUR.
- (106) Irlanda a indicat că fondurile identificate ca fiind peste necesarul de capital de lucru al ASI și AOE sunt transferate în conturile bancare și fondurile de investiții ale ASI și AOE din afara Irlandei, care sunt operate, gestionate și controlate din SUA.
- (107) În ceea ce privește conturile bancare ale ASI utilizate pentru colectarea veniturilor din vânzările către clienții din regiunea EMEIA, Irlanda a indicat că fluxul de numerar diferă în funcție de faptul dacă respectivul client este un partener intermediar, un utilizator al magazinului online Apple sau dacă se realizează o vânzare într-un magazin de vânzare cu amănuntul. În cazul în care clientul este un partener intermediar <sup>(78)</sup>, Apple primește suma prin transfer bancar sau printr-un debit direct într-un cont bancar al ASI din jurisdicția locală a clientului sau într-un cont bancar comun al ASI din SUA sau Europa care primește fonduri din vânzările realizate în mai multe țări. Cu toate acestea, conform situației transmise de Irlanda cu privire la localizarea conturilor bancare ale ASI, începând din martie 2009 nu a existat niciun cont bancar în SUA care să colecteze încasările din vânzările realizate în regiunea EMEIA, iar începând din martie 2012 numai veniturile obținute din vânzările realizate în Islanda, Rusia și Turcia, precum și în părți din Orientul Mijlociu și Africa au fost colectate în conturi bancare situate în SUA. Toate celelalte venituri din vânzări sunt colectate în conturi bancare situate în Europa. De asemenea, Irlanda a indicat că grupul responsabil de trezorerie pentru regiunea EMEIA din cadrul Apple, care este format din trei persoane stabilite în Irlanda, distribuie în mod regulat numerarul deținut în conturile locale din regiunea EMEIA în „conturi concentrate” deținute în numele ASI. Potrivit Irlandei, aceste conturi sunt deschise în Regatul Unit, în SUA și în Elveția.
- (108) În ceea ce privește fondurile de investiții, conform informațiilor furnizate de Apple, societatea care furnizează servicii de investiții și de gestionare a numerarului pentru ASI și AOE, pe baza acordurilor de furnizare a serviciilor de gestionare a investițiilor încheiate cu ASI și AOE, este Braeburn Capital Inc. (denumită în

<sup>(77)</sup> Pot fi observate mici diferențe între impozitele raportate în conturile financiare, prezentate în tabelul 1 și în tabelul 2, și declarațiile fiscale, care se poate datora fluctuațiilor valutare sau variațiilor perioadelor de raportare.

<sup>(78)</sup> Apple definește partenerul intermediar ca distribuitorii și vânzătorii cu amănuntul terți care cumpără produse Apple în vederea revânzării ulterioare.

continuare „Braeburn”), o societate cu sediul în SUA. Printre servicii se numără gestionarea investițiilor și a numerarului [...]. În cursul reuniunii consiliilor de administrație ale ASI și AOE din 24 iulie 2006, s-a decis ca Braeburn să continue activitatea de sprijinire a ASI și AOE în gestionarea rezervelor sale de numerar <sup>(79)</sup>. Potrivit Irlandei, toate veniturile din investițiile respective provin din afara Irlandei și, în consecință, dobânda din investiții nu este supusă impozitării în Irlanda.

#### 2.5.2. INFORMAȚII CU PRIVIRE LA ANGAJAȚII DIN CADRUL ASI ȘI AOE

- (109) În răspunsul său la decizia de inițiere a procedurii, Irlanda a indicat că, până la 31 decembrie 2011, toți salariații societății Apple din Irlanda erau angajați în mod oficial de AOE, sucursala irlandeză a AOE operând un singur stat de plată în Irlanda. Potrivit Irlandei, astfel de aranjamente nu sunt neobișnuite în Irlanda pentru grupurile de societăți. A existat un mecanism de repartizare a plății prin care costurile legate de angajații AOE care desfășoară activități în cadrul sucursalei irlandeze a ASI au fost repartizate lunar sucursalei respective. Începând cu 1 ianuarie 2012, condițiile de muncă au fost reorganizate, astfel încât salariații au fost angajați direct de sucursala irlandeză în cadrul căreia urmau să desfășoare activități.
- (110) Irlanda a prezentat Comisiei cifrele privind ENI <sup>(80)</sup> furnizate de Apple. Pentru perioada anterioară datei de 1 ianuarie 2012, ENI aparținând sucursalei irlandeze a AOE a fost împărțit între sucursalele irlandeze ale ASI și AOE conform locului în care au fost suportate costurile.

Tabelul 3

#### ENI pentru sucursalele irlandeze ale ASI și AOE

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

- (111) Pe lângă angajații sucursalei irlandeze, Irlanda a fost informată de Apple că AOE a avut, de asemenea, ENI în Singapore, unde avea o sucursală care desfășura inițial activități de producție și ulterior servicii de grup asociate activităților de distribuție <sup>(81)</sup>. Activitățile sucursalei respective au încetat în 2009, iar activele sucursalei au fost vândute unei sucursale din Singapore. De atunci, sucursala din Singapore a fost o sucursală inactivă a AOE. Numărul mediu de persoane angajate în cadrul sucursalei AOE din Singapore a fost de 185 în 2004, 189 în 2005, 257 în 2006, 300 în 2007 și 352 în 2008.

<sup>(79)</sup> A se vedea sinteza proceselor-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație care au avut loc sub conducerea lui Tim Cook, conform informațiilor furnizate de Apple pentru subcomisia permanentă pentru investigații a Senatului Statelor Unite în cursul audierii privind Apple, APL-PSI-000342/000343.

<sup>(80)</sup> Echivalentul în normă întreagă (ENI) este numărul de ore lucrate de un angajat cu normă întreagă; acesta indică numărul de angajați, luând în calcul numărul de salariați cu fracțiune de normă, proporțional cu orele lucrate.

<sup>(81)</sup> Conform informațiilor prezentate de Apple subcomisiei permanente a Senatului Statelor Unite, activitatea principală a sucursalei din Singapore și a predecesoarelor sale până în 2003 a fost producția de microcalculatoare, componente de calculatoare și echipamente periferice. Sucursala din Singapore a fost parte la APC pentru a obține și a păstra drepturile de producție și de distribuție a produselor Apple. După 2003 și până în 2009, sucursala din Singapore a acționat în calitate de furnizor de servicii pentru sucursalele Apple din regiunea APAC. Aceste servicii au inclus sprijin financiar, sisteme informatice și sprijin tehnic, precum și gestionarea logisticii și a lanțului de aprovizionare, a se vedea APLPSI000234.



- (112) Irlanda a susținut că a fost informată de Apple că nu au existat ENI angajați de ASI sau AOE în plus față de cei angajați în cadrul sucursalelor irlandeze respective ale acestora și în cadrul sucursalei irlandeze din Singapore. Potrivit Apple, ASI și AOE erau gestionate și controlate din punct de vedere funcțional din SUA, iar toate deciziile de afaceri semnificative (inclusiv în ceea ce privește aspecte precum PI, dezvoltarea de produse, alegerea produselor și a componentelor care urmau să fie fabricate, precum și strategia de marketing și vânzări) au fost luate în SUA și nu de sucursalele irlandeze ale AOE și ASI.

### 2.5.3. ACTIVITATEA CONSILIULUI DE ADMINISTRAȚIE AL ASI ȘI AOE

- (113) Atât Irlanda <sup>(82)</sup>, cât și Apple <sup>(83)</sup> susțin că activitățile de afaceri critice desfășurate de sau pentru ASI și AOE sunt efectuate în afara Irlandei, de exemplu prin intermediul angajaților Apple Inc. sau al consiliului de administrație al ASI și AOE, care, potrivit Apple, a hotărât, printre altele, să efectueze diferite modificări la APC <sup>(84)</sup> cu Apple Inc. Apple a indicat în continuare că „gestionarea și controlul societăților ASI și AOE din SUA se manifestă nu numai în cadrul reuniunilor consiliului de administrație, ci în numeroase moduri” <sup>(85)</sup>, fără alte precizări.
- (114) Consiliul de administrație al ASI este format din trei directori și un secretar. Dintre cele patru persoane, trei membri ai consiliului de administrație sunt stabiliți în SUA și sunt angajați de Apple Inc. Celălalt membru al consiliului de administrație este stabilit în Irlanda și este angajat de ADI. Consiliul de administrație al ASI este format din doi directori și un secretar, dintre care secretarul și unul dintre directori sunt, de asemenea, în consiliul de administrație al ASI. Dintre cele trei persoane, doi membri ai consiliului de administrație sunt stabiliți în SUA și sunt angajați de Apple Inc. Celălalt membru al consiliului de administrație este stabilit în Irlanda și este angajat de ADI. Conform rapoartelor financiare ale ASI, nu a fost plătită nicio remunerație de către ASI <sup>(86)</sup> directorilor săi în niciun moment din perioada cuprinsă între 2004 și 2014, pentru care au fost furnizate conturile financiare. În schimb, directorii AOE au fost remunerați în perioada respectivă. De exemplu, societatea a plătit [...] USD în 2012 și [...] USD în 2011 pentru remunerarea directorilor acesteia.
- (115) Comisia a solicitat toate procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație al ASI și AOE, care au fost furnizate de Apple. Prima reuniune a consiliului de administrație al Apple a avut loc la 5 aprilie 1990 în Dublin, Irlanda. Prima reuniune a consiliului de administrație al AOE a fost organizată la 15 septembrie 1980 în Dublin, Irlanda. Cu titlu ilustrativ, tabelul 4 rezumă activitatea consiliului de administrație al ASI între ianuarie 2009 și septembrie 2011 (16 reuniuni ale consiliului de administrație, trei reuniuni generale anuale și nouă rezoluții), iar tabelul 5 prezintă succint activitățile consiliului de administrație al AOE între decembrie 2008 și septembrie 2011 (13 reuniuni ale consiliului de administrație, patru reuniuni generale anuale și 12 rezoluții).

Tabelul 4

#### Rezoluția directorilor ASI și procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație

| Data      | Tipul documentului                                                                      | Rezumat al proceselor-verbale ale ASI                                                                                                                                                             |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 30.1.2009 | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook) | Decizia de autorizare a anumitor persoane enumerate să deschidă, să mențină, să închidă sau, în caz contrar, să gestioneze conturile bancare, de investiții, de brokeraj și alte conturi ale ASI. |
| 11.2.2009 | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook) | Decizia de autorizare a anumitor persoane enumerate să deschidă, să mențină, să închidă sau, în caz contrar, să gestioneze conturile bancare, de investiții, de brokeraj și alte conturi ale ASI. |

<sup>(82)</sup> Scrisoare din partea Apple din 4 mai 2015.

<sup>(83)</sup> Scrisoare din partea Apple din 4 mai 2015.

<sup>(84)</sup> Scrisoare din partea Apple din 4 mai 2015.

<sup>(85)</sup> Scrisoare din partea Apple din 4 mai 2015.

<sup>(86)</sup> Notele 6, 7 și 8 din conturile anuale ale ASI pentru exercițiul financiar 2004-2013.

| Data       | Tipul documentului                                                                                                                                                                                                         | Rezumat al proceselor-verbale ale ASI                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 18.3.2009  | Rezoluția scrisă a directorilor (Jae Allen și Cathy Kearney)                                                                                                                                                               | Acordarea unei împuterniciri.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 20.7.2009  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen și Tim Cook)                                                                                                                                  | Decizia de aprobare a proiectului de raport al directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2008 și remunerarea auditorului, decizia de organizare a reuniunii generale anuale din 3 august 2009 și decizia de numire a [consultantului financiar al Apple] în calitate de auditor, în locul [...].                                                       |
| 3.8.2009   | Proces-verbal al reuniunii generale anuale (Peter Oppenheimer în calitate de președinte și de reprezentant al societăților AOI și AOE și Gene Levoff în calitate de reprezentant al societății Baldwin Holdings Unlimited) | Decizia de aprobare a raportului directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2008, decizia de numire a [consultantului financiar al Apple] în calitate de auditor, decizia de autorizare a directorilor pentru a stabili remunerația auditorilor și stabilirea faptului că următoarea reuniune generală anuală ar putea fi organizată în afara Irlandei. |
| 23.10.2009 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte și Jae Allen)                                                                                                                   | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE în valoare de 3 482 850 781,21 USD la 27 octombrie 2009 și decizia de plată a unui dividend intermediar suplimentar către AOE în valoarea plății dobânzii acumulate aferente principalului începând cu 27 octombrie 2009                                                                                                 |
| 10.12.2009 | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney și Jae Allen)                                                                                                                                            | Acordarea unei împuterniciri [...], societate înregistrată în Ucraina cu 100 % investiții străine, pentru a acționa în numele ASI în calitate de distribuitor de produse Apple cu valoare adăugată.                                                                                                                                                                             |
| 10.12.2009 | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer și Cathy Kearney, Jae Allen)                                                                                                                                            | Rezoluție scrisă și solicitare din partea directorilor, prin care se solicită demisia lui Tim Cook din funcția de director al ASI și se decide că Tim Cook va părăsi ipso facto funcția de director al ASI.                                                                                                                                                                     |
| 31.1.2010  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)                                                                                                                                              | Decizia de numire a lui Elisabeth S. Rafael în calitate de director al ASI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 3.3.2010   | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)                                                                                                                            | Decizia de redenumire a lui Tim Cook în funcția de director al ASI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 31.3.2010  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)                                                                                                                                 | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE în valoare de 800 000 000 USD la 8 aprilie 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 12.5.2010  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Jae Allen în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                                      | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE în valoare de 1 000 000 000 USD la 20 mai 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                          |

| Data       | Tipul documentului                                                                                                                                                                                                         | Rezumat al proceselor-verbale ale ASI                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 16.6.2010  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                              | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE în valoare de 600 000 000 USD la 17 iunie 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 22.6.2010  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                              | Aprobarea acordării unei împuterniciri către Gary Wipfler, Cathy Kearney și Michael O'Sullivan de a acționa în numele ASI. Împuternicirea vizează următoarele aspecte: (i) corespondența societății; (ii) relațiile cu guvernul și cu alte birouri publice; (iii) auditurile; (iv) asigurările; (v) contracte de cumpărare, de cumpărare în rate și acorduri de finanțare, cu privire la bunuri și servicii; (vi) contracte de închiriere, de furnizare și de depozitare și acorduri de utilizare a activelor; (vii) transferul de bunuri personale; (viii) preluarea livrării de bunuri și eliberarea chitanțelor relevante; (ix) comitetul societății; și (x) contractele comerciale. |
| 23.7.2010  | Proces-verbal al reuniunii generale anuale (Peter Oppenheimer în calitate de președinte și de reprezentant al societăților AOI și AOE și Gene Levoff în calitate de reprezentant al societății Baldwin Holdings Unlimited) | Decizia de aprobare a raportului directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2009, decizia de redenumire a [consultantului financiar al Apple] în calitate de auditor, decizia de autorizare a directorilor pentru a stabili remunerația auditorilor, luarea la cunoștință a faptului că dividende intermediare în valoare de 5 884 972 906,56 USD au fost declarate și plătite către AOE după încheierea exercițiului financiar 2009 și stabilirea faptului că următoarea reuniune generală anuală ar putea fi organizată în afara Irlandei.                                                                                                                    |
| 23.7.2010  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael în calitate de președinte)                                                                                                              | Decizia de organizare a reuniunii generale anuale la 23 iulie 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 20.9.2010  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Jae Allen)                                                                                                                     | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE în valoare de 690 000 000 USD la 21 septembrie 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 17.11.2010 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                              | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE în valoare de 1 750 000 000 USD la 18 noiembrie 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 21.12.2010 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael în calitate de președinte)                                                                                                              | Aprobarea acordării unei împuterniciri temporare către Gerard Lane pentru a efectua operațiunile curente ale ASI ca urmare a concediilor anuale planificate ale directorilor ASI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 4.3.2011   | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                              | Decizia de plată a unui dividend intermediar în valoare de 1 000 000 000 USD la 7 martie 2011, luarea la cunoștință a demisiei lui Jae Allen din funcția de director și numirea lui Mark Stevens în calitate de director începând cu data de 15 martie 2011 și aprobarea unei noi rezoluții bancare.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

| Data      | Tipul documentului                                                                                                                                                                                                                | Rezumat al proceselor-verbale ale ASI                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21.3.2011 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                                     | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE în valoare de 1 000 000 000 USD la 24 martie 2011.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 21.4.2011 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Mark Stevens, Elisabeth Rafael în calitate de președinte)                                                                                                                          | Decizia de autorizare a anumitor persoane enumerate să deschidă, să mențină, să închidă sau în caz contrar, să gestioneze conturile bancare, de investiții, de brokeraj și alte conturi ale ASI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 11.5.2011 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                                     | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE în valoare de 1 000 000 000 USD la 12 mai 2011.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 29.6.2011 | Proces-verbal al reuniunii generale anuale (Audrey Fernandez-Elliott în calitate de președinte și de reprezentant al societăților AOI și AOE și Gene Levoff în calitate de reprezentant al societății Baldwin Holdings Unlimited) | Decizia de aprobare a de raportului directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2010, decizia de redeseignare a lui Elisabeth Rafael, Tim Cook și Mark Stevens în funcția de director al ASI, decizia de redeseignare a [consultantului financiar al Apple] în calitate de auditor, decizia de autorizare a directorilor pentru a stabili remunerația auditorilor, luarea la cunoștință și aprobarea faptului că dividende intermediare în valoare de 11 324 972 906,56 USD au fost declarate și plătite către AOI după încheierea exercițiului financiar 2009 și stabilirea faptului că următoarea reuniune generală anuală ar putea fi organizată în afara Irlandei. |
| 29.6.2011 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Mark Stevens, Elisabeth Rafael în calitate de președinte)                                                                                                                          | Aprobarea proiectului de raport al directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2010, precum și a remunerației auditorilor, luarea la cunoștință a faptului că dividende intermediare în valoare de 11 324 972 906,56 USD au fost declarate și plătite către AOE după încheierea exercițiului financiar 2009, decizia de organizare a reuniunii generale anuale la 29 iunie 2011, luarea la cunoștință a demisiei domnului Peter Oppenheimer din funcțiile de director și secretar al ASI și numirea lui Gene Levoff în funcțiile de director și secretar al ASI în locul acestuia.                                                                                     |
| 27.7.2011 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Gene Levoff în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                                           | Acordarea unei împuterniciri.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 7.9.2011  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Gene Levoff în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                                           | Se notează că ar fi mai practic și optim din punct de vedere comercial să se propună membrilor ASI plata dividendelor sub formă de investiții cu venit fix. Decizia de a recomanda membrilor plata unui dividend intermediar către AOE, sub formă de investiții cu venit fix cu o valoare totală estimată de 1 502 298 132 USD la 8 septembrie 2011.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 7.9.2011  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Gene Levoff în calitate de președinte, Elisabeth Rafael)                                                                                                                           | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOE sub formă de investiții cu venit fix cu o valoare estimată totală de 1 502 298 132 USD la 8 septembrie 2011.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

Tabelul 5

**Rezoluția directorilor AOE și procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație**

| Data       | Tipul documentului                                                                                                                                                                                                | Rezumat al proceselor-verbale ale AOE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 17.12.2008 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler în calitate de președinte)                                                                                                         | Decizia de executare a unui acord de grant pentru ocuparea forței de muncă.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 14.1.2009  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler în calitate de președinte)                                                                                                         | Decizia de autorizare a anumitor persoane enumerate să deschidă, să mențină, să închidă sau în caz contrar, să gestioneze conturile bancare, de investiții, de brokeraj și alte conturi ale AOE.                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 25.2.2009  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)                                                                                                                        | Decizia de punere a în aplicare a actului fiduciar și a normelor pentru planul de pensii al AOE.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 20.7.2009  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)                                                                                                                        | Decizia de aprobare a proiectului de raport al directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2008 și a remunerației auditorului, decizia de numire a lui Peter Oppenheimer și Cathy Kearney în calitate de reprezentanți ai societății AOE în scopul participării la reuniunea generală anuală a ASI din 2009, decizia de organizare a reuniunii generale anuale la 3 august 2009 și decizia de numire a [consultantului fiscal al Apple] în calitate de auditor în locul [...]. |
| 22.7.2009  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Gary Wipfler)                                                                                                         | Decizia de executare a unui acord de transfer între întreprinderi pentru a transfera activitatea desfășurată de sucursala AOE din Singapore către Apple South Asia Pte.Ltd.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 3.8.2009   | Proces-verbal al reuniunii generale anuale (Peter Oppenheimer în calitate de președinte și de reprezentant al societății AOI și Gene Levoft în calitate de reprezentant al societății Baldwin Holdings Unlimited) | Decizia de aprobare a raportului directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2008, decizia de desemnare a [consultantului financiar al Apple] în calitate de auditor, decizia de autorizare a directorilor pentru a stabili remunerația auditorilor și stabilirea faptului că următoarea reuniune generală anuală ar putea fi organizată în afara Irlandei.                                                                                                                    |
| 23.10.2009 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Gary Wipfler)                                                                                                         | Luarea la cunoștință a primirii unui dividend în valoare de 3 482 850 781,21 USD de la ASI la 27 octombrie 2009, decizia de plată a unui dividend în valoare de 4 607 274 666,29 USD către AOI, decizia de plată a unui dividend intermediar suplimentar către AOI în cuantumul dobânzii acumulate începând cu 27 octombrie 2009.                                                                                                                                                                     |
| 21.12.2009 | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)                                                                                                                                  | Decizia de executare a unui acord de transfer între întreprinderi suplimentar pentru a transfera activitatea desfășurată de sucursala AOE din Singapore către Apple South Asia Pte.Ltd și acordarea unei împuterniciri.                                                                                                                                                                                                                                                                               |

| Data       | Tipul documentului                                                                                                                                                                                                 | Rezumat al proceselor-verbale ale AOE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21.12.2009 | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)                                                                                                                                   | Rezoluție scrisă și solicitare a directorilor, prin care se cere demisia lui Tim Cook din funcția de director al AOE și se decide că Tim Cook va părăsi ipso facto funcția de director al AOE.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 31.3.2010  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)                                                                                                                                   | Decizia de primire a unui dividend intermediar de la ASI în valoare de 800 000 000 USD la 8 aprilie 2010 și plata aceleiași sume către AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 23.4.2010  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)                                                                                                                                   | Soluționarea cererii de substituie a certificatelor de titlu pentru anumite proprietăți înregistrate din Singapore.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 14.5.2010  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)                                                                                                                                   | Decizia de primire a unui dividend intermediar de la ASI în valoare de 1 000 000 000 USD la 20 mai 2010 și de plată a aceleiași sume către AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 14.6.2010  | Proces-verbal al reuniunii generale anuale (Peter Oppenheimer în calitate de președinte și de reprezentant al societății AOI și Gene Levoeff în calitate de reprezentant al societății Baldwin Holdings Unlimited) | Decizia de aprobare a raportului directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2009, decizia de redeseinare a [consultantului financiar al Apple] în calitate de auditor, decizia de autorizare a directorilor pentru a stabili remunerația auditorilor, luarea la cunoștință a faptului că dividende intermediare în valoare de 5 284 972 906,56 USD au fost plătite către AOI după încheierea exercițiului financiar 2009 și stabilirea faptului că următoarea reuniune generală anuală ar putea fi organizată în afara Irlandei.              |
| 16.6.2010  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Gary Wipfler)                                                                                                          | Luarea la cunoștință a primirii unui dividend în valoare de 600 000 000 USD de la ASI la 17 iunie 2010 și decizia de plată a aceleiași sume către AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 23.7.2010  | Proces-verbal al reuniunii generale anuale (Peter Oppenheimer în calitate de președinte și de reprezentant al societății AOI și Gene Levoeff în calitate de reprezentant al societății Baldwin Holdings Unlimited) | Decizia de aprobare a raportului directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2009, decizia de redeseinare a [consultantului financiar al Apple] în calitate de auditor, decizia de autorizare a directorilor pentru a stabili remunerația auditorilor, luarea la cunoștință a faptului că dividende intermediare în valoare de 5 884 972 906,56 USD au fost declarate și plătite către AOI după încheierea exercițiului financiar 2009 și stabilirea faptului că următoarea reuniune generală anuală ar putea fi organizată în afara Irlandei. |
| 23.7.2010  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler în calitate de președinte)                                                                                                          | Decizia de organizare a reuniunii generale anuale la 23 iulie 2010.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 20.9.2010  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler în calitate de președinte)                                                                                                          | Luarea la cunoștință a primirii unui dividend în valoare de 690 000 000 USD de la ASI la 21 septembrie 2010 și decizia de plată a unui dividend în valoare de 900 000 000 USD către AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

| Data       | Tipul documentului                                                                                        | Rezumat al proceselor-verbale ale AOE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 15.11.2010 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler în calitate de președinte) | Decizia de aprobare a executării unui contract de leasing imobiliar pentru închirierea unor spații de depozitare suplimentare în scopul de a facilita extinderea producției.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 17.11.2010 | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler în calitate de președinte) | Luarea la cunoștință a primirii unui dividend în valoare de 1 750 000 000 USD de la ASI la 18 noiembrie 2010 și decizia de plată a aceleiași sume către AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 3.12.2010  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)                          | Aprobarea acordării unei împuterniciri către Cathy Kearney și Michael O'Sullivan pentru a acționa în numele AOE. Împuternicirea vizează următoarele aspecte: (i) corespondența societății, (ii) relațiile cu guvernul și cu alte birouri publice, (iii) auditurile, (iv) asigurările, (v) contracte de cumpărare, de cumpărare în rate și acorduri de finanțare, cu privire la bunuri și servicii, (vi) contracte de închiriere, de furnizare și de depozitare și acorduri de utilizare a activelor, (vii) transferul de bunuri personale, (viii) preluarea livrării de bunuri și eliberarea chitanțelor relevante, (ix) consiliul societății și (x) contractele comerciale.                                                                                                                                      |
| 4.3.2011   | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Gary Wipfler) | Luarea la cunoștință a primirii unui dividend în valoare de 1 000 000 000 USD la 7 martie 2011 și decizia de plată a aceleiași sume către AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 21.3.2011  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer în calitate de președinte, Gary Wipfler) | Luarea la cunoștință a primirii unui dividend în valoare de 1 000 000 000 USD la 24 martie 2011 și decizia de plată a aceleiași sume către AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 26.4.2011  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)                          | Decizia de autorizare a anumitor persoane enumerate să deschidă, să mențină, să închidă sau în caz contrar, să gestioneze conturile bancare, de investiții, de brokeraj și alte conturi ale AOE.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 11.5.2011  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler în calitate de președinte) | Luarea la cunoștință a primirii unui dividend în valoare de 1 000 000 000 USD la 12 mai 2011 și decizia de plată a aceleiași sume către AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 23.6.2011  | Rezoluția scrisă a directorilor (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)                          | Decizia de aprobare a raportului directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2010, precum și a remunerației auditorilor, decizia de numire a lui Audrey Fernandez-Elliott și Cathy Kearney în funcția de reprezentanți ai societății AOE în scopul participării la reuniunea generală anuală a ASI din 2011, luarea la cunoștință a faptului că dividende intermediare în valoare de 12 659 796 428,08 USD au fost declarate și plătite către AOI după încheierea exercițiului financiar 2009, decizia de organizare a reuniunii generale anuale la 27 iunie 2011, luarea la cunoștință a demisiei domnului Peter Oppenheimer din funcțiile de director și de secretar al AOE la 1 iulie 2011 și numirea lui Gene Levoff în funcțiile de director și de secretar al AOE în locul acestuia. |

| Data      | Tipul documentului                                                                                                                                                                                                       | Rezumat al proceselor-verbale ale AOE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 27.6.2011 | Proces-verbal al reuniunii generale anuale (Audrey Fernandez-Elliott în calitate de președinte și de reprezentant al societății AOI și Gene Levoff în calitate de reprezentant al societății Baldwin Holdings Unlimited) | Decizia de aprobare a raportului directorilor și a situației financiare pentru exercițiul financiar 2010, decizia de redenumire a [consultantului financiar al Apple] în calitate de auditor, decizia de autorizare a directorilor pentru a stabili remunerația auditorilor, luarea la cunoștință și aprobarea faptului că dividende intermediare în valoare de 12 659 796 428,08 USD au fost declarate și plătite către AOI după încheierea exercițiului financiar 2009 și stabilirea faptului că următoarea reuniune generală anuală ar putea fi organizată în afara Irlandei. |
| 7.9.2011  | Proces-verbal al consiliului de administrație (Gene Levoff în calitate de președinte, Gary Wipfler)                                                                                                                      | Se notează că ar fi mai practic și optim din punct de vedere comercial să se propună membrilor AOE să plătească dividendele sub formă de investiții cu venit fix; Decizia de a recomanda membrilor ca un dividend intermediar să fie plătit către AOI sub formă de investiții cu venit fix cu o valoare totală estimată de 1 502 298 132 USD la 8 septembrie 2011. Decizia de plată a dividendelor intermediare suplimentare față de AOI în cuantumul dobânzii acumulate.                                                                                                        |
| 7.9.2011  | Rezoluție scrisă a membrilor (AOI și Baldwin Holding Unlimited)                                                                                                                                                          | Decizia de plată a unui dividend intermediar către AOI sub formă de investiții în titluri cu venit fix cu o valoare estimată totală de 1 502 382 564 USD la 8 septembrie 2011.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 7.9.2011  | Numirea unui reprezentant al societății pentru rezoluția scrisă                                                                                                                                                          | Numirea de către AOI, în calitate de membru al AOE, a lui Gene Levoff în funcția de reprezentant al AOI pentru a elabora rezoluțiile scrise în numele AOI în scopul de a stabili dividendul intermediar recomandat și de a direcționa suma de plată în numerar. Baldwin Holding Unlimited, în calitate de celălalt membru al AOE, l-a numit pe Gary Wipfler pentru această funcție.                                                                                                                                                                                              |

#### 2.5.4. ACORD DE PARTAJARE A COSTURILOR ÎNTRE APPLE INC., ASI ȘI AOE

- (116) La 8 decembrie 2015, Irlanda a furnizat copii ale acordului de partajare a costurilor (denumit în continuare „APC”) și ale tuturor acordurilor de (sub)transfer al activelor necorporale încheiate între Apple Inc., AOI, ASI și AOE (și predecesorii acestora) de la stabilirea societății Apple în Irlanda <sup>(87)</sup>.
- (117) Conform informațiilor furnizate, Apple Inc. a devenit parte la acordul cu AOE (la acel moment denumită Apple Computer Limited) în decembrie 1980. De atunci, APC-ul a fost modificat de 16 de ori, cel mai recent în 2013. În 1999, ASI (la acel moment denumită Apple Computer International) a devenit, de asemenea, parte la APC. Concomitent cu încheierea APC în decembrie 1980, Apple Inc. a încheiat un „acord de transfer al activelor necorporale” cu AOI. La rândul său, AOI a încheiat un „acord de subtransfer al activelor necorporale” cu AOE, în temeiul căruia societății AOE i s-a acordat o licență scutită de redevențe de a utiliza denumirile comerciale, mărcile comerciale, secretele comerciale și brevetele inițial în Europa de Vest și, ulterior, în regiunea EMEA, precum și de a cesiona aceste drepturi și licențe <sup>(88)</sup>. Pentru acest transfer inițial al bunurilor necorporale ale Apple existente la acel moment, predecesorul societății AOE nu a efectuat nicio plată a contribuției participative (*buy-in payment*).

<sup>(87)</sup> La 5 septembrie 2014, Irlanda a furnizat APC-ul încheiat între Apple Inc, ASI și AOE intrat în vigoare la 30 septembrie 2007.

<sup>(88)</sup> Secțiunea B.5 din acordul de subtransfer al bunurilor necorporale din 1 decembrie 1980.



- (118) Conform APC-ului, Apple Inc., pe de o parte, și ASI și AOE, pe de altă parte, au convenit să își combine eforturile privind cercetarea și dezvoltarea și să partajeze costurile și drepturile referitoare la „programul de dezvoltare”. Programul de dezvoltare se referă la: (i) dezvoltarea de noi bunuri necorporale; (ii) efectuarea unor îmbunătățiri, actualizări, adaptări, traduceri, localizări sau alte modificări la bunurile necorporale existente; (iii) dezvoltarea și îmbunătățirea proceselor de producție pentru orice produs; și (iv) dezvoltarea, achiziția și protecția activelor necorporale referitoare la activitățile comerciale (*marketing intangibles*).
- (119) Bunurile necorporale sunt definite în APC ca fiind „toate tehnologiile, procedurile, procesele, modelele și drepturile asupra desenelor și modelelor, invențiile, descoperirile, know-how, brevetele (inclusiv cererile de brevet etc.), drepturile de autor (și alte drepturi de autor), secretele comerciale, programele de calculator (sub formă de cod sursă și cod obiect), diagramele, formulele, îmbunătățirile, actualizările, traducerile, adaptările, informațiile, specificațiile, tehnologiile de producție, cerințele de producție, standardele privind controlul calității, bunuri necorporale referitoare la activitățile de comercializare și orice alte bunuri necorporale, astfel cum sunt definite în secțiunea 1.482-4 (b) din Regulamentele fiscale ale SUA, elaborate în temeiul programului de dezvoltare <sup>(89)</sup>”. Activele necorporale legate de activitățile de marketing sunt definite ca fiind „oricare și toate mărcile de comerț, mărcile de servicii, denumirile comerciale, secretele comerciale, imagine comercială, nume de domenii, mărci comerciale, desene și modele, strategii de marketing, înregistrări, înregistrări în curs și drepturi de autor pentru sigle sau imagini, orice fond comercial și valoare necorporală asociate oricărei mărci și alte bunuri necorporale legate de activități de marketing similare care constau în exploatarea comercială a produselor” <sup>(90)</sup>.
- (120) Conform APC-ului, dreptul de a utiliza bunurile necorporale ale Apple în scopul de a fabrica și a vinde produse Apple este partajat între părțile la acord. Apple Inc. are dreptul de a fabrica și a vinde produse Apple în toate țările din America de Nord și de Sud (denumite în continuare în mod colectiv „cele două Americi”). ASI și AOE dețin dreptul de a fabrica și a vinde produsele Apple pe piețele din afara celor două Americi. Titlul de proprietate asupra tuturor bunurilor necorporale este deținut exclusiv în numele societății Apple Inc. ASI și AOE au posesia efectivă pe teritoriul acestora a bunurilor necorporale dezvoltate ca urmare a cercetării și dezvoltării desfășurate în temeiul APC <sup>(91)</sup>. Modul în care posesia efectivă a bunurilor necorporale este acordată societăților ASI și AOE s-a schimbat pe parcursul diferitelor modificări aduse APC. Până în 1988, Apple Inc. a acordat AOE o licență exclusivă în temeiul APC de a utiliza proprietatea intelectuală Apple pe teritoriul acesteia. În cadrul APC-urilor încheiate și modificate începând din 1988, drepturile asupra îmbunătățirilor aduse respectivei proprietăți intelectuale și asupra proprietății intelectuale nou dezvoltate sunt acordate pe bază „exclusivă sau neexclusivă” <sup>(92)</sup>. Începând cu anul 2007, Apple a acordat ASI și AOE o licență exclusivă pentru proprietatea intelectuală Apple, ASI și AOE acordând aceeași licență înapoi societății Apple sub forma unui drept neexclusiv <sup>(93)</sup>.
- (121) Conform APC, costurile legate de cercetare și dezvoltare pentru produsele Apple sunt repartizate între părți. Pentru a calcula contribuția care îi revine fiecărei părți, Apple Inc., ASI și AOE plătesc fiecare o parte din costurile comune pe baza procentului din vânzările de produse care au loc pe teritoriile respective ale acestora. De exemplu, în 2012, la nivel mondial, costurile Apple legate de cercetare și dezvoltare s-au ridicat la [3-3,5] miliarde USD. În anul respectiv, aproximativ 45 % din vânzările mondiale ale Apple au avut loc în cele două Americi. În consecință, Apple Inc. a plătit 45 % din costurile legate de cercetare și dezvoltare în temeiul APC, în timp ce ASI și AOE au plătit restul de 55 % din costurile respective în temeiul APC. Partajarea costurilor pentru perioada 2008-2014 este prezentată în tabelul 6.

Tabelul 6

**Costurile de dezvoltare ale Apple acoperite de APC și finanțarea acestor costuri de către ASI și AOE**

(în USD)

|                                                           | 2008        | 2009          | 2010          | 2011          | 2012                            | 2013                            | 2014                            |
|-----------------------------------------------------------|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| Costurile totale de dezvoltare ale Apple acoperite de APC | 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] |

<sup>(89)</sup> Secțiunea 1.7 din APC din 30 septembrie 2007.<sup>(90)</sup> Secțiunea 1.12 din APC din 30 septembrie 2007.<sup>(91)</sup> A se vedea considerentul F din APC din 26 septembrie 1999 și considerentul G din APC din 30 septembrie 2007.<sup>(92)</sup> Secțiunea IV litera (a) din APC din 26 septembrie 1992 și 1999.<sup>(93)</sup> Secțiunile 5.2 și 5.3 din APC din 30 septembrie 2007, 5 ianuarie 2009 și 29 septembrie 2013.

(în USD)

|                                                                           | 2008        | 2009        | 2010        | 2011          | 2012                            | 2013                            | 2014                            |
|---------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|---------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| Parte finanțată de 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] |
| Parte finanțată de 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]       |
| procent din costurile de dezvoltare ale Apple finanțate de ASI și AOE (%) | 37          | 40          | 50          | 57            | [50-55]                         | [55-60]                         | [55-60]                         |

- (122) APC-urile încheiate în 2009 și 2013 enumeră funcțiile și riscurile alocate părților la APC <sup>(94)</sup>. Funcțiile și riscurile alocate în cadrul APC pentru Apple Inc. (denumit „Apple” în cadrul APC) și atât pentru ASI, cât și pentru AOE (denumite în mod colectiv „participant internațional” în cadrul APC) sunt rezumate în APC și prezentate în figura 8 și, respectiv, în figura 9.

Figura 8

#### Funcțiile îndeplinite de Apple și participantul internațional (ASI și AOE) în temeiul APC

| FUNCTII                                                                                                                                                                         | APPLE | PARTICIPANT INTER-NAȚIONAL |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|----------------------------|
| Cercetare și dezvoltare a activelor necorporale rezultate în urma partajării costurilor                                                                                         | X     | X                          |
| Cercetare și dezvoltare a activelor necorporale rezultate în urma partajării costurilor                                                                                         | X     | X                          |
| Previziuni, planificare financiară și analiză în ceea ce privește activitățile de dezvoltare a activelor necorporale                                                            | X     |                            |
| Gestionarea facilităților privind cercetarea și dezvoltarea                                                                                                                     | X     | X                          |
| Contractarea părților afiliate sau a părților terțe în ceea ce privește activitățile de dezvoltare a activelor necorporale                                                      | X     | X                          |
| Contractarea administrației în ceea ce privește activitățile de dezvoltare a activelor necorporale                                                                              | X     | X                          |
| Selectarea, angajarea și supravegherea angajaților, a contractanților și a subcontractanților în vederea desfășurării activităților legate de dezvoltarea activelor necorporale | X     | X                          |
| Înregistrarea și protecția proprietății intelectuale                                                                                                                            | X     |                            |
| Dezvoltarea pieței                                                                                                                                                              | X     | X                          |

<sup>(94)</sup> Proba B la APC din 2009 și proba B la APC din 2013.

Figura 9

**Riscurile asumate de Apple și participantul internațional (ASI și AOE) în temeiul APC**

| RISCURI                                                                           | APPLE | PARTICIPANT INTER-NAȚIONAL |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-------|----------------------------|
| Risc legat de conceperea produsului                                               | X     | X                          |
| Risc legat de controlul calității și controlul produsului                         | X     | X                          |
| Risc legat de dezvoltarea pieței                                                  | X     | X                          |
| Risc de piață                                                                     | X     | X                          |
| Risc politic                                                                      | X     | X                          |
| Risc de schimb valutar                                                            | X     | X                          |
| Risc legat de răspunderea pentru produs                                           | X     | X                          |
| Riscuri legate de active (active fixe/corporale)                                  | X     | X                          |
| Riscuri legate de modificările regimurilor de reglementare                        | X     | X                          |
| Riscuri legate de protecția și încălcarea drepturilor de proprietate intelectuală | X     | X                          |
| Riscuri legate de dezvoltarea mărcii și recunoașterea mărcii                      | X     | X                          |

- (123) Comisia a solicitat Irlandei să clarifice activitățile la care fac referire funcțiile și riscurile specifice prezentate în figura 8 și figura 9 să furnizeze exemple concrete de activități desfășurate de ASI și AOE în cadrul funcțiilor respective. De asemenea, Comisia a solicitat Irlandei să identifice, în procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE, orice indicație cu privire la activitățile legate de activitățile enumerate în figura 8 și figura 9 care au fost considerate de Irlanda sau de Apple ca fiind desfășurate de consiliile de administrație ale ASI și AOE.
- (124) Ca răspuns la aceste solicitări, Irlanda și Apple au indicat că tabelele din APC-urile din 2009 și 2013, reproduse în figura 8 și figura 9, nu urmăresc să prezinte activitățile desfășurate efectiv de părțile la APC, ci doar rezumă activitățile pe care fiecare parte este autorizată să le efectueze în temeiul acordului respectiv. În plus, Apple a explicat că tabelele din APC-urile încheiate în 2009 și 2013, reproduse în figura 8 și figura 9, au fost adăugate la APC pentru îndeplinirea cerințelor impuse de reglementările temporare emise de Departamentul Trezoreriei Statelor Unite, în vigoare de la 5 ianuarie 2009, prin care un acord de partajare a costurilor între părți afiliate reflectă funcțiile și riscurile părților <sup>(93)</sup>.
- (125) Apple a arătat în continuare că activitățile de cercetare și dezvoltare enumerate în tabelul reprodus în figura 8 – imobilizările necorporale dezvoltate în urma partajării costurilor, controlul calității imobilizărilor necorporale dezvoltate în urma partajării costurilor, gestionarea facilităților legate de cercetare și dezvoltare, încheierea de contracte cu părți afiliate sau părți terțe în ceea ce privește activitățile de dezvoltare a imobilizărilor necorporale, precum și selecția, angajarea și supravegherea angajaților și a contractanților și a subcontractanților pentru a efectua oricare dintre activitățile de dezvoltare a imobilizărilor necorporale – au fost efectuate aproape în întregime de către angajații Apple Inc. din SUA. Angajații sucursalei irlandeze au luat parte la activitățile respective numai în măsura în care acestea fac referire la localizarea de rutină și testarea produsului.

<sup>(93)</sup> Scrisoare din partea Apple din 22 aprilie 2016, p. 15-16.

- (126) Irlanda și Apple au declarat în continuare că ASI și AOE nu au niciun rol în gestionarea proprietății intelectuale a Apple și că acestea au doar un rol limitat, în cadrul parametrilor stabiliți de conducerea Apple Inc. din SUA, în negocierea contractelor comerciale. De asemenea, acestea au afirmat că niciun angajat al ASI sau AOE nu este implicat în crearea, dobândirea, gestionarea și/sau protecția proprietății intelectuale a Apple. Toate funcțiile care reflectă profiturile obținute de Apple sunt decise de conducerea Apple Inc. din SUA și sunt îndeplinite în mare parte în SUA. În plus, nicio proprietate intelectuală creată sau dobândită de Apple nu este deținută în mod legal de ASI sau AOE sau înregistrată pe numele acestora. ASI și AOE au încheiat numai următoarele contracte comerciale în nume propriu: (i) contracte de achiziții publice cu furnizorii de componente, (ii) acorduri de producție pe baza unui contract încheiat cu producătorii de echipamente originale care se ocupă de achiziția de produse finite, și (iii) contracte de vânzare la termen de tip forward.
- (127) În ceea ce privește implicarea ASI și AOE în gestionarea proprietății intelectuale a Apple, prima mențiune a oricărei forme de proprietate intelectuală în procesul-verbal al consiliului de administrație al oricărei dintre societăți care a fost furnizat Comisiei pentru perioada de la stabilirea ASI și AOE (1980-2015) figurează în procesul-verbal al consiliului de administrație al ASI din 13 august 2013 și al consiliului de administrație al AOE din 16 august 2013, în care ambele consilii au acordat împuterniciri angajaților Apple Inc. cu privire la protecția drepturilor de proprietate intelectuală <sup>(96)</sup>.
- (128) În aceeași perioadă, prima mențiune a APC în procesele-verbale ale consiliilor de administrație al ASI și AOE este consemnată în procesul-verbal al reuniunii din august 2014, în care s-a discutat și convenit asupra noii structuri corporative a societății Apple din Irlanda [...]. În ceea ce privește consiliul de administrație al AOE, la [...] august 2014 a avut loc o reuniune, care a fost descrisă ca fiind „susținută prin telefon”, pe parcursul căreia s-a discutat despre [...]. În ceea ce privește consiliul de administrație al AOE, reuniunea a avut loc la [...] august 2014 la [...]. Conform procesului-verbal al respectivei reuniuni, directorii ASI au fost informați, de asemenea, în cadrul reuniunii că au avut loc discuții între Apple Inc., ASI și AOE cu privire la APC. Consiliul a convenit să încheie APC din 2013 în cadrul reuniunii respective <sup>(97)</sup>.
- (129) Următoarea reuniune a consiliului de administrație al ASI a avut loc după încheierea exercițiului financiar 2014 al ASI, la [...] decembrie 2014, la [...] <sup>(98)</sup>. În cadrul reuniunii respective, s-a decis că jurisdicția de rezidență fiscală [...] va fi în [...] în loc de [...], care a fost propusă anterior.

#### 2.5.5. INFORMAȚII PRIVIND APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

- (130) ADI a fost constituită în Irlanda în 2009. Începând din 2012, ADI și-a asumat anumite responsabilități în ceea ce privește activitățile de distribuție a produselor Apple în regiunea EMEA. Începând din 2014, ADI a fost responsabilă de vânzarea, distribuția și activitățile desfășurate de Apple Online Store în întreaga regiune EMEA și în China. ADI primește comenzi de la clienți, participă la prognoza cererilor și a vânzărilor și asigură gestionarea contractelor pentru consumatorii rețelei de comercializare. ADI gestionează activitățile de logistică asociate cu livrarea produselor către clienți.
- (131) ADI este responsabilă cu furnizarea de asistență postvânzare pentru dispozitivele aflate în garanție și dispozitivele ieșite din garanție. Aceste servicii sunt furnizate prin intermediul grupului de asistență tehnică AppleCare al ADI. De asemenea, ASI oferă asistență postvânzare prin intermediul centrelor de apel terțe și al rețelilor de furnizori de servicii autorizați de Apple.
- (132) În pofida declarării de profituri <sup>(99)</sup>, ADI nu a declarat obligații fiscale privind plata impozitului pe profit pentru anii 2009, 2010 și 2011. Acest lucru se datorează faptului că ADI și-a calculat inițial impozitul pe profit prin aplicarea metodelor de repartizare a profitului aprobate în decizia fiscală din 2007, întrucât decizia respectivă a inclus o „clauză de restructurare” <sup>(100)</sup> în baza căreia metoda de repartizare a profitului s-ar aplica, de asemenea,

<sup>(96)</sup> Apple a indicat că, în temeiul secțiunii 5.4 din APC din 2007 și al dispozițiilor similare din alte APCuri, Apple Inc. și-a păstrat dreptul exclusiv și responsabilitatea de a controla toate acțiunile de protecție a proprietății intelectuale a Apple. Prin urmare, toate acțiunile legate de protecția proprietății intelectuale sunt inițiate, gestionate și întreprinse din SUA (a se vedea scrisoarea din partea Apple din 22 aprilie 2016, p. 7). Nu este clar, având în vedere acest fapt, motivul pentru care consiliile de administrație ale ASI și AOE au acordat împuternicirea în ceea ce privește protecția proprietății intelectuale, întrucât cele două societăți nu ar beneficia, în primul rând, de niciun drept în acest sens în temeiul APC.

<sup>(97)</sup> Consiliul de administrație al AOE a convenit să încheie APC din 2013 în cadrul reuniunii din [...] august 2014, care a avut loc prin telefon.

<sup>(98)</sup> Exercițiile financiare ale ASI și AOE se încheie la sfârșitul lunii septembrie a fiecărui an.

<sup>(99)</sup> [100-200] de milioane USD în 2011, [10-20] de milioane USD în 2010 și [1 000-10 000] USD în 2009, a se vedea conturile statutare ale ADI pentru perioadele respective.

<sup>(100)</sup> Observațiile Irlandei din 29 ianuarie 2016, p. 8-9.

unei noi sucursale în cazul restructurării societății Apple din Irlanda. Cu toate acestea, administrația fiscală irlandeză a considerat că metodele de repartizare a profitului aprobate prin decizia respectivă nu se aplică în cazul determinării profitului impozabil al unei societăți rezidente. În 2014, ADI a acceptat poziția administrației fiscale irlandeze și s-a ajuns la un acord [...] pentru toate perioadele fiscale până în 2012 inclusiv. Acesta a avut drept rezultat o tranzacție în valoare de [...] EUR, care a inclus impozitele [...], dobânzile și penalitățile [...].

#### 2.5.6. ACORDURILE DE SERVICII ȘI DE DISTRIBUȚIE ÎNCHEIATE DE ASI

- (133) În 2008, ASI a încheiat un contract de servicii de comercializare cu Apple Inc. În temeiul contractului, Apple Inc. alocă o parte din costurile de comercializare suportate de Apple Inc. către ASI în ceea ce privește serviciile furnizate de Apple Inc. în numele ASI <sup>(101)</sup>. Irlanda a explicat că respectiva parte din costurile de marketing este atribuită sediului social al ASI <sup>(102)</sup>. Cu toate acestea, contractul a fost încheiat între Apple Inc. și ASI fără nicio referire la sediul social al ASI. Dimpotrivă, contractul prevede adresa poștală a ASI în Cork, Irlanda ca fiind adresa contrapărții la respectivul acord. În plus, potrivit Irlandei, sucursala irlandeză a ASI suportă costurile locale de comercializare în mod direct prin acorduri contractuale cu societăți de comercializare terțe.
- (134) În 2010, a fost încheiat un acord de distribuție între ASI și ADI. În temeiul acordului, ASI a numit ADI în calitate de distribuitor global neexclusiv pentru vânzarea produselor Apple și s-a acordat acestuia o licență neexclusivă pentru anumite drepturi de proprietate în vederea promovării vânzărilor de produse Apple. Acordul de distribuție a conferit ADI dreptul de a cumpăra produse Apple de la ASI sau direct de la producători terți. ASI și ADI au convenit că valoarea totală a tuturor taxelor pentru produsele și serviciile furnizate în temeiul acordului de distribuție ar fi o sumă astfel încât ADI să obțină un profit net înainte de impozitare egal cu aproximativ [1-5] % din [...].
- (135) Pentru ca ADI să desfășoare activități de distribuție pentru ASI în regiunea EMEA, s-a convenit în cadrul unui memorandum de înțelegere, din 23 aprilie 2012, ca ADI să achiziționeze activele și își asume pasivele ASI asociate cu distribuția în regiunea EMEA, cu efect de la 1 aprilie 2012. În ceea ce privește activele, cel mai mare element bilanțier transferat la 1 aprilie 2012 de la ASI către ADI a vizat creanțele comerciale [...]. În ceea ce privește pasivele, cel mai mare element bilanțier transferat de ASI către ADI a vizat [...] acumularea de garanții (*Warranty Accrual*) [...] <sup>(103)</sup>.

#### 2.5.7. NOUA STRUCTURĂ CORPORATIVĂ A SOCIETĂȚII APPLE ÎN IRLANDA ÎNCEPÂND CU 2015

- (136) În cadrul unei reuniuni din 9 ianuarie 2015 <sup>(104)</sup>, Apple a prezentat Comisiei noua sa structură corporativă în Irlanda. Noua structură corporativă a fost stabilită ca urmare a modificării secțiunii 23A din TCA 97, începând cu data de 1 ianuarie 2015 <sup>(105)</sup>, în urma căreia o societate constituită în Irlanda nu mai putea să își declare rezidența fiscală în afara Irlandei, deși nu are rezidență fiscală în altă țară, cum a fost cazul pentru ASI și AOE. [...]. Apple a indicat că în cadrul noii structuri corporative, decizia din 2007 nu va mai fi utilizată pentru stabilirea bazei impozabile a ASI și AOE în Irlanda. [...]. Conform informațiilor furnizate de Apple, ultimul exercițiu financiar pentru care se aplică decizia din 2007 este 2014, care se încheie la 27 septembrie 2014, în conformitate cu conturile statutare ale ASI și AOE.
- (137) În cadrul noii structuri a societății, [...].
- (138) Conform informațiilor furnizate de Apple Comisiei la 19 ianuarie 2015 <sup>(106)</sup>, [...].

<sup>(101)</sup> Potrivit Irlandei, alocarea se efectuează în condiții de concurență deplină, în conformitate cu statutele și regulamentele Statelor Unite aplicabile în materie de stabilire a prețurilor de transfer, a se vedea observațiile Irlandei din 29 ianuarie 2016, p. 3. Conform contractului de servicii de comercializare, taxa pentru servicii plătită de ASI pentru Apple Inc. în temeiul acordului este egală, în principiu, cu [100150] % din „costurile rezonabile suportate” și, în unele cazuri, cu [50-100] % din costurile respective, a se vedea contractul de servicii de comercializare, p. 3.

<sup>(102)</sup> Observațiile Irlandei din 29 ianuarie 2016, p. 3.

<sup>(103)</sup> Sprijinul pentru garanțiile acumulate [...] este un alt mare element bilanțier [...].

<sup>(104)</sup> A se vedea considerentul 12.

<sup>(105)</sup> A se vedea secțiunea 39 din Legea Finanțelor (nr. 2) din 2013 din 18 decembrie 2013, modificarea secțiunii 23A din actul principal (reședința societății).

<sup>(106)</sup> A se vedea considerentul 12.

- (139) În scrisoarea acesteia din 25 februarie 2015 <sup>(107)</sup>, Irlanda a furnizat clarificări suplimentare în ceea ce privește noua structură a societății Apple. În special, conform notelor unei conferințe telefonice din [...] decembrie 2014 dintre administrația fiscală irlandeză și Apple, administrația fiscală irlandeză a solicitat Apple să [...]. Conform notelor respective, se precizează în continuare că, [...].
- (140) Prin scrisoarea din 11 noiembrie 2015 <sup>(108)</sup>, Comisia a solicitat informații cu privire la [...], astfel cum se menționează în observațiile transmise de Apple la 19 ianuarie 2015 <sup>(109)</sup>, precum și orice documente justificative, cum ar fi rapoartele privind stabilirea prețurilor de transfer. În observațiile sale din 29 ianuarie 2016, Irlanda [...]. În scrisoarea sa din 8 martie 2016, Comisia [...]. Prin scrisoarea din 23 martie 2016, Irlanda a precizat că Apple a informat Irlanda cu privire la [...].
- (141) În procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație al [...], transmise Comisiei la 24 mai 2016, sunt prezentate informații cu privire la [...].
- (142) În special, în procesul-verbal al reuniunii consiliului de administrație al [...], care a avut loc în [...] la [...] august 2015, se precizează că [...].
- (143) În procesul-verbal al reuniunii consiliului de administrație al [...] desfășurată în Cupertino, SUA, la [...] aprilie 2016, s-a menționat că [...].
- (144) Anexa 1 la procesul-verbal al reuniunii din [...] aprilie 2016 conține procesul-verbal al reuniunii consiliului de administrație din [...] august 2015, în cadrul căreia au fost introduse modificări și au fost adăugate sublinieri, cum ar fi eliminarea [...].

### 3. MOTIVE PENTRU ÎNIIȚIEREA PROCEDURII OFICIALE DE INVESTIGARE

- (145) Comisia a decis să inițieze procedura oficială de investigare deoarece a ajuns la concluzia preliminară că soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat acordat de Irlanda în favoarea societăților Apple, ASI și AOE și că acest ajutor nu este compatibil cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (2) și alineatul (3) din tratat.
- (146) În special, Comisia a exprimat îndoieli cu privire la faptul că metodele de repartizare a profitului aprobate prin deciziile respective pentru a stabili profitul impozabil al ASI și AOE în Irlanda reflectă o remunerație pentru sucursalele irlandeze ale ASI și AOE pe care ar fi acceptat-o un operator prudent și independent care acționează în condiții normale de piață.
- (147) În special, Comisia a constatat că baza de impozitare prevăzută în decizia din 1991 pare a fi mai degrabă negociată decât stabilită prin trimitere la tranzacțiile comparabile și că administrația fiscală irlandeză nu pare să fi avut intenția de a stabili o repartizare a profitului pe baza prețurilor de transfer.
- (148) Comisia a observat în continuare că niciun studiu privind repartizarea profitului sau raport privind prețurile de transfer nu a fost furnizat administrației fiscale irlandeze atunci când a fost solicitată oricare dintre soluțiile fiscale anticipate contestate și că opțiunile metodologice acceptate de administrația fiscală irlandeză nu par să fie justificate în niciun fel. De asemenea, Comisia a criticat aprobarea unei metode de repartizare unilaterală a profitului în ambele decizii, în care costurile de exploatare au exclus costurile percepute de societățile afiliate ca indicator al nivelului de profit, aspect care nu a fost niciodată explicat, deși conduce la rezultate semnificativ diferite în cazul de față. Prin urmare, Comisia avea îndoieli cu privire la caracterul adecvat al metodei de stabilire a prețurilor de transfer alese pentru decizia din 2007.
- (149) De asemenea, Comisia a observat o serie de incoerențe în ceea ce privește aplicarea metodei alese pentru stabilirea repartizării profitului către AOE și ASI, care par să nu fie conforme cu principiul concurenței depline. În ceea ce privește decizia din 1991, aceste incoerențe legate de marja comercială aplicată costurilor atribuite

<sup>(107)</sup> A se vedea considerentul 13.

<sup>(108)</sup> A se vedea considerentul 27.

<sup>(109)</sup> A se vedea considerentul 138.

sucursalei irlandeze a AOE, valoarea deducerilor pentru amortizare stabilite pentru AOE, precum și durata deciziei din 1991 care a fost aplicată de Apple pentru o perioadă de 15 ani. În ceea ce privește decizia din 2007, Comisia și-a exprimat îndoielile cu privire la marja de [10-15] % din costurile de funcționare a sucursalei AOE, în timp ce pentru ASI s-a convenit asupra unei marje mai reduse de [10-15] % din costurile de funcționare <sup>(110)</sup>. În plus, repartizarea profitului către sucursala irlandeză a ASI, convenită în 2007, nu a luat în calcul evoluția vânzărilor. Întrucât profitul realizat de ASI provine din veniturile din active, Comisia a considerat că, în cazul în care creșterea vânzărilor nu este însoțită de o creștere a capacității de funcționare în afara Irlandei, aceasta ar putea indica o neconcordanță în alocarea cifrei de afaceri între ASI și sucursala sa din Irlanda.

- (150) În concluzie, s-a considerat că metodele de repartizare a profitului convenite pentru repartizarea profitului realizat de ASI și AOE către sucursalele irlandeze respective ale acestora au avut drept rezultat o remunerație pentru respectivele sucursale irlandeze pe care un operator prudent și independent care acționează în condiții normale de piață nu ar fi acceptat-o și că, prin urmare, acestea au deviat de la principiul concurenței depline. Ca urmare, Comisia a ajuns la concluzia preliminară conform căreia deciziile respective au condus la o sarcină fiscală mai mică pentru societățile în cauză, care constituie un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Comisia a considerat că avantajul este selectiv, întrucât acesta a fost acordat numai pentru ASI și AOE și a plasat societățile respective într-o poziție mai favorabilă decât alte societăți care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. De asemenea, Comisia a considerat că poziția favorabilă acordată în mod selectiv celor două societăți se bazează pe puterea de apreciere a administrației fiscale irlandeze, care a depășit simpla gestionare a veniturilor fiscale, prin referire la criteriile obiective.
- (151) Toate celelalte condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat fiind îndeplinite și în absența unei baze aparente de compatibilitate în temeiul articolului 107 alineatul (2) sau (3) din tratat, Comisia a ajuns la concluzia preliminară conform căreia soluțiile fiscale anticipate contestate constituie un ajutor de stat care este incompatibil cu piața internă.

#### 4. OBSERVAȚIILE IRLANDEI CU PRIVIRE LA DECIZIA DE ÎNȚIERE A PROCEDURII

- (152) În observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii, Irlanda invocă mai multe argumente referitoare, în principal, la normele naționale aplicabile pentru a stabili existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, absența oricărui tratament selectiv aplicat ASI și AOE și o serie de deficiențe de ordin procedural.
- (153) În ceea ce privește normele naționale care erau aplicate la momentul soluțiilor fiscale anticipate contestate și care determină un posibil avantaj, Irlanda susține că, spre deosebire de presupunerea Comisiei și în absența dublei impunerii, secțiunea 25 din TCA din 1997 constituie singura bază pentru calcularea obligațiilor fiscale pentru societățile nerezidente care desfășoară o activitate comercială prin intermediul unei sucursale în Irlanda. În opinia Irlandei, nu există niciun motiv pentru aplicarea principiilor generale elaborate de OCDE, cu excepția cazului în care aceste principii sunt incluse în mod clar în legislația irlandeză, ceea ce, potrivit Irlandei, nu este valabil în speță. Secțiunea 25 din TCA din 1997 nu face referire la principiul concurenței depline al OCDE, care, prin urmare, nu este un factor determinant în momentul repartizării profitului către sucursala irlandeză.
- (154) Cu toate acestea, inclusiv în cazul în care cadrul OCDE era aplicabil în speță, abia în cursul anului 2010 s-a ajuns la un acord la nivelul OCDE privind repartizarea profitului către o sucursală a unei societăți nerezidente în conformitate cu articolul 7 din Convenția-model a OCDE, și anume după emiterea soluțiilor fiscale anticipate contestate și, chiar și atunci, numai în contextul aplicării Tratatului privind dubla impozitare, ceea ce nu este valabil în cazul de față. ASI și AOE nu au rezidență fiscală în Irlanda sau într-o țară cu care Irlanda a încheiat un tratat privind dubla impozitare.
- (155) În plus, practica decizională invocată de Comisie pentru a justifica trimiterea la principiul concurenței depline în cazul Irlandei nu este aplicabilă, întrucât aceasta face referire la cazurile în care statele membre au inclus anumite principii ale OCDE în legislația lor națională în ceea ce privește tranzacțiile între întreprinderi, dar ulterior au creat excepții pentru anumiți contribuabili. Aceste decizii nu sunt relevante pentru Irlanda, întrucât aceasta nu a inclus principiul concurenței depline în legislația națională și niciuna dintre decizii nu a luat în considerare principiul concurenței depline în contextul alocării profitului către o sucursală a unei societăți.

<sup>(110)</sup> Performanța și profitabilitatea sunt măsurate adeseori prin utilizarea unor rate prezentate ca „marje” („margins”) sau „marje comerciale” („mark-up”). Metoda convenită în cadrul soluțiilor fiscale anticipate contestate este menționată de Irlanda ca fiind constituită din „marja” („mark-up”) aplicată costurilor de funcționare, unde baza de impozitare este egală cu procentul stabilit de comun acord. În observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii, Apple face referire la o „marjă” („margin”) aplicată costurilor de funcționare, în locul unei marje comerciale („mark-up”). Ambii termeni sunt utilizați în mod interschimbabil în prezenta decizie, cu excepția cazului în care se prevede altfel.

- (156) În plus, trimiterea din decizia de inițiere a procedurii la testul investitorului în economia de piață nu este convingătoare, întrucât aceasta confundă două chestiuni între care ar trebui menținută o distincție: rolul statului ca autoritate publică și comportamentul statului pe piață. Cu toate acestea, în cazul în care decizia de inițiere a procedurii ar trebui să fie interpretată ca impunând realizarea testului asupra operatorilor privați, aceasta ar constitui o nouă extindere a principiului operatorului în economia de piață. Comisia ar solicita efectiv ca însuși contribuabilul să se comporte ca un investitor în economia de piață, chiar dacă acest standard se referă doar la acțiunile statului.
- (157) În ceea ce privește selectivitatea, Irlanda susține că, deși administrația fiscală irlandeză trebuie să își exercite capacitatea de analiză atunci când repartizează profitul către o sucursală a unei societăți nerezidente, această capacitate de analiză nu implică faptul că unii contribuabili sunt tratați în mod discreționar și, prin urmare, sunt favorizați în mod selectiv în raport cu alți contribuabili. În cazul în care administrația fiscală irlandeză are obligația de a-și exercita capacitatea de analiză, aceasta trebuie să facă acest lucru într-un mod imparțial, corect și coerent. Potrivit Irlandei, evaluarea în cazul de față a fost pe deplin coerentă cu practica administrativă normală. Nu a existat nicio abatere de la baza normală de calculare a obligațiilor fiscale ale sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE și, prin urmare, niciun tratament selectiv.
- (158) Potrivit Irlandei, procesul care a condus la soluțiile fiscale anticipate contestate nu a implicat niciun tratament preferențial acordat în favoarea Apple. Din punctul de vedere al administrației fiscale irlandeze, procesul în cauză nu este un proces de negociere conceput să conducă la plata de către societate a unei valori fixe a impozitului. Dimpotrivă, obiectivul este de a asigura că baza utilizată pentru repartizarea profiturilor este adecvată.
- (159) În ceea ce privește repartizarea profitului convenită în cadrul soluțiilor fiscale anticipate contestate, Irlanda consideră că abordarea adoptată de administrația fiscală irlandeză reflectă pe deplin contribuția sucursalei la profiturile totale ale societății și constituie o aplicare corectă a secțiunii 25 din TCA din 1997. Metodele de repartizare a profitului au fost convenite pentru a conduce la un nivel al profiturilor impozabile proporțional cu valoarea contribuției realizate de sucursala irlandeză în fiecare caz la profitabilitatea globală a societății. În special, administrația fiscală irlandeză a acordat o importanță deosebită faptului că sucursalele irlandeze nu au avut niciun fel de drepturi sau interese în ceea ce privește licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple, care reprezentau o sursă semnificativă de venituri ale societăților. Prin urmare, administratorul administrației fiscale irlandeze nu a considerat oportun sau durabil să atribuie sucursalelor irlandeze valoarea proprietății intelectuale unice a Apple.
- (160) De asemenea, Irlanda a prezentat o serie de argumente referitoare la procedură, precizând că în redactarea deciziei de inițiere a procedurii Comisia nu a fost imparțială, utilizând un limbaj puternic, asertiv, care pare să anticipeze concluzia din decizia finală. De asemenea, Irlanda susține că Comisia a încălcat dreptul Irlandei de a fi ascultată prin discutarea chestiunilor legate de caz cu OCDE fără implicarea Irlandei. În plus, aceasta face referire la intervalul de timp care s-a scurs între prima presupusă măsură de ajutor (1991) și primele acțiuni de investigare ale Comisiei (2013), care, după cum susține aceasta, face dificil ca Irlanda să se apere și, de asemenea, determină ca situația să fie imprevizibilă pentru contribuabili. În sfârșit, Irlanda susține că recuperarea ar trebui să fie exclusă, întrucât fie ajutorul constituie un ajutor existent, fie ar fi foarte dificil să se calculeze valoarea acestuia.

## 5. OBSERVAȚIILE PĂRȚILOR INTERESATE CU PRIVIRE LA DECIZIA DE ÎNȚIERE A PROCEDURII

### 5.1. OBSERVAȚII DIN PARTEA APPLE

- (161) Observațiile Apple privind decizia de inițiere a procedurii se suprapun în mare măsură cu observațiile Irlandei, în special în ceea ce privește legislația națională aplicabilă în temeiul căreia ar trebui stabilită existența unui avantaj.
- (162) Apple susține că proprietatea intelectuală a Apple a fost și continuă să dezvoltată, în principal, la sediul Apple Inc. din Cupertino, SUA. Acesta este locul în care se află marea majoritate a angajaților Apple care desfășoară activități de cercetare și dezvoltare. Cadrele de conducere care iau toate deciziile finale și strategice privind activitatea de cercetare și dezvoltare și care se ocupă de comercializarea ideilor, de la conceperea produsului până la lansarea acestuia, se află, de asemenea, în SUA. Apple Inc. este unicul proprietar care deține titlul legal asupra proprietății intelectuale a Apple.
- (163) Nicio decizie în ceea ce privește exploatarea proprietății intelectuale a Apple sau dezvoltarea produselor Apple (cum ar fi deciziile privind proprietatea intelectuală care este comercializată și modul de fabricare a produselor) nu este luată în Irlanda. Niciun angajat al sucursalelor irlandeze nu este responsabil de cercetare și dezvoltare sau nu ia nicio decizie legată de dreptul de utilizare și exploatare a proprietății intelectuale a Apple. Toate aceste decizii sunt luate în SUA de către Apple Inc. și/sau consiliile de administrație ale ASI și AOE, care gestionează și controlează companiile din afara Irlandei.



- (164) Modelul de marketing al Apple este o componentă strategică importantă pentru societate. De asemenea, strategia de comercializare este controlată și gestionată din SUA, unde sunt luate toate deciziile importante. Toate campaniile de marketing sunt concepute și dezvoltate în SUA. Sucursalele irlandeze nu sunt implicate în crearea și dezvoltarea campaniilor de marketing, iar sucursala irlandeză a ASI compensează Apple Inc. pentru furnizarea de servicii de marketing de către aceasta la nivel mondial.
- (165) În ceea ce privește evaluarea existenței unui avantaj, Comisia nu a identificat elementul contrafactual corect pentru stabilirea unui astfel de avantaj, care trebuie să fie reprezentat de normele fiscale naționale care reglementează tratamentul aplicat societăților fără rezidență fiscală având numai sucursale irlandeze (și anume secțiunea 25 din TCA din 1997), și nu principiile OCDE care nu au putere de lege în Irlanda. Întrucât metodele de repartizare a profitului convenite în soluțiile fiscale anticipate contestate au fost conforme cu practica administrativă a administrației fiscale irlandeze în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997, sarcina fiscală a ASI și AOE nu a fost redusă prin deciziile respective, care, prin urmare, nu au conferit niciun avantaj. De asemenea, testul investitorului privat în economia de piață nu poate fi utilizat pentru a impune principiul concurenței depline în vederea constatării existenței unui avantaj deoarece testul respectiv nu poate fi aplicat statului, care acționează în calitate de autoritate publică, și nici contribuabilului.
- (166) În plus, nu există un tratament selectiv în cazul de față, dat fiind că soluțiile fiscale anticipate contestate nu au făcut decât să confirme profitul care urmează a fi repartizat sucursalelor irlandeze în conformitate cu secțiunea 25 din TCA din 1997 și practica administrativă aferentă, în același mod în care administrația fiscală irlandeză ar aplica secțiunea 25 din TCA din 1997 tuturor celorlalți contribuabili aflați într-o situație similară. De asemenea, nu a existat niciun tratament selectiv bazat pe puterea de apreciere, întrucât competența administrației fiscale irlandeze de a-și exercita capacitatea de analiză a fost limitată de criteriile obiective legate de sistemul fiscal.
- (167) În plus, chiar dacă principiul concurenței depline s-ar fi aplicat tranzacțiilor în cazul de față, raportul ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] prezentat de Apple a ajuns la concluzia că repartizarea profitului către sucursalele irlandeze se încadrează în gama de rezultate corespunzătoare, inclusiv în conformitate cu cerințele normelor actuale privind stabilirea prețurilor de transfer, astfel încât soluțiile fiscale anticipate contestate nu au conferit niciun avantaj societăților ASI și AOE. Conform raportului respectiv, ASI și AOE și-au asumat principalele riscuri asociate succesului produsului și defectelor produsului pe piețele internaționale. Distribuitorii și revânzătorii de produse Apple (părți afiliate și părți terțe) au fost protejați de aceste riscuri prin clauzele contractuale, politicile la nivel mondial și abordările privind distribuția (cum ar fi controalele privind stocurile). Politicile de gestionare și reducere a riscului comercial au fost stabilite de Apple Inc. în SUA. ASI și AOE au dispus de capacitatea financiară de a-și asuma orice riscuri comerciale și de a lua deciziile strategice necesare pentru reducerea gradului de expunere a societății la riscurile economice. În special, raportul identifică activitățile semnificative din punct de vedere economic ale sucursalelor irlandeze în ceea ce privește funcțiile acestora și împrejurările de fapt, stabilește că MTMN este cea mai adecvată metodă de repartizare a profitului în vederea determinării profitului impozabil al acestora și constată că cel mai adecvat indicator al nivelului de profit pentru sucursala irlandeză a ASI este raportul Berry <sup>(111)</sup>, iar pentru sucursala irlandeză a AOE este o marjă aplicată costurilor totale.
- (168) Potrivit [consultantului fiscal al Apple], în cazul unui distribuitor, cum ar fi ASI, care vinde bunuri către alți distribuitori afiliați, singura funcție care oferă o valoare adăugată este funcția logistică de distribuire a produselor; costul bunurilor este transferat pur și simplu cumpărătorului ulterior al produsului. Costul de preluare a distribuției ar trebui să reprezinte cheltuielile de funcționare ale societății. În acest caz, o societate ar trebui să fie remunerată exclusiv pentru cheltuielile respective. Prin utilizarea raportului Berry, distribuitorul ar trebui să beneficieze de o rentabilitate cost-plus pentru costurile de distribuție (costuri cu valoare adăugată) ale societății. În continuare, raportul extrage date privind rentabilitatea dintr-un set de date privind societăți terțe selectate cu funcții similare celor ale sucursalelor irlandeze și evaluează repartizarea efectivă a profitului conform deciziilor, în contextul datelor provenite de la terți. În ceea ce privește evaluarea rezultatelor privind repartizarea profitului

<sup>(111)</sup> Raportul Berry este definit ca fiind raportul dintre profitul brut și cheltuielile totale de funcționare. Consultantul financiar face trimitere la punctele 2.100-2.102 din Liniile directoare ale OCDE privind PT. În cazul unui distribuitor care vinde bunuri către alți distribuitori afiliați, singura funcție care oferă o valoare adăugată este funcția logistică de distribuire a produselor; costul bunurilor este transferat pur și simplu cumpărătorului ulterior al produsului. Costul de preluare a distribuției ar trebui să reprezinte cheltuielile de funcționare ale societății. În acest caz, o societate ar trebui să fie remunerată exclusiv pentru cheltuielile respective. În esență, utilizarea raportului Berry în acest mod oferă distribuitorului o rentabilitate cost-plus pentru costurile de distribuție (costuri cu valoare adăugată) ale societății.

către sucursalele irlandeze în conformitate cu decizia din 1991, raportul stabilește un set comparabil de date furnizate de părți terțe privind rentabilitatea pentru anii 2004, 2005 și 2006 <sup>(112)</sup> și compară profitul efectiv repartizat sucursalelor irlandeze în exercițiile financiare 2004 și 2007 cu acest set comparabil. Rezultatul studiului privind elementele comparabile din cadrul raportului ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] prin utilizarea raportului Berry în ceea ce privește ASI este prezentat în figura 10, iar prin utilizarea unei marje aplicate costurilor totale („MCT”) în ceea ce privește AOE este prezentat în figura 11.

Figura 10

**Intervalul raportului Berry în condiții de concurență deplină prin referire la entitățile independente de comercializare/distribuire, potrivit [consultantului financiar al Apple]**

| Media ponderată pe trei ani | Raportul Berry – 2004 - 2006 | Raportul Berry – 2009 - 2011 |
|-----------------------------|------------------------------|------------------------------|
| Cuartila superioară         | 1,21                         | 1,40                         |
| Mediană                     | 1,10                         | 1,17                         |
| Cuartila inferioară         | 1,01                         | 1,06                         |
| Număr de observații         | 11                           | 25                           |

Figura 11

**Intervalul MCT în condiții de concurență deplină prin referire la producătorii independenți, potrivit [consultantului financiar al Apple]**

| Media ponderată pe trei ani | MCT – 2004 - 2006 | MCT – 2009 - 2011 |
|-----------------------------|-------------------|-------------------|
| Cuartila superioară         | 9,3 %             | 10,1 %            |
| Mediană                     | 6,5 %             | 7,5 %             |
| Cuartila inferioară         | 4,4 %             | 4,9 %             |
| Număr de observații         | 8                 | 13                |

- (169) Pe baza acestui studiu, raportul ad-hoc [al consultantului fiscal al Apple] concluzionează că profiturile atribuite sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE au fost pe deplin conforme cu principiul concurenței depline al OCDE. Raportul ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] prezintă în continuare „profilul real” al sucursalelor irlandeze. Conceptul de „profil” al marjei nu este definit de [consultantul fiscal al Apple]. În cazul AOE, profilul marjei aplicate costurilor totale este prezentat în raportul pentru anii 2011 și 2012, astfel cum se arată în figura 12.

Figura 12

**Marja efectivă aplicată costurilor totale ale AOE potrivit [consultantului fiscal al Apple] pentru exercițiul financiar (EF) 2011 și 2012**

| Exercițiu financiar | MCT      |
|---------------------|----------|
| EF efectiv 2011     | [5-10] % |
| EF efectiv 2012     | [5-10] % |

<sup>(112)</sup> Conform raportului, nu a existat o bază de date suficient de fiabilă pentru exercițiile financiare anterioare care să permită analiza necesară în temeiul liniilor directoare ale OCDE privind PT.

- (170) La 17 noiembrie 2014, Apple a prezentat încă un studiu ad-hoc pregătit de [cel de al doilea consultant al Apple] care se concentrează pe două aspecte evidențiate în decizia de inițiere a procedurii: (i) afirmația conform căreia repartizarea profitului aplicată sucursalei irlandeze a ASI nu a luat în calcul evoluția vânzărilor <sup>(113)</sup>; și (ii) afirmația conform căreia cele două marje diferite (65 % și 20 %) convenite pentru AOE nu pot fi ambele aplicate în condiții de concurență deplină <sup>(114)</sup>. Acesta concluzionează că soluțiile fiscale anticipate contestate au repartizat în mod corect profitul către sucursalele irlandeze printr-o marjă asupra costurilor, fără a lua în considerare evoluția vânzărilor.
- (171) Conform studiului ad-hoc al [celui de al doilea consultant al Apple], utilizarea costurilor drept bază era de așteptat, având în vedere că sucursalele irlandeze sunt active pe o piață competitivă, iar operatorii terți cu care Apple încheie contracte de servicii similare celor furnizate de sucursalele irlandeze sunt compensați, de asemenea, în mod normal pe baza costurilor acestora. În ceea ce privește faptul că repartizarea profitului nu urmează evoluția vânzărilor, [cel de al doilea consultant al Apple] susține că activitățile desfășurate de sucursala irlandeză a ASI sunt caracterizate prin economii de scară. Volumul mai mare sau mai mic de produse cumpărate de clienții sucursalei irlandeze a ASI nu afectează costurile în mod substanțial, întrucât activitățile desfășurate de sucursala irlandeză a ASI (cum ar fi contactarea clienților, organizarea activităților de logistică) sunt în mare măsură bine stabilite în ceea ce privește volumul de produse cumpărate de clienți.
- (172) În plus, sistemul de reducere treptată conceput pentru AOE poate fi justificat din punct de vedere economic și comercial. Din punct de vedere economic, obiectivul unei marje comerciale pentru costurile de funcționare este de a acoperi costurile fixe care nu sunt recurente. Marja comercială inițială de 65 % ar trebui să acopere costurile fixe pentru operațiuni în ansamblu. Cu toate acestea, la un moment dat, valoarea marjei generate de acest adaos comercial ar fi mai mult decât suficientă pentru a acoperi integral costurile fixe inițiale suportate. Prin urmare, nu ar mai trebui să se efectueze plăți pentru costurile fixe peste un anumit nivel al costurilor care, conform studiului ad-hoc al [celui de al doilea consilier al Apple], ar justifica chiar o reducere treptată de la 65 % la 0 %.
- (173) În cele din urmă, potrivit Apple, aplicarea normelor privind ajutoarele de stat nu este instrumentul adecvat pentru a realiza o armonizare a legislațiilor naționale în domeniul impozitării întreprinderilor, pe care Comisia ar putea să o realizeze prin impunerea obligației ca statele membre să respecte standarde cum ar fi principiul concurenței depline, care nu se regăsesc în anumite sisteme fiscale ale statelor membre și, prin urmare, determină ca soluțiile fiscale anticipate ale statelor membre respective să fie susceptibile de a face obiectul constatării unui ajutor de stat.

## 5.2. OBSERVAȚII PRIMITE DE LA ALTE PĂRȚI INTERESATE

- (174) Observațiile primite de la alte părți interesate, și anume Ibec, și scrisoarea comună semnată de mai multe organisme profesionale (denumite în continuare „observații comune”) nu iau în considerare îndoielile exprimate în decizia de inițiere a procedurii, ci se axează pe implicațiile abordării urmate în decizia respectivă asupra mediului de afaceri. În special, observațiile comune afirmă că inițiativa Comisiei ar submina certitudinea juridică și ar aborda practicile în temeiul normelor privind ajutoarele de stat, în timp ce foruri internaționale precum OCDE sau alte instrumente politice sunt mai potrivite și mai adecvate pentru combaterea concurenței fiscale dăunătoare. Comisia nu ar trebui să depună eforturi în vederea armonizării sistemelor de impozitare, în care nu are nicio competență, prin intermediul procedurilor privind ajutoarele de stat.
- (175) De asemenea, observațiile pun sub semnul întrebării abordarea privind selectivitatea adoptată de Comisie în situațiile în care administrațiile fiscale ar trebui să aibă o anumită marjă de apreciere și susțin că stabilirea prețului de transfer nu este o știință exactă. În cazul în care Comisia ar concluziona că soluțiile fiscale anticipate constituie ajutor de stat incompatibil, recuperarea ar trebui să fie exclusă pe baza principiului încrederii legitime și a noutății acestei abordări.
- (176) În observațiile sale, Oxfam își exprimă sprijinul față de investigația Comisiei, încurajând-o să își mărească capacitatea de investigare ținând cont, de asemenea, de faptul că aceasta ar putea fi mai bine plasată decât organismele naționale pentru a evalua din punct de vedere structural practica în materie de soluții fiscale anticipate a statelor membre. Oxfam invită Comisia să se asigure că sunt adoptate sancțiuni corespunzătoare în cazurile în care avantajele selective sunt confirmate și că practicile fiscale dăunătoare sunt eliminate rapid. De asemenea, Oxfam indică faptul că perioadele de șase ani de păstrare a drepturilor obținute în cazul normelor irlandeze privind reședința fiscală care facilitează tratamentul neuniform al entităților hibride sunt mult prea îndelungate.

<sup>(113)</sup> Decizia de inițiere a procedurii, punctul 67.

<sup>(114)</sup> Decizia de inițiere a procedurii, punctul 63.

## 6. COMENTARII DIN PARTEA IRLANDEI CU PRIVIRE LA OBSERVAȚIILE PĂRȚILOR TERȚE

- (177) În comentariile sale cu privire la observațiile primite de la părțile terțe ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii, Irlanda își reiterează argumentul potrivit căruia principiul concurenței depline al OCDE nu este inclus în legislația irlandeză în ceea ce privește repartizarea profitului unei sucursale și că nu s-a acordat un tratament selectiv societăților ASI și AOE, întrucât evaluarea efectuată de administrația fiscală irlandeză în cazul de față a fost pe deplin coerentă cu practica administrativă normală, astfel cum se confirmă, de asemenea, în observațiile prezentate de Apple. În plus, raportul ad-hoc al [consultantului financiar al Apple] și studiul ad-hoc al [celui de al doilea consultant al Apple] demonstrează că rezultatul aplicării soluțiilor fiscale anticipate contestate era comparabil cu rezultatul aplicării principiului concurenței depline.
- (178) De asemenea, Irlanda a formulat comentarii cu privire la argumentele prezentate în observațiile comune privind certitudinea juridică. Potrivit Irlandei, observațiile comune au arătat în mod corect că un contribuabil rezonabil și diligent nu ar fi putut prevedea constatarea *prima facie* a Comisiei conform căreia este vorba despre un ajutor de stat incompatibil. În plus, Comisia compară normele de impozitare ale Irlandei cu un cadru de referință extern, ceea ce este în contradicție cu jurisprudența sa constantă, în care unica referință validă este sistemul fiscal național. Toate acestea încalcă principiul certitudinii juridice.
- (179) Ca răspuns la observațiile Oxfam, Irlanda susține că investigațiile privind practicile în materie de soluții fiscale anticipate ale statelor membre ar trebui să fie desfășurate de Comisie într-un mod echitabil și la fel de cuprinzător, indiferent de dimensiunea statului membru. În plus, în ceea ce privește observațiile Oxfam cu privire la normele irlandeze privind reședința fiscală, Irlanda susține că normele în materie de rezidență fiscală a societăților nu au fost concepute pentru a facilita planificarea fiscală agresivă de către societățile multinaționale. Irlanda subliniază că așa-numita „structură fiscală dublă irlandeză” nu face și nu a făcut niciodată parte din regimul fiscal irlandez, ci mai degrabă dintr-un sistem internațional de planificare fiscală, conceput și dezvoltat de către consultanții juridici și fiscali.

## 7. ALTE SCHIMBURI DE OBSERVAȚII ÎN URMA DECIZIEI DE ÎNIIȚIERE A PROCEDURII

### 7.1. SCHIMB DE SCRISORI DUPĂ TRANSMITEREA SCRISORII DIN 17 APRILIE 2015

#### 7.1.1. SCRISOAREA DIN 17 APRILIE 2015

- (180) Ca răspuns la solicitarea Irlandei din 25 februarie 2015 ca evaluarea care rezultă din investigațiile privind soluțiile fiscale anticipate contestate să fie prezentată de către Comisie într-un mod mai aprofundat, întrucât, în opinia Irlandei, aceasta părea să se bazeze pe o interpretare eronată din partea Comisiei cu privire la legislația națională aplicabilă, serviciile Comisiei au trimis Irlandei scrisoarea din 17 aprilie 2015, solicitând Irlandei să transmită o copie către Apple.
- (181) În scrisoarea respectivă, Comisia a precizat că, în ceea ce privește sistemul de referință pentru stabilirea selectivității, aceasta a considerat normele de impozitare obișnuite ale sistemului irlandez de impozitare pe profit ca fiind sistemul de referință corespunzător, care include societățile rezidente și sucursalele societăților nerezidente, în timp ce secțiunea 25 din TCA din 1997 reglementa exclusiv impozitarea sucursalelor. În continuare, Comisia și-a prezentat succint opinia cu privire la activitățile desfășurate de ASI și AOE pe baza observațiilor primite din partea Irlandei și a Apple în răspunsul la decizia de inițiere a procedurii, după cum urmează: „întrucât ASI și AOE nu desfășoară niciun fel de activități economice în afara sucursalelor irlandeze, activitatea acestora care constă în achiziționarea, fabricarea, comercializarea și distribuția de produse Apple în afara celor două Americi este efectuată de sucursalele irlandeze ale AOE și ASI. Orice licență privind proprietatea intelectuală a ASI și AOE pare a fi utilizată exclusiv de sucursalele irlandeze și deținută exclusiv pentru acestea, deoarece sucursalele irlandeze sunt singurele responsabile de achiziționarea, fabricarea, comercializarea și distribuția de produse Apple în afara celor două Americi. De asemenea, acest lucru pare a fi confirmat de faptul că ASI și AOE au angajați numai în cadrul sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE și, prin urmare, nu dispun de capacități de funcționare în afara Irlandei.” Ulterior, Comisia a explicat, ca răspuns la afirmațiile prezentate de Apple în observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii <sup>(115)</sup>, că funcțiile îndeplinite de angajații Apple Inc. sunt în afara domeniului de aplicare a evaluării soluțiilor fiscale anticipate contestate: „remunerația fictivă pentru serviciile furnizate în mod gratuit de către grupul de angajați pentru presupusul beneficiu al ASI sau AOE nu poate reduce profiturile care urmează să fie repartizate între sediile sociale ale ASI și AOE și sucursalele lor respective.”

<sup>(115)</sup> A se vedea considerentele 162-164.

- (182) În cele din urmă, Comisia a răspuns la afirmația specifică formulată de Irlanda în observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii, conform căreia Comisia a aprobat faptul că nu a fost atribuit niciun drept cu privire la proprietatea intelectuală către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE. Comisia a explicat că decizia de inițiere a procedurii descrie numai prevederile din acordurile APC în ceea ce privește atribuirea drepturilor de proprietate intelectuală, astfel cum sunt prezentate de autoritățile irlandeze, dar că această atribuire nu a fost aprobată de Comisie în evaluarea sa. De asemenea, Comisia a clarificat faptul că, contrar afirmației Irlandei, nu a aplicat principiul concurenței depline al OCDE în decizia de inițiere a procedurii ca izvor de drept.

#### 7.1.2. OBSERVAȚII FORMULATE DE IRLANDA CA RĂSPUNS LA SCRISOAREA DIN 17 APRILIE 2015

- (183) În scrisoarea din 4 mai 2015, Irlanda a susținut că, prin scrisoarea din 17 aprilie 2015, Comisia și-a modificat în mod semnificativ evaluarea privind presupusul ajutor de stat, în special în ceea ce privește cadrul de referință. Potrivit Irlandei, această modificare a evaluării constituie o încălcare a dreptului Irlandei la un proces echitabil. Irlanda a susținut că Comisia pare să fi abandonat principiul concurenței depline și că aceasta ar trebui, prin urmare, să emită o nouă decizie de inițiere a procedurii sau o completare a deciziei de inițiere, în care să prezinte o nouă analiză.
- (184) În ceea ce privește cadrul de referință, Irlanda susține că nu este clar ce cadru de referință a fost propus de către Comisie. ASI și AOE nu au rezidență fiscală în Irlanda și sunt impozitate conform normelor generale privind impozitul pe profit. În timp ce persoanele cu reședință în Irlanda sunt impozitate pe întregul venit indiferent unde este obținut acesta, persoanele nerezidente sunt impozitate, în conformitate cu secțiunea 25 din TCA din 1997, numai pe venitul lor sursă.
- (185) În plus, Irlanda a explicat că toate veniturile sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, în afară de veniturile din dobânzi, reprezintă profitul din exploatare. Sucursalele nu au venituri care rezultă din „utilizarea/exploatarea dreptului de proprietate intelectuală” care poate fi separat de profitul din exploatare al sucursalelor. De fapt, sucursalele irlandeze ale ASI și AOE nu au niciun flux separat de venituri obținute din dreptul de proprietate intelectuală și nici nu ar fi corect să se considere orice parte a veniturilor sucursalelor ca fiind venituri provenite din dreptul de proprietate intelectuală. De asemenea, Irlanda a reiterat că proprietatea intelectuală extrem de valoroasă a Apple în ceea ce privește tehnologia, modelul și comercializarea este concepută, dezvoltată și gestionată în SUA și nu este atribuită în niciun fel sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE. De asemenea, nu există activități desfășurate în cadrul sucursalelor cu privire la gestionarea licențelor acordate în temeiul APC. Prin urmare, profiturile ASI și AOE generate ca urmare a APC nu pot fi atribuite sucursalelor irlandeze.
- (186) Irlanda a indicat că venitul din exploatare este venitul din exploatare net după aplicarea deducerilor mai degrabă decât venitul din exploatare brut. Faptul că venitul net trebuie să fie „obținut [...] prin sau de la sucursală” înseamnă că „sucursala este sursa cauzală de venit, căreia îi sunt atribuite veniturile în mod corespunzător”. Secțiunea 25 din TCA din 1997 nu poate fi interpretată în sensul că un flux de venituri brute obținut prin intermediul unei sucursale determină atribuirea întregului venit al societății către sucursală. Irlanda reiterează faptul că o astfel de interpretare ar conduce la rezultate absurde, fără nicio legătură cu realitatea economică. Potrivit Irlandei, motivul pentru care o parte semnificativă din venitul obținut de ASI și AOE nu a fost supus impozitării este rezultatul unor neconcordanțe dintre regimurile fiscale naționale, care nu pot fi remediate prin norme în materie de ajutoare de stat.
- (187) În cele din urmă, Irlanda a susținut că principiul concurenței depline nu face parte din regimul fiscal irlandez și că respectiva „clarificare” a Comisiei din scrisoare conform căreia aceasta aplică normele OCDE în decizia de inițiere a procedurii ca o recomandare cu caracter „neobligatoriu” este departe de a reflecta poziția adoptată de Comisie în decizia de inițiere a procedurii. Potrivit Irlandei, decizia de inițiere a procedurii se bazează direct pe definiția OCDE a principiului concurenței depline. În cazul în care Comisia afirmă că există un al doilea tip de principiu al concurenței depline care nu ține de OCDE, aceasta ar fi trebuit să ia în considerare argumentele Irlandei cu privire la acest aspect.

#### 7.1.3. OBSERVAȚII FORMULATE DE APPLE CU PRIVIRE LA SCRISOAREA DIN 17 APRILIE 2015

- (188) Prin scrisoarea din 4 mai 2015, Apple a indicat că aceasta contestă abordarea Comisiei care pare să impună ca societățile cu rezidență fiscală în Irlanda și sucursalele irlandeze ale ASI și AOE să fie tratate în același mod și să fie impozitate pentru venitul lor internațional. Potrivit Apple, activitățile generatoare de profit ale unei societăți nerezidente care sunt desfășurate în afara Irlandei nu sunt relevante pentru valoarea impozitului datorat în Irlanda.

- (189) De asemenea, Apple afirmă că Comisia a atribuit în mod incorect toate profiturile către sucursalele irlandeze pornind de la ipoteza irelevantă și falsă că ASI și AOE nu desfășoară nicio activitate economică în afara sucursalelor irlandeze. Apple susține că activitățile importante desfășurate de ASI și AOE sau pentru acestea au loc în afara Irlandei și oferă drept exemplu faptul că consiliile de administrație ale ASI și AOE au hotărât să încheie APC cu Apple Inc., în timp ce negocierile cu privire la contractele de vânzări, de achiziții publice și de fabricație sunt gestionate de cadrul de conducere al Apple Inc. în numele ASI și AOE. În cele din urmă, Apple susține că restul profiturilor, care nu sunt supuse impozitării în Irlanda, sunt supuse în final impozitării în SUA.
- (190) Apple contestă că vreo licență de proprietate intelectuală a ASI și AOE a fost utilizată exclusiv de sucursalele irlandeze și este deținută exclusiv de acestea. Aceasta deoarece Comisia a afirmat în mod eronat că ASI și AOE nu desfășoară nicio activitate economică în afara sucursalelor irlandeze. În schimb, în calitatea acestora de centru de achiziții și de distribuție și, respectiv, de centru de asamblare a produselor de rutină, sucursalele irlandeze au numai un acces limitat la proprietatea intelectuală care face obiectul licenței pentru asamblarea și expedierea produselor. Apple susține că, inclusiv în conformitate cu abordarea autorizată a OCDE, sucursalele irlandeze ale ASI și AOE nu ar avea dreptul la repartizarea profiturilor pe baza accesului lor limitat la proprietatea intelectuală care face obiectul licenței, la fel cum o întreprindere independentă nu ar beneficia de rentabilitatea pentru o proprietate intelectuală care face obiectul licenței. Apple concluzionează că drepturile de proprietate intelectuală care determină marja comercială – cum ar fi drepturile privind conceperea și ingineria produselor software și hardware – nu sunt drepturile pe care se bazează sucursalele irlandeze pentru a desfășura activități de achiziții, de distribuție și de asamblare, care, prin urmare, nu pot fi atribuite sucursalelor irlandeze.
- (191) De asemenea, Apple nu este de acord că, prin menționarea faptului că „niciun drept în ceea ce privește proprietatea intelectuală în cauză nu este atribuit sucursalei irlandeze a AOE/ASI” în partea descriptivă a deciziei de inițiere a procedurii, Comisia nu aprobă acest fapt. În opinia Apple, Comisia nu a contestat acest fapt în partea rezervată evaluării din decizia de inițiere a procedurii. Ca un fapt cert, acesta rămâne relevant, iar părțile se pot baza pe astfel de situații de fapt și de drept enunțate în decizia de inițiere a procedurii. De asemenea, Apple contestă că Liniile directoare ale OCDE privind PT au fost utilizate de Comisie doar ca un document de referință, având în vedere că Comisia s-a bazat în mare măsură pe liniile directoare în decizia de inițiere a procedurii.

## 7.2. SCHIMB DE SCRISORI ÎN URMA REUNIUNII DINTRE COMISIE ȘI IRLANDA LA 7 MAI 2015

### 7.2.1. REUNIUNEA DIN 7 MAI 2015

- (192) La solicitarea Irlandei, a avut loc o reuniune între serviciile Comisiei și Irlanda la 7 mai 2015. Pe parcursul reuniunii au fost discutate următoarele subiecte: (i) interpretarea secțiunii 25 din TCA din 1997 și chestiunea teritorialității; (ii) tratamentul fiscal aplicat societăților rezidente și nerezidente; (iii) identificarea cadrului de referință; (iv) testul investitorului privat în economia de piață; (v) rolul principiului concurenței depline în legislația irlandeză și cea a Uniunii; (vi) și importanța activităților din cadrul altor societăți din grupul Apple, în afară de ASI și AOE, privind repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE.
- (193) Prin e-mailul din 9 iulie 2015, Comisia a trimis Irlandei proiectul de proces-verbal al reuniunii din 7 mai 2015 și a invitat Irlanda să aprobe sau să propună modificări ale respectivului proces-verbal.

### 7.2.2. SCRISORI DIN PARTEA IRLANDEI DIN 17 IULIE 2015 (INCLUZÂND AVIZUL EXPERTILOR) ȘI 14 AUGUST 2015

- (194) În scrisoarea sa din 17 iulie 2015, Irlanda și-a exprimat opinia cu privire la mai multe subiecte discutate în cadrul reuniunii din 7 mai 2015.
- (195) În opinia Irlandei, Comisia ar fi recunoscut în cadrul reuniunii că, în conformitate cu normele în vigoare privind reședința, ASI și AOE au fost în permanență societăți nerezidente și că obligațiile lor fiscale trebuiau evaluate prin

trimitere la secțiunea 25 din TCA din 1997. Aceasta înseamnă că administrația fiscală irlandeză, în conformitate cu principiul teritorialității, care nu a fost contestat de Comisie, nu poate impozita profiturile globale ale ASI și AOE, ci că sucursalele irlandeze sunt supuse plății impozitului numai în ceea ce privește profiturile obținute în Irlanda. În acest sens, Irlanda nu este de acord, astfel cum s-a sugerat în cadrul reuniunii din 7 mai 2015, că acest cadru de referință constă în sistemul obișnuit de impozitare de profit. TCA din 1997 nu are un singur obiectiv dominant. În schimb, în timp ce obiectivul TCA din 1997 este de a impozita profiturile globale ale societăților rezidente irlandeze, obiectivul său în ceea ce privește societățile nerezidente este de a impozita profiturile obținute în Irlanda. Prin urmare, cadrul de referință poate fi numai secțiunea 25 din TCA din 1997, iar Irlanda a impozitat toate profiturile obținute de AOE și ASI care se aflau în jurisdicția fiscală a Irlandei, și anume toate profiturile societăților care puteau fi atribuite activităților sucursalelor irlandeze. Având în vedere faptul că funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE erau, în esență, activități operaționale și de logistică curente, în timp ce deciziile comerciale și strategice importante au fost luate de cadrele de conducere superioare din SUA, având în vedere că dezvoltarea și exploatarea proprietății intelectuale a Apple, ca motor principal al rentabilității societății, au fost realizate în afara Irlandei, și având în vedere că decizia de a lua parte la APC, precum și gestionarea și controlul riscurilor în temeiul APC au fost realizate în afara Irlandei, veniturile rezultate din APC și drepturile economice create ca rezultat al APC nu pot, în niciun caz, să fie atribuite sucursalelor irlandeze ale AOE și ASI.

- (196) În acest context, Irlanda consideră că autoritatea nu a primit nicio explicație din partea Comisiei cu privire la poziția acesteia conform căreia clasificarea veniturilor ca fiind venituri active este semnificativă în cazul de față și veniturile active trebuie să fie gestionate în mod activ dintr-o anumită unitate. Toate veniturile realizate de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, în afară de veniturile din dobânzi, sunt profituri din exploatare, iar sucursalele nu obțin niciun venit din utilizarea sau exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală a Apple, care sunt separate de veniturile din exploatare ale sucursalelor. În consecință, singurele venituri ale sucursalelor care intră în domeniul de aplicare a „veniturilor din proprietate sau drepturi utilizate de sucursală sau agenție sau deținute de aceasta” în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997 sunt veniturile din dobânzi. Comisia nu poate susține că veniturile obținute din proprietatea intelectuală a Apple ar fi trebuit impozitate în Irlanda în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997. Irlanda a putut și a trebuit să ia în considerare numai funcțiile sucursalelor și, prin urmare, a putut doar să stabilească că activitățile de cercetare și dezvoltare care au generat proprietatea intelectuală și gestionarea activă a proprietății intelectuale nu au avut loc în Irlanda. În plus, nu este relevant locul unde sunt înregistrate profiturile. Profiturile ASI și AOE sunt înregistrate în conturile societăților respective, însă acestea nu au fost impozitate – cu excepția celor ale sucursalelor irlandeze și a veniturilor din investiții obținute în SUA – deoarece societățile nu sunt rezidente în SUA. Neimpozitarea profiturilor are loc ca urmare a unei neconcordanțe în sistemul național de impozitare și nu este relevantă în sensul ajutorului de stat.

- (197) De asemenea, potrivit Irlandei, se presupune că s-a acceptat de către Comisie, în cadrul reuniunii din 7 mai 2015, că principiul concurenței depline și abordarea autorizată nu sunt prevăzute în legislația irlandeză în ceea ce privește impozitarea sucursalelor și că legislația Uniunii nu impune ca principiul concurenței depline să fie inclus în secțiunea 25 din TCA din 1997. În consecință, Irlanda susține că, în măsura în care soluțiile fiscale anticipate contestate nu au aplicat principiul concurenței depline, acest lucru nu a implicat nicio abatere sau derogare de la cerințele regimului irlandez de impozitare a societăților în general și ale secțiunii 25 din TCA din 1997 în special. În ceea ce privește opinia Comisiei potrivit căreia principiul concurenței depline se aplică ca un instrument relevant de ajutor de stat, Irlanda susține că acesta reprezintă un argument complet nou și o deviere semnificativă de la poziția adoptată de Comisie în decizia de inițiere a procedurii, despre care se afirmă că face referire la incapacitatea administrației fiscale irlandeze de a aplica principiul concurenței depline al OCDE. În plus, în opinia Irlandei, aplicarea retroactivă a principiului concurenței depline ca instrument de ajutor de stat nu își găsește nicio susținere în jurisprudența instanțelor Uniunii sau în practica decizională a Comisiei și nici nu poate fi considerată ca rezultând din testul investitorului privat în economia de piață sau ca fiind susținută în general prin trimitere la condițiile de piață. Aplicarea principiului concurenței depline ca un instrument al ajutorului de stat și indicarea faptului că acesta a fost inclus în dreptul Uniunii începând din 1958 ar constitui o rescieri totală a istoriei și este incompatibilă cu principiul certitudinii juridice. Astfel, având în vedere că principiul concurenței depline nu este inclus în legislația irlandeză, neaplicarea principiului concurenței depline nu poate fi caracterizată

în mod adecvat ca fiind un avantaj. Cu toate acestea, chiar dacă s-a considerat că principiul concurenței depline se aplică în cazul de față, raportul ad-hoc [al consultantului fiscal al Apple] <sup>(116)</sup> arată că repartizarea efectivă a profitului către sucursalele irlandeze este în deplină concordanță cu principiul concurenței depline. În cazul în care Comisia nu este de acord cu această analiză, aceasta ar fi trebuit să notifice Irlanda în mod corespunzător și să-i fi oferit posibilitatea de a răspunde.

- (198) În ceea ce privește selectivitatea, Irlanda susține că nu s-a efectuat de către Comisie nicio analiză a selectivității. În special, Comisia nu a afirmat niciodată că ASI și AOE au beneficiat de un tratament favorabil în comparație cu alte sectoare. Curtea de Justiție a recunoscut că societățile rezidente și nerezidente nu se află în aceeași situație de fapt sau de drept <sup>(117)</sup>. Obligarea Irlandei să trateze societățile rezidente și nerezidente ca și cum ar fi comparabile ar fi în contradicție cu practica internațională și cu principiile fiscale internaționale precum principiul teritorialității și ar fi incompatibilă cu legislația națională irlandeză. În final, chiar dacă tratamentul diferit ar fi considerat selectiv, acesta ar fi justificat în mod clar prin natura și/sau schema generală a APC.
- (199) De asemenea, în scrisoarea sa 17 iulie 2015, Irlanda a transmis avizul domnului Cooke pentru a susține afirmația Irlandei potrivit căreia ASI și AOE au fost întotdeauna impozitate conform secțiunii 25 din TCA din 1997 și că, în consecință, tratamentul fiscal aplicat acestora nu implică niciun ajutor de stat. În avizul domnului Cooke se susține că, contrar presupusei afirmații a Comisiei potrivit căreia administrația fiscală irlandeză ar trebui să trateze ASI și AOE ca și cum ar avea rezidență fiscală în Irlanda și ar trebui să supună aceste societăți impozitului pe profit în temeiul secțiunii 21 din TCA din 1997, administrația fiscală irlandeză nu are nicio libertate sau putere de a se abate de la conținutul explicit al secțiunii 25 din TCA din 1997. Domnul Cooke face referire la hotărârile judecătorești pronunțate de Înalta Curte și Curtea Supremă în cauza McGrath/McDermott <sup>(118)</sup>, în care s-a susținut că Curtea nu ar trebui să ia în considerare tranzacțiile complicate și prestabilite care nu au alt scop comercial decât cel de a evita impozitarea. Înalta Curte ar fi arătat că, pentru a stabili caracterul exigibil al unui impozit, Curtea nu ia în considerare conținutul sau rezultatele financiare ale unei tranzacții. Aceasta examinează efectele juridice reale și drepturile legale ale părților în conformitate cu ideile și conceptele juridice.
- (200) Având în vedere că centrul de gestionare și control al ASI și AOE este situat în SUA, avizul domnului Cooke susține că administrația fiscală irlandeză a tratat în mod corect sucursalele în calitate de contribuabili nerezidenți. În temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997, numai profiturile obținute din activități economice desfășurate prin intermediul sucursalei sau agenției sunt supuse impozitării, iar Comisia confundă societățile cu sucursalele atunci când aceasta solicită ca administrația fiscală irlandeză să impoziteze profiturile din exploatare ale societății, și nu a sucursalei. În plus, administrația fiscală irlandeză nu a dispus de puterea de a recurge la principiul concurenței depline prin analogie, întrucât acest principiu nu era inclus în codul fiscal irlandez la momentul respectiv. Avizul domnului Cooke concluzionează că nu există niciun temei în dreptul irlandez pentru a impozita toate profiturile realizate de AOE și ASI în Irlanda. Singura competență a administrației fiscale irlandeze în anii respectivi a fost de a percepe un impozit pentru partea din profiturile obținute de ASI și AOE care era proporțională cu activitățile desfășurate de sucursalele acestora în Irlanda.
- (201) În final, conform avizului domnului Cooke, ar fi de neconceput în realitatea comercială să se insiste ca toate veniturile din tranzacțiile în cauză să fie atribuite funcțiilor îndeplinite de cele două sucursale. Acest lucru este ilustrat de faptul că clienții nu formează o coadă de așteptare peste noapte în fața magazinelor din întreaga lume pentru cel mai recent iPhone sau iPad deoarece acestea sunt comercializate din Cork ci datorită valorii generate de astfel de produse prin investițiile semnificative, inginerie și inovație tehnologică, reputația modelului și toate procesele incluse în gama de produse Apple, iar majoritatea acestora pot fi atribuite activităților realizate în SUA sau în altă parte.

### 7.2.3. SCRISOAREA DIN PARTEA APPLE DIN 7 SEPTEMBRIE 2015 (INCLUZÂND AVIZUL EXPERȚILOR)

- (202) Într-o scrisoare din 7 septembrie 2015, Apple a formulat observații cu privire la procesele-verbale care au fost transmise Irlandei de către Comisie ca urmare a reuniunii din 7 mai 2015. Apple a subliniat că nu s-a demonstrat de către Comisie că Apple a fost avantajată de soluțiile fiscale anticipate contestate și că ASI și AOE au beneficiat de tratament selectiv acordat de administrația fiscală irlandeză în comparație cu societățile aflate într-o situație similară.

<sup>(116)</sup> Irlanda face trimitere la raportul ad-hoc [al consultantului fiscal al Apple] în observațiile sale din 18 februarie 2016, în care Irlanda a transmis Comisiei raportul ad-hoc al PwC. Conform scrisorii trimise de Irlanda la „17 noiembrie 2014, Apple a transmis o analiză efectuată de [consultantul fiscal al Apple] [...]. Conform informațiilor de care dispune Irlanda, Comisia nu a contestat în niciun moment această analiză sau nu și-a exprimat dezacordul față de aceasta.”

<sup>(117)</sup> Cauza C-446/03, Marks & Spencer/Halsey, EU:C:2005:763.

<sup>(118)</sup> [1988] IR 258.



- (203) În ceea ce privește aplicarea corectă a secțiunii 25 din TCA din 1997, identificarea incorectă a cadrului de referință și neaplicarea principiului concurenței depline, Apple invocă aceleași argumente ca Irlanda în scrisoarea sa din 17 iulie 2015. De asemenea, în ceea ce privește obiectivul sistemului irlandez de impozitare pe profit și reședință, Apple formulează în esență aceleași argumente ca Irlanda. Întrucât ASI și AOE nu au rezidență fiscală în Irlanda, acestea nu se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu societățile irlandeze rezidente, pe baza dispozițiilor clare ale legislației fiscale irlandeze.
- (204) În susținerea poziției sale, Apple a prezentat avizul [consultantului Apple]. În avizul respectiv se concluzionează că Irlanda a considerat în mod corespunzător că ASI și AOE erau societăți nerezidente și că acordarea de către Irlanda a unui tratament diferit pentru ASI și AOE în calitate de societăți nerezidente față de societățile irlandeze rezidente este în concordanță cu principiul fiscal internațional al teritorialității. ASI și AOE nu sunt, prin urmare, într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a societăților irlandeze rezidente. Mai mult, conform avizului respectiv, nicio proprietate intelectuală a Apple și niciun profit generat de proprietatea intelectuală a Apple nu poate fi atribuit sucursalelor irlandeze, întrucât „funcțiile de conducere” în ceea ce privește proprietatea intelectuală sunt îndeplinite în afara Irlandei. Conform acestui aviz, pentru a repartiza veniturile către sucursale este necesară realizarea unei comparații cu o societate rezidentă ipotetică care desfășoară activități numai la nivel local, care nu deține sau exploatează din punct de vedere juridic sau economic drepturi de proprietate intelectuală. Repartizarea veniturilor ar trebui astfel să ia în calcul funcțiile, riscurile și activele sucursalelor irlandeze și nu principiul „forței de atracție” – care a fost respins în mod explicit de către OCDE – care conduce la repartizarea veniturilor realizate din surse în afara Irlandei. Repartizarea profiturilor către sucursalele irlandeze bazată exclusiv pe activitățile desfășurate în sucursalele, și anume fără a lua în considerare activitățile desfășurate în afara sucursalelor, fie în cadrul ASI/AOE, fie în cadrul altor societăți ale grupului Apple a fost, prin urmare, în deplină conformitate cu repartizarea profitului către sucursale astfel cum rezultă din dreptul internațional public și principiile internaționale în domeniul fiscal, inclusiv raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului și jurisprudența Uniunii.
- (205) În plus, conform avizului [consultantului Apple], sucursalele irlandeze nu dețin drepturi de proprietate intelectuală și nu se ocupă de gestionarea proprietății intelectuale. Toate activitățile de gestionare a proprietății intelectuale, inclusiv toate activitățile necesare pentru finanțarea, crearea și protejarea proprietății intelectuale, au loc în afara Irlandei. „Funcțiile de conducere” semnificative sunt îndeplinite în afara Irlandei și, prin urmare, întregul proces de creare de valoare are loc în afara Irlandei. Argumentul Comisiei potrivit căruia consiliile de administrație ale ASI și AOE nu gestionează în mod activ proprietatea intelectuală este incorect. Conform avizului [consultantului Apple], procesele-verbale ale consiliilor de administrație ale ASI și AOE și alte observații prezentate de Apple Comisiei indică luarea de decizii cu privire la chestiuni de o importanță strategică majoră pentru ASI și AOE precum: (i) chestiunile financiare, cum ar fi aspectele legate de deciziile de investiții, autoritatea responsabilă de conturile bancare și menținerea capitalului; (ii) examinarea și aprobarea situațiilor financiare; și (iii) delegarea autorității în anumiți parametri în ceea ce privește activitățile economice, toate având loc în SUA și nu în Irlanda.
- (206) Conform avizului [consultantului Apple], în scopul stabilirii valorii profitului care urmează să fie repartizat sediului permanent al unei societăți nerezidente, în conformitate cu Convenția-model a OCDE (împreună cu normele fiscale interne ale multor țări), după stabilirea, printr-o analiză funcțională, a activităților desfășurate în cadrul sediului permanent, este necesară efectuarea unei comparații cu o societate rezidentă (fictivă). Această comparație („ca și cum”) este realizată deoarece, în absența unei entități separate din punct de vedere juridic, nu este disponibil niciun criteriu juridic pentru izolarea, în cadrul societății nerezidente, a valorii profiturilor care este înțeleasă ca fiind obținută la nivel local de către societatea nerezidentă. Atunci când se realizează comparația, următorul punct este foarte important: societatea rezidentă (fictivă) cu care se efectuează comparația este una foarte specifică; aceasta este o societate rezidentă care realizează venituri din activități sau active în statul în care își are rezidență fiscală. În timp ce o societate rezidentă este, în statul său de reședință, supusă în general impozitului asupra veniturilor sale mondiale, societatea rezidentă din comparație realizează venituri din activități sau active doar în statul său de reședință. Cu alte cuvinte, comparația trebuie realizată numai cu o societate rezidentă cu activități și active limitate la țara în care societatea nerezidentă este activă prin intermediul sediului permanent. În cazul Apple, sucursalele ASI și AOE nu pot fi tratate ca și cum ar fi titularul economic al acestor

drepturi. Prin urmare, comparația se realizează cu o societate care nu deține din punct de vedere juridic sau economic astfel de drepturi de proprietate intelectuală (dar care are acces la proprietatea intelectuală, în limitele necesare pentru a își desfășura activitățile de asamblare/achiziționare, de vânzări și de distribuție a produselor).

- (207) Conform avizului [consultantului Apple], în scopul de a stabili dacă proprietatea intelectuală (și profiturile obținute din utilizarea acesteia) poate fi atribuită sucursalelor irlandeze, este irelevant dacă membrii personalului sau ai consiliilor de administrație ale ASI și AOE au participat (împreună cu sau fără membrii personalului sau ai consiliului de administrație al societății Apple Inc.) la îndeplinirea acestor funcții de conducere extrem de relevante. Întrucât nici ASI, nici AOE nu au rezidență fiscală în Irlanda, singurul fapt relevant care trebuie stabilit este dacă personalul sau membrii consiliului de administrație și-au îndeplinit funcțiile de conducere în sediul permanent prin care ASI și AOE și-au desfășurat activitatea în Irlanda. Din analiza funcțională a sucursalelor irlandeze reiese că funcțiile îndeplinite prin intermediul sau în cadrul sediilor permanente din Irlanda sunt limitate la activitățile de achiziții, de vânzare și de distribuție (ASI) și la activitățile de asamblare a produsului (AOE). În măsura în care aceste sucursale utilizează proprietatea intelectuală a Apple în activitățile lor desfășurate în Irlanda, drepturi care le sunt acordate ASI și AOE în temeiul APC, acestea nu o utilizează în calitate de licențiator care gestionează și exploatează drepturile de proprietate intelectuală.
- (208) În cele din urmă, avizul [consultantului Apple] explică faptul că, în conformitate cu așa-numitul principiu al „forței de atracție”, toate veniturile generate într-un stat de origine sunt considerate a fi atribuite sucursalei din acest stat de origine. Cu toate acestea, aplicarea acestui principiu a fost respinsă în mod explicit de către OCDE și statele sale membre. Compararea societăților rezidente care își utilizează proprietatea intelectuală în activități comerciale locale cu sucursalele locale ale societăților nerezidente care nu sunt titularul economic al unor astfel de drepturi de proprietate intelectuală, cum ar fi sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, ar constitui o încălcare flagrantă a principiilor OCDE.

7.3. SCRISORI DIN PARTEA APPLE DIN 25 IANUARIE 2016, 18 FEBRUARIE 2016 ȘI 14 MARTIE 2016  
(INCLUZÂND AVIZUL EXPERTILOR)

- (209) În scrisorile sale din 25 ianuarie, 18 februarie și 14 martie 2016, Apple arată că Apple Inc. deține dreptul asupra proprietății intelectuale care este dezvoltată și controlată în afara Irlandei și că ar fi contrar legislației irlandeze și principiilor internaționale privind impozitarea ca Irlanda să impoziteze orice profit obținut din utilizarea proprietății intelectuale. În plus, Apple explică faptul că profiturile obținute de ASI și AOE, altele decât profiturile rezultate din activitățile sucursalelor irlandeze, sunt supuse impozitării amânate în SUA. De asemenea, Apple afirmă că Comisia și-a schimbat opinia cu privire la ajutorul de stat de la decizia de inițiere a procedurii și că abordarea Comisiei, prin care aceasta intenționează să impună societății Apple un impozit retroactiv masiv prin atribuirea tuturor profiturilor mondiale către sucursalele irlandeze, încalcă principiul concurenței depline.
- (210) Împreună cu scrisoarea din 18 februarie 2016, Apple a transmis o variantă actualizată a raportului ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple], furnizând o analiză suplimentară care ia în considerare observațiile transmise după prezentarea raportului respectiv (al doilea raport ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple]). Al doilea raport ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] descrie mai în detaliu funcțiile societăților, altele decât sucursalele, și se concentrează pe activitățile desfășurate de consiliile de administrație ale ASI și AOE. Raportul ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] nu menționează rolul exercitat de consiliile de administrație, ci doar se referă la ASI și AOE ca „entități juridice” în raport cu „sucursalele irlandeze ale AOE și ASI”. Conform celui de al doilea raport ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple], deținerea, gestionarea și finanțarea proprietății intelectuale ar trebui să fie alocate funcțiilor societăților ASI și AOE, altele decât sucursalele <sup>(119)</sup>, întrucât ASI și AOE își asumă riscurile și obligațiile în temeiul APC, prin autoritatea exercitată de consiliile de administrație care acționează în afara Irlandei. Conform celui de al doilea raport ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple], fiecare aspect din APC a fost aprobat și executat de către consiliile de administrație ale ASI și AOE în afara Irlandei. Consiliile de administrație ale ASI și AOE îndeplinesc roluri active și critice în ceea ce privește gestionarea proprietății intelectuale, care are loc în afara Irlandei. Consiliile de administrație ale ASI și AOE participă la introducerea de noi produse și la procesul de stabilire a prețurilor la nivel mondial pentru produsele Apple în afara Irlandei. Conform raportului, la indicația consiliului ASI, ASI și Apple Inc. au încheiat un contract de servicii de comercializare, în temeiul căruia

<sup>(119)</sup> Raportul concluzionează că, „pe baza performanței funcțiilor societăților, altele decât sucursalele, a funcțiilor de conducere prin consiliile de administrație ale AOE și ASI care acționează în afara Irlandei în ceea ce privește participarea la APC, a dezvoltării proprietății intelectuale, a gestionării proprietății intelectuale, a introducerii de noi produse, a stabilirii prețurilor, a contractării, a asumării și finanțării riscurilor comerciale importante, precum și a deținerii și finanțării bunurilor necorporale valoroase semnificative, este necesar ca funcțiile societăților AOE și ASI, fără a include sucursalele, să fie caracterizate ca antreprenorul și beneficiarul efectiv al proprietății intelectuale deținute de Apple din afara celor două Americi”.

Apple Inc. îndeplinește funcții de comercializare în numele ASI. În plus, raportul descrie faptul că consiliul ASI sau persoanele autorizate prin intermediul unei procuri negociază, aprobă și semnează acorduri cu companiile de telecomunicații și cu furnizorii și producătorii preselecți de Apple Inc. în scopul de a pune spre vânzare produse Apple în afara celor două Americi.

- (211) Cel de al doilea raport ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] cuprinde detalii cu privire la abordarea autorizată a OCDE în ceea ce privește acordurile de partajare a costurilor și sediile permanente. În acest context, raportul face trimitere la punctul 212 din raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului, în care se afirmă că un sediu permanent și sediul social al acestuia ar putea fi considerate ca fiind coparticipanți economici la o activitate care corespunde unui acord de partajare a costurilor în anumite condiții. Raportul constată că acest lucru nu este valabil pentru ASI, AOE și sucursalele irlandeze ale acestora, întrucât nu au fost îndeplinite sau localizate funcții de conducere legate de exploatarea proprietății intelectuale în cadrul sucursalelor irlandeze, nu fost luate decizii legate de exploatarea proprietății intelectuale în Irlanda și nu există riscuri de finanțare privind proprietatea intelectuală suportate de sucursalele irlandeze. Raportul concluzionează că, în cele din urmă, pe baza analizei funcționale, era justificată alegerea sucursalelor irlandeze ca entitate mai puțin complexă și parte examinată pentru metodele de repartizare a profitului aprobate de soluțiile fiscale anticipate contestate, întrucât sucursalele au desfășurat numai activități de vânzare și de distribuție relativ comune și activități de producție și nu au avut nicio contribuție unică.

#### 7.4. SCRISOARE DIN PARTEA IRLANDEI DIN 18 FEBRUARIE 2016 (INCLUZÂND AVIZUL EXPERTILOR)

- (212) La 18 februarie 2016, Irlanda a prezentat Comisiei o „expertiză privind profitul atribuit sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE între 2007 și 2011”, efectuată de consultantul fiscal al PwC (raportul ad-hoc al PwC). Obiectivul raportului respectiv a fost de a furniza un aviz privind aplicarea principiului concurenței depline în stabilirea rezultatului procedurii de repartizare a profitului către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE.
- (213) Raportul ad-hoc al PwC susține aplicarea abordării în două etape din cadrul abordării autorizate a OCDE. Conform raportului, prima etapă a acestei abordări constă în analiza funcțională, în care sunt identificate funcțiile de conducere. Cea de a doua etapă constă în testarea aplicării principiului concurenței depline în stabilirea prețurilor utilizată în perioada de aplicare a soluțiilor fiscale anticipate contestate <sup>(120)</sup>. Pe baza unei analize funcționale, raportul concluzionează că sucursalele irlandeze ale ASI și AOE nu aduc o contribuție valoroasă și unică lanțului valoric global al Apple, ci doar desfășoară activități de rutină <sup>(121)</sup>. Raportul identifică în continuare domeniile în care sucursalele nu au contribuit, cum ar fi crearea, gestionarea, utilizarea sau orientarea strategică a proprietății intelectuale deținute de Apple. De asemenea, raportul indică faptul că sucursala irlandeză a ASI nu a desfășurat activități de comercializare.
- (214) În cea de a doua parte a raportului ad-hoc al PwC dedicat testării aplicării principiului de concurență deplină în cadrul acordului încheiat între sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, raportul selectează indicatori ai nivelului de profit, și anume raportul Berry pentru ASI și o marjă comercială aplicată costurilor totale pentru AOE. Raportul calculează nivelul indicatorilor selectați pentru ASI și AOE pentru perioada cuprinsă între 2007 și 2011. Rezultatul este comparat cu ceea ce raportul consideră ca fiind „sectorul de activitate” pentru societățile independente. Sectoarele de activitate sunt prezentate în raportul ad-hoc al PwC sub formă de indicatori statistici, care includ cuartila superioară, mediana, cuartila inferioară și numărul de societăți incluse în eșantion.

<sup>(120)</sup> Cele două etape descrise în raportul ad-hoc al PwC nu sunt identice cu abordarea în două etape prezentată în raportul OCDE privind repartizarea profitului, în pofida trimiterii la abordarea autorizată a OCDE efectuată de consultantul fiscal.

<sup>(121)</sup> Analiza funcțională efectuată nu identifică funcții de conducere în cadrul sediilor sociale ale ASI și AOE sau al sucursalelor irlandeze. Dimpotrivă, aceasta face referire la cadrul de conducere situat în SUA.

- (215) În ceea ce privește ASI, analiza elementelor de comparație realizată de PwC se bazează pe societățile active în comerțul cu ridicata de articole electrocasnice, produse informatice și echipamente software și electronice și de telecomunicații, precum și depozitare și activități auxiliare pentru transport <sup>(122)</sup>. Raportul ad-hoc al PwC descrie în continuare trei tipuri de riscuri asumate de sucursala irlandeză a ASI. În primul rând, sucursala irlandeză a ASI se confruntă cu un risc de inventariere, în special asociat cu realizarea inventarului în mod insuficient sau excesiv. În al doilea rând, sucursala irlandeză a ASI este expusă unui risc de garanție. ASI a asigurat servicii de garanție și de asistență postvânzare. Asistența pentru inginerie și procesele de fabricație pentru liniile de control ale AppleCare au fost verificate de către o echipă cu sediul în SUA. În al treilea rând, sucursala irlandeză a ASI este expusă la riscul de credit de a nu fi în măsură să colecteze plățile de la clienți. Datorită politicii de gestionare a riscurilor grupului, toate aceste riscuri sunt foarte limitate.
- (216) Raportul concluzionează că, în ceea ce privește sucursala irlandeză a ASI, media intervalului raportului Berry în condiții de concurență deplină pentru furnizorii de servicii cu risc limitat comparabili este cuprinsă între 108,3 % și 137,95 %, cu o mediană de 116,72 %. În perioada 2007-2011, sucursala irlandeză a ASI a înregistrat un raport Berry care a depășit cuartila inferioară.
- (217) În ceea ce privește sucursala irlandeză a AOE, media intervalului marjei aplicate costurilor totale în condiții de concurență deplină pentru entitățile de producție cu un risc limitat pentru perioada 2007-2011 a fost cuprinsă între 3,19 % și 7,95 %, cu o mediană de 5,21 %. În cursul acestei perioade, sucursala irlandeză a ASI a înregistrat o marjă comercială a costurilor totale care a depășit mediana în fiecare an.

#### 7.5. SCRISORI DIN PARTEA IRLANDEI DIN 17 FEBRUARIE ȘI 23 MARTIE 2016

- (218) Prin scrisorile din 17 februarie și din 23 martie 2016, Irlanda a formulat din nou observații cu privire la presupusa inconsecvență dintre argumentele prezentate în decizia de inițiere a procedurii și evoluția teoriei Comisiei privind ajutorul de stat ulterior deciziei, precum și de pretinsul refuz al Comisiei de a se angaja într-un dialog cu Irlanda și Apple. Potrivit Irlandei, abținerea Comisiei de la a-și explica argumentele subminează dreptul Irlandei la apărare și este de datoria Comisiei să își explice motivația înainte de adoptarea deciziei. În plus, lipsa unui răspuns din partea Comisiei cu privire la rapoartele de expertiză prezentate de Irlanda și de Apple poate, în opinia Irlandei, să fie interpretată doar ca o acceptare de către Comisie a concluziilor cuprinse în rapoartele respective.
- (219) De asemenea, Irlanda susține că investigația Comisiei privind soluțiile fiscale anticipate contestate este părtinitoare, fapt demonstrat de declarațiile publice făcute de funcționarii Comisiei, care anticipat rezultatului investigației, precum și de solicitările repetate de informații de către Comisie. Potrivit Irlandei, solicitările unor cantități mari de informații care acoperă o gamă largă de aspecte demonstrează hotărârea Comisiei de a găsi un ajutor de stat ilegal, încălcându-și obligația de a desfășura investigația în mod imparțial.

### 8. EVALUAREA MĂSURILOR CONTESTATE

#### 8.1. EXISTENȚA AJUTORULUI

- (220) În conformitate cu articolul 107 alineatul (1) din tratat, sunt incompatibile cu piața internă, în măsura în care afectează schimburile comerciale dintre statele membre, ajutoarele acordate de un stat membru sau prin

<sup>(122)</sup> Lista completă a celor 52 de societăți alese de PwC în vederea realizării comparației cuprinde următoarele: IRES – S.P.A., ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO S.P.A., B2BIRES SRL, M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONNAL 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, ENAPEIS DYNAMIKA MEZA E.P.E., SIAM SRL, 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 SRL IN LIQUIDAZIONE, TRANS AUDIO VIDEO SRL, KONTORLAND AS, CONNECT DATA, FRIGO 2000 SRL, NEO TECHNOLOGY, DUWIN SRL, IPOH SRL, 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 SRL, K1 ELECTRONIC GmbH, MT COMPONENTS LIMITED, TULSI IMPORT EXPORT LTD, MEMTEC IBERICA, LAZANAS – XAPAPADAKOU EISAGOGIKI A.E.E.

intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri. Pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1), trebuie să fie îndeplinite toate condițiile prevăzute de această dispoziție <sup>(123)</sup>. Prin urmare, este bine stabilit faptul că, pentru a califica o măsură drept ajutor de stat, trebuie, mai întâi, ca aceasta să fie o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat în al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre; în al treilea rând, aceasta trebuie să confere un avantaj selectiv unei întreprinderi și, în al patrulea rând, trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența <sup>(124)</sup>.

- (221) În ceea ce privește prima condiție pentru constatarea existenței unui ajutor, soluțiile fiscale anticipate contestate au fost emise de administrația fiscală irlandeză, care este administrația fiscală a statului irlandez. Aceste decizii au fost utilizate de ASI și AOE pentru a-și calcula impozitul pe profit datorat anual în Irlanda. administrația fiscală irlandeză a acceptat aceste calcule și, pe această bază, a admis că impozitul plătit de ASI și AOE în Irlanda pentru perioada în care aceste decizii au fost în vigoare corespunde obligației acestora de plată a impozitului pe profit în Irlanda. Prin urmare, soluțiile fiscale anticipate contestate sunt imputabile Irlandei. În ceea ce privește finanțarea măsurilor prin intermediul resurselor de stat, Curtea de Justiție a susținut în mod constant că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi o scutire de impozit care, deși nu implică un transfer pozitiv de resurse de stat, conferă beneficiarilor o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, constituie un ajutor de stat <sup>(125)</sup>. În secțiunea 8.2, Comisia va demonstra că soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la o reducere a plății impozitelor datorate de ASI și AOE în Irlanda prin abaterea de la impozitele pe care aceste societăți ar fi fost obligate să le plătească în temeiul normelor obișnuite de impozitare a profitului societăților în Irlanda. Prin renunțarea la veniturile din impozite pe care altfel Irlanda ar fi avut dreptul să le colecteze de la ASI și AOE conform acestor norme, soluțiile fiscale anticipate conduc la o pierdere a resurselor de stat <sup>(126)</sup>.

- (222) În ceea ce privește cea de a doua condiție pentru constatarea existenței unui ajutor, ASI și AOE fac parte din grupul Apple, un grup multinațional activ la nivel global care își desfășoară activitatea în toate statele membre, astfel încât orice ajutor acordat în favoarea acestora este de natură să afecteze schimburile comerciale între statele membre. În mod similar, se consideră că o măsură acordată de stat denaturează sau amenință să denatureze concurența în cazul în care aceasta este susceptibilă să amelioreze poziția concurențială a beneficiarului în comparație cu celelalte întreprinderi cu care acesta concurează <sup>(127)</sup>. Apple proiectează, fabrică și comercializează dispozitive media și de comunicații mobile, computere portabile și playere audio digitale portabile. Aceasta comercializează o varietate de produse software, servicii, echipamente periferice, soluții pentru rețele, precum și conținut și aplicații digitale terțe în întreaga lume. ASI se ocupă de efectuarea activităților de achiziție, de vânzare și de distribuție legate de vânzarea produselor Apple către părți afiliate și clienți terți în regiunile EMEA și APAC. AOE produce o gamă specializată de produse informatice pentru regiunea EMEA și furnizează toate produsele sale finite către părțile afiliate. În măsura în care soluțiile fiscale anticipate contestate scutesc ASI și AOE de obligația de plată a impozitului, pe care altfel acestea ar fi fost obligate să îl plătească conform normelor comune de impozitare pe profit din Irlanda, ajutorul acordat în temeiul acestor decizii constituie ajutor de exploatare deoarece scutește întreprinderile respective de la plata unui impozit pe care, în mod normal, acestea ar fi trebuit să o suporte în cadrul gestionării curente sau al activităților sale normale. Curtea de Justiție a susținut în mod constant faptul că ajutoarele de exploatare denaturează, în principiu, concurența <sup>(128)</sup>, astfel încât orice ajutor acordat ASI și AOE ar trebui considerat ca denaturând sau amenințând să denatureze concurența prin consolidarea poziției financiare a ASI, AOE și grupul Apple pe piețele pe care își desfășoară activitatea. În special, prin scutirea întreprinderilor respective de la obligațiile fiscale care, altfel, ar fi trebuit să fie îndeplinite și pe care întreprinderile concurente trebuie să le suporte, soluțiile fiscale anticipate eliberează resurse pentru aceste întreprinderi în vederea realizării de investiții în activitățile lor economice, ceea ce conduce la denaturarea concurenței pe piață, astfel încât cea de a patra condiție pentru constatarea existenței unui ajutor este, de asemenea, îndeplinită în cazul de față.

<sup>(123)</sup> A se vedea cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, EU:C:2010:481, punctul 38 și jurisprudența citată.

<sup>(124)</sup> A se vedea cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, EU:C:2010:481, punctul 39 și jurisprudența citată.

<sup>(125)</sup> A se vedea cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul Gibraltar și Regatul Unit, EU:C:2011:732, punctul 72 și jurisprudența citată.

<sup>(126)</sup> A se vedea cauza C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, punctul 58.

<sup>(127)</sup> A se vedea cauza 730/79, Phillip Morris EU:C:1980:209, punctul 11 și cauzele conexe T-298/97, T312/97 etc. Alzetta, EU:T:2000:151, punctul 80.

<sup>(128)</sup> Cauza C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, punctul 55 (subliniere adăugată). A se vedea, de asemenea, cauza C-494/06 P, Comisia/Italia și Wam, EU:C:2009:272, punctul 54 și jurisprudența citată, precum și C-271/13 P, Rousse Industry/Comisia, EU:C:2014:175, punctul 44. Cauzele conexe C-71/09 P, C73/09 P și C-76/09 P, Comitato „Venezia vuole vivere” și alții/Comisia, EU:C:2011:368, punctul 136. A se vedea, de asemenea, cauza C-156/98, Germania/Comisia, EU:C:2000:467, punctul 30 și jurisprudența citată.

- (223) În ceea ce privește cea de a treia condiție pentru constatarea existenței unui ajutor, în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, un avantaj este orice avantaj economic pe care o întreprindere nu l-ar fi obținut în condiții normale de piață, și anume în absența intervenției statului <sup>(129)</sup>. Prin urmare, ori de câte ori situația financiară a unei întreprinderi este îmbunătățită ca urmare a intervenției statului, este prezent un avantaj. O astfel de îmbunătățire este demonstrată prin compararea situației financiare a societății ca urmare a măsurii contestate cu situația financiară a acesteia în cazul în care măsura nu ar fi fost acordată <sup>(130)</sup>. Un avantaj poate consta atât în acordarea avantajelor economice pozitive, precum și în reducerea impozitelor incluse în mod normal în bugetul unei întreprinderi <sup>(131)</sup>. În ceea ce privește măsurile fiscale, se poate acorda un avantaj prin reducerea, în diverse moduri, a sarcinii fiscale a unei întreprinderi și, în special, prin reducerea bazei de impozitare sau a valorii impozitului datorat <sup>(132)</sup>. Astfel cum va demonstra Comisia în secțiunea 8.2.2, soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la o reducere a impozitului pe profit datorat de ASI și AOE în Irlanda prin reducerea profiturilor impozabile anuale ale întreprinderilor respective și, prin urmare, a bazelor impozabile ale acestora, în scopul perceperii impozitului pe profit pentru profiturile respective în cadrul regimului comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda. Prin urmare, soluțiile fiscale anticipate contestate conferă întreprinderilor un avantaj economic prin reducerea bazei impozabile.
- (224) În ceea ce privește caracterul selectiv al avantajului menționat, Curtea de Justiție a afirmat anterior că, în cazul unei măsuri de ajutor individual, spre deosebire de o schemă de ajutoare, „identificarea avantajului economic permite, în principiu, să se prezume caracterul selectiv al acesteia” <sup>(133)</sup>, fără a fi necesar să se analizeze caracterul selectiv al măsurii în conformitate cu analiza în trei etape elaborată de Curtea de Justiție pentru schemele de ajutoare de stat în domeniul fiscal <sup>(134)</sup>. Întrucât soluțiile fiscale anticipate contestate sunt măsuri de ajutor individual acordate numai societăților ASI și AOE, constatarea faptului că aceste măsuri constituie un avantaj acordat ASI și AOE este deja suficientă pentru a concluziona că avantajul are un caracter selectiv. Cu toate acestea, din motive de exhaustivitate, Comisia va examina măsurile respective în conformitate cu analiza în trei etape elaborată de Curtea de Justiție pentru schemele de ajutor fiscal pentru a demonstra că acestea sunt, de asemenea, selective conform analizei respective. Cu toate acestea, procedând astfel, evaluarea Comisiei care urmărește să stabilească dacă măsurile contestate constituie o derogare de la sistemul de referință (a doua etapă a analizei selectivității) va coincide cu evaluarea de către aceasta a faptului dacă măsurile în cauză conferă un avantaj societăților ASI și AOE <sup>(135)</sup>. Acest lucru se datorează faptului că identificarea unui avantaj care rezultă din măsura fiscală necesită efectuarea unei comparații între situația economică a beneficiarului măsurii respective și situația economică a acestei întreprinderi în cazul în care măsura nu ar fi fost acordată, în timp ce identificarea derogării de la sistemul de referință necesită efectuarea unei comparații între poziția economică a beneficiarului măsurii respective și poziția economică a operatorilor care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a beneficiarului, în contextul obiectivelor sistemului de referință și care nu beneficiază de măsura fiscală în cauză. Cu alte cuvinte, în cazul în care o măsură fiscală conduce la o reducere nejustificată a impozitului datorat de beneficiar care, în alte condiții, ar fi supus la plata unui nivel mai ridicat de impozit în temeiul normelor comune de impozitare, această reducere constituie atât avantajul conferit prin măsura fiscală, cât și derogarea de la sistemul de referință.

## 8.2. EXISTENȚA UNUI AVANTAJ SELECTIV

- (225) Conform unei jurisprudențe constante, „articolul 92 alineatul (1) [în prezent articolul 107 alineatul (1)] din tratat impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, o măsură națională este de natură să favorizeze «anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri» în raport cu altele care se află într-o situație

<sup>(129)</sup> Cauza C-39/94, SFEI și alții EU:C:1996:285, punctul 60; Cauza C-342/96, Spania/Comisia EU:C:1999:210, punctul 41.

<sup>(130)</sup> A se vedea cauza 173/73, Italia/Comisia, EU:C:1974:71, punctul 13.

<sup>(131)</sup> A se vedea, de exemplu, cauza C-387/92 Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.

<sup>(132)</sup> A se vedea cauza C-66/02, Italia/Comisia, EU:C:2005:768, punctul 78; Cauza C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze și alții, EU:C:2006:8, punctul 132; Cauza C-522/13, Ministerio de Defensa și Navantia, EU:C:2014:2262, punctele 21-31. A se vedea, de asemenea, punctul 9 din Comunicarea Comisiei privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice (JO C 384, 10.12.1998, p. 3).

<sup>(133)</sup> A se vedea cauza C-270/15 P, Belgia/Comisia, EU:C:2016:489, punctul 49 și cauza C-15/14 P, Comisia/MOL, EU:C:2015:362, punctul 60.

<sup>(134)</sup> A se vedea cauza T-385/12, Orange/Comisia, EU:T:2015:117, punctul 53.

<sup>(135)</sup> În observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii, Apple arată că respectivele condiții privind prezența avantajului și caracterul selectiv pentru constatarea existenței unui ajutor de stat ar trebui să fie evaluate în mod separat, întrucât acestea se referă la două aspecte diferite ale noțiunii de ajutor de stat. Cu toate acestea, având în vedere faptul că prezenta decizie se referă la o măsură de ajutor individual și dat fiind că separarea acestor condiții ar conduce la o duplicare inutilă, Comisia a decis să evalueze existența unui avantaj în cea de a doua etapă a analizei selectivității.

de fapt și de drept comparabilă, din punct de vedere al obiectivului urmărit de regimul respectiv. În caz afirmativ, măsura în cauză îndeplinește condiția de selectivitate” <sup>(136)</sup>.

- (226) În cazul schemelor de ajutoare de stat în domeniul fiscal, Curtea de Justiție a elaborat o analiză în trei etape pentru a determina dacă o măsură este selectivă <sup>(137)</sup>. Într-o primă etapă, este necesar să se identifice regimul fiscal comun sau normal aplicabil în statul membru: „sistemul de referință”. În a doua etapă, este necesar să se determine dacă măsura fiscală în cauză constituie o derogare de la sistemul respectiv, în măsura în care aceasta face distincție între operatori economici care, având în vedere obiectivele intrinseci ale sistemului, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Dacă măsura constituie o derogare de la sistemul de referință, trebuie să se stabilească, în cea de a treia etapă a analizei, dacă măsura este justificată de natura sau economia generală a sistemului de referință. O măsură fiscală care constituie o derogare de la aplicarea sistemului de referință poate fi justificată în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directe ale sistemului său fiscal <sup>(138)</sup>. Într-un astfel de caz, măsura fiscală nu este selectivă. Sarcina probei în această a treia etapă îi revine statului membru.

#### 8.2.1. IDENTIFICAREA SISTEMULUI DE REFERINȚĂ

##### 8.2.1.1. *Sistem de referință este alcătuit din normele comune de impozitare a profitului societăților din Irlanda*

- (227) Ca o regulă generală, un sistem de referință este compus dintr-un set coerent de norme care se aplică, pe baza unor criterii obiective, tuturor întreprinderilor care intră sub incidența domeniului său de aplicare, astfel cum este definit prin obiectivul acestuia. Prin urmare, identificarea sistemului de referință depinde de elemente cum ar fi persoanele impozabile, baza de impozitare, evenimentele impozabile și ratele de impozitare aplicate.
- (228) În cazul de față, sistemul de referință este reprezentat de normele comune de impozitare a profitului societăților în temeiul sistemului irlandez de impozitare pe profit, care au drept obiectiv intrinsec impozitarea profitului realizat de toate societățile supuse impozitării în Irlanda <sup>(139)</sup>. Astfel cum s-a explicat în secțiunea 2.3, în Irlanda, impozitul pe profit este aplicat profiturilor (venituri și câștiguri impozabile) realizate de o societate, indiferent de proveniența acestora <sup>(140)</sup>. Calcularea bazei de impozitare are ca punct de plecare profitul contabil al întreprinderilor <sup>(141)</sup>. Societățile cu reședință în Irlanda sunt supuse impozitului pe profit pentru veniturile globale și câștigurile din capital <sup>(142)</sup>. Societățile nerezidente care desfășoară activități prin intermediul unei sucursale sau agenții în Irlanda sunt obligate la plata impozitului pe profit pentru profiturile care au legătură cu sucursala sau agenția acestora și pentru orice câștiguri de capital provenite din cesiunea de active utilizate în scopul sucursalei sau al agenției <sup>(143)</sup>. Societățile care nu au reședință în Irlanda și nu desfășoară activități comerciale printr-o sucursală sau agenție în Irlanda sunt supuse numai la plata impozitului pe venit perceput pe orice venituri realizate în Irlanda și la plata impozitului pe câștigurile de capital perceput pe câștigurile rezultate din cesiunea anumitor active irlandeze, sub rezerva oricărei scutiri existente prevăzute de tratat <sup>(144)</sup>. Rata impozitului pe profit aplicabilă profitului obținut de toate societățile care sunt supuse impozitului în Irlanda este de 12,5 % pentru profitul rezultat din veniturile din exploatare și de 25 % pentru celelalte venituri <sup>(145)</sup>. Din perspectiva normelor menționate mai sus, se consideră că toate societățile care înregistrează un venit se află într-o situație de fapt și de drept similară, având în vedere că obiectivul acestor norme este de impozita profitul supus impozitului în Irlanda. În consecință, toate societățile supuse impozitării în Irlanda, fie rezidente sau nerezidente, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda.
- (229) Acest sistem de referință include atât societățile neintegrate care obțin profit din tranzacțiile desfășurate pe piață în condiții obiective, cât și societățile integrate care obțin (parțial) profit din tranzacțiile efectuate în cadrul aceleiași societăți sau aceluiași grup de societăți. Sistemul de impozitare pe profit irlandez nu face distincție între societățile care obțin profit numai din tranzacțiile de pe piață, cum ar fi societățile neintegrate independente, și

<sup>(136)</sup> A se vedea cauza C-172/03 Heiser, EU:C:2005:130, punctul 40.

<sup>(137)</sup> A se vedea cauzele conexe C-78/08-C-80/08 Paint Graphos și alții, EU:C:2011:550.

<sup>(138)</sup> A se vedea cauzele conexe C-78/08-C-80/08 Paint Graphos și alții, EU:C:2011:550, punctul 65.

<sup>(139)</sup> A se vedea, de asemenea, cauzele conexe C-78/08-C-80/08, Paint Graphos și alții, EU:C:2011:550, punctul 50.

<sup>(140)</sup> A se vedea considerentul 69.

<sup>(141)</sup> A se vedea considerentul 70.

<sup>(142)</sup> A se vedea considerentul 72.

<sup>(143)</sup> A se vedea considerentul 73.

<sup>(144)</sup> A se vedea considerentul 76.

<sup>(145)</sup> A se vedea considerentul 71.

societățile care obțin profit din tranzacțiile interne între societățile din cadrul aceluiași grup corporativ sau între părțile aceleiași societăți, cum ar fi societățile integrate. Ambele tipuri de societăți sunt supuse impozitului pe profit perceput asupra profitului impozabil la rata standard de impozitare pe profit, conform normelor comune de impozitare a profitului societăților din Irlanda. Prin urmare, se consideră că societățile neintegrate și integrate supuse impozitelor în Irlanda se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește normele respective.

- (230) Faptul că profitul impozabil al societăților neintegrate și integrate este stabilit într-un mod diferit nu modifică această concluzie. În cazul unei societăți neintegrate care efectuează tranzacții pe piață, profitul impozabil al acestei societăți poate, în principiu, să fie observat și calculat direct pe baza unor astfel de tranzacții de pe piață, întrucât acesta se bazează pe diferența dintre venituri și cheltuieli pe o piață competitivă. În consecință, o societate neintegrată își va asuma profitul contabil ca punct de plecare pentru stabilirea bazei impozabile pentru care se aplică impozitul pe profit irlandez, întrucât acest profit este determinat pe baza prețurilor dictate de piață pentru costurile de producție și produsele și serviciile vândute de către societate. În schimb, determinarea profitului impozabil al unei societăți integrate, fie o societate care aparține unui grup corporativ, fie o societate care își desfășoară activitatea în mai multe jurisdicții prin intermediul unei sucursale, presupune utilizarea unor estimări. Aceasta se datorează faptului că o societate integrată, ale cărei părți constitutive efectuează tranzacții între ele, este în măsură să stabilească prețurile și condițiile acestor tranzacții interne în mod independent de alți participanți de pe piață, ceea ce, la rândul său, determină profitul impozabil al părților societății în cauză care participă la aceste tranzacții <sup>(146)</sup>. Această diferență în determinarea profitului impozabil al societăților neintegrate și integrate apare astfel ca urmare a faptului că profiturile societăților integrate sau ale sucursalelor nu pot fi observate în mod fiabil în conturile statutare, spre deosebire de societățile neintegrate sau societățile care nu efectuează niciun tip de tranzacții interne și unde conturile reflectă, prin urmare, prețurile negociate pe piață în condiții de deplină concurență. Cu toate acestea, diferența respectivă în determinarea profiturilor impozabile obținute de societățile neintegrate și societățile integrate este reprezentată doar de mijloacele prin care se realizează obiectivul final de determinare a bazei de impozitare a celor două tipuri de societăți astfel încât să se asigure că societățile integrate sunt impozitate în mod egal cu societățile neintegrate în temeiul normelor comune de impozitare a profitului societăților.
- (231) Apple susține <sup>(147)</sup> că tranzacțiile efectuate între societățile afiliate nu sunt comparabile cu tranzacțiile între societățile independente. Apple citează Decizia privind schema *groepsrentebox* <sup>(148)</sup>, în care Comisia ar fi acceptat că relațiile financiare între societățile care aparțin unui grup corporativ și tranzacțiile intragrup diferă de cele dintre societățile neafiliate și nu sunt determinate de aceeași motivație competitivă și economică, astfel încât acestea pot justifica, prin urmare, un tratament fiscal diferit. Cu titlu preliminar, Comisia dorește să reamintească faptul că, din moment ce fiecare posibilă măsură de ajutor trebuie să fie evaluată în mod individual în funcție de criteriile obiective prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat, chiar dacă s-ar arăta Comisiei că aceasta a luat o hotărâre diferită într-o altă decizie, acest fapt nu poate afecta concluziile din prezenta decizie <sup>(149)</sup>.
- (232) În orice caz, Comisia nu împărtășește interpretarea de către a Apple a Deciziei privind schema *groepsrentebox*. Contrar a ceea ce susține Apple, decizia respectivă nu confirmă că, în cazul în care o măsură fiscală este acordată în favoarea unei societăți care obține profituri din tranzacții interne, sistemul de referință trebuie să fie limitat în mod necesar a societățile care au obținut profituri din astfel de tranzacții. În plus obiectivul măsurii fiscale vizate de decizia respectivă nu este comparabil cu cel din cazul de față, prin urmare, concluziile care pot fi desprinse din decizia în cauză nu sunt aplicabile în speță.
- (233) Schema *groepsrentebox* a fost instituită de autoritățile neerlandeze pentru a reduce diferența în materie de tratament fiscal dintre furnizarea de capital propriu și furnizarea de capital din împrumuturi în cadrul unui grup, reducând astfel arbitrajul între cele două forme de finanțare intragrup <sup>(150)</sup>. În decizia finală, Comisia a observat că, având în vedere obiectivul măsurii, „doar în cazul societăților care fac parte dintr-un grup [și nu în cazul

<sup>(146)</sup> Acesta este cazul pentru ASI și AOE, unde profiturile celor două societăți trebuie să fie repartizate între sucursale, cu rezidență fiscală în Irlanda, și sediile sociale, care nu au rezidență fiscală în Irlanda, deși, în cazul specific al ASI și AOE, nu este implicată nicio altă jurisdicție, întrucât sediile sociale nu au rezidență fiscală nicăieri.

<sup>(147)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 209.

<sup>(148)</sup> Decizia 2009/809/CE a Comisiei din 8 iulie 2009 privind schema *groepsrentebox* pe care Țările de Jos intenționează să o pună în aplicare [C 4/07 (ex N 465/06)] (JO L 288, 4.11.2009, p. 26) (denumită în continuare „Decizia privind schema *groepsrentebox*”).

<sup>(149)</sup> A se vedea cauza C-100/15 P, Netherlands Maritime Technology Association/Comisia, EU:C:2016:254, punctul 110 și cauza C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, punctul 21.

<sup>(150)</sup> Schema prevedea impozitarea soldului pozitiv dintre dobânzile percepute pentru împrumuturile grupului și dobânzile plătite în cadrul tranzacțiilor de finanțare intragrup în cadrul unui *groepsrentebox* (regim fiscal aplicabil dobânzilor intragrup), la o rată de 5 %, în locul ratei standard de 25,5 % aplicabilă la momentul respectiv pentru impozitul pe profit.



societăților autonome] poate exista arbitraj între finanțarea prin infuzie de capital și finanțarea prin împrumut în cadrul propriului grup” <sup>(151)</sup>. Având în vedere această observație, precum și obiectivul schemei, care avea scopul „de a reduce stimulentele pentru arbitrajul între finanțarea prin infuzie de capital sau prin împrumut și de a asigura neutralitatea fiscală în această privință” <sup>(152)</sup>, Comisia a considerat că, în cazul respectiv, sistemul de referință include numai societățile supuse impozitului pe profit și implicate în tranzacții de finanțare intragrup <sup>(153)</sup>. În schimb, obiectivul soluțiilor fiscale anticipate contestate este de a stabili baza de impozitare a ASI și AOE în scopul calculării impozitului datorat de acestea cu titlu de impozit pe profit în Irlanda.

- (234) În timp ce obiectivul care justifică Decizia privind schema *groepsrentebox* poate fi considerat ca fiind valabil numai în cadrul unui grup (având în vedere că societățile autonome nu se confruntă cu problema arbitrajului între diferite forme de finanțare), stabilirea bazei de impozitare în vederea calculării impozitului datorat în fiecare an cu titlu de impozit pe profit este relevantă și aplicabilă în mod egal atât entităților care obțin profituri prin intermediul tranzacțiilor interne, cât și societăților naționale autonome. În plus, ASI funcționează ca societate de achiziționare și distribuție a grupului Apple iar AOE ca societate producătoare. Aceste societăți furnizează servicii altor societăți din cadrul grupului Apple. Cu toate acestea, operațiunile pe care le desfășoară ar putea fi, de asemenea, efectuate în afara grupului. Astfel, Apple achiziționează cea mai mare parte din materia primă de la producători independenți.
- (235) Aceste caracteristici ale cazului confirmă faptul că observația formulată de Comisie în Decizia privind schema *groepsrentebox* – conform căreia, în ceea ce privește finanțarea intragrup prin împrumut, societățile relaționate nu se află într-o situație juridică și de fapt comparabilă cu cea a societăților nerelaționate – nu poate fi generalizată pentru situațiile în care obiectivul unei soluții fiscale anticipate este de a stabili baza de impozitare în vederea percepției impozitului pe profit. Conform principiului concurenței depline, relațiile comerciale și financiare între societățile asociate care efectuează tranzacții interne nu ar trebui să difere de relațiile care ar fi fost stabilite între societățile independente <sup>(154)</sup>. Normele privind stabilirea prețurilor de transfer au, în special, drept obiectiv compararea tranzacțiilor efectuate între societățile asociate/ale aceluiași grup cu tranzacțiile efectuate între societățile independente și garantarea faptului că orice abatere este corectată. Având în vedere aceste elemente, Apple invocă în mod greșit Decizia privind *groepsrentebox* în susținerea argumentului său.

#### 8.2.1.2. Sistemul de referință nu se limitează numai la secțiunea 25 din TCA din 1997

- (236) Irlanda <sup>(155)</sup> și Apple <sup>(156)</sup> susțin că societățile nerezidente nu se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a societăților rezidente, întrucât societățile rezidente sunt impozitate pe veniturile globale, în timp ce societățile nerezidente sunt supuse numai impozitului pe veniturile realizate la nivel local, și anume veniturile din exploatare obținute direct sau indirect prin intermediul unei agenții sau sucursale irlandeze.
- (237) Comisia acceptă această distincție, însă nu consideră că existența sa justifică identificarea unui sistem de referință separat, distinct de normele obișnuite de impozitare a profitului societăților în Irlanda. Realitatea este că, în scopul stabilirii bazei de impozitare și al determinării impozitului pe profit datorat de acestea, cele două tipuri de societăți se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește obiectivul intrinsec al normelor în cauză, care este de a impozita profitul tuturor societăților, rezidente sau nerezidente, supuse impozitării în Irlanda <sup>(157)</sup>.
- (238) În ceea ce privește metoda de stabilire a bazei impozabile, atât contribuabilii rezidenți, cât și contribuabilii nerezidenți plătesc impozit pe profit (venituri și câștiguri impozabile), indiferent de modul în care este obținut, acesta fiind stabilit pentru societățile rezidente și nerezidente pe baza normelor prezentate în considerentele 69 și 70. În cazul de față, chiar dacă ASI și AOE sunt societăți nerezidente, sucursalele irlandeze ale AOE și ASI

<sup>(151)</sup> Decizia privind schema *groepsrentebox*, considerentul 85.

<sup>(152)</sup> Decizia privind schema *groepsrentebox*, considerentul 101.

<sup>(153)</sup> Decizia privind schema *groepsrentebox*, considerentul 107.

<sup>(154)</sup> A se vedea considerentul 251.

<sup>(155)</sup> A se vedea scrisoarea din partea Irlandei din 4 mai 2015, p. 3.

<sup>(156)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 137 și 210.

<sup>(157)</sup> A se vedea, în special, secțiunea 21 punctul (1) din TCA din 1997.

generează venituri și profituri la fel ca orice societate rezidentă care desfășoară o activitate de tranzacționare și, în cazul în care veniturile provin din producție sau vânzare de bunuri și servicii în Irlanda, atât societățile rezidente, cât și societățile nerezidente plătesc impozit pe același tip de venituri <sup>(158)</sup>

- (239) Faptul că societățile rezidente și nerezidente se află într-o situație comparabilă în ceea ce privește metoda de determinare a bazei de impozitare a acestora este susținut, de asemenea, de jurisprudența Curții de Justiție privind impozitarea sucursalelor în temeiul articolului 49 din tratat. De exemplu, în hotărârea acesteia în cauza *Royal Bank of Scotland*, Curtea a considerat că o societate cu sediul în Grecia și sucursala elenă a unei societăți cu sediul într-un alt stat membru se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv. Deși Curtea a recunoscut că societățile care au sediul în Grecia plătesc impozit pe veniturile lor globale, în timp ce societățile nerezidente sunt supuse numai impozitului pe profit realizat la nivel local, aceasta a explicat mai departe că „această împrejurare, care rezultă din suveranitatea fiscală limitată a statului în care sunt generate venituri în raport cu cea a statului în care își are sediul societatea, nu este de natură să excludă faptul că aceste două categorii de societăți ar putea fi considerate, în condițiile în care toate celelalte elemente sunt egale, ca fiind într-o situație comparabilă în ceea ce privește metoda de determinare a bazei de impozitare” <sup>(159)</sup>. În mod similar, în hotărârea acesteia în cauza *CLT-UFA*, Curtea a considerat că nu există nicio justificare obiectivă pentru a trata o societate în mod diferit și mai puțin favorabil față de sucursala germană a acesteia ca urmare a faptului că sediul social și administrația centrală erau situate în Luxemburg, decât în cazul în care aceasta ar fi continuat activitatea acesteia în Germania sub forma juridică a unei societăți cu răspundere limitată sau a unei societăți pe acțiuni cu sediul și/sau administrația centrală în Germania. În special, Curtea a observat „că legislația națională privind modul de determinare a bazei impozabile nu face o distincție între societățile cu sediul în alt stat membru, în funcție de faptul dacă acestea desfășoară activități prin intermediul unei sucursale sau a unei filiale, ceea ce este de natură să justifice o diferență de tratament între cele două categorii de societăți” <sup>(160)</sup>.
- (240) Contrar afirmației Irlandei <sup>(161)</sup>, Comisia nu consideră această jurisprudență ca însemnând că societățile rezidente și nerezidente trebuie să fie impozitate în același mod în ceea ce privește tipurile de surse de venit supuse impozitării. Comisia acceptă faptul că, urmare a principiului teritorialității, societățile rezidente și nerezidente sunt supuse impozitului pe surse de venit diferite, astfel cum Curtea însăși a recunoscut. Dimpotrivă, Comisia consideră această jurisprudență ca însemnând faptul că, întrucât societățile rezidente și nerezidente sunt supuse acelorași norme comune de impozitare a profitului, statutul de rezident al unei societăți impozabile nu poate justifica un tratament fiscal discriminatoriu pentru fiecare tip de societate atunci când se determină obligația de plată a impozitului pe profit în temeiul acestor norme. Cu alte cuvinte, cele două tipuri de societăți se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește impozitarea profiturilor impozabile în Irlanda.
- (241) În ceea ce privește determinarea obligației la plata impozitului pe profit, aceasta se determină în același mod atât pentru societățile nerezidente, cât și pentru societățile rezidente, și anume prin aplicarea ratei standard de impozitare pe profit asupra valorii profitului net obținut ca urmare a activităților desfășurate de societatea rezidentă sau de sucursala societății nerezidente, la sfârșitul anului fiscal <sup>(162)</sup>. Astfel, din această perspectivă, cele două tipuri de societăți se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește impozitarea profiturilor societății supuse impozitului în Irlanda.

#### 8.2.1.3. Concluzie privind sistemul de referință

- (242) Având în vedere cele menționate anterior, Comisia consideră că sistemul de referință pe baza căruia ar trebui examinate soluțiile fiscale anticipate contestate este reprezentat de normele comune de impozitare a profitului în Irlanda, astfel cum se prevede în considerentul 228 și se explică în detaliu în secțiunea 2.3, care au drept obiectiv intrinsec impozitarea profitului realizat de toate societățile supuse impozitării în Irlanda. Astfel cum se explică în considerentele 229 și 235, acest sistem de referință include societățile integrate și cele neintegrate și, astfel cum se

<sup>(158)</sup> Societățile rezidente vor plăti impozit pentru veniturile globale numai în cazul altor venituri, și anume veniturile sub formă de dividende sau dobânzi, în timp ce, prin urmare, societățile nerezidente nu vor fi deloc impozitate.

<sup>(159)</sup> Cauza C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, EU:C:1999:2664, punctul 29.

<sup>(160)</sup> Cauza C-253/03, *CLT-UFA*, EU:C:2006:129, punctul 29.

<sup>(161)</sup> A se vedea, de exemplu, scrisoare din partea Irlandei din 17 iulie 2015, punctele 32 și 33.

<sup>(162)</sup> A se vedea, în acest sens, cauza C-253/03, *CLT-UFA*, EU:C:2006:129, punctul 33: „[...] este necesar să se aplice o rată de impozitare asupra profiturilor realizate de o sucursală care să fie egală cu rata de impozitare generală care ar fi fost aplicabilă în aceleași circumstanțe distribuției profiturilor unei sucursale către societatea-mamă.” A se vedea, de asemenea, cauzele conexe C-78/08-C-80/08, *Paint Graphos* și alții, EU:C:2011:550, punctul 50.

precizează în considerentele 237-241, societățile rezidente și cele nerezidente. Prin urmare, secțiunea 25 din TCA din 1997 ar trebui să fie considerată ca formând parte integrantă și necesară din acest sistem de referință, iar nu un sistem de referință separat de sine stătător.

- (243) Faptul că normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda constituie sistemul de referință corespunzător în cazul de față este confirmat prin soluțiile fiscale anticipate contestate. Scopul acestor decizii este de a determina profitul anual impozabil în Irlanda al ASI și AOE în vederea perceperii impozitului pe profit în temeiul normelor menționate. Într-adevăr, profitul ASI și AOE supus anual impozitului în Irlanda, care rezultă din aplicarea soluțiilor fiscale anticipate contestate, este impozitat în baza secțiunii 21 punctul 1 din TCA din 1997 la o rată standard de impozitare pe profit de 12,5 % pentru veniturile din exploatare și 25 % pentru veniturile din alte surse, la fel ca în cazul oricărei societăți supuse impozitării în Irlanda, fie aceasta o societate integrată sau neintegrată, rezidentă sau nerezidentă. Prin urmare, obiectivul final al exercițiului desfășurat în scopul soluțiilor fiscale anticipate contestate este de a se ajunge la un profit anual impozabil pentru ASI și AOE care să asigure că aceste societăți nerezidente plătesc impozit pe veniturile realizate la nivel local într-un mod similar cu societățile rezidente neintegrate în temeiul normelor comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda. Astfel cum însăși Irlanda a explicat în cursul procedurii administrative: „Fiscul [administrația fiscală a Irlandei], în cursul operațiunilor sale obișnuite, se angajează în relații cu contribuabilii, în scopul de a oferi claritate în ceea ce privește aplicarea legislației fiscale [...]. Obiectivul este de a asigura plata impozitului irlandez corect de către aceste societăți pentru partea din profiturile realizate de acestea care intră sub incidența sistemului irlandez de impozitare a societăților, inclusiv, în ceea ce privește societățile nerezidente, partea din profituri care este atribuită operațiunilor sucursalelor irlandeze ale acestora. În acest context, Fiscul colaborează cu Apple Operations Europe și Apple Sales International pentru a se asigura că profiturile atribuite sucursalelor irlandeze au fost proporționale cu activitățile întreprinse de sucursalele respective” <sup>(163)</sup>.

#### 8.2.2. AVANTAJ SELECTIV REZULTAT DINTR-O DEROGARE DE LA NORMELE COMUNE DE IMPOZITARE A PROFITULUI SOCIETĂȚILOR ÎN IRLANDA CARE CONDUCE LA O REDUCERE A BAZEI DE IMPOZITARE

- (244) Scopul unei soluții fiscale anticipate este de a stabili în prealabil aplicarea sistemului fiscal general într-un caz particular, având în vedere faptele și circumstanțele sale specifice. Cu toate acestea, la fel ca în cazul oricărei alte măsuri fiscale, acordarea unei soluții fiscale anticipate trebuie să respecte normele privind ajutoarele de stat. În cazul în care o soluție fiscală anticipată aprobă, fără justificare, un rezultat care nu reflectă în mod fiabil rezultatul care s-ar obține prin aplicarea normală a regimului fiscal de drept comun, respectiva decizie poate conferi un avantaj selectiv destinatarului, în măsura în care acest tratament selectiv conduce la o diminuare a obligațiilor fiscale ale contribuabilului în statul membru în comparație cu societățile aflate într-o situație de fapt și de drept similară.
- (245) Soluțiile fiscale anticipate contestate aprobă metode de repartizare a profitului realizat de ASI și AOE către sucursalele lor irlandeze care permit acestor societăți să își stabilească profitul impozabil și, prin urmare, obligația acestora anuală de plată a impozitului pe profit în Irlanda pentru perioada în care deciziile au fost în vigoare. După ce s-a constatat că normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda, care includ, dar nu se limitează la secțiunea 25 din TCA din 1997, constituie sistemul de referință în temeiul căruia ar trebui evaluate soluțiile fiscale anticipate contestate, este necesar să se stabilească dacă aceste decizii constituie o derogare de la respectivul sistem de referință, conducând la un tratament inegal al societăților aflate într-o situație de fapt și de drept similară. Astfel cum se explică în considerentul 224, evaluarea Comisiei privind faptul dacă soluțiile fiscale anticipate contestate constituie o derogare de la sistemul de referință în cauză va coincide cu identificarea de către aceasta a avantajului economic conferit ASI și AOE ca urmare a deciziilor în cauză.

##### 8.2.2.1. *Aplicabilitatea principiului concurenței depline în aplicarea secțiunii 21 punctul 1 și a secțiunii 25 din TCA din 1997*

###### (a) **Secțiunea 25 din TCA din 1997 impune utilizarea unei metode de repartizare a profitului**

- (246) Conform secțiunii 21 punctul 1 din TCA din 1997, în Irlanda, impozitul pe profit se aplică profitului înregistrat de societăți. Secțiunea 25 din TCA din 1997 prevede că o societate fără reședință în Irlanda care desfășoară

<sup>(163)</sup> Scrisoare din partea Irlandei din 9 iulie 2013, anexa 1, p. 9.

o activitate comercială prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții în Irlanda face obiectul „impozitului pe profit aplicat asupra tuturor profiturilor impozabile obținute”. Pentru a stabili obligația de plată a impozitului a unei societăți în Irlanda în temeiul secțiunii 25 punctul 1 din TCA din 1997, este necesar, prin urmare, să se stabilească mai întâi profiturile sale impozabile în sensul secțiunii 25 din TCA din 1997.

- (247) În acest scop, secțiunea 25 din TCA din 1997 precizează că profiturile impozabile sunt egale cu „orice profituri din exploatare obținute direct sau indirect prin sucursală sau agenție sau de la aceasta și orice venituri obținute din proprietate sau drepturile utilizate sau deținute de sucursală sau agenție sau în numele acestora, însă acest punct nu include distribuiri primite de societățile rezidente în acest stat”. Indicarea venitului din exploatare implică faptul că celelalte venituri, și anume veniturile pasive, cum ar fi veniturile din dobânzi și dividende, sunt excluse din domeniul său de aplicare. Cu toate acestea, secțiunea 25 din TCA din 1997 se aplică în situații în care, în principiu, nu se poate stabili proprietatea asupra activelor pe baza contractelor între diferitele părți ale aceleiași societăți nerezidente și în situația în care riscurile și funcțiile nu pot fi delimitate prin contract pentru a furniza orientare cu privire la profitul impozabil al unei sucursale irlandeze, spre deosebire de celelalte părți ale societății respective. Secțiunea 25 din TCA din 1997 nu conține nicio referință cu privire la modul în care se face distincția între veniturile din exploatare înregistrate în conturile sucursalelor irlandeze (în mod direct sau indirect) și veniturile generate de alte părți ale societății din afara Irlandei care nu sunt înregistrate direct sau indirect de sucursala irlandeză.
- (248) Modul de redactare și scopul secțiunii 25 din TCA din 1997 evidențiază astfel că această dispoziție poate fi aplicată numai în legătură cu o metodă de repartizare a profitului. Irlanda însăși recunoaște că secțiunea 25 din TCA din 1997 nu oferă orientare privind modul de determinare a profitului impozabil unei sucursale irlandeze, însă impune utilizarea unei metode de repartizare a profitului <sup>(164)</sup>, fapt recunoscut, de asemenea, de Apple <sup>(165)</sup>. De asemenea, acest lucru este confirmat de soluțiile fiscale anticipate contestate, al căror scop este de a stabili o metodă de repartizare a profitului, astfel încât profiturile impozabile ale sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE să poată fi stabilite în sensul secțiunii 25 din TCA din 1997 și, ulterior, impozitate în conformitate cu regimul comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda.

**(b) Articolul 107 alineatul (1) din tratat impune ca metoda de repartizare a profitului să se bazeze pe principiul concurenței deplină**

- (249) Conform jurisprudenței constante, orice măsură fiscală adoptată de un stat membru, inclusiv o soluție fiscală anticipată prin care se aprobă o metodă de repartizare a profitului pentru stabilirea bazei impozabile a unei sucursale, trebuie să fie conformă cu normele privind ajutoarele de stat, a căror respectare este obligatorie pentru statele membre și care primează asupra legislației lor naționale <sup>(166)</sup>. Curtea de Justiție a susținut deja că o reducere a bazei impozabile rezultată dintr-o măsură fiscală care permite unui contribuabil să utilizeze prețuri de transfer în tranzacțiile intragrup care nu se aseamănă cu prețurile care ar fi practicate în condiții de liberă concurență între societățile independente în circumstanțe comparabile de concurență deplină conferă contribuabilului în cauză un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat <sup>(167)</sup>. Aceasta se datorează faptului că obligația fiscală a contribuabilului, stabilită în conformitate cu normele comune de impozitare a profitului, este redusă în comparație cu societățile independente al căror profit impozabil reflectă prețurile stabilite pe piață, negociate în condiții de concurență deplină.
- (250) În hotărârea sa privind regimul fiscal aplicat de Belgia centrelor de coordonare <sup>(168)</sup>, Curtea a examinat o acțiune formulată împotriva unei decizii a Comisiei care concluziona, între altele, că metoda de stabilire a venitului impozabil prevăzută de regimul respectiv a conferit un avantaj selectiv acestor centre <sup>(169)</sup>. În cadrul regimului respectiv, profiturile impozabile erau fixate la o sumă forfetară, care reprezenta un procent din valoarea totală a costurilor și cheltuielilor de funcționare, din care erau excluse cheltuielile cu personalul și cheltuielile financiare. Potrivit Curții, „pentru a examina dacă metoda de stabilire a veniturilor impozabile, astfel cum este prevăzută în

<sup>(164)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 21.

<sup>(165)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 154 și 155: „Secțiunea 25 din TCA impune repartizarea profiturilor către sucursală.”

<sup>(166)</sup> A se vedea cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416, punctul 81; cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul Gibraltarului și al Regatului Unit, EU:C:2011:732; cauza C-417/10, 3 M Italia, EU:C:2012:184, punctul 25, și Ordonanța pronunțată în cauza C-529/10 Safilo, EU:C:2012:188, punctul 18; A se vedea, de asemenea, cauza T-538/11, Belgia/Comisia, EU:T:2015:188, punctul 66.

<sup>(167)</sup> A se vedea cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416.

<sup>(168)</sup> A se vedea cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416.

<sup>(169)</sup> Decizia 2003/757/CE a Comisiei din 17 februarie 2003 privind schema de ajutor pusă în aplicare de Belgia în favoarea centrelor de coordonare stabilite în Belgia (JO L 282, 30.10.2003, p. 25).

regimul aplicabil centrelor de coordonare, oferă un avantaj acestora din urmă, este necesar, [...], să se compare regimul menționat cu regimul fiscal de drept comun întemeiat pe diferența dintre venituri și cheltuieli pentru o întreprindere care își desfășoară activitățile în condiții de liberă concurență.” Curtea a considerat în continuare că „excluderea [cheltuielilor cu personalul și a cheltuielilor financiare] din cheltuielile utilizate pentru a determina veniturile impozabile ale centrelor în cauză nu conduce la prețuri de transfer similare cu cele care ar fi aplicate în condiții de liberă concurență”, ceea ce, conform Curții, „[conferă] un avantaj economic acestor centre de coordonare” <sup>(170)</sup>.

- (251) Prin urmare, Curtea a admis că o măsură fiscală care determină ca o societate integrată în cadrul unui grup să perceapă prețuri de transfer care nu corespund celor care ar fi practicate în condiții de liberă concurență, și anume prețuri negociate de societăți independente în circumstanțe comparabile în temeiul principiului concurenței depline, conferă un avantaj societății respective prin faptul că determină o reducere a bazei sale de impozitare și, în consecință, a impozitului datorat prin aplicarea sistemului comun al impozitului pe profit. Astfel cum s-a explicat deja, principiul conform căruia tranzacțiile efectuate între societățile integrate în cadrul aceluiași grup ar trebui să fie remunerate ca și când acestea ar fi fost convenite de către societăți independente, neintegrate prin negociere în circumstanțe comparabile, în condiții de concurență deplină este denumit, „principiul concurenței depline”. În hotărârea sa privind regimul fiscal aplicat de Belgia centrelor de coordonare, Curtea de Justiție a aprobat principiul concurenței depline ca fiind un criteriu de referință pentru a stabili dacă o societate din cadrul unui grup beneficiază de un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat ca urmare a unei măsuri fiscale care stabilește prețurile sale de transfer și, în consecință, baza sa de impozitare.
- (252) Principiul concurenței depline urmărește să asigure faptul că tranzacțiile realizate între societățile integrate din cadrul aceluiași grup sunt tratate din punct de vedere fiscal ținându-se cont de valoarea profitului care ar fi fost realizat în cazul în care aceleași tranzacții ar fi fost efectuate de către societăți independente. În caz contrar, societățile din cadrul unui grup ar beneficia de un tratament favorabil conform regimului comun al impozitului pe profit în ceea ce privește stabilirea bazei lor impozabile, spre deosebire de societățile independente neintegrate, fapt care ar conduce la o inegalitate de tratament între societățile care se află într-o situație de fapt și de drept similară, având în vedere obiectivul urmărit de acest regim, care este de a impozita profiturile tuturor societăților aflate în jurisdicția sa fiscală, întrucât profitul impozabil al ambelor societăți este impozitat la aceeași rată de impozitare pe profit.
- (253) Același principiu se aplică tranzacțiilor interne efectuate între diferitele părți ale aceleiași societăți integrate, cum ar fi o sucursală care efectuează tranzacții cu alte părți ale societății de care aparține. Astfel cum s-a explicat în considerentele 228-242, toate societățile supuse impozitului pe profit în Irlanda, fie că sunt rezidente sau nerezidente, integrate sau neintegrate, ar trebui considerate ca aflându-se într-o situație de fapt și de drept similară, având în vedere obiectivul intrinsec al regimului comun de impozitare a profitului în Irlanda, care este de a impozita profiturile tuturor societăților care sunt supuse la plata impozitului în Irlanda. Astfel cum se explică în considerentul 230, profitul impozabil al societății neintegrate este stabilit de prețurile dictate de piață pentru materiile prime achiziționate și produsele și serviciile vândute de societatea respectivă, astfel cum se reflectă în conturile sale, iar acest profit constituie punctul de plecare pentru determinarea bazei de impozitare pentru care se percepe impozitul pe profit în Irlanda conform secțiunii 21 punctul 1 și secțiunii 26 din TCA din 1997. Prin urmare, pentru a se asigura că metoda de repartizare a profitului aprobată de o soluție fiscală anticipată nu conferă un avantaj selectiv pentru o societate nerezidentă care își desfășoară activitatea prin intermediul unei sucursale în Irlanda, această metodă trebuie să garanteze că profitul impozabil al sucursalei respective, în baza căruia este perceput impozitul pe profit conform secțiunii 21 punctul 1 și secțiunii 25 din TCA din 1997, este stabilit utilizând o metodă care aproximează în mod fiabil un rezultat bazat pe piață, în conformitate cu principiul concurenței depline. O soluție fiscală anticipată care permite unei societăți nerezidente să repartizeze profituri sucursalei sale, astfel încât această sucursală să rămână cu un profit impozabil care nu aproximează în mod fiabil prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină, va conferi un avantaj selectiv societății în cauză, de care societățile neintegrate nu beneficiază în temeiul normelor comune de impozitare a profitului în Irlanda, în măsura în care decizia permite societății respective să își reducă baza de impozitare și, în consecință, obligația de plată a impozitului pe profit în Irlanda.
- (254) Prin urmare, Comisia consideră că, în scopul stabilirii faptului dacă administrația fiscală irlandeză a acordat ASI și AOE un avantaj selectiv prin soluțiile fiscale anticipate contestate, este necesar să se aplice principiul conform

<sup>(170)</sup> A se vedea cauzele conexe C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416, punctele 96 și 97.

căruia tranzacțiile din cadrul unei societăți integrate ar trebui efectuate ca și cum acestea ar fi încheiate între societăți neintegrate pe piață <sup>(171)</sup>. Numai în cazul în care prețurile practicate pentru tranzacțiile din interiorul unei societăți, care sunt utilizate pentru a determina baza de impozitare a părților constitutive ale acestei societăți, aproximează în mod fiabil prețurile negociate conform principiului de concurență deplină pe piață, poate fi exclusă prezența unui avantaj selectiv în temeiul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Aceasta se datorează faptului că numai astfel societățile nerezidente vor beneficia de un tratament egal cu societățile neintegrate în ceea ce privește determinarea bazei lor impozabile și, prin urmare, obligația de plată a impozitului pe profit în temeiul normelor comune de impozitare a profitului în Irlanda.

- (255) Contrar celor susținute de Irlanda <sup>(172)</sup> și de Apple <sup>(173)</sup>, Comisia nu aplică în mod direct articolul 7 alineatul (2) și/sau articolul 9 din Modelul OCDE de convenție fiscală sau orientările furnizate de OCDE cu privire la repartizarea profitului sau stabilirea prețurilor de transfer, descrise în secțiunea 2.4, în evaluarea sa privind ajutorul de stat referitoare la soluțiile fiscale anticipate privind repartizarea profitului și stabilirea prețurilor de transfer. Astfel cum se explică în considerentul 79, cadrul OCDE cuprinde orientări fără caracter obligatoriu cu privire la metodele de repartizare a profitului și de stabilire a prețurilor de transfer care fac referire în mod direct la aspecte legate de ajutorul de stat <sup>(174)</sup>. Dimpotrivă, atunci când examinează o soluție fiscală anticipată în temeiul normelor privind ajutoarele de stat, Comisia aplică articolul 107 alineatul (1) din tratat și principiul concurenței depline, astfel cum a fost interpretat de Curtea de Justiție și cum este descris în considerentul 250. Cu toate acestea, deși cadrul OCDE nu are caracter obligatoriu, Comisia consideră că acest cadru furnizează orientări utile administrațiilor fiscale și societăților multinaționale cu privire la modul în care să se asigure că acordurile privind stabilirea prețurilor de transfer și cele privind repartizarea profitului produc rezultate care sunt conforme condițiilor de piață. Prin urmare, în măsura în care metoda de repartizare a profitului se abate de la orientările furnizate de acest cadru, acest aspect oferă un indiciu suplimentar că această metodă nu conduce la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Dimpotrivă, o soluție fiscală anticipată prin care se aprobă o metodă de repartizare a profitului care este în deplină conformitate cu orientările oferite de cadrul OCDE, în literă și spirit, inclusiv orientările privind alegerea celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer, este puțin probabil să confere un avantaj selectiv beneficiarului acesteia.
- (256) Contrar observațiilor Irlandei <sup>(175)</sup>, Comisia aplică principiul concurenței depline în acest context nu ca bază pentru „impunerea” impozitelor care altfel nu ar fi datorate în temeiul sistemului de referință, ci ca un criteriu de referință pentru a verifica dacă profitul impozabil al unei sucursale, care face obiectul normelor comune de impozitare a profitului societăților, este determinat într-un mod care să asigure că societățile integrate nerezidente care își desfășoară activitatea prin intermediul unei sucursale în Irlanda nu beneficiază de un tratament favorabil în temeiul acestor norme, în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil reflectă prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină.
- (257) În cele din urmă, în ceea ce privește insistența Irlandei că legislația fiscală irlandeză nu permite impunerea plății impozitelor pe baza principiilor generale <sup>(176)</sup>, Comisia reamintește că principiul concurenței depline aplicat de aceasta decurge din articolul 107 alineatul (1) din tratat, astfel cum a fost interpretat de Curtea de Justiție, care este obligatoriu pentru statele membre și din al cărui domeniu de aplicare nu sunt excluse normele fiscale naționale <sup>(177)</sup>. În consecință, acest principiu se aplică indiferent dacă statul membru în cauză a inclus principiul concurenței depline în cadrul sistemului său juridic național.

<sup>(171)</sup> În mod similar, Apple a susținut, în observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 154 și 155, că exercițiul de repartizare a profitului în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997 impune ca sucursala să fie considerată ca fiind o „entitate independentă”.

<sup>(172)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, considerentul 38 și următoarele.

<sup>(173)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, considerentul 228 și următoarele.

<sup>(174)</sup> Comisia a clarificat deja în decizia de inițiere a procedurii că aceasta nu a aplicat orientările OCDE privind PT ca izvor de drept, ci a utilizat aceste orientări ca document de referință, făcând trimitere în același timp la principiul concurenței depline, astfel cum a fost interpretat de Curtea de Justiție. În fapt, după descrierea orientărilor OCDE privind PT și a principiului concurenței depline, Comisia precizează, în considerentul 57 că „în lumina acestor considerații generale, Comisia va examina dacă soluțiile fiscale anticipate contestate respectă principiul concurenței depline”.

<sup>(175)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 43.

<sup>(176)</sup> Observațiile Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 42, care face referire la o hotărâre a Curții Supreme irlandeze, în care se precizează: „Este o normă de drept stabilită ca un cetățean să nu fie impozitat cu excepția cazului în care conținutul statutului impune în mod clar această obligație.” (Texaco (Ireland) Ltd./Murphy (*Inspector of Taxes*) [1991] 2 *Irish Reports* 449 at 454 (Supreme Court)).

<sup>(177)</sup> A se vedea cauzele conexe C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416, punctul 81.

(c) **Concluzie: standardul utilizat pentru a evalua dacă soluțiile fiscale anticipate contestate conferă un avantaj selectiv societăților ASI și AOE**

- (258) Având în vedere observațiile de mai sus, în cazul în care se poate demonstra că metodele de repartizare a profitului aprobate de administrația fiscală irlandeză în soluțiile fiscale anticipate contestate au drept rezultat un profit impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, ar trebui să se considere că aceste decizii conferă un avantaj selectiv societăților respective în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, în măsura în care acestea conduc la o scădere a impozitului pe profit datorat de aceste societăți în temeiul normelor comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate a căror bază impozabilă este determinată de profiturile generate de acestea în condiții de piață.
- (259) În secțiunile 8.2.2.2 și 8.2.2.3, Comisia va demonstra că soluțiile fiscale anticipate contestate acordă derogări de la normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda, întrucât metodele aprobate de deciziile respective permit societăților ASI și AOE să își determine profitul impozabil datorat anual în Irlanda într-un mod care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (260) În primul rând, Comisia consideră că acceptarea de către administrația fiscală irlandeză a presupunerii neîntemeiate conform căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui repartizate în afara Irlandei, pe care sunt bazate metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, conduce la un profit anual impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline <sup>(178)</sup>.
- (261) Urmărind un raționament subsidiar și fără a aduce atingere concluziei din considerentul 260, Comisia consideră că, inclusiv în cazul în care administrația fiscală irlandeză ar fi îndreptățită să fi acceptat presupunerea neîntemeiată conform căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui repartizate în afara Irlandei, fapt contestat de Comisie, metodele de repartizare a profitului aprobate de soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la un profit anual impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, întrucât aceste metode sunt bazate, în orice caz, pe opțiuni metodologice neadecvate <sup>(179)</sup>.
- (262) Înainte de a elabora pe larg ambele raționamente, Comisia constată că soluțiile fiscale anticipate contestate au fost emise în lipsa unui raport privind repartizarea profitului sau stabilirea prețurilor de transfer pregătit de Apple. Numai documentația descrisă succint în secțiunea 2.2.3 a fost pusă la dispoziția administrației fiscale irlandeze atunci s-au examinat cereri de emitere a unor decizii. În decizia de inițiere a procedurii, Comisia și-a exprimat îndoielile cu privire la absența unui raport privind repartizarea profitului sau stabilirea prețurilor de transfer, care nu au fost eliminate. După ce Comisia a adoptat decizia sa de inițiere a procedurii, Irlanda și Apple au întocmit fiecare rapoarte ad-hoc privind repartizarea profitului, pregătite de PwC și, respectiv, [consultantul fiscal al Apple], pentru a justifica metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate *ex post facto*. Din motive de exhaustivitate, Comisia va lua în considerare, de asemenea, explicațiile oferite în rapoartele respective, în măsura în care acestea sunt relevante, deși acestea nu au fost puse la dispoziția administrației fiscale irlandeze atunci când au fost emise deciziile.
- (263) În cele din urmă, Comisia constată că, în pofida faptului că Irlanda a susținut că secțiunea 25 din TCA din 1997 nu impune administrației fiscale irlandeze să urmeze orientările furnizate de cadrul OCDE la emiterea soluțiilor fiscale anticipate, metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate stabilesc o remunerație pentru toate activitățile desfășurate de sucursalele respective, bazându-se pe costurile de funcționare ale sucursalelor irlandeze, în loc de o remunerație rezultată din tranzacțiile separate încheiate de sucursale cu respectivele sedii sociale. Cu alte cuvinte, metodele de repartizare unilaterală a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate par a se asemăna cu un acord privind stabilirea prețurilor de transfer bazat pe MTMN, unde costurile de funcționare reprezintă un indicator al nivelului de profit, astfel cum se descrie în Liniile directoare ale OCDE privind PT.

<sup>(178)</sup> A se vedea secțiunea 8.2.2.2.

<sup>(179)</sup> A se vedea secțiunea 8.2.2.3.

**8.2.2.2. Avantajul selectiv care rezultă din acceptarea de către administrația fiscală irlandeză a presupunerii neîntemeiate conform căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui atribuite în afara Irlandei**

- (264) Astfel cum s-a explicat în considerentele 265-321, Comisia consideră că acceptarea de către administrația fiscală irlandeză a presupunerii neîntemeiate conform căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui atribuite în afara Irlandei, pe care sunt bazate metodele de repartizare a profitului propuse de Apple și aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, conduce la un profit anual impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.

**(a) Repartizarea profitului în cadrul unei societăți implică alocarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între diferitele părți ale societății respective**

- (265) În soluțiile fiscale anticipate contestate, administrația fiscală irlandeză a aprobat metode de repartizare unilaterală a profiturilor către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE. Aceste metode se bazează pe presupunerea neîntemeiată conform căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui atribuite în întregime în afara Irlandei <sup>(180)</sup>. Pe baza acestei presupuneri, profitul impozabil al ASI și AOE în Irlanda se determină prin utilizarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer care se aseamănă cu MTMN, sucursalele irlandeze fiind tratate ca „parte supusă examinării”, iar profitul rezidual al ASI și AOE fiind alocat în afara Irlandei <sup>(181)</sup>.
- (266) Irlanda susține că, în conformitate cu secțiunea 25 din TCA din 1997, aceasta are numai competența de a impozita acea parte din profiturile societății care este proporțională cu activitățile desfășurate de sucursalele irlandeze și că aceasta înseamnă că, în scopul alocării profitului, numai activitățile desfășurate în cadrul sucursalelor irlandeze trebuie să fie luate în considerare de către administrația fiscală irlandeză <sup>(182)</sup>. Potrivit Irlandei, licențele pentru proprietatea intelectuală ale societății Apple deținute de ASI și AOE nu ar trebui să fie atribuite sucursalelor irlandeze în scopuri fiscale, întrucât nu există activități de gestionare asociate acestor licențe în cadrul sucursalelor respective <sup>(183)</sup>. Prin aprobarea unei metode de calcul al profitului impozabil al sucursalelor irlandeze bazată numai pe perspectiva sucursalelor irlandeze, Irlanda susține că administrația fiscală irlandeză a aplicat în mod corect secțiunea 25 din TCA din 1997 și că nu a conferit un avantaj selectiv societăților ASI și AOE.
- (267) Comisia nu este de acord cu acest raționament.
- (268) Astfel cum s-a explicat în secțiunea 8.2.2.1, aplicarea secțiunii 25 din TCA din 1997 necesită utilizarea unei metode de repartizare a profitului care este bazată pe principiul concurenței depline. În cazul în care două societăți independente efectuează tranzacții între ele, prețul perceput pentru tranzacția respectivă reflectă funcțiile îndeplinite de fiecare societate în această relație, luând în considerare activele folosite și riscurile asumate de aceste societăți. Prin urmare, atunci când societățile afiliate efectuează tranzacții între ele, pentru a se asigura că prețul unei tranzacții intragrup este stabilit în condiții de concurență deplină, este necesară efectuarea unei comparații a activelor utilizate, a funcțiilor îndeplinite și a riscurilor asumate de fiecare dintre aceste societăți <sup>(184)</sup>.
- (269) Spre deosebire de situația în care prețurile de transfer sunt utilizate pentru a stabili condițiile comerciale între diferite societăți aparținând aceluiași grup corporativ, în cazul repartizării profitului între diferite părți ale

<sup>(180)</sup> A se vedea, de exemplu, observațiile Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, p. 7, conform căreia „[Administratorul Fiscal care a fost de acord cu baza de atribuire a profitului din 1991] a acordat o importanță deosebită faptului că sucursalele irlandeze nu dispuneau de drepturi asupra proprietății intelectuale (PI) a societății Apple, sau nu prezentau interes în aceasta, care reprezenta o sursă importantă de venituri ale societăților.” A se vedea, de asemenea, extrasul discuției din 30 noiembrie 1990, reprodus în considerentul 64, care precizează că „în opinia [consultantului fiscal al Apple], profitul este obținut din trei surse: tehnologie, comercializare și producție. Numai elementul de producție se referă la sucursala irlandeză.”

<sup>(181)</sup> A se vedea considerentul 329.

<sup>(182)</sup> A se vedea considerentele 159 și 200.

<sup>(183)</sup> A se vedea considerentele 113, 185, 195 și 213.

<sup>(184)</sup> A se vedea punctul 1.42 din Liniile directoare din 2010 ale OCDE privind PT, reprodus la nota de subsol 61.



aceleiași societăți, alocarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor nu este prestabilă, însă este determinată în sine prin exercițiul de repartizare a profitului. Aceasta se datorează faptului că, în cazul repartizării profitului în cadrul unei societăți, niciuna dintre părțile constitutive ale societății respective nu are o personalitate juridică distinctă, prin urmare, se consideră că niciuna dintre aceste părți nu deține în mod separat activele sau datoriile societății respective. Mai curând, se consideră că societatea în ansamblu, formată din părțile sale constitutive, este cea care deține active și este datoare față de creditori. Într-adevăr, un creditor al unei astfel de societăți ar putea avea, ca garanție, o eventuală creanță asupra tuturor activelor societății în caz de insolvență, indiferent dacă respectivele active au fost alocate intern sau în scopuri fiscale către sediul social al societății sau o anumită sucursală.

- (270) În plus, în astfel de cazuri, proprietatea asupra activelor nu poate fi observată direct în conturile statutare ale respectivei societăți într-un mod fiabil <sup>(185)</sup>. În timp ce prezența fizică a personalului sau a activelor într-o anumită jurisdicție, cum ar fi locația unei fabrici, poate oferi o indicație pentru alocarea corespunzătoare a acestor active în cadrul unei societăți, activele necorporale care aparțin societății sau sunt deținute de aceasta, cum ar fi licențele pentru proprietate intelectuală, nu pot fi observate într-o formă fizică și, prin urmare, este mai dificilă alocarea acestora în scopuri fiscale. În mod similar, deoarece nu pot exista acorduri contractuale între două părți ale societății, proprietatea asupra activelor (corporale sau necorporale) din cadrul societății respective nu poate fi determinată prin contract.
- (271) În consecință, întrucât sucursalele irlandeze ale ASI și AOE nu au o personalitate juridică distinctă față de societățile din care fac parte, se consideră că niciuna dintre aceste sucursale și nicio altă parte a acestor societăți, în special sediile lor respective, nu deține în mod separat activele sau pasivele societăților respective. În consecință, se consideră că nici sediul social al ASI și AOE, nici respectivele sucursale irlandeze ale acestora nu dețin în mod separat licențele pentru proprietate intelectuală a Apple. Mai curând, în fiecare caz, se consideră că societatea în ansamblu, formată din diferitele părți ale societății respective, este cea care deține licențele pentru proprietate intelectuală.
- (272) Pentru a se asigura că repartizarea unui profit către o sucursală conduce la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, trebuie să se ia în considerare faptul că activele, riscurile, capitalul și drepturile, precum și obligațiile care decurg din tranzacțiile efectuate între sucursala respectivă și celelalte părți ale aceleiași societăți aparțin societății în ansamblu, și nu unei părți a societății <sup>(186)</sup>. Profiturile care urmează să fie repartizate către o sucursală sunt profiturile pe care această sucursală le-ar fi obținut pe baza principiului concurenței depline, în special în relațiile sale cu alte părți ale societății, în cazul în care aceasta ar fi o întreprindere separată și independentă care desfășoară activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare, luând în considerare activele utilizate, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de societate prin intermediul sucursalei sale și ale altor părți ale societății.

<sup>(185)</sup> Cu toate acestea, pot fi stabilite conturi separate în vederea raportării interne, deși acestea nu reprezintă o delimitare obligatorie din punct de vedere juridic a posibilelor creanțe asupra activelor și astfel de conturi nu trebuie să fie auditate sau verificate pe plan extern. Totuși, în cazul de față, nici măcar o astfel de delimitare internă și orientativă nu a existat, fie nu a fost furnizată Irlandei atunci când au fost solicitate soluțiile fiscale anticipate contestate. Faptul că ASI nu a raportat conturi separate către administrația fiscală irlandeză pentru sediul principal și sucursală a fost confirmat de către Irlanda. Acesta a fost și cazul AOE. A se vedea considerentul 101.

<sup>(186)</sup> Punctul 14 din secțiunea B-3 punctul (i) din Raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului, p. 14. „Între întreprinderile independente, pentru a identifica întreprinderea care deține active și care suportă riscurile, se vor utiliza contractele cu caracter juridic obligatoriu sau alte acorduri juridice verificabile. Considerații similare se aplică și în cazul întreprinderilor asociate, cu condiția ca furnizarea acestor contracte sau acorduri juridice să reflecte realitatea [...]. În mod similar, în cazul întreprinderilor separate, în general, nu apar probleme în ceea ce privește identificarea întreprinderii care dispune de capital. Pe de altă parte, situația de fapt și de drept în cazul sediilor permanente este aceea că nu există o singură parte a unei întreprinderi care deține activele, își asumă riscurile, deține capital sau contracte cu întreprinderi separate în mod legal. În consecință, situația de drept nu ar fi utilă în cazul sediilor permanente, întrucât articolul 7 alineatul (2) impune ca sediul permanent să fie tratat ca și cum ar fi o întreprindere separată și independentă, care își îndeplinește propriile funcții și își asumă propriile riscuri și deține sau utilizează active în nume propriu. Prin urmare, este necesar, în conformitate cu principiul concurenței depline prevăzut la articolul 7, să se dezvolte un mecanism de atribuire a riscurilor, a proprietății economice asupra activelor și a capitalului unui sediu permanent ipotetic care este independent și separat, pentru a asocia acest sediu permanent cu drepturile și obligațiile care decurg din tranzacțiile efectuate între întreprinderi separate și întreprinderi din care face parte sediul permanent și pentru a recunoaște și a stabili natura relațiilor (și anume, echivalentul în cadrul societății al tranzacțiilor între întreprinderi separate) dintre sediile permanente ipotetice separate și alte părți ale întreprinderii din care face parte sediul permanent.”, p. 14.

- (273) Irlanda pare să admită <sup>(187)</sup>, la fel ca Apple <sup>(188)</sup>, că administrația fiscală irlandeză ar trebui să ia în considerare activele, funcțiile și riscurile sucursalei irlandeze la momentul stabilirii profitului impozabil al unei societăți nerezidente în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997. În mod similar, Apple acceptă că exercițiul de repartizare a profitului în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997 impune ca sucursala să fie considerată o „entitate autonomă” <sup>(189)</sup>. Cu toate acestea, spre deosebire de abordarea sugerată de Irlanda descrisă în considerentul 266, pentru a garanta că metoda de repartizare a profitului unei sucursale irlandeze conduce la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, administrația fiscală irlandeză avea obligația de a verifica dacă atribuirea licențelor pentru proprietatea intelectuală a Apple în afara Irlandei, în loc de atribuirea acestora către sucursalele irlandeze, era o atribuire care ar fi putut fi convenită în condiții de concurență deplină. Mai precis, având în vedere cererea de validare a metodelor propuse de Apple pentru repartizarea profitului către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, administrația fiscală irlandeză avea obligația de a analiza mai întâi în mod corespunzător activele utilizate, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de aceste societăți prin intermediul sucursalelor irlandeze și al altor părți ale acestor societăți.
- (274) Irlanda și Apple au replicat că, în conformitate cu principiul teritorialității, ASI și AOE pot fi impozitate numai pentru profitul obținut din activitățile lor în Irlanda. Competența Irlandei de a percepe impozit este limitată, în consecință, la veniturile societății realizate în Irlanda, astfel cum se prevede în secțiunea 25 din TCA din 1997 <sup>(190)</sup>. Comisia este de acord cu această descriere a principiului teritorialității. Cu toate acestea, principiul teritorialității, care nu este pus la îndoială de către Comisie, vizează dreptul de impozitare. Acest principiu nu elimină necesitatea ca o administrație fiscală să stabilească atribuirea activelor utilizate, a funcțiilor îndeplinite și a riscurilor asumate de către o societate nerezidentă prin intermediul sucursalei sale și a altei părți a societății, inclusiv proprietatea intelectuală deținută de societate în ansamblu, în scopul stabilirii valorii unei astfel de surse de venit într-un mod care conduce la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Prin acest argument, Irlanda și Apple par să confunde principiul teritorialității în ceea ce privește impozitarea sursei de venituri generate prin intermediul sucursalelor irlandeze cu o diligență de a colecta informații factuale cu privire la operațiunile efectuate ASI și AOE astfel încât să se asigure o alocare a activelor, a funcțiilor și a riscurilor în cadrul societăților respective pe baza principiului concurenței depline pentru a determina profitul impozabil în Irlanda. Pe parcursul verificării faptului dacă metoda de repartizare a profitului unei societăți nerezidente conduce la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline nu se aplică limite teritoriale de colectare a informațiilor.
- (275) Atunci când se descrie locul în care este gestionată proprietatea intelectuală a Apple sau entitățile către care ar trebui atribuite licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple, atât cererea de emiteră a deciziei, cât și observațiile ulterioare din partea Irlandei și a Apple conțin indicarea faptului că proprietatea intelectuală este gestionată din afara Irlandei <sup>(191)</sup>. Se face trimitere, în primul rând, la activitățile desfășurate de sediul social al ASI și AOE și, în al doilea rând, la funcțiile și activitățile economice desfășurate de Apple Inc., în special activitățile desfășurate de conducerea Apple din SUA. Cu toate acestea, având în vedere că majoritatea membrilor consiliilor de administrație al ASI și AOE sunt stabiliți în SUA și, în același timp, angajați de Apple Inc. <sup>(192)</sup>, nu este clar dacă activitățile în cauză sunt atribuite sediilor sociale ale ASI și AOE sau societății Apple Inc. Comisia va examina impactul ambelor scenarii asupra repartizării profitului sucursalelor irlandeze respective ale ASI și AOE, în considerentele 276-307 și, respectiv, considerentele 308-318.

<sup>(187)</sup> Irlanda a explicat că aplicarea secțiunii 25 din TCA din 1997 impune administrației fiscale irlandeze să își exercite puterea de apreciere prin luarea în considerare a faptelor și împrejurărilor specifice fiecărui caz, care pot include „funcțiile îndeplinite de orice sucursală, interesul său (dacă există) în activele societății, natura și amploarea riscurilor asumate de sucursală și contribuția generală adusă de sucursală la profiturile societății”. Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 21.

<sup>(188)</sup> Apple susține în observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 154 și 155, că exercițiul de repartizare a profitului în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997 este desfășurat conform următoarelor criterii: „(i) activitățile sucursalei (în special, funcțiile îndeplinite, activele deținute și riscurile asumate de sucursală); (ii) valoarea generată de activitățile respective și costurile efective suportate de sucursală; și (iii) o comparație cu celelalte societăți dintr-un sector sau industrie similar(ă).” Potrivit Apple, aceste principii cheie au determinat aplicarea secțiunii 25 din TCA din 1997 la momentul soluțiilor fiscale anticipate contestate și continuă să se aplice, de asemenea, în prezent. A se vedea, de asemenea, avizul [consultantului Apple], astfel cum este descris în considerentul 204.

<sup>(189)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 154 și 155.

<sup>(190)</sup> Scrisoarea Irlandei din 4 mai 2015, p. 4.

<sup>(191)</sup> A se vedea, de exemplu, considerentele 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 și 210.

<sup>(192)</sup> A se vedea considerentul 114.

**(b) Alocarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursalele care desfășoară o serie de activități și sediul social care nu are o prezență fizică și angajați**

- (276) Atât ASI, cât și AOE sunt constituite în Irlanda. Cu toate acestea, în conformitate cu secțiunea 23A din TCA din 1997, ASI și AOE nu au avut rezidență fiscală în Irlanda în perioada în care deciziile atacate au fost în vigoare. Înainte de modificarea acesteia prin Legea finanțelor din 2013, secțiunea 23A din TCA din 1997 permitea societăților constituite în Irlanda să fie considerate ca neavând rezidență fiscală în Irlanda dacă erau întrunite anumite condiții. Având în vedere că ASI și AOE sunt controlate în cele din urmă de o societate cu reședință într-o țară care este parte la o convenție fiscală, și anume Apple Inc., care are rezidență fiscală în SUA, și întrucât cele două societăți au desfășurat o activitate comercială în Irlanda prin sucursalele lor respective și au fost gestionate și controlate din afara Irlandei, ASI și AOE au fost considerate societăți nerezidente în Irlanda, conform excepției privind comercializarea de la secțiunea 23A din TCA din 1997 <sup>(193)</sup>. În această privință, Apple a considerat reședința fiscală a ASI și AOE ca fiind „nicăieri” <sup>(194)</sup>, în timp ce Irlanda a considerat cele două societăți ca fiind „gestionate și controlate din punct de vedere funcțional” în SUA <sup>(195)</sup>. Astfel cum se explică în considerentul 52, în perioada în care soluțiile fiscale anticipate contestate au fost în vigoare, ASI și AOE ar putea fi cel mai bine descrise ca fiind „apatride” în ceea ce privește rezidența fiscală.
- (277) Contrar afirmației Irlandei <sup>(196)</sup>, investigația Comisiei nu a examinat compatibilitatea secțiunii 23A din TCA din 1997 cu normele privind ajutoarele de stat sau lipsa reședinței fiscale a ASI și AOE care rezultă din aplicarea acestei dispoziții în temeiul normelor respective. De asemenea, aceasta nu a analizat dacă structura și constituirea societăților din cadrul grupului Apple din Irlanda este conformă cu normele privind ajutoarele de stat. Mai degrabă, astfel cum se explică în considerentul 39, investigația Comisiei a vizat soluțiile fiscale anticipate contestate și faptul dacă metodele de repartizare a profiturilor aprobate de administrația fiscală irlandeză în deciziile respective au condus la acordarea unui ajutor de stat.
- (278) Cu toate acestea, Comisia constată că extrasul conturilor auditate ale ASI reprodus în raportul său anual pentru 2007 și în figura 6 din prezenta decizie pare să poarte de la premisa că profitul contabil general al ASI este supus unei rate standard a impozitului pe profit în Irlanda de 12,5 % aplicabilă venitului din exploatare. În plus, nota explicativă privind calculul detaliat al impozitului prezentată în figura 6 clarifică faptul că „rata de impozitare curentă este mai mică decât rata standard de impozitare în Irlanda. [...]” <sup>(197)</sup>. Cu alte cuvinte, se pare că Apple a utilizat, ca punct de referință, profitul contabil general al ASI ca bază impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit în Irlanda, a aplicat metodele de repartizare a profitului aprobate de soluțiile fiscale

<sup>(193)</sup> A se vedea considerentul 50. În procesul său de revizuire a practicii deciziilor irlandeze privind repartizarea profitului către sucursala unei societăți nerezidente (a se vedea considerentele 384-396), Comisia a identificat situații ale altor societăți constituite în Irlanda, dar care nu au rezidență fiscală în această țară ci în jurisdicția în care societățile respective ar fi fost gestionate și controlate. Reședința fiscală a societăților constituite în Irlanda a fost indicată ca fiind, de exemplu, în [...] (a se vedea societatea [I]) și în [...] (a se vedea societatea [D]). Într-o serie de cazuri, reședința fiscală nu a fost precizată în cererile de emitere a deciziei.

<sup>(194)</sup> Directorul general al societății Apple a declarat: „Din informațiile mele, nu există nicio rezidență fiscală pentru fiecare dintre cele trei sucursale pe care tocmai le-ați numit [AOI, ASI și AEO]” în *Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)* [Audierea privind transferul offshore al profiturilor și Codul fiscal al SUA – Partea 2 (Apple Inc.)], desfășurată de Subcomisia permanentă de investigații a Senatului SUA, 21 mai 2013, p. 45. A se vedea, de asemenea, figura 7 din prezenta decizie, care reproduce un extras din raportul anual din anul 2012 al ASI, în care se menționează că „societatea nu are rezidență fiscală în nicio jurisdicție”.

<sup>(195)</sup> A se vedea considerentele 51, 112 și 200. A se vedea, de asemenea, declarațiile lui Tim Cook, director general al Apple și ale lui Phillip Bullock, șef de operațiuni fiscale, Apple Inc., din: *Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)* [Audierea privind transferul offshore al profiturilor și Codul fiscal al SUA – Partea 2 (Apple Inc.)], desfășurată de Subcomisia permanentă de investigații a Senatului SUA, 21 mai 2013, p. 41.

<sup>(196)</sup> A se vedea considerentele 199 și 200.

<sup>(197)</sup> Atunci când prezintă calculul impozitului, Apple utilizează, într-o primă etapă, profitul contabil general al ASI (în cursul exercițiului financiar 2007, acesta s-a ridicat la aproximativ 1 844 milioane USD) și aplică rata de impozitare irlandeză de 12,5 % pentru venitul din exploatare asupra profitului global pentru a obține un impozit pe profit teoretic datorat de ASI în Irlanda (aproximativ 230 de milioane USD). În continuare, Apple adaugă la această sumă impozitul pentru veniturile din dobânzi perceput la o rată de 25 %. Din valoarea teoretică a impozitului datorat conform ratei standard de impozitare în Irlanda, Apple deduce o sumă stabilită astfel încât să reducă valoarea teoretică a impozitului la nivelul impozitului aprobat prin soluțiile fiscale anticipate contestate pentru sucursala irlandeză a ASI (aproximativ 8,9 milioane USD). Această deducere în valoare de aproximativ 224 de milioane USD este prezentată ca o ajustare pentru „veniturile impozitate la rate mai mici”.

anticipate contestate ca un mijloc de a reduce această bază și a admis că impozitul pe profit datorat de ASI în Irlanda era mai redus decât cel perceput în general societăților supuse impozitării în Irlanda <sup>(198)</sup>.

- (279) Prin urmare, pentru a se stabili dacă metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate conferă un avantaj selectiv (și, prin urmare, un ajutor de stat) societăților precum ASI și AOE, trebuie să se determine dacă aceste metode conduc la un profit anual impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline <sup>(199)</sup>. Aceasta depinde de faptul dacă metodele respective aproximează în mod fiabil nivelul profitului care ar fi fost obținut de sucursalele irlandeze ale societăților respective în condiții de concurență deplină, în special în relațiile acestora cu alte părți ale societăților lor respective, dacă acestea ar fi societăți separate și independente implicate în activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare <sup>(200)</sup>. Având în vedere că pe parcursul perioadei în care soluțiile fiscale anticipate au fost în vigoare, ASI nu a avut alte sucursale în afara Irlandei, iar singura sucursală a AOE în afara Irlandei era situată în Singapore, însă această sucursală nu a fost niciodată prezentată de Irlanda sau Apple ca îndeplinind funcții care generează profituri globale ale AOE, în urma acceptării de către administrația fiscală irlandeză a presupunerii neîntemeiate conform căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple ar trebui atribuite în afara Irlandei, acestea au fost atribuite sediilor sociale ale ASI și AOE în scopuri fiscale.
- (280) În consecință, înainte de a aproba metodele de repartizare a profitului care s-au bazat pe presupunerea neîntemeiată conform căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple ar trebui atribuite în afara Irlandei, administrația fiscală irlandeză ar fi trebuit să examineze dacă respectiva atribuire în cadrul ASI și AOE a fost o atribuire care ar fi putut fi convenită în condiții de concurență deplină între două societăți neafiliate aflate într-o situație similară celei a sucursalelor irlandeze și a sediilor sociale ale ASI și AOE. În acest scop, era de competența administrației fiscale irlandeze să confirme că aceste licențe ar trebui, într-adevăr, să fie atribuite în afara Irlandei, luând în considerare activele utilizate, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de respectivele societăți, prin intermediul sucursalelor irlandeze și prin intermediul sediilor lor sociale. Astfel cum s-a demonstrat în considerentele 281-293, în cazul în care administrația fiscală irlandeză ar fi efectuat o astfel de examinare, acesta ar fi trebuit să concluzioneze că absența activităților legate proprietatea intelectuală a Apple la nivelul respectivelor lor sedii centrale ar fi însemnat că aceste licențe ar fi trebuit atribuite sucursalelor irlandeze în scopuri fiscale, ceea ce reprezenta singura consecință posibilă a nerepartizării licențelor către sediile sociale.
- (281) Pe baza informațiilor prezentate Comisiei <sup>(201)</sup>, se pare că pe parcursul perioadei în care soluțiile fiscale anticipate contestate erau în vigoare, sediile sociale ale ASI și AOE existau doar pe hârtie, întrucât ASI și AOE nu aveau prezență fizică și angajați în afara Irlandei în perioada respectivă. În lipsa angajaților, singurele persoane care ar fi putut să asigure funcțiile sediilor sociale ar fi fost membrii consiliului de administrație.
- (282) Apple a susținut în mai multe rânduri că funcțiile de gestionare a proprietății intelectuale au fost asigurate de consiliile de administrație ale ASI și AOE <sup>(202)</sup>. Cu toate acestea, singurele dovezi cu privire la activitățile desfășurate de consiliile de administrație ale ASI și AOE în perioada în care soluțiile fiscale anticipate contestate

<sup>(198)</sup> Un proces similar este efectuat pentru a se ajunge la impozitul pe profit datorat de sucursala irlandeză a ASI în figura 7, cu excepția faptului că Apple aplică o rată de impozitare pe profit de [1-5] % din profitul contabil general al ASI. Cifra de [1-5] % este prezentată ca rata medie de impozitare pentru toate jurisdicțiile în care ASI își desfășoară activitatea. Nu sunt oferite detalii sau clarificări suplimentare cu privire la modul în care Apple a obținut rata de [1-5] %. Se pare că nu este posibilă concilierea ratei de [1-5] % cu nicio medie a impozitelor aplicabile în jurisdicțiile în care ASI își desfășoară activitatea, întrucât ASI are o prezență impozabilă numai în Irlanda.

<sup>(199)</sup> A se vedea considerentul 258.

<sup>(200)</sup> A se vedea considerentul 272.

<sup>(201)</sup> Cum ar fi lipsa de angajați, absența unui sediu permanent și absența unei referințe la o infrastructură de lucru distinctă de Apple Inc.

<sup>(202)</sup> A se vedea considerentele 113, 163, 189, 205 și 210.

erau în vigoare sunt deciziile luate în cadrul reuniunilor consiliilor, care sunt reflectate în procesele-verbale din intervalul de timp relevant, furnizate Comisiei pe perioada investigației și ilustrate în tabelul 4 și tabelul 5 din prezenta decizie. Procesele-verbale nu demonstrează că consiliile de administrație ale ASI și AOE au jucat un rol activ și esențial în ceea ce privește gestionarea și controlul efectiv al licențelor pentru proprietate intelectuală a Apple. În cadrul unor observații transmise Comisiei în care sunt descrise discuțiile desfășurate în cadrul reuniunilor consiliului de administrație, Apple nu a identificat nicio discuție legată de proprietate intelectuală în respectivele procese-verbale atunci când a prezentat succint activitățile consiliilor de administrație <sup>(203)</sup>.

(283) De asemenea, în cadrul proceselor-verbale se remarcă absența oricăror discuții cu privire la deciziile de a încheia sau a modifica APC. Astfel cum s-a explicat în secțiunea 2.5.4, APC a fost modificat de mai multe ori începând din 1991, în special în 2009. Contrar afirmației Irlandei potrivit căreia consiliile de administrație ale ASI și AOE au luat deciziile importante de a încheia APC și, de asemenea, de a finanța costurile semnificative care decurg din participarea la acest acord <sup>(204)</sup> și a afirmației făcute de Apple potrivit căreia consiliile de administrație au convenit diversele modificări ale APC <sup>(205)</sup>, procesele-verbale ale reuniunilor consiliului nu au înregistrat nicio discuție cu privire la modificarea din 2009 sau orice altă discuție cu privire la APC sau proprietatea intelectuală deținută de Apple <sup>(206)</sup> până la dezbaterăa noii structuri a societății Apple în Irlanda la sfârșitul anului 2014 <sup>(207)</sup>.

(284) Într-adevăr, pe întreaga perioadă cuprinsă între 1980 și 2015 pentru care au fost furnizate Comisiei procese-verbale, respectivele procese-verbale demonstrează absența completă a oricărei discuții cu privire la APC, până la procesul-verbal al reuniunii consiliului de administrație al [...] din august 2014. Reuniunea respectivă a consiliului de administrație al [...] a reprezentat prima ocazie când [...]. Cu toate acestea, inclusiv atunci când se face referire la APC, respectivele procese-verbale indică implicarea altor persoane în discuția privind APC în numele ASI și AOE, care nu erau membri ai consiliilor de administrație ale ASI și AOE sau care nu au fost prezente la reuniunea în cauză <sup>(208)</sup>. În orice caz, din toate procesele-verbale revizuite de Comisie reiese că consiliile de administrație ale ASI și AOE a început să discute despre APC abia la sfârșitul anului 2014, [...], și nu atunci când [...] soluțiile fiscale anticipate contestate erau în vigoare <sup>(209)</sup>.

(285) Procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație furnizate Comisiei demonstrează că respectivele consilii de administrație nu au purtat nicio discuție de afaceri detaliată înainte de discuțiile privind noua structură a societății Apple în Irlanda, în urma cărora, potrivit Apple, decizia din 2007 a încetat să fie aplicată pentru

<sup>(203)</sup> Apple a prezentat succint avizul [consultantului Apple] în ceea ce privește activitățile reuniunilor consiliului de administrație, după cum urmează: „procesele-verbale ale consiliilor de administrație ale ASI și AOE (...) arată luarea unor decizii cu privire la chestiunile de o importanță strategică majoră pentru AOE și ASI, care includ: (i) chestiunile financiare, cum ar fi aspectele legate de deciziile de investiții, autoritatea responsabilă de conturile bancare și menținerea capitalului; (ii) examinarea și aprobarea situațiilor financiare; și (iii) delegarea autorității în anumite limite în ceea ce privește activitățile economice, toate având loc în SUA și nu în Irlanda.” Observații din 7 septembrie 2015, p. 7; a se vedea considerentul 205.

<sup>(204)</sup> A se vedea scrisoarea din partea Irlandei din 4 mai 2015, p. 3.

<sup>(205)</sup> A se vedea considerentul 113.

<sup>(206)</sup> Discuțiile din cadrul reuniunilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE din august 2013, în care au fost acordate împuterniciri în vederea apărării proprietății intelectuale, vizează o activitate cu privire la proprietatea intelectuală pe care, în conformitate cu APC, nici ASI, nici AOE nu era în măsură să o desfășoare. Prin urmare, în principiu, nu era necesară delegarea acestor activități către angajații din SUA, având în vedere că numai Apple Inc. a fost autorizată să apere proprietatea intelectuală în cadrul APC, inclusiv în absența oricărei delegări. A se vedea considerentul 127.

<sup>(207)</sup> A se vedea secțiunea 2.5.7.

<sup>(208)</sup> În procesul-verbal se precizează că [...]. A se vedea procesul-verbal al reuniunii consiliului de administrație al ASI din [...] august 2014, p. 7.

<sup>(209)</sup> A se vedea considerentul 136.

a determina profiturile anuale impozabile ale ASI și AOE în Irlanda. Rezumatul proceselor-verbale prezentate în tabelul 4 și tabelul 5 ilustrează discuțiile purtate în perioada ianuarie 2009-septembrie 2011 pentru ASI și în perioada decembrie 2008-septembrie 2011 pentru AOE <sup>(210)</sup>. Cu excepția unei decizii de afaceri de a transfera activele sucursalei AOE din Singapore către o altă societate din grupul Apple <sup>(211)</sup>, din respectivele procese-verbale menționate reiese că discuțiile purtate în cadrul consiliilor de administrație ale ASI și AOE au vizat, în principal, sarcinile administrative, și anume aprobarea conturilor și primirea de dividende <sup>(212)</sup>, și nu funcțiile active sau esențiale în ceea ce privește gestionarea licențelor pentru proprietatea intelectuală a Apple.

- (286) Irlanda a susținut că deciziile de afaceri nu sunt luate în Irlanda <sup>(213)</sup>. Cu toate acestea, procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație al ASI și AOE arată că diverse funcții, inclusiv toate funcțiile consiliului, au fost externalizate ocazional către angajații Apple localizați în Irlanda <sup>(214)</sup>. Prin urmare, Irlanda nu poate susține că nu au fost îndeplinite funcții importante în Irlanda. În orice caz, procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație al ASI și AOE permit ca activitățile sediilor sociale să fie identificate și delimitate în mod clar, ceea ce nu este cazul pentru activitățile desfășurate în cadrul sucursalelor irlandeze, care angajează sute de angajați activi în diverse domenii.
- (287) Apple consideră că activitățile consiliilor de administrație ale ASI și AOE au fost asigurate într-o „multitudine de feluri” („myriad ways”) <sup>(215)</sup>, fără alte precizări. Cu toate acestea, deoarece „multitudine” („myriad”) pare să facă referire în acest context la o serie de elemente nedefinite și nenumărate care, prin urmare, nu au putut fi verificate sau delimitate, o metodă de repartizare a profitului care se bazează pe astfel de elemente nedefinite nu poate conduce la un rezultat bazat pe piață, întrucât o evaluare în condiții de concurență deplină a metodei respective nu poate fi realizată în mod obiectiv. În orice caz, având în vedere că majoritatea membrilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE sunt stabiliți în SUA și, în același timp, sunt angajați de Apple Inc., în cazul în care aceste activități ar fi substanțiale, ASI și AOE ar putea, în principiu, să fie considerate că având un sediu permanent în SUA. Același lucru este valabil, de asemenea, pentru presupusele activități ale sediilor sociale din ASI și AOE din afara reuniunilor consiliului. În cazul ASI, Comisia observă în plus că membrii consiliului de administrație al acesteia nu primesc nicio remunerație și, presupunându-se că membrii consiliului de administrație sunt remunerați în condițiile pieței, aceasta confirmă faptul că activitatea lor nu este valoroasă pentru sediul social al ASI.
- (288) Nu numai că aceste sedii centrale nu îndeplineau funcții active și esențiale în ceea ce privește gestionarea licențelor pentru proprietatea intelectuală a Apple, ci acestea nici nu dispuneau de capacitatea de a executa astfel de funcții în perioada în care soluțiile fiscale anticipate contestate au fost în vigoare. Într-adevăr, activitățile de gestionare care trebuie realizate în ceea ce privește proprietatea intelectuală a societății Apple, astfel cum sunt

<sup>(210)</sup> Tabelul sinoptic furnizat de Irlanda la 22 aprilie 2016 enumeră 57 de reuniuni ale consiliului de administrație al ASI, care au avut loc de la prima reuniune a consiliului de administrație al ASI din 5 aprilie 1990 până la sfârșitul perioadei contabile din 2014 (27 septembrie 2014, conform conturilor statutare). În plus, Apple nu au prezentat rezumatele reuniunilor consiliului de administrație furnizate Senatului Statelor Unite, care au avut loc între 2006 și 2012. Apple a făcut referire la rezumat în observațiile prezentate la 15 aprilie 2015 (a se vedea scrisoarea din partea Apple din 22 aprilie, p. 18). Imaginea de ansamblu oferită de Irlanda sub formă de tabel nu enumeră, într-adevăr, 30 de reuniuni ale consiliului de administrație pentru perioada 2006-2012, pentru care procesele-verbale au fost furnizate de către Irlanda în aceeași zi, 22 aprilie 2016. Procesele-verbale pentru încă trei reuniuni ale consiliului de administrație care ar fi avut loc în această perioadă au fost furnizate la 24 mai 2016 de către Irlanda. În final, tabelul reuniunilor consiliului de administrație al ASI prezentat de Apple Senatului Statelor Unite și transmise Comisiei de către Irlanda la 15 aprilie 2015 enumeră încă cinci reuniuni ale consiliului de administrație al ASI care au avut loc între 2006 și 2010, pentru care procesele-verbale nu au fost furnizate Comisiei de către Irlanda. Prin urmare, numărul total al reuniunilor consiliului de administrație este de 90, pe baza proceselor-verbale furnizate Comisiei, și de 92 în cazul în care toate reuniunile consiliului de administrație enumerate în observațiile transmise către Senatul Statelor Unite au avut loc efectiv (nu au fost furnizate procese-verbale pentru reuniunile din ianuarie 2008 și octombrie 2009, enumerate în observațiile către Senatul Statelor Unite). În ambele cazuri, numărul de reuniuni pe an pentru perioada 1990-sfârșitul lunii septembrie 2014 este, în medie, de mai puțin de patru reuniuni pe an. În plus, pe baza informațiilor furnizate de Irlanda la 22 aprilie 2016, pentru perioada 1993-1997 nu a avut loc nicio reuniune a consiliului de administrație, deciziile fiind adoptate numai prin rezoluții scrise ale consiliului de administrație. De asemenea, acest lucru ar fi fost valabil pentru anul 2008, pe baza informațiilor transmise la 22 aprilie 2016.

<sup>(211)</sup> Cu toate acestea, trimiterea la decizia de afaceri pare numai să înregistreze transferul în sine, care nu este legat de gestionarea proprietății intelectuale ci constituie o simplă reorganizare a activităților, și se pare că nu a avut loc nicio discuție cu privire la prețul sau condițiile transferului în cadrul consiliului de administrație.

<sup>(212)</sup> Acest lucru este confirmat în avizul [consultantului Apple], a se vedea considerentul 205.

<sup>(213)</sup> A se vedea punctul 12 din observațiile Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii din 5 septembrie 2014.

<sup>(214)</sup> A se vedea, de exemplu, reuniunea din 22 iunie 2010 a consiliului de administrație al ASI și reuniunea din 20 iulie 2009 a consiliului de administrație al AOE, tabelul 4 și, respectiv, tabelul 5. În cadrul ambelor reuniuni, au fost acordate împuternici doamnei C. Kearney și domnului M. O'Sullivan, care sunt angajați ai Apple stabiliți în Irlanda, conform informațiilor din conturile statutare ale sucursalelor Apple situate în Irlanda. A se vedea, de asemenea, procesul-verbal al reuniunii din 15 noiembrie 2010 a consiliului de administrație al AOE, în care se afirmă că „David O'Connell, administrator al societății Apple din Cork, a purtat negocieri în numele societății [AOE] împreună cu avocații locali specializați în transferul de proprietate imobiliară pentru societatea [AOE], [...], în ceea ce privește închirierea unui spațiu de depozitare suplimentar avantajos pentru unitatea Apple din Cork [...] în scopul de a facilita extinderea producției.”

<sup>(215)</sup> A se vedea considerentul 113.

descrie în observațiile prezentate de Apple (cum ar fi proprietatea intelectuală care este destinată comercializării, modul de fabricare a produselor și conceperea campaniilor comerciale, precum și deciziile cu privire suma alocată investițiilor în cercetare și dezvoltare în care societățile ar trebui să se implice) <sup>(216)</sup>, necesită o gestionare activă și nu pot fi asigurate prin decizii ocazionale ale consiliului. Prin urmare, aceste activități nu au putut fi realizate de ASI și AOE în afara sucursalelor irlandeze, întrucât sediile centrale nu au dispus de capacitatea de a lua decizii active de gestionare în absența oricărui angajați.

- (289) Cel mai important, multe dintre funcțiile și riscurile enumerate în APC, care sunt rezumate în figura 8 și figura 9 din prezenta decizie <sup>(217)</sup>, au putut fi îndeplinite și asumate numai de sucursalele irlandeze, și nu de sediile sociale. De exemplu, controlul calității produsului nu poate fi efectuat de către sediul social fără a avea angajați. În mod similar, gestionarea facilităților de cercetare și dezvoltare nu este posibilă fără angajați. Având în vedere că aceste funcții și riscuri trebuie realizate și asumate în temeiul APC, iar ASI și AOE sunt părți la APC, APC nu poate fi executat în mod eficient decât dacă sucursalele irlandeze participă la aplicarea acestuia <sup>(218)</sup>.
- (290) Apple susține pe baza raportului ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple], care, de asemenea, atribuie licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple în afara Irlandei, că ASI și AOE au capacitatea de a lua deciziile strategice necesare pentru a reduce gradul de expunere al societății la riscuri în cursul desfășurării obișnuite a activității comerciale în afara sucursalelor irlandeze <sup>(219)</sup>. Cu toate acestea, este clar că, în afara sucursalelor irlandeze, nici ASI, nici AOE, nu pot monitoriza riscurile comerciale în lipsa unor angajați. În cazul în care o parte a unei societăți nu este în măsură să gestioneze, să controleze și să monitorizeze un risc, acestea nu ar trebui să îi fie alocat un astfel de risc în scopuri fiscale <sup>(220)</sup>. Acest fapt reflectă realitatea economică, conform căreia un operator economic rațional nu ar încredința un risc unei contrapărți care nu este în măsură să își asume și să gestioneze un astfel de risc. În această privință și astfel cum se explică mai departe în considerentele 308-318, Comisia nu poate accepta raționamentul expus în raportul ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] și în studiul ad-hoc al [celui de al doilea consultant al Apple], ambele prezentate de Apple, care include funcțiile îndeplinite de Apple Inc. în evaluarea privind repartizarea profitului ASI și AOE. Sucursalele irlandeze ale ASI și AOE nu sunt sucursale ale Apple Inc., aceasta din urmă fiind o entitate juridică distinctă care înregistrează profituri separat de profiturile ASI și AOE.
- (291) Având în vedere absența activităților la nivelul sediilor sociale, numai riscurile limitate care pot fi controlate prin intermediul reuniunilor ocazionale ale consiliului de administrație pot fi alocate în mod adecvat sediilor sociale în scopuri fiscale. Astfel cum s-a menționat în considerentul 285, procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație revizuite de către Comisie se referă în principal la discuții privind deciziile de finanțare, cum ar fi deciziile privind distribuirea dividendelor și deciziile de gestionare a numerarului. În ceea ce privește acest din urmă aspect, ambele societăți obțin venituri din dobânzi din gestionarea pasivă a lichidităților, care a fost externalizată de consiliul de administrație către Braeburn, astfel cum se reflectă în procesele-verbale ale reuniunii consiliului de administrație <sup>(221)</sup>. Întrucât astfel de funcții de gestionare pasivă nu necesită o gestionare activă zilnică, iar gestionarea lichidităților nu este o activitate de bază a ASI și AOE, Comisia acceptă faptul că venitul din dobânzi al ASI și AOE generat de funcția de gestionare pasivă este repartizat sediilor sociale în scopuri fiscale.
- (292) În schimb, sediilor sociale ale ASI și AOE nu ar fi trebuit să le fie repartizate nicio proprietate intelectuală gestionată în mod activ, cum ar fi licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple, asupra cărora ASI și AOE au drept de exploatare în conformitate cu APC, contrar presupunerii neîntemeiate care a fost validată de soluțiile fiscale anticipate contestate. În anumiți ani, nu au avut loc reuniuni fizice ale consiliului de administrație: au fost

<sup>(216)</sup> A se vedea considerentul 163.

<sup>(217)</sup> A se vedea considerentul 122.

<sup>(218)</sup> Potrivit Apple, tabelele din anexa la APC nu au inclus activitățile desfășurate efectiv de fiecare participant ci activitățile pe care fiecare participant a fost autorizat să le efectueze, a se vedea considerentul 124. Această interpretare ex post realizată de Apple cu privire la APC nu este confirmată de textul acordului, care nu conține un astfel de calificativ sau limitare.

<sup>(219)</sup> A se vedea considerentul 167.

<sup>(220)</sup> Astfel cum se explică, de asemenea, la punctul 1.49 din raportul din 2010 al OCDE privind PT „un factor care trebuie luat în considerare în examinarea conținutului economic al unei presupuse alocări a riscurilor este consecința unei astfel de alocări în tranzacțiile desfășurate în condiții obiective. În general, în tranzacțiile desfășurate în condiții obiective, are sens ca părților să le fie alocată o cotă mai mare din riscurile asupra cărora au relativ mai mult control.”

<sup>(221)</sup> A se vedea considerentul 108.

adoptate numai rezoluții scrise de către consiliu, care limitează procesul decizional al consiliului și capacitatea sediilor sociale de a lua decizii de gestionare activă. În rarele ocazii în care consiliul a discutat activitatea de distribuție sau producție a ASI, procesele-verbale au făcut trimitere în mod sistematic la discuțiile anterioare dintre ASI și alte părți <sup>(222)</sup>.

- (293) În concluzie, în cazul în care Irlanda ar fi verificat în mod corespunzător dacă licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar fi trebuit atribuite în afara Irlandei înainte de aprobarea metodelor de repartizare a profitului bazate pe presupunerea în cauză, aceasta ar fi trebuit să concluzioneze că sediile sociale ale ASI și AOE nu au controlat sau gestionat și nici nu au fost în măsură să controleze sau să gestioneze licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple astfel încât să obțină tipul de venituri înregistrate de aceste societăți. Prin urmare, sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, în cazul în care ar fi fost societăți separate și independente care desfășurau activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare și luând în considerare activele utilizate, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de aceste societăți prin intermediul respectivelor lor sucursale și prin intermediul respectivelor lor sedii centrale, nu ar fi acceptat o metodă de repartizare a profitului bazată pe presupunerea respectivă, care conduce la repartizarea tuturor profiturilor înregistrate de ASI și AOE peste o marjă comercială limitată adăugată la o bază de costuri redusă către sediile sociale în locul respectivelor sucursale.
- (294) Astfel cum s-a demonstrat în considerentele 281-292, informațiile necesare pentru stabilirea acestei concluzii au fost puse la dispoziția administrației fiscale irlandeze sau ar fi putut fi puse la dispoziția acestuia pe parcursul perioadei în care soluțiile fiscale anticipate contestate au fost în vigoare <sup>(223)</sup>. Aceste informații stabilesc într-un mod fiabil și direct că licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE nu ar fi trebuit să fie atribuite sediilor sociale din punct de vedere fiscal. Contrar celor susținute de Irlanda <sup>(224)</sup>, aceste informații nu ar fi trebuit să fie ignorate la momentul repartizării profiturilor către sucursalele irlandeze, din moment ce informațiile respective permit administrației fiscale irlandeze să concluzioneze într-un mod mai fiabil asupra faptului dacă metodele de repartizare a profitului propuse de Apple conduc la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, decât dacă s-ar fi bazat doar pe informațiile privind activitatea sucursalelor irlandeze.
- (295) În orice caz, chiar dacă se admite argumentul Irlandei potrivit căruia exercițiul de repartizare a profitului trebuie realizat luând în considerare activele utilizate, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de sucursalele irlandeze, fapt pe care Comisia îl contestă, administrația fiscală irlandeză trebuia cel puțin să fi confirmat că licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple nu ar trebui atribuite sucursalelor irlandeze ale AOE și ASI în scopuri fiscale. Astfel cum s-a explicat în considerentele 296-304, având în vedere că aceste sucursale au fost prezentate administrației fiscale irlandeze ca îndeplinind funcții pentru care era esențială utilizarea unor astfel de licențe și considerându-se că au existat indicii că sucursalele au asigurat într-adevăr funcții legate de proprietatea intelectuală care au avut un rol esențial în consolidarea notorietății mărcii și a recunoașterii mărcii în regiunea EMEA, administrația fiscală irlandeză avea obligația de a confirma cel puțin că licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple nu ar trebui să fie atribuite, în totalitate sau parțial, sucursalelor irlandeze înainte de a aproba metodele de repartizare a profitului bazate pe presupunerea neîntemeiată potrivit căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple ar trebui atribuite în afara Irlandei.
- (296) În ceea ce privește ASI, sucursala sa irlandeză a fost prezentată administrației fiscale irlandeze ca desfășurând activități de achiziții, vânzări și distribuție asociate cu vânzarea produselor Apple către părțile afiliate și clienții terți în regiunile EMEA și APAC <sup>(225)</sup>. Având în vedere că sucursala respectivă a fost autorizată să distribuie produse Apple, activitățile sale necesitau acces la marca Apple, care era acordată ASI în ansamblu sub formă de licențe pentru proprietatea intelectuală a Apple. Prin urmare, chiar dacă administrația fiscală irlandeză nu a considerat că licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple ar trebui atribuite sucursalei irlandeze a ASI în

<sup>(222)</sup> A se vedea considerentul 284 în ceea ce privește singura discuție privind APC la nivelul consiliului, care a avut loc în 2014, în cadrul noii structuri corporative a societății Apple în Irlanda. La 27 martie 2012, a avut loc o discuție la nivelul consiliului de administrație al ASI în ceea ce privește zonele de distribuție ale ADI. În procesul-verbal al acestei reuniuni s-a consemnat că „s-a raportat în cadrul reuniunii [consiliului de administrație] că au avut loc discuții între societate [ASI] și Apple Distribution International («ADI») în ceea ce privește propunerea de desemnare a ADI în calitate de distribuitor pentru Europa [...]”. Această declarație indică faptul că nu consiliul de administrație al ASI a avut o implicare activă în discuțiile raportate acestuia ci alte persoane care au reprezentat ASI au participat la aceste discuții.

<sup>(223)</sup> Având în vedere informațiile privind absența capacității de exploatare a sediilor sociale care ar fi putut fi puse la dispoziția Irlandei, ar fi fost prudent din partea Irlandei să solicite informații privind activitățile concrete desfășurate de consiliile de administrație în privința aplicării deciziilor contestate pentru a confirma presupunerea, validată de deciziile contestate, potrivit căreia proprietatea intelectuală trebuia să fie atribuită în afara Irlandei.

<sup>(224)</sup> A se vedea considerentele 266 și 274.

<sup>(225)</sup> A se vedea considerentul 54.



scopuri fiscale, acesta ar fi trebuit cel puțin să analizeze modul în care accesul sucursalei respective la licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple, de care avea nevoie pentru a-și îndeplini funcțiile, a fost asigurat și stabilit în cadrul societății. Nu există nicio dovadă că o astfel de analiză a fost efectuată.

- (297) În cazul în care o astfel de analiză ar fi fost efectuată, ar fi fost evident că sucursala irlandeză a ASI, în calitatea sa de entitate care desfășoară activități de achiziții, vânzare și distribuție asociate cu produsele Apple, asigură un număr de funcții esențiale pentru dezvoltarea și menținerea mărcii Apple pe piața locală și pentru asigurarea fidelității clienților față de această marcă pe piața respectivă <sup>(226)</sup>. De exemplu, sucursala irlandeză a ASI a suportat costurile de marketing la nivel local direct cu furnizorii de servicii de marketing terți în ceea ce privește localizarea și punerea în aplicare a strategiilor de marketing la nivel global. Adaptarea strategiei de marcă la piața locală a reprezentat o funcție cheie pentru dezvoltarea mărcii în regiunile respective, iar sucursalei i-au fost repartizate costuri ale campaniilor de publicitate locală și globală pentru a executa această funcție <sup>(227)</sup>.
- (298) De asemenea, sucursala irlandeză a ASI a fost responsabilă de colectarea și analizarea datelor regionale pentru a estima previziunea privind cererea preconizată de produse Apple <sup>(228)</sup>, a cărei funcție este indispensabilă pentru exploatarea proprietății intelectuale a Apple în regiunea EMEA.
- (299) Sucursala irlandeză a ASI a fost, de asemenea, pe deplin responsabilă de furnizarea serviciilor de relații cu clienții AppleCare, care oferă asistență post-vânzare și servicii de reparare a produselor pentru întreaga regiune EMEA. Această funcție reflectă în mod direct numele mărcii, cu obiectivul de a asigura satisfacția clienților și include responsabilitatea pentru garanție și programele de reparație a produselor <sup>(229)</sup>. Prin urmare, riscurile majore legate de performanța produselor și tehnologie au fost suportate de sucursala irlandeză a ASI.
- (300) În cele din urmă, [50-60] din cei [300-400] de angajați echivalent normă întreagă ai societății ASI, dintre care toți erau stabiliți în Irlanda, au fost considerați de Apple în 2014 drept personal responsabil de cercetare și dezvoltare <sup>(230)</sup>.
- (301) În ceea ce privește AOE, sucursala irlandeză a fost prezentată administrației fiscale irlandeze ca fiind responsabilă de fabricarea și asamblarea unei game specializate de produse informatice pentru regiunea EMEA. În această calitate, sucursala irlandeză a AOE a dezvoltat procese specifice Apple și expertiză în materie de producție și a asigurat funcțiile de asigurare a calității și de control al calității <sup>(231)</sup>, care sunt necesare pentru a menține valoarea mărcii. <sup>(232)</sup>
- (302) În plus, atunci când Apple a prezentat administrației fiscale irlandeze formularul ilustrativ de completare a conturilor al sucursalei irlandeze a AOE în vederea obținerii deciziei din 1991, aceasta a repartizat costurile asociate APC-ului sucursalei respective și nu sediului social al acesteia <sup>(233)</sup>. În timp ce administrația fiscală irlandeză nu pare să fi examinat condițiile APC-ului la momentul emiterii soluțiilor fiscale anticipate contestate, faptul că respectivele costuri ale APC au fost alocate sucursalei irlandeze a AOE de Apple însăși ar fi trebuit să determine administrația fiscală irlandeză să pună sub semnul întrebării presupunerea neîntemeiată care stă la baza metodelor de repartizare a profitului aprobate în ultimă instanță de aceasta, potrivit căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple ar trebui atribuite în afara Irlandei.

<sup>(226)</sup> Apendicele 1 la raportul ad-hoc al PwC, p. 8.

<sup>(227)</sup> Apendicele 1 la raportul ad-hoc al PwC, p. 8.

<sup>(228)</sup> Apendicele 1 la raportul ad-hoc al PwC, p. 10.

<sup>(229)</sup> Apendicele 1 la raportul ad-hoc al PwC, p. 10-11.

<sup>(230)</sup> Grupa funcțională a acestor angajați a fost „localizare și testare a produselor”. Apple a indicat că, deși angajații sunt considerați drept personal responsabil de cercetare și dezvoltare, aceștia nu sunt implicați în crearea, gestionarea, utilizarea sau orientarea strategică a proprietății intelectuale, a se vedea scrisoarea din partea Irlandei din 29 ianuarie 2016, p. 27.

<sup>(231)</sup> Raportul ad-hoc al PwC, p. 13.

<sup>(232)</sup> De asemenea, sucursala irlandeză a AOE a suportat riscul legat de producție și cel legat de inventar, raportul ad-hoc al PwC, p. 13.

<sup>(233)</sup> A se vedea scrisoarea [consultantului fiscal al Apple] din 16 ianuarie 1991, considerentul 66. Această scrisoare cuprinde o anexă intitulată „Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative figures” (Cifre ilustrative ale formularului de depunere pentru sucursala irlandeză a Apple Computer Ltd.) în care cele mai importante costuri din contul de profit și pierdere al sucursalei sunt „tehnologie/active necorporale legate de activitățile de marketing”.

- (303) În mod similar, Apple a propus ca sucursala sa irlandeză să primească un profit pentru proprietatea intelectuală a Apple în cererea privind emiterea deciziei din 2007. În decizia din 2007, [1-5] % din cifra de afaceri a sucursalei a fost alocată sucursalei irlandeze a AOE sub denumirea „rentabilitatea proprietății intelectuale” <sup>(234)</sup>. Această propunere ar fi trebuit să ofere administrației fiscale irlandeze un indiciu că sucursala irlandeză a AOE a fost implicată în dezvoltarea proprietății intelectuale sau o anumită formă de gestionare sau de control al licențelor pentru proprietatea intelectuală a Apple.
- (304) În acest context, după ce i s-au prezentat metodele de repartizare a profitului propuse de Apple pentru a determina profitul impozabil al ASI și AOE în Irlanda, administrația fiscală irlandeză ar fi trebuit să verifice cel puțin că sucursalele irlandeze ale acestor societăți nu ar trebui să le fie alocate licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple, în loc să accepte presupunerea neîntemeiată potrivit căreia aceste licențe ar trebui atribuite în afara Irlandei. Având în vedere implicarea sucursalelor irlandeze în proprietatea intelectuală deținută de Apple, administrația fiscală irlandeză ar fi trebuit să ia în considerare eventualele profituri obținute din utilizarea licențelor pentru proprietate intelectuală a Apple și costurile suportate în temeiul APC-ului de sucursalele irlandeze.
- (305) Având în vedere toate motivele formulate mai sus, Comisia concluzionează că alocarea licențelor pentru proprietate intelectuală a Apple în afara Irlandei nu a reprezentat o alocare care ar fi putut fi convenită în condiții de concurență deplină între două societăți neafiliate. Având în vedere absența funcțiilor îndeplinite de sediile sociale și/sau funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze, licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple pentru achiziționarea, fabricarea, vânzarea și distribuția produselor Apple în afara celor două Americi ar fi trebuit alocate sucursalelor irlandeze din punct de vedere fiscal.
- (306) Având în vedere această concluzie, afirmația Irlandei potrivit căreia, întrucât proprietatea intelectuală a societății Apple care generează profiturile înregistrate de ASI și AOE se află în afara Irlandei, profiturile rezultate din respectiva proprietate intelectuală ar trebui să fie deduse din profiturile impozabile în Irlanda în conformitate cu principiul teritorialității, ar trebui, de asemenea, să fie respinsă <sup>(235)</sup>. În orice caz, veniturile înregistrate de ASI și AOE nu sunt venituri obținute din redevențe, ci venituri din vânzări pentru care nicio remunerație a proprietății intelectuale nu a fost evidențiată în situațiile financiare ale societăților. Într-adevăr, venituri înregistrate de ASI și AOE sunt indicate drept venituri din exploatare în situațiile financiare ale acestor societăți <sup>(236)</sup> și au fost declarate ca atare administrației fiscale irlandeze (după deducerea veniturilor din dobânzi). În plus, astfel cum s-a explicat în considerentul 278, toate veniturile celor două societăți (cu excepția veniturilor din dobânzi) au fost raportate în conturile anuale ale ASI și AOE pentru perioada 2004-2008 ca având o rată de impozitare de 12,5 %, care ar corespunde, conform clasificării furnizate de Irlanda, venitului din exploatare <sup>(237)</sup>. Astfel cum se explică mai departe în considerentul respectiv, în cazul în care s-ar aplica o deducere pentru „veniturile impozitate la rate mai mici”, ar fi fost calculat numai un singur impozit pe profit teoretic pentru toate veniturile înregistrate de ambele societăți prin aplicarea ratei de 12,5 % pentru venitului din exploatare, reducând obligația fiscală efectivă a societăților respective în Irlanda. Acest fapt confirmă că veniturile în cauză au fost considerate de Apple ca fiind venituri din exploatare și nu venituri din redevențe <sup>(238)</sup>.
- (307) Întrucât nici ASI, nici AOE nu au o prezență fizică sau nu desfășoară activități economice în afara sucursalelor lor irlandeze <sup>(239)</sup>, activitățile efectuate de ASI care constau în achiziționarea, vânzarea și distribuția produselor Apple în afara celor două Americi și activitățile efectuate de AOE care constau în fabricarea de produse informatice pentru piețele din afara celor două Americi trebuie considerate a fi realizate pe deplin de respectivele lor sucursale irlandeze. Prin urmare, veniturile realizate de ASI și AOE reprezintă veniturile active din exploatare

<sup>(234)</sup> A se vedea considerentul 62.

<sup>(235)</sup> A se vedea, de exemplu, avizul domnului Cooke, considerentul 194.

<sup>(236)</sup> A se vedea considerentul 96.

<sup>(237)</sup> A se vedea considerentul 103 și figura 6, rata de 12,5 % este prezentată în conturi ca fiind „rata de impozitare standard în Irlanda”.

<sup>(238)</sup> Deși, începând cu 2008, obligația fiscală teoretică nu mai era calculată prin aplicarea ratei de impozitare pe profit de 12,5 % ci, mai degrabă, prin aplicarea unei rate de [1-5] %, a fost dedusă ulterior o ajustare pentru „veniturile impozitate la rate mai mici” din obligația fiscală teoretică a societăților pentru a se ajunge la impozitarea efectivă a societăților respective în Irlanda, la fel ca în perioadele anterioare anului 2008. Rata de impozitare de [1-5] % este explicată în conturi în următorii termeni: „Rata medie de impozitare pentru toate jurisdicțiile în care [ASI] își desfășoară activitatea este de aproximativ [15] %”. A se vedea figura 7. Astfel cum se explică în nota de subsol 198, nu sunt oferite detalii sau clarificări suplimentare cu privire la modul în care Apple a ajuns la o rată de impozitare medie de [15] % pentru ASI. Se pare că nu este posibilă concilierea ratei de impozitare de [1-5] % cu nicio medie a impozitelor aplicabile în jurisdicțiile în care ASI își desfășoară activitatea, întrucât ASI desfășoară activități numai în Irlanda.

<sup>(239)</sup> A se vedea considerentul 281 și următoarele.

care rezultă din activitatea sucursalei, întrucât nu există angajați care ar putea genera aceste venituri în afara Irlandei <sup>(240)</sup>. Cu alte cuvinte, veniturile, cum ar fi veniturile din exploatare înregistrate de ASI și AOE, nu ar fi trebuit, prin urmare, să fie alocate sediilor sociale ale acestor societăți, fie integral sau parțial. Cu toate acestea, inclusiv în cazul în care oricare dintre aceste venituri ar putea fi considerate ca fiind venituri rezultate din proprietatea intelectuală, administrația fiscală irlandeză, în orice caz, nu a examinat care parte a profitului rezidual care rezultă din acestea și care a fost transferată sediilor sociale, în cazul în care există, ar putea fi atribuită unor venituri obținute din redevențe.

**(c) Contribuțiile Apple Inc. la cercetare și dezvoltare și gestionarea licențelor pentru proprietate intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE nu pot influența repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE**

- (308) Astfel cum se explică în considerentul 275, Irlanda și Apple susțin, de asemenea, că activitățile de cercetare și dezvoltare și cele de gestionare a proprietății intelectuale a Apple sunt realizate la nivel central și coordonate de sediul societății Apple în SUA. În opinia Irlandei și a societății Apple, aceste contribuții ale angajaților Apple Inc. determină rentabilitatea societăților ASI și AOE, astfel încât administrația fiscală irlandeză a avut dreptate în a exclude profiturile care rezultă din aceste contribuții din profitul impozabil al sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE <sup>(241)</sup>.
- (309) Comisia nu este de acord cu acest raționament din motivele expuse în considerentele 310-318 de mai sus.
- (310) În timp ce ASI, AOE și Apple Inc. fac parte din același grup corporativ, acestea sunt trei entități juridice distincte, astfel încât orice tranzacție intragrup între entitățile respective face obiectul unor acorduri de stabilire a prețurilor de transfer <sup>(242)</sup>. De exemplu, remunerarea Apple Inc. de către ASI și AOE pentru dezvoltarea proprietății intelectuale a Apple a fost stabilită în APC <sup>(243)</sup>, în timp ce remunerarea Apple Inc. de către ASI și AOE pentru serviciile de marketing a fost prevăzută în contractul de servicii de marketing <sup>(244)</sup>. Cu toate acestea, soluțiile fiscale anticipate contestate nu vizează aceste tranzacții sau orice alte tranzacții intragrup încheiate între ASI și AOE, pe de o parte, și Apple Inc., pe de altă parte. Cu alte cuvinte, soluțiile fiscale anticipate contestate nu abordează aspectul dacă APC-ul sau contractul de servicii de marketing a fost încheiat în condiții de concurență deplină, ci mai degrabă consideră termenii și condițiile acestor acorduri ca fiind certe, ceea ce înseamnă că niciun acord privind stabilirea prețurilor de transfer între cele trei entități pentru, de exemplu cercetare și dezvoltare, și gestionarea licențelor pentru proprietate intelectuală a Apple sau serviciile de marketing, nu sunt aprobate prin aceste decizii. Soluțiile fiscale anticipate contestate vizează numai repartizarea profiturilor ASI și AOE către respectivele lor sucursale irlandeze.
- (311) Conform condițiilor APC-ului, ASI și AOE <sup>(245)</sup> remunerează Apple Inc. pentru activitățile de cercetare și dezvoltare asigurate de Apple Inc. (sau alte societăți din grup) în ceea ce privește proprietatea intelectuală a Apple. Prin urmare, APC-ul încheiat între ASI și AOE, pe de o parte, și Apple Inc., pe de altă parte, stabilește cota de cheltuieli și venituri pentru dezvoltarea de licențe pentru proprietatea intelectuală a Apple pentru fiecare parte la acordul respectiv. În baza APC, costurile de cercetare și dezvoltare pentru produsele Apple sunt împărțite între Apple Inc., ASI și AOE pe baza procentului din vânzările de produse care au loc pe teritoriile lor respective <sup>(246)</sup>. Într-adevăr, conform conturilor ASI, componenta „cercetare și dezvoltare” este cea mai importantă componentă a costurilor sale de funcționare <sup>(247)</sup>. De exemplu, în anii 2013 și 2014, ASI a plătit [2,0-2,5] miliarde USD și, respectiv, [4,0-4,5] miliarde USD pentru dezvoltarea de proprietate intelectuală deținută de Apple <sup>(248)</sup>. Între 2010 și 2014, ASI și AOE au finanțat mai mult de jumătate din costurile de cercetare și dezvoltare a proprietății intelectuale a Apple, în timp ce Apple Inc. a finanțat mai puțin de jumătate din aceste costuri în perioada respectivă. Cu alte cuvinte, ASI și AOE remunerează Apple Inc. pentru dezvoltarea proprietății intelectuale a Apple prin intermediul APC, costurile pentru aceasta având o influență asupra rentabilității generale a ASI și AOE.

<sup>(240)</sup> A se vedea considerentul 112.

<sup>(241)</sup> A se vedea, de exemplu, scrisoarea din partea Irlandei din 29 ianuarie 2016, p. 25; scrisoarea din partea Apple din 4 mai 2015, p. 5 și scrisoarea din partea Apple din 18 februarie 2016, p. 5.

<sup>(242)</sup> În același mod, remunerarea ADI pentru serviciile de distribuție furnizate de aceasta către ASI este prevăzută în acordul de distribuție încheiat între cele două societăți asociate ale grupului; a se vedea considerentul 134.

<sup>(243)</sup> A se vedea secțiunea 2.5.4 din prezenta decizie.

<sup>(244)</sup> A se vedea considerentul 133.

<sup>(245)</sup> Denumite în mod colectiv „participant internațional” în APC, a se vedea considerentul 122.

<sup>(246)</sup> A se vedea considerentul 121.

<sup>(247)</sup> A se vedea figura 4.

<sup>(248)</sup> A se vedea considerentul 121.

- (312) Cu alte cuvinte, Apple a stabilit și a aplicat astfel metoda de apreciere a activităților desfășurate de Apple Inc., pe de o parte, și de ASI și AOE, pe de altă parte, în ceea ce privește proprietatea intelectuală a Apple și contribuția acestora la valoarea respectivei proprietăți intelectuale. Acesta este rezultatul APC-ului, în temeiul căruia fiecare societate participă la costurile globale suportate pentru dezvoltarea licențelor pentru proprietatea intelectuală a Apple pe baza unor criterii de atribuire stabilite în mod autonom de către Apple. Criteriul ales a fost de a atribui costurile legate de proprietate intelectuală a Apple proporțional cu cifra de afaceri a fiecărei societăți, ceea ce a condus la obligația ASI și AOE de a suporta cea mai mare parte a costurilor de dezvoltare pentru cercetare și dezvoltare. Remunerarea activităților de cercetare și dezvoltare desfășurate de Apple Inc. în ceea ce privește proprietatea intelectuală a Apple a fost deja contabilizată prin atribuirea costurilor de dezvoltare pe baza vânzărilor relevante ale fiecărei părți la APC, întrucât aceasta a constituit baza aleasă de Apple pentru alocarea părții de proprietate intelectuală a Apple către fiecare societate. În consecință, profitul fiecărei societăți, și anume Apple Inc., ASI și AOE, este diferența dintre vânzările și toate costurile aferente, inclusiv plățile anuale pentru dezvoltarea proprietății intelectuale a Apple, astfel cum este stabilit în APC.
- (313) Făcând referire la activitățile desfășurate în SUA în legătură cu cercetarea și dezvoltarea, precum și cu gestionarea proprietății intelectuale a Apple, Irlanda și Apple par, prin urmare, să facă referire la existența unor contribuții neremunerate aduse de Apple Inc. în beneficiul ASI și AOE în plus față de activitățile remunerate realizate de Apple Inc. în cadrul APC-ului și al acordului de servicii de marketing, întrucât nu există niciun alt indiciu că Apple Inc. a remunerat în plus activitățile de cercetare și dezvoltare și de gestionare a proprietății intelectuale a Apple în conturile ASI și AOE. Cu toate acestea, existența unor astfel de contribuții neremunerate nu poate avea o influență asupra repartizării profitului în cadrul ASI și AOE. Astfel cum se explică în considerentul 271, sediile sociale ale ASI și AOE, pe de o parte, și respectivele lor sucursalele irlandeze, pe de altă parte, nu au personalități juridice distincte. Mai degrabă, acestea aparțin aceleiași entități juridice, care deține licențele de proprietate intelectuală a Apple, iar aceasta este entitatea pentru care Apple Inc. a adus presupusele contribuții neremunerate în ansamblu. În consecință, în timp ce remunerarea Apple Inc. de către ASI și AOE pentru contribuția Apple Inc. în ceea ce privește activitățile de cercetare și dezvoltare și gestionarea proprietății intelectuale a Apple ar putea avea și, într-adevăr, are un impact asupra rentabilității generale a ASI și AOE, aceasta nu are un impact asupra repartizării ulterioare a profitului în cadrul ASI și AOE și, prin urmare, asupra repartizării profitului către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE.
- (314) Cu alte cuvinte, în timp ce aceste contribuții suplimentare ar putea influența rentabilitatea generală a ASI și AOE, în cazul în care aceste contribuții ar fi fost într-adevăr realizate și dacă valorile acestora ar fi fost stabilite efectiv, fapte care nu au avut loc, acestea nu ar fi putut afecta repartizarea ulterioară a profiturilor în cadrul ASI și AOE. Aceasta este urmare a faptului că respectivele costurile plătite pentru aceste contribuții din partea ASI și AOE ar urma să fie suportate de aceste societăți în ansamblu (și nu doar de către sediile sociale sau sucursalele irlandeze) și, prin urmare, ar reduce profitul global al societăților. Cu toate acestea, numai după deducerea acestor costuri din profitul respectiv, profitul rămas al ASI și AOE ar trebui să fie repartizat între sediile sociale și respectivele lor sucursale irlandeze în scopuri fiscale. În același context, faptul că Apple Inc. asigură cercetarea și dezvoltarea și elaborează campaniile de marketing în beneficiul ASI și AOE în temeiul APC și, respectiv, al contractului de servicii de marketing are un impact asupra rentabilității generale a ASI și AOE, însă nu este pertinent în ceea ce privește repartizarea profitului înregistrat de ASI și AOE între sediile lor sociale și respectivele lor sucursale irlandeze. Argumentul Irlandei potrivit căruia valoarea generată de produsele Apple ar putea necesita investiții costisitoare ar putea fi adevărat <sup>(249)</sup>, însă, în ceea ce privește contribuțiile ASI și AOE la respectivele investiții, acestea sunt acoperite de APC și de contractul de servicii de marketing, care nu pot avea un impact asupra repartizării profitului în cadrul acestor societăți.
- (315) În orice caz, având în vedere că nu există niciun element în conturile ASI și AOE care să indice că Apple Inc. a fost remunerat pentru activitățile de cercetare și dezvoltare și gestionarea proprietății intelectuale a Apple în afara APC-ului <sup>(250)</sup>, argumentul potrivit căruia contribuțiile aduse de Apple Inc. la activitățile de cercetare și dezvoltare și gestionarea proprietății intelectuale a Apple influențează repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE este, în orice caz, lipsit de fundament. Irlanda și Apple par să prezinte o simplă pretenție abstractă a Apple Inc. asupra profiturilor altor entități juridice (ASI și AOE), care depășește acordurile contractuale în temeiul APC-ului sau al contractului de servicii de marketing și care depășește domeniul de aplicare a unui exercițiu de repartizare a profitului.

<sup>(249)</sup> A se vedea considerentul 201.

<sup>(250)</sup> A se vedea considerentul 313.

- (316) Irlanda susține că plățile efectuate de ASI și AOE pentru contribuțiile aduse de Apple Inc. sunt imputabile sediilor sociale și evidențiază, în acest sens, plățile în temeiul APC-ului și al contractului de servicii de marketing<sup>(251)</sup>. Inclusiv în cazul în care se presupune că plățile efectuate în temeiul APC-ului și al contractului de servicii de marketing ar putea influența repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE, lucru pe care Comisia îl contestă<sup>(252)</sup>, nu există niciun motiv evident pentru repartizarea acestor plăți către sediul social în locul sucursalelor irlandeze. În ceea ce privește APC-ul și acordul de servicii de marketing, condițiile acestor acorduri nu fac nicio distincție între sediile sociale și sucursalele irlandeze. Acest lucru este de așteptat deoarece, dintr-o perspectivă contractuală, ele aparțin aceleiași entități juridice. Cu toate acestea, în măsura în care este furnizată o adresă pentru ASI și AOE în acordurile respective, aceasta este în mod constant cea a sucursalelor irlandeze<sup>(253)</sup>. Cu toate acestea, chiar dacă s-ar admite că contribuțiile aduse de Apple Inc. în beneficiul ASI și AOE ar putea influența repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE, nu există niciun indiciu că, în absența sediilor sociale, Apple Inc. nu ar fi efectuat aceleași contribuții în beneficiul sucursalelor irlandeze, mai ales având în vedere că sediile sociale nu par să fi obținut niciun beneficiu din aceste contribuții, având în vedere că acestea nu există fizic și nu au angajați. În considerentele 281-290 s-a stabilit să sediile sociale, prin intermediul activităților lor limitate sub formă de reuniuni ale consiliului de administrație, nu desfășoare activități de cercetare și dezvoltare. Într-adevăr, acest lucru ar fi imposibil, întrucât sediile sociale nu au prezență fizică sau angajați. În schimb, astfel cum s-a arătat în considerentele 295-304, sucursalele irlandeze par să se implice în activități care susțin în mod direct sau indirect proprietatea intelectuală a Apple, iar Apple le-a tratat ca atare în trecut. În consecință, chiar dacă se admite că există contribuții neremunerate efectuate de Apple Inc. în beneficiul ASI și AOE și se consideră că aceste contribuții neremunerate ar putea influența repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE, aceste contribuții ar fi trebuit să fie repartizate sucursalelor irlandeze.
- (317) În continuare, Irlanda și Apple susțin că riscul este asumat și limitat pentru ASI și AOE prin politicile de grup, elaborate în SUA. Cu toate acestea, politicile de grup contribuie la limitarea riscurilor specifice grupului și instituirea procedurilor de coordonare, ceea ce înseamnă că grupul în sine ar putea impune astfel de politici de grup sucursalelor sale, mai degrabă decât ca sucursalele sale să beneficieze de aceste politici. În plus, se consideră că o politică, indiferent dacă aceasta ia forma unui document scris, a unui proces sau a unui software de afaceri, nu poate fi considerată a asuma riscul comercial în absența personalului. Într-adevăr, astfel cum s-a explicat în considerentul 290, unei entități care nu este în măsură să gestioneze, să controleze și să monitorizeze o anumită funcție sau un anumit risc nu ar trebui să îi fie alocat acest risc în scopuri fiscale.
- (318) În concluzie, Comisia nu poate accepta argumentul Irlandei și al societății Apple potrivit căruia profiturile ASI și AOE care rezultă din contribuțiile efectuate de angajații Apple Inc. ar trebui excluse din profiturile impozabile ale sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE, întrucât presupusele contribuții ale angajaților Apple Inc. la activitățile de cercetare și dezvoltare și gestionarea licențelor pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE nu pot influența repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE.

**(d) Concluzie: soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la o scădere a impozitului pe profit datorat de ASI și AOE în Irlanda**

- (319) Astfel cum se concluzionează în considerentul 305, licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE nu ar fi trebuit să fie alocate în afara Irlandei, ci către sucursalele irlandeze. Prin urmare, sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, în cazul în care acestea ar fi fost societăți separate și independente care desfășoară

<sup>(251)</sup> A se vedea considerentul 133.

<sup>(252)</sup> A se vedea considerentul 314.

<sup>(253)</sup> Atunci când este furnizată o adresă poștală pentru ASI și AOE în versiunile diferite ale APC-ului, aceasta este întotdeauna o adresă din Irlanda. În acordul de servicii de marketing, se prevăd următoarele: „toate comunicările, alegerile, ofertele, aprobările și solicitările admise sau solicitate în temeiul prezentului acord se efectuează în scris (...) către parte, la următoarea adresă:

Apple Inc.  
1 Infinite Loop  
Cupertino, CA 95014  
Attention: Legal Department  
Apple Sales International  
Hollyhill Industrial Estate  
Hollyhill Cork, Ireland  
Attention: Controller”  
A se vedea contractul de servicii de marketing, p. 6.

activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare, nu ar fi acceptat, din perspectiva propriei rentabilități, ca toate profiturile înregistrate de ASI și AOE peste o marjă comercială limitată adăugată la o bază de costuri reduse să fi fost repartizate în afara Irlandei. Dimpotrivă, toate profiturile rezultate din activitățile de vânzare, altele decât veniturile din dobânzi obținute de ASI și AOE în condiții normale de piață <sup>(254)</sup>, ar fi trebuit să fie repartizate sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE.

- (320) Consecința acceptării de către administrația fiscală irlandeză a presupunerii neîntemeiate potrivit căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui atribuite în afara Irlandei constă într-o reducere semnificativă a profitului impozabil anual al ASI și AOE în Irlanda, care constituie baza de impozitare pentru care se percepe impozitul pe profit în temeiul normelor comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda. Prin urmare, nu se poate considera că metodele de repartizare a profiturilor aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate pot avea drept rezultat o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (321) În concluzie, prin aprobarea metodelor de repartizare a profiturilor bazate pe respectiva presupunere neîntemeiată, administrația fiscală irlandeză a conferit un avantaj societăților ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, sub forma unei reduceri a profitului impozabil anual datorat de acestea. Acest avantaj a fost selectiv, întrucât acesta a condus la o reducere a impozitului pe profit datorat de ASI și AOE în temeiul regimului comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil reflectă prețurile stabilite pe piață negociate în condiții de concurență deplină și al căror profit impozabil este impozitat ulterior la aceeași rată standard de impozitare pe profit precum cea pentru profitul realizat de ASI și AOE la nivel local.
- (322) La o concluzie similară s-a ajuns în urma adoptării abordării autorizate a OCDE pentru repartizarea profitului către un sediu permanent <sup>(255)</sup>. Deși raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului a fost aprobat de Consiliul OCDE după emiterea soluțiilor fiscale anticipate contestate în 1991 și 2007, Comisia se limitează să invoce documentul de orientare fără caracter obligatoriu, astfel cum se explică în considerentul 255, ca fiind un indiciu suplimentar al faptului că metodele de repartizare a profitului aprobate prin deciziile respective produc un rezultat care se îndepărtează de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Într-adevăr, nicio altă analiză alternativă cuprinzătoare și detaliată privind metodele de repartizare a profiturilor nu se află la dispoziția administrațiilor fiscale și a societăților multinaționale pentru a le sprijini în stabilirea condițiilor de concurență deplină pentru tranzacțiile intragrup și între societăți. În orice caz, această orientare era deja disponibilă într-o formă similară în 2008 <sup>(256)</sup>, primele orientări publicate de OCDE privind repartizarea profitului către sediile permanente datând din 1993 <sup>(257)</sup>, iar observațiile formulate în raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului se referă la aplicarea articolului 7 din Modelul OCDE de convenție fiscală pentru situațiile concrete.
- (323) Conform abordării autorizate a OCDE, ca o primă etapă a procesului de repartizare a profitului, ar trebui să se recurgă la prezența fizică a angajaților sau a persoanelor care exercită funcții în numele societății în sediul social și sediul permanent ca un mijloc obiectiv de a atribui activele utilizate, funcțiile îndeplinite și riscurile asumate între sediul social și sediul său permanent. Acest lucru este justificat de faptul că există puține ambiguități cu privire la prezența fizică a angajaților sau a persoanelor care exercită funcții în numele societății. În cazul ASI și AOE, toate activele, funcțiile și riscurile, inclusiv licențele pentru proprietate intelectuală pentru achiziționarea, fabricarea, vânzarea și distribuția produselor Apple în afara celor două Americi de Nord și de Sud ar trebui atribuite sucursalelor irlandeze în prima etapă, dat fiind că aceste societăți nu au salariați sau persoane care îndeplinesc funcții în numele societăților respective în afara acestor sucursale, cu excepția gestionării pasive a lichidităților, externalizată de consiliul de administrație către Breaburn. În plus, raportul OCDE din 2010 privind repartizarea profitului, în considerentele sale privind imobilizările necorporale, precizează că, în ceea ce privește proprietatea economică asupra imobilizărilor necorporale, decizia activă adoptată sub nivelul conducerii superioare este factorul determinant pentru atribuirea proprietății <sup>(258)</sup>. Sediile sociale ale ASI și AOE nu au angajați sub nivelul conducerii superioare.

<sup>(254)</sup> A se vedea considerentul 291.

<sup>(255)</sup> A se vedea considerentele 86-89.

<sup>(256)</sup> A se vedea *Raportul din 2008 privind repartizarea profiturilor către sediile permanente*, aprobat de Consiliul OCDE la 17 iulie 2008.

<sup>(257)</sup> A se vedea *Repartizarea veniturilor către sediile permanente* (Attribution of Income to Permanent Establishments), Issues in International Taxation nr. 5, OCDE, Paris, 1994; reprodus în volumul II al versiunii cu foi volante a Modelului OCDE de convenție fiscală la pagina R(13)-1, aprobat de Consiliul OCDE la 26 noiembrie 1993.

<sup>(258)</sup> A se vedea considerentele 90 și 91.

- (324) În ceea ce privește cel de al doilea raport ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] <sup>(259)</sup>, pe care Apple l-a prezentat ca reprezentând o aplicare a abordării autorizate a OCDE în cazul de față, cele două etape ale acestei abordări, astfel cum au fost prezentate de [consultantul fiscal al Apple], nu corespund celor două etape ale abordării autorizate a OCDE, astfel cum se explică în considerentele 86-89. În special, raportul respectiv, la fel ca soluțiile fiscale anticipate contestate, nu pune sub semnul întrebării atribuirea licențelor pentru proprietate intelectuală a Apple către sediile sociale ale ASI și AOE. În schimb, prima etapă a acestei abordări este prezentată de [consultantul fiscal al Apple] ca fiind o analiză referitoare la intervalul de concurență deplină, și nu una referitoare la atribuirea activelor, funcțiilor și riscurilor între sediile sociale ale ASI și AOE și respectivele lor sucursale irlandeze, astfel cum se prevede în cadrul abordării autorizate a OCDE <sup>(260)</sup>. O interpretare eronată similară a abordării autorizate a OCDE este prezentată în raportul ad-hoc al PwC, care prezintă prima etapă a acestei abordări drept o analiză funcțională, dar nu consideră atribuirea activelor și riscurilor ca fiind relevantă sau necesară în această primă etapă.

**8.2.2.3. Raționament subsidiar: Subevaluarea profitului impozabil al ASI și AOE ca urmare a opțiunilor metodologice inadecvate care stau la baza metodelor de repartizare unilaterală a profitului aprobate de soluțiile fiscale anticipate contestate**

- (325) Fără a aduce atingere evaluării din secțiunea 8.2.2.2, Comisia consideră, ca raționament subsidiar, că, inclusiv în cazul în care administrația fiscală irlandeză ar fi fost îndreptățită să accepte presupunerea neîntemeiată potrivit căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui atribuite în afara Irlandei, fapt pe care Comisia îl contestă, metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, care se întemeiază pe această presupunere, conduc, cu toate acestea, la un rezultat care se îndepărtează de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. În special, Comisia consideră că aceste metode subevaluează profitul impozabil anual al ASI și AOE datorat în Irlanda, întrucât acestea se bazează pe opțiuni metodologice necorespunzătoare. Aceste opțiuni inadecvate conduc la o scădere a impozitului pe profit datorat de societățile respective în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectă prețurile stabilite pe piață negociate în condiții de concurență deplină.
- (326) Scopul evaluării efectuate în considerentele 327-360 nu este de a stabili remunerația în condiții de concurență deplină pentru funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze. Având în vedere raționamentul prezentat în secțiunea 8.2.2.2, Comisia nu consideră că administrația fiscală irlandeză era îndreptățită să accepte presupunerea neîntemeiată potrivit căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui atribuite în afara Irlandei, care este presupunerea pe care se bazează metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate. Dimpotrivă, scopul evaluării este de a demonstra că, inclusiv în cazul în care administrația fiscală irlandeză ar fi procedat corect atunci când a acceptat presupunerea neîntemeiată, mai multe dintre opțiunile metodologice care stau la baza acestor metode conduc, cu toate acestea, la un profit impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Cu alte cuvinte, ar trebui să se considere că, prin aprobarea metodelor respective, soluțiile fiscale anticipate contestate conferă un avantaj selectiv pentru ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat și, de asemenea, în conformitate cu acest raționament subsidiar.
- (327) Mai exact, Comisia consideră că următoarele opțiuni metodologice, care stau la baza metodelor de repartizare unilaterală a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, se îndepărtează de la un rezultat bazat pe piață: (i) alegerea sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE ca element central al metodelor de repartizare a profitului; (ii) alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului; și (iii) nivelurile de rentabilitate acceptată.

**(a) Alegerea nejustificată a sucursalelor irlandeze ca element central al metodei de repartizare unilaterală a profitului**

- (328) Atunci când metodele de stabilire a prețurilor de transfer direct, cum ar fi metoda CUP, sunt utilizate pentru a stabili prețul unei tranzacții intragrup, rezultatul este reflectat în mod egal pentru ambele părți la tranzacție. În

<sup>(259)</sup> A se vedea considerentul 210.

<sup>(260)</sup> Raportul pare să conțină alte inexactități: acesta precizează că sucursalele irlandeze nu desfășoară nicio activitate de marketing, fapt care pare să fie contrazis de Irlanda și de Apple.

schimb, atunci când sunt utilizate metode de stabilire unilaterală a prețurilor de transfer indirect, cum ar fi MTMN, analiza stabilirii prețurilor de transfer se concentrează numai pe activitățile desfășurate de o parte la tranzacția controlată („parte supusă examinării”) și remunerația pentru aceste activități, în loc de tranzacțiile identificabile separate și prețurile acestora. În aplicarea MTMN, este necesară, prin urmare, alegerea părții supuse examinării pentru care este posibil să se compare marja netă acumulată de către respectiva parte în tranzacția controlată în raport cu marja netă acumulată de societățile independente în tranzacții necontrolate <sup>(261)</sup>. Pentru a se asigura că estimarea remunerației în condiții de concurență deplină pentru această tranzacție este fiabilă, este esențial ca alegerea părții supuse examinării să fie cea mai bună alegere.

- (329) În cadrul metodelor de repartizare unilaterală a profitului aprobate de soluțiile fiscale anticipate contestate, care se aseamănă cu MTMN, sunt luate în considerare numai activitățile sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE <sup>(262)</sup>. Soluțiile fiscale anticipate contestate acceptă astfel alegerea sucursalelor irlandeze ca „parte supusă examinării”. De asemenea, sucursalele irlandeze sunt identificate ca fiind partea supusă examinării în rapoartele ad-hoc ale Pwc și [consultantului fiscal al Apple]. Alegerea sucursalelor irlandeze ca „parte supusă examinării” se bazează pe presupunerea neîntemeiată potrivit căreia sucursalele irlandeze ale ASI și AOE îndeplinesc „funcții mai puțin complexe” în comparație cu respectivele lor sedii sociale, întrucât licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple au fost alocate acestora din urmă în scopuri fiscale. Faptul că sucursalele irlandeze au fost alese ca fiind partea supusă examinării presupune, de asemenea, că activitățile desfășurate de sediile sociale sunt considerate a fi mai complexe.
- (330) În aplicarea MTMN, entitățile care, de exemplu, sunt expuse la risc sau care dețin active necorporale sunt alese adeseori ca având funcții mai complexe <sup>(263)</sup>. În acest sens, este important să se clarifice că simplul fapt de a deține un activ necorporal nu înseamnă neapărat că proprietarul activului necorporal îndeplinește o funcție complexă. Prin urmare, chiar dacă licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar fi trebuit atribuite în afara Irlandei, fapt pe care Comisia îl contestă, alegerea sucursalelor irlandeze ca având funcția mai puțin complexă ar trebui să se bazeze pe comparația funcțiilor îndeplinite de aceste sucursale în raport cu respectivele lor sedii sociale, și nu pe această simplă presupunere.
- (331) Astfel cum se explică în considerentul 281, activitățile desfășurate de sediile sociale sunt limitate la reuniunile consiliilor de administrație ale celor două societăți. Reuniunile consiliilor de administrație ale celor două societăți sunt înregistrate în procese-verbale și, astfel cum rezultă din rezumatele acestor procese-verbale furnizate în tabelul 4 și tabelul 5 din descrierile furnizate în considerentele 127 și 129, procesele-verbale nu demonstrează desfășurarea unor activități complexe la nivelul sediilor sociale ale ASI și AOE. Conform proceselor-verbale, reuniunile consiliului de administrație se ocupă, în principal, de deciziile privind gestiunea financiară, cum ar fi primirea sau plata dividendelor. În special, sediile sociale nu par să îndeplinească și nici nu par să aibă capacitatea de a îndeplini niciun rol activ și esențial în ceea ce privește activitățile de cercetare și dezvoltare sau gestionarea proprietății intelectuale a Apple, astfel cum se explică în considerentele 281-293 de mai sus.
- (332) În schimb, astfel cum s-a explicat în considerentele 296-304, funcțiile sucursalelor irlandeze, astfel cum au fost prezentate administrației fiscale irlandeze, cuprind funcții pentru care utilizarea acestor licențe era esențială și au existat indicii că aceste sucursale au asigurat între-adevăr funcțiile legate de proprietate intelectuală care au avut un rol esențial în consolidarea notorietății mărcii și a recunoașterii mărcii în regiunea EMEA.
- (333) Având în vedere capacitatea limitată a sediilor de a controla riscurile în raport cu sfera de activități a respectivelor lor sucursale irlandeze, alegerea sucursalelor irlandeze ca parte la tranzacție supusă examinării, cu funcții mai puțin complexe, are drept rezultat un profit imposabil anual pentru ASI și AOE în Irlanda care se îndepărtează de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Prin

<sup>(261)</sup> A se vedea, în acest context, punctul 3.18 din Liniile directoare din 2010 ale OCDE privind PT. „Alegerea părții supuse examinării ar trebui să fie coerentă cu analiza funcțională a tranzacției. Ca regulă generală, partea supusă examinării este partea pentru care se poate aplica o metodă de stabilire a prețurilor de transfer într-un mod care este cel mai fiabil și pentru care pot fi găsite cele mai fiabile comparabile, și anume aceasta va fi de cele mai multe ori partea care dispune de analiza funcțională cel mai puțin complexă.”

<sup>(262)</sup> Irlanda susține că acest fapt rezultă din aplicarea secțiunii 25 din TCA din 1997, prin care trebuie să fie luate în considerare numai activitățile desfășurate în cadrul sucursalelor irlandeze.

<sup>(263)</sup> A se vedea considerentul 94.



urmare, acceptarea de către administrația fiscală irlandeză a metodelor de repartizare a profitului bazate pe alegerea respectivă conduce la o reducere a impozitului pe profit datorat de ASI și AOE în Irlanda în raport cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectă prețurile stabilite pe piață negociate în condiții de concurență deplină. Din acest motiv, ar trebui să se considere că soluțiile fiscale anticipate contestate conferă un avantaj selectiv pentru ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

**(b) Alegerea neadecvată a indicatorului nivelului de profit**

- (334) Chiar dacă sucursalele irlandeze ar fi considerate în mod adecvat a fi „funcția mai puțin complexă” și, prin urmare, ar fi fost alese în mod corespunzător ca parte supusă examinării pentru metodele de repartizare a profitului aprobate de soluții fiscale anticipate contestate, lucru pe care Comisia îl contestă, indicatorii nivelului de profit aleși pentru aceste metode nu conduc la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (335) Indicatorul nivelului de profit ales pentru aplicarea metodei de stabilire unilaterală a prețurilor de transfer, cum ar fi MTMN, are rolul de a reflecta funcțiile îndeplinite de partea supusă examinării care participă la tranzacția controlată, pe care soluțiile fiscale anticipate contestate o acceptă ca fiind sucursalele irlandeze. Indicatorul nivelului de profit propus de Apple și aprobat de administrația fiscală irlandeză prin soluțiile fiscale anticipate din 1991 și 2007 pentru determinarea profitului impozabil al ASI și AOE pentru funcțiile pe care le îndeplinesc acestea este reprezentat de costurile de funcționare, care, în cazul AOE, a fost utilizat împreună cu un procentaj din cifra de afaceri începând cu decizia din 2007. Întrucât cele două sucursale îndeplinesc funcții diferite, Comisia va analiza funcțiilor fiecărei sucursale în mod separat pentru a concluziona dacă alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului de profit a fost adecvată în fiecare caz.
- (336) Sucursala irlandeză a ASI a fost prezentată de Apple administrației fiscale irlandeze ca desfășurând în principal activități de achiziții, de vânzări și de distribuție. Alegerea costurilor de exploatare ca indicator al nivelului de profit este asociată, în general, cu distribuitorii cu risc scăzut <sup>(264)</sup>. Cu toate acestea, pentru motivele indicate în considerentele 337, 338 și 339, sucursala irlandeză a ASI nu poate fi considerată un distribuitor cu risc scăzut.
- (337) În primul rând, ASI suportă riscul legat de cifra de afaceri, care, în 2014, s-a ridicat la [67,5-68] de miliarde USD. Întrucât sediul social al ASI nu are o prezență fizică sau salariați și, prin urmare, nu este în măsură să își asume riscul legat de produs, trebuie să se plece de la premisa că sucursala irlandeză a ASI este cea care suportă riscurile în cauză. Utilizarea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului de profit nu reflectă acest risc, întrucât costurile de funcționare ale sucursalei irlandeze a ASI au rămas relativ stabile pe parcursul perioadei în care soluțiile fiscale anticipate contestate erau în vigoare. În schimb, vânzările înregistrate de ASI au crescut în mod substanțial în cursul aceleiași perioade. Această lipsă a unei corelații între costurile de funcționare și vânzări pune sub semnul întrebării caracterul adecvat al costurilor de funcționare ca indicator al nivelului de profit pentru determinarea profitului impozabil al ASI <sup>(265)</sup>.

<sup>(264)</sup> Raportul ad-hoc al [consultantului fiscal al Apple] pare să considere că vânzările nu reprezintă un indicator al nivelului de profit adecvat pentru activitățile de distribuție. Conform raportului respectiv, vânzările ar putea fi considerate adecvate în acest caz numai pentru activitățile de distribuție limitate la logistică, întrucât ASI îndeplinește funcții importante de asistență pentru clienți și oferă garanții pentru toate mărfurile vândute. A se vedea *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [consultantul fiscal al Apple], 30 aprilie 2008, în care consultantul fiscal al societății Apple precizează: „[consultantul fiscal al Apple] consideră că se poate susține utilizarea raportului Berry în anumite cazuri în cadrul grupurilor foarte integrate în care «activitatea de vânzare» este desfășurată în mare parte la nivel regional sau global, iar funcția de vânzare a societății este în principal o funcție logistică”. A se vedea, de asemenea, *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [consultantul fiscal al Apple], 30 aprilie 2008, în care consultantul fiscal al societății Apple precizează: „[consultantul fiscal al Apple] ia act de opinia grupului de lucru [al OCDE], potrivit căreia raportul Berry ar trebui utilizat pentru recompensarea activităților de vânzare și un indicator legat de vânzări este mai adecvat, cu excepția situațiilor comparabile în care părțile independente care desfășoară activități în condiții de concurență deplină au convenit altfel”. Grupul de lucru al OCDE este grupul de lucru din cadrul OCDE care este format în principal din reprezentanți ai statelor membre și care vizează aspecte specifice, cum ar fi, de exemplu, stabilirea prețurilor de transfer.

<sup>(265)</sup> Decizia de inițiere a procedurii, considerentul 67: „de fapt, [...] veniturile din vânzări ale ASI au crescut cu 415 % pe o perioadă de trei ani cuprinsă între 2009 și 2012 la 63,9 de miliarde USD. Pe parcursul aceleiași perioade, costurile de funcționare, astfel cum sunt reflectate de veniturile impozabile [...] au crescut cu [15-20] %.”

- (338) În al doilea rând, ASI oferă garanții pentru toate mărfurile vândute în întreaga regiune EMEIA. Aceste garanții au constituit cel mai mare pasiv în transferul de active și pasive de la ASI la ADI în ceea ce privește această regiune <sup>(266)</sup>. Întrucât sediul social al ASI nu are o prezență fizică sau salariați și, prin urmare, nu este în măsură să își asume riscul legat de produs, trebuie să se considere că sucursala irlandeză a ASI este cea care suportă riscurile în cauză. Cu toate acestea, alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului de profit nu reflectă acest nivel de risc deoarece, astfel cum se explică în considerentul 336, utilizarea costurilor de funcționare drept indicator al nivelului de profit este asociată, în general, cu distribuitorii cu risc scăzut <sup>(267)</sup>.
- (339) În al treilea rând, ASI se bazează în mod sistematic pe contractori terți <sup>(268)</sup> pentru a asigura funcția acesteia de distribuție. Într-adevăr, cifra de afaceri generată de ASI este constituită în mare parte din mărfuri care nu sunt manipulate fizic în Irlanda. Riscul suportat în ceea ce privește produsele care nu sunt manipulate în Irlanda ar fi mai bine reflectat în vânzările totale decât în costurile de funcționare deoarece, deși plățile pentru serviciile externalizate ar putea fi reflectate în costurile de funcționare ale sucursalei, această sumă ar include o remunerație a părții terțe pentru prestarea serviciilor și nu reflectă costurile generate de activitatea ca atare. Cu toate acestea, gradul de detaliere disponibil pentru costurile de funcționare ale ASI nu este suficient pentru a identifica componentele costurilor de funcționare, cum ar fi plata pentru costurile externalizate și costurile cu personalul <sup>(269)</sup>.
- (340) Din motivele indicate în considerentele 337, 338 și 339, alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului de profit, în locul vânzărilor, reflectă în mod inadecvat riscurile suportate și activitățile semnificative efectuate de sucursala irlandeză a ASI. Aceste motive sunt valabile, de asemenea, pentru utilizarea raportului Berry în cele două rapoarte ad-hoc pregătite de PwC și [consultantul fiscal al Apple]. De asemenea, raportul Berry este utilizat ca un indicator financiar pentru estimarea unei remunerații în condiții de concurență deplină pentru distribuitorii cu riscuri limitate <sup>(270)</sup>. Raportul Berry reprezintă o rentabilitate a funcțiilor cu o valoare adăugată a societății și pornește de la premiza că aceste funcții sunt incluse în costurile sale de funcționare. Întrucât numitorul utilizat în raportul Berry este reprezentat de costurile de funcționare, utilizarea costurilor de funcționare în aplicarea MTMN și utilizarea raportului Berry nu constituie, în practică, mai mult decât o diferență de prezentare. În orice caz, liniile directoare ale OCDE privind PT descriu scenariile în care raportul Berry poate fi util, însă aceste scenarii sunt diferite de scenariul în care ASI își desfășoară activitatea <sup>(271)</sup>.
- (341) În concluzie, nici alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului de profit în soluțiile fiscale anticipate contestate, nici utilizarea raportului Berry în rapoartele ad-hoc nu sunt adecvate pentru a stabili remunerația în condiții de concurență deplină pentru funcțiile îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI. Alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului de profit în locul vânzărilor conduce la o reducere necorespunzătoare a profitului impozabil anual al ASI în Irlanda, întrucât vânzările reprezintă un indicator mai extins al nivelului de profit decât costurile de funcționare și, în cazul ASI, vânzările au crescut substanțial în cursul perioadei în care deciziile contestate erau în vigoare, în timp ce costurile de funcționare ale ASI au rămas relativ stabile <sup>(272)</sup>. În special, aceasta conduce la o bază de impozitare foarte scăzută și stabilă pentru sucursala irlandeză a ASI <sup>(273)</sup>, care nu reflectă în mod corect riscurile asumate de sucursala respectivă, astfel cum se descrie în considerentele 337, 338 și 339. Prin urmare, această opțiune are ca rezultat o remunerație mai scăzută pentru această

<sup>(266)</sup> A se vedea considerentul 135.

<sup>(267)</sup> A se vedea, în acest context, punctul 2.87 din Liniile directoare ale OCDE din 2010 privind PT, care prevede că: „Numitorul ar trebui să se concentreze pe indicatorul (indicatorii) relevant (relevanți) al (ai) valorii funcțiilor îndeplinite de grupul examinat în tranzacția în cauză, luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate.”

<sup>(268)</sup> A se vedea, de exemplu, considerentul 55.

<sup>(269)</sup> A se vedea figura 4.

<sup>(270)</sup> A se vedea, de exemplu, tabelul privind utilizarea indicatorilor nivelului de profit în Manualul privind normele de stabilire a prețurilor de transfer și de conformitate (*Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook*), Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

|                               |                                                                                                                                            |
|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rentabilitatea activelor (RA) | Formulă: profitul din exploatare/activele de exploatare<br>Utilizată adesea pentru a evalua: producătorii                                  |
| Marja de exploatare           | Formulă: profitul din exploatare/vânzările nete<br>Utilizată adesea pentru a evalua: distribuitorii                                        |
| Raportul Berry                | Formulă: profitul brut/costurile de exploatare<br>Utilizată adesea pentru a evalua: distribuitorii cu funcții reduse                       |
| Cost-plus net                 | Formulă: profitul din exploatare/costurile totale<br>Utilizată adesea pentru a evalua: furnizorii de servicii și producătorii contractanți |

<sup>(271)</sup> A se vedea punctul 2.101 din Liniile directoare din 2010 ale OCDE privind PT.

<sup>(272)</sup> A se vedea considerentul 337.

<sup>(273)</sup> Principiul este explicat în raport cu restructurarea societății la punctul 9.10 din Liniile directoare din 2010 ale OCDE privind PT, care prevede că: „restructurarea societăților conduce adesea la transformarea operațiunilor locale în operațiuni cu risc scăzut (de exemplu, «distribuitori cu risc scăzut» sau «producători contractanți cu risc scăzut») și la alocarea unui randament relativ scăzut (dar, în general, stabil) pe motiv că riscurile antreprenoriale sunt suportate de către o altă parte căreia îi este alocată profitul rezidual.”

sucursală decât pentru o societate independentă al cărei profit imposibil reflectă prețurile stabilite pe piață negociate în condiții de concurență deplină. Nu apar preocupări similare în cazul în care vânzările sunt utilizate ca indicator al nivelului de profit pentru stabilirea remunerației pentru funcțiile îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI.

- (342) Faptul că alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului de profit pentru o societate care desfășoară activități de achiziție, de vânzare și de distribuție ar putea să nu reprezinte o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline este susținut, de asemenea, în orientarea furnizată de Liniile directe ale OCDE privind PT. Aceste linii directe indică o remunerație bazată pe vânzări, în loc de costurile de funcționare, pentru societățile care îndeplinesc astfel de funcții<sup>(274)</sup>. De asemenea, preocupări similare sunt abordate în cadrul Liniilor directe ale OCDE privind PT în ceea ce privește utilizarea raportului Berry<sup>(275)</sup>. În orice caz, posibila alegere a costurilor totale ca indicator al nivelului de profit, care reprezintă o bază mai extinsă decât costurile de funcționare, nu a fost luată niciodată în considerare pentru sucursala irlandeză a ASI, iar această alegere ar fi condus, de asemenea, la creșterea profitului imposibil anual al ASI în Irlanda<sup>(276)</sup>.
- (343) În ceea ce privește AOE, Apple a prezentat sucursala sa irlandeză administrației fiscale irlandeze ca fiind responsabilă de fabricarea și asamblarea unei game specializate de produse informatice. AOE deține stocurile<sup>(277)</sup> și pare să aibă control și să își asume riscul pentru cel puțin o parte din costurile legate de stocurile respective<sup>(278)</sup>. Întrucât sediul său social nu este în măsură să suporte acest risc în absența unei prezențe fizice și a salariaților care l-ar putea gestiona, sucursala irlandeză a AOE ar trebui considerată ca fiind cea care suportă întregul risc legat de stocuri. În astfel de condiții, un indicator al nivelului de profit care include costurile totale este mai adecvat decât costurile de funcționare pentru o societate de producție precum AOE. Costurile totale reprezintă o bază mult mai extinsă de costuri de funcționare, întrucât aceasta din urmă exclude costurile legate de materiile prime, în timp ce costurile totale includ principala componentă variabilă a costurilor, care sunt, în principiu, costurile aferente bunurilor vândute către o societate de producție precum AOE. Comisia observă, în acest sens, că rapoartele întocmite de PwC și [consultantul fiscal al Apple] propun o marjă comercială adăugată costurilor totale ca indicator al nivelului de profit<sup>(279)</sup>.
- (344) Prin acceptarea metodei de repartizare a profitului cu utilizarea costurilor de funcționare și nu a costurilor totale ca indicator al nivelului de profit, administrația fiscală irlandeză a conferit un avantaj selectiv societății AOE în comparație cu societățile neintegrate al căror profit imposibil reflectă prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină. Excluderea anumitor costuri, cum ar fi costul mărfurilor vândute, din indicatorul nivelului de profit care a fost aprobat prin soluțiile fiscale anticipate contestate pentru sucursala irlandeză a AOE reduce în mod necorespunzător profitul anual imposibil al acestei societăți în Irlanda, întrucât costurile totale

<sup>(274)</sup> A se vedea, în acest context, punctul 2.87 din Liniile directe din 2010 ale OCDE privind PT: „În general, și sub rezerva unei reexaminări a situației de fapt și a împrejurărilor cauzei, costurile operaționale de vânzare și distribuție pot fi o bază adecvată de calcul pentru activitățile de distribuție, costurile totale sau costurile de funcționare pot fi o bază adecvată de calcul pentru un serviciu sau o activitate de producție, iar activele de exploatare pot fi o bază adecvată de calcul pentru activitățile care necesită investiții mari de capital, cum ar fi anumite activități de producție sau utilități.”

<sup>(275)</sup> A se vedea, în acest context, punctul 2.101 din Liniile directe din 2010 ale OCDE privind PT: „problemele (...) legate de costurile transferabile apar în mod egal în aplicarea rapoartelor Berry. Pentru ca un raport Berry să fie considerat adecvat pentru evaluarea remunerației unei tranzacții controlate (de exemplu, în distribuția de produse), este necesar ca:

- valoarea funcțiilor îndeplinite în tranzacția controlată (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) este proporțională cu costurile de funcționare,
- valoarea funcțiilor îndeplinite în tranzacția controlată (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) nu este afectată în mod semnificativ de valoarea produselor distribuite, și anume nu este proporțională cu vânzările și
- contribuabilul nu îndeplinește, în cadrul tranzacțiilor controlate, orice altă funcție importantă (de exemplu, funcția de producție) care ar trebui să fie remunerată utilizând altă metodă sau indicator financiar.”

<sup>(276)</sup> A se vedea punctul 2.47 din Liniile directe din 2010 ale OCDE privind PT.

<sup>(277)</sup> Conform conturilor financiare ale AOE, AOE deține atât stocurile de „materie primă”, cât și stocurile de „lucrări în curs de execuție și produse finite”.

<sup>(278)</sup> A se vedea, în acest context, punctul 2.93 din Liniile directe din 2010 ale OCDE privind PT: „Atunci când se aplică o metodă tranzacțională a marjei nete bazată pe costuri, se utilizează adesea costurile complete, inclusiv toate costurile directe și indirecte care pot fi atribuite activității sau tranzacției, împreună cu o alocare corespunzătoare în ceea ce privește cheltuielile generale ale întreprinderii. Această problemă poate apărea dacă și în măsura în care este acceptabil, pe baza principiului concurenței depline, să se considere o parte importantă a costurilor contribuabilului drept costuri transferabile cărora nu le sunt atribuite niciun element de profit (și anume costurile care sunt potențial excluse din numitorul indicatorului de profit net). Acest lucru depinde de măsura în care o parte independentă aflată în circumstanțe comparabile ar fi de acord să nu obțină o marjă cu privire la partea din cheltuielile care îi revin.”

<sup>(279)</sup> A se vedea considerentele 167 și 214.

reprezintă un indicator al nivelului de profit mai extins decât costurile de funcționare și, prin urmare, ar putea să reducă impozitul pe profit datorat în Irlanda.

- (345) În concluzie, acceptarea de către administrația fiscală irlandeză a costurilor de funcționare drept indicator al nivelului de profit în metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, în locul vânzărilor pentru sucursala irlandeză a ASI și al costurilor totale pentru sucursala irlandeză a AOE, reduce în mod necorespunzător profiturile anuale impozabile ale celor două societăți în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectă prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină. Prin urmare, ar trebui să se considere că soluțiile fiscale anticipate contestate conferă un avantaj selectiv pentru ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

**(c) Nivelurile de rentabilitate acceptate sunt prea scăzute**

- (346) În soluțiile fiscale anticipate contestate, administrația fiscală irlandeză a acceptat diferite niveluri de rentabilitate pentru sucursalele irlandeze ale ASI și AOE. În ceea ce privește ASI, decizia din 1991 acceptă o marjă de 12,5 % aplicată costurilor de funcționare ale sucursalei, în timp ce decizia din 2007 a acceptat o marjă de [10-15] %. În ceea ce privește AOE, decizia din 1991 acceptă o marjă de 65 % pentru costurile de funcționare de până la [60-70] de milioane USD și o marjă de 20 % peste această sumă, în timp ce decizia din 2007 acceptă o marjă de [10-15] % pentru costurile de funcționare ale sucursalei, cu un nivel de rentabilitate a proprietății intelectuale de [1-5] % din cifra de afaceri a sucursalei în ceea ce privește „tehnologia procesului de producție cumulată” <sup>(280)</sup> a sucursalei irlandeze. Având în vedere faptul că Apple nu a elaborat rapoarte privind repartizarea profitului atunci când a solicitat soluțiile fiscale anticipate contestate, nu există explicații contemporane pentru a justifica alegerea acestor niveluri de rentabilitate în 1991 și 2007.
- (347) În ceea ce privește decizia din 1991, sistemul de praguri convenit pentru AOE de 65 % din costurile de funcționare, care scade la 20 % sub [60-70] de milioane USD, pare să fi fost obținut prin negocieri și să fi depins de considerații privind ocuparea forței de muncă, astfel cum reiese din extrasele reproduse în secțiunea 2.2.3, în special trimiterea la necesitatea de „a nu interzice extinderea operațiunilor irlandeze” din aceste extrase <sup>(281)</sup>. Curtea a precizat în această privință că, în cazul în care o administrație fiscală dispune de o largă putere de apreciere pentru a stabili beneficiarii sau condițiile în care sunt acordate avantajele fiscale pe baza unor criterii care nu sunt legate de sistemul fiscal, cum ar fi considerentele referitoare la ocuparea forței de muncă, exercitarea acestei puteri trebuie să fie considerată ca dând naștere unui avantaj selectiv.
- (348) Comisia nu este de acord cu interpretarea de către Irlanda a acestei trimiteri <sup>(282)</sup>, potrivit căreia nu ar fi nerezonabil ca un producător contractant să accepte o marjă redusă adăugată la costurile sale după ce a fost compensat cu generozitate. Obiectivul unui operator economic rațional este de a-și maximiza profiturile având în vedere un nivel de risc, iar un operator economic rațional nu ar accepta o rentabilitate mai scăzută și nu ar renunța la profituri deoarece a obținut, de altfel, suficiente profituri. De asemenea, Comisia nu observă niciun merit în interpretarea propusă de Apple cu privire la această trimitere <sup>(283)</sup>, care, potrivit Apple, ar trebui înțeleasă în lumina faptului că este puțin probabil ca investițiile suplimentare fixe pentru extindere să fie la fel de mari ca investițiile inițiale fixe <sup>(284)</sup>. În special, argumentul societății Apple, prezentat într-un studiu ad-hoc pregătit de [cel de al doilea consultant al Apple] <sup>(285)</sup>, potrivit căruia profiturile obținute din creșterile în eficiență trebuie să fie

<sup>(280)</sup> A se vedea cererea de emiteră a deciziei din 16 mai 2007, care stă la baza deciziei din 2007, p. 1.

<sup>(281)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 119. A se vedea considerentul 65.

<sup>(282)</sup> Cauza C-6/12 P Oy, EU:C:2013:525, punctele 25-28 și jurisprudența citată.

<sup>(283)</sup> A se vedea considerentul 65.

<sup>(284)</sup> A se vedea observațiile din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 112.

<sup>(285)</sup> A se vedea considerentul 170.

impozitate mai puțin, nu poate fi acceptat. Conform raportului respectiv, un procent scăzut de impozitare a profiturilor care depășesc un anumit prag reflectă economiile de scară de bază. Cu toate acestea, Comisia nu poate găsi nicio justificare economică pentru ca o societate să accepte profituri mai mici atunci când suportă costuri mai scăzute. În mod similar, reducerea impozitului în cazul întreprinderilor mari care beneficiază de economii de scară este străină de logica sistemului fiscal. Mai precis, în cazul în care profiturile generate de economiile de scară ar fi impozitate mai puțin decât profiturile generate de întreprinderile mici, întreprinderile mari ar beneficia de un dublu avantaj: întreprinderile mari care sunt mai eficiente decât întreprinderile mai mici ar avea de câștigat prin generarea de profituri mai mari și, dat fiind faptul că impozitul este perceput ca un procent din profit, prin plata unei cote de impozitare inferioare pentru profitul respectiv. Un astfel de avantaj suplimentar nu se înscrie în logica sistemului fiscal, care este de a impozita profiturile tuturor societăților supuse impozitării în Irlanda, indiferent de dimensiunile și de poziția acestora pe piață. În cele din urmă, se poate considera ca fiind în conformitate cu logica comercială acceptarea unei marje de profit mai mică per unitate de mărfuri vândute în cazul în care cantitatea vândută unui anumit client crește. Cu toate acestea, această logică nu corespunde în mod automat unor profituri mai scăzute înregistrate în ceea ce privește contul clientului respectiv, având în vedere că marjele de profit scăzute per unitate ar putea fi, în principiu, mai mult decât compensate de volumele crescute vândute acestui client. Irlanda nu a avut nicio informație cu privire la strategia subiacentă de stabilire a prețurilor a societății Apple care ar corespunde unui model de rentabilitate similar. În orice caz, stimulentele similare rabaturilor comerciale privind ratele de impozitare efective menite să atragă o activitate și o ocupare sporită a forței de muncă nu se încadrează în logica sistemului fiscal.

- (349) În schimb, Comisia poate accepta explicațiile furnizate de Irlanda <sup>(286)</sup> și de Apple <sup>(287)</sup> cu privire la deducerea pentru amortizare convenită în cadrul deciziei din 1991, față de care Comisia și-a exprimat îndoielile în decizia de inițiere a procedurii. În decizia de inițiere a procedurii, Comisia a considerat că argumentul administrației fiscale irlandeze, conform căruia valoarea deducerilor pentru amortizare trebuie să fie limitată la [1-10] milioane USD peste suma calculată pentru amortizare în conturi, nu este fondat pe orice metodă și nu este justificat de niciun fel de costuri efective ci pare, mai degrabă, să fie rezultatul negocierilor. În această privință, Irlanda și Apple au argumentat că decizia din 1991 limitează o deducere fiscală. În special, Irlanda a explicat că ASI și AOE au propus o limită anuală în ceea ce privește accesul acestora la deducerile pentru amortizare, deși ASI și AOE ar fi avut dreptul să solicite deduceri mai mari într-o perioadă mai scurtă <sup>(288)</sup>, astfel încât acest element al deciziei nu pare să confere un avantaj în mod selectiv societăților respective atunci când acesta este evaluat individual și separat de alte elemente ale deciziei.
- (350) În ceea ce privește decizia din 2007, o motivare ex post este oferită în rapoartele ad-hoc pregătite de PwC și [consultantul fiscal al Apple] pentru nivelurile de rentabilitate convenite pentru sucursalele irlandeze ale ASI și AOE. Ambele rapoarte se bazează pe un studiu de comparabilitate, dar, în timp ce raportul pregătit de PwC prezintă toate societățile considerate de consultantul fiscal ca fiind comparabile pentru a estima o presupusă rentabilitate în condiții de concurență deplină pentru cele două sucursale, raportul ad-hoc [al consultantului fiscal al Apple] nu dezvăluie elementele de comparație utilizate. Raportul ad-hoc [al consultantului fiscal al Apple] evidențiază problemele de comparabilitate, în special diferențele semnificative din raportul respectiv <sup>(289)</sup>, dar, cu toate acestea, utilizează căutarea de elemente comparabile în baza de date.
- (351) Cu titlu preliminar, Comisia consideră că utilizarea unui studiu de comparabilitate, care se bazează pe căutarea de elemente comparabile în baza de date, reprezintă un mijloc neadecvat de estimare a profitului în condiții de concurență deplină pentru sucursalele irlandeze ale ASI și AOE. Pentru ca un astfel de studiu să efectueze o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, produsele vândute de părțile terțe incluse în studiul de comparabilitate trebuie să fie comparabile cu produsele vândute de ASI și produsele fabricate de AOE. Cu toate acestea, criteriul de eliminare utilizat de PwC și [consultantul fiscal al Apple] pentru alegerea elementelor comparabile nu include faptul că Apple vinde produse de marcă de înaltă calitate și își poziționează produsele pe piață ca atare, în timp ce societățile selectate ar putea să se poziționeze pe piață în mod diferit. Un randament obținut în condiții de concurență deplină pentru un distribuitor ca ASI nu

<sup>(286)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 121 și următoarele.

<sup>(287)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, considerentul 115 și următoarele.

<sup>(288)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 127.

<sup>(289)</sup> A se vedea raportul ad-hoc privind PT al [consultantului fiscal al Apple], p. 13: „piețele geografice implicate, condițiile contractuale, gama de produse și volumele de produse în ceea ce privește distribuitorii terți sunt în mod semnificativ diferite în comparație cu cele relevante pentru activitățile sucursalei irlandeze ale ASI”.

poate fi evaluat în absența unei astfel de considerații, în special deoarece ASI răspunde de garanțiile pentru produsele vândute, astfel cum se explică în considerentul 338, care în cazul produselor de marcă de calitate prezintă un risc deloc neglijabil <sup>(290)</sup>, iar ASI prezintă un risc considerabil pentru produsele de înaltă calitate care nu sunt manipulate fizic de sucursala irlandeză, astfel cum se explică în considerentul 339, care, în principiu, nu se aplică elementelor comparabile selectate. În plus, o diferență semnificativă între intensitatea costurilor variabile ar putea fi un motiv de preocupare pentru studiul de comparabilitate, având în vedere că costurile de exploatare ale ASI reprezintă un procent foarte mic din vânzările sale.

- (352) Pe lângă aceste preocupări generale privind utilizarea unui studiu de comparabilitate în cazul de față, Comisia contestă faptul că cel puțin trei dintre cele 52 de societăți alese de PwC ca elemente comparabile sunt în lichidare <sup>(291)</sup>. Societățile care nu au un model de afaceri viabil nu pot constitui, în principiu, elemente de referință fiabile atunci când se stabilește un nivel adecvat de remunerare. Întrucât starea de lichidare a unor societăți care constituie o parte importantă din eșantion demonstrează că viabilitatea modelului de afaceri nu a fost un factor care a fost luat suficient în considerare în procesul de selecție, reprezentativitatea elementelor comparabile globale nu poate fi stabilită.
- (353) În pofida acestor preocupări generale și specifice privind studiile de comparabilitate efectuate în rapoartele ad-hoc, Comisia a examinat, din motive de exhaustivitate, nivelul adecvat de rentabilitate pentru ASI prin utilizarea vânzărilor și pentru AOE prin utilizarea costurilor totale, în locul costurilor de funcționare, ca indicator al nivelului de profit. Comisia reamintește că nu efectuează această analiză în scopul de a stabili remunerația în condiții de concurență deplină pentru funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze <sup>(292)</sup>, ci mai degrabă în scopul de a demonstra că, inclusiv în cazul în care administrația fiscală irlandeză ar fi fost îndreptățită să accepte presupunerea neîntemeiată potrivit căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar fi trebui atribuite în afara Irlandei, fapt pe care Comisia îl contestă, alegerea necorespunzătoare a costurilor de funcționare și nivelurile scăzute neadecvate de rentabilitate acceptate de administrația fiscală irlandeză în aplicarea metodelor de repartizare unilaterală a profiturilor aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la un profit anual impozabil pentru ASI și AOE în Irlanda care, în orice caz, se îndepărtează de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață pentru respectivele lor sucursale irlandeze.
- (354) În ceea ce privește ASI, o analiză a randamentului mediu al vânzărilor <sup>(293)</sup> înregistrate în aceeași perioadă în care a fost efectuată analiza de către PwC prin utilizarea acelorași elemente comparabile este prezentată în figura 13.

**Figura 13**

*Marja profitului din exploatare pentru cifra de afaceri a celor 52 de societăți alese de PwC*

|                                     | Media în perioada 2007-2011<br>(%) |
|-------------------------------------|------------------------------------|
| Cuartila inferioară (percentila 25) | 1,3                                |
| Mediana                             | 3,0                                |
| Cuartila superioară (percentila 75) | 4,5                                |

<sup>(290)</sup> Riscul legat de garanție este ridicat în raport cu prețul bunurilor subiacente, prin urmare, produsele de marcă de calitate prezintă garanții din cauza prețurilor relativ ridicate ale acestora, inclusiv ale componentelor. A se vedea, în acest context, punctul 3.37 din Liniile directoare din 1995 ale OCDE privind PT, care ilustrează exemplul următor: „Se presupune, de exemplu, că un contribuabil vinde aparate de înregistrare video de înaltă calitate unei întreprinderi asociate, iar singurele informații privind profitul disponibile cu privire la activitățile economice comparabile sunt cele legate de vânzările de aparate de înregistrare video de calitate medie. Se presupune că piața aparatelor de înregistrare video de cea mai bună calitate este în creștere în ceea ce privește vânzările acestora, prezintă obstacole considerabile la intrarea pe piață, are un număr restrâns de concurenți și are multe posibilități de diferențiere a produselor. Toate aceste diferențe sunt susceptibile de a avea un efect semnificativ asupra rentabilității activităților examinate și asupra activităților comparate și, în acest caz, ar necesita ajustări. La fel ca în cazul altor metode, fiabilitatea ajustărilor necesare va afecta fiabilitatea analizei. Ar trebui să se observe că, inclusiv dacă două întreprinderi se află exact în aceeași industrie, rentabilitatea poate varia în funcție de cotele acestora de piață, pozițiile competitive etc.” Acest exemplu nu mai figurează în Liniile directoare ale OCDE din 2010 privind PT.

<sup>(291)</sup> Baza de date a Bureau van Dijk utilizată de PwC indică, în ceea ce privește societățile TECNOTEL ITALIA S.P.A. și MIELCO SPA., că aceste întreprinderi se află în lichidare, în plus, conform surselor publice, MEMTEC IBERICA SL este, de asemenea, în lichidare.

<sup>(292)</sup> A se vedea considerentul 326.

<sup>(293)</sup> Cifrele de afaceri (sau veniturile din exploatare) sunt reținute în consultarea bazei de date.

|    | EBIT/cifra de afaceri                            | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | (%)<br>medie |
|----|--------------------------------------------------|------|------|------|------|------|--------------|
| 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 SRL.                                     | 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 SRL.                                  | 10   | 12   | 12   | 17   | 22   | 14,68        |
| 23 | GIGALOGIE                                        | 5    | 5    | 5    | 8    | 5    | 5,77         |

|    |                                                                         |      |      |      |      |      |       | (%) |
|----|-------------------------------------------------------------------------|------|------|------|------|------|-------|-----|
|    | EBIT/cifra de afaceri                                                   | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | medie |     |
| 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 SRL.                                                               | 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 | PROFESSIONNAL 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 SRL.                                                               | 2    | 1    | 2    | 1    | 1    | 1,54  |     |
| 45 | SUMELEC NAVARRA SL                                                      | 0    | 0    | 1    | 7    | 10   | 3,80  |     |
| 46 | TECNOTEL ITALIA SRL IN LIQUIDAZIONE                                     | 0    | 1    | 2    | 2    | 2    | 1,27  |     |
| 47 | TEDUIN SA                                                               | 2    | 1    | 1    | 1    | 1    | 1,10  |     |



(%)

|    | EBIT/cifra de afaceri        | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | medie |
|----|------------------------------|------|------|------|------|------|-------|
| 48 | TELSERVICE SRL.              | 0    | 0    | 0    | 0    | 0    | 0,17  |
| 49 | TRANS AUDIO VIDEO SRL.       | 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 | ΕΝΑΡΕΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε. | 3    | 3    | 4    | 4    | 4    | 3,87  |

- (355) Utilizând elementele comparabile alese de PwC, cu sucursala irlandeză a ASI ca parte supusă examinării și vânzările ca indicator al nivelului de profit, analiza din figura 13 conduce la un randament mediu al vânzărilor de 3 %, cu un interval intercuartilic <sup>(294)</sup> situat între 1,3 % și 4,5 %. Pe baza informațiilor financiare prezentate în tabelul 1 din prezenta decizie și a informațiilor furnizate în considerentul 105 pe baza declarațiilor fiscale, profitul din exploatare al sucursalei irlandeze a ASI impozitat la o rată a impozitului pe profit de 12,5 % a fost de aproximativ [40-50] de milioane USD în 2012, ceea ce reprezintă aproximativ [0,0-0,5] % din cifra de afaceri a societății ASI pentru 2012. Această sumă este de aproximativ 20 de ori mai mică decât suma care ar fi rezultat din aplicarea cuartilei inferioare a analizei din figura 13, care se bazează pe o analiză de comparabilitate corectată efectuată de PwC.
- (356) În concluzie, chiar dacă administrația fiscală irlandeză ar fi fost îndreptățită să accepte o metodă de repartizare a profiturilor bazată pe o metodă de repartizare unilaterală a profitului pentru sucursala irlandeză a ASI aleasă ca parte supusă examinării, fapt pe care Comisia îl contestă, profitul impozabil pentru ASI în Irlanda care rezultă din aplicarea soluțiilor fiscale anticipate contestate se abate de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Abaterea în cauză conduce la o reducere semnificativă a impozitului pe profit datorat de ASI în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectă prețurile stabilite pe piață negociate în condiții de concurență deplină. Prin urmare, ar trebui să se considere că aceste decizii conferă societății ASI un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (357) În ceea ce privește AOE, profitul impozabil pentru această societate în 2012 a corespuns la aproximativ [1-5] % din costurile totale. Procentul respectiv se încadrează în intervalul intercuartilic prezentat în rapoartele ad-hoc pregătite de PwC și [consultantul fiscal al Apple] și se apropie de percentila 25, care este considerată de către consultantul fiscal ca fiind element constitutiv al limitei inferioare a unui interval de concurență deplină. Potrivit [consultantului fiscal al Apple], pentru perioada cuprinsă între 2009 și 2011 <sup>(295)</sup>, marja situată în cuartila inferioară aplicată costurilor totale ar fi de [4,5-5,0] % (cu o mediană de [5-10] %) și, potrivit PwC, pentru perioada 2007-2011 <sup>(296)</sup>, aceasta ar fi de [3,0-3,5] % (cu o mediană de [510] %).
- (358) Cu toate acestea, comparabilitatea fiecărei societăți cu sucursala irlandeză a AOE în raportul ad-hoc al PwC este stabilită numai pe baza informațiilor disponibile într-o bază de date comercială și nu există nicio justificare în raportul respectiv cu privire la motivul pentru care, în lipsa unei analize detaliate a comparabilității fiecărei activități economice a societății și structuri a costurilor, percentila 25 este acceptată ca fiind limita inferioară a intervalului, în locul solicitării unui interval mai restrâns pentru a soluționa problemele în materie de comparabilitate <sup>(297)</sup>.

<sup>(294)</sup> Intervalul intercuartilic este menționat de PwC și [consultantul fiscal al Apple] ca fiind intervalul de concurență deplină.

<sup>(295)</sup> A se vedea figura 10.

<sup>(296)</sup> A se vedea considerentul 217.

<sup>(297)</sup> Punctul 3.57 din Liniile directoare ale OCDE din 2010 privind PT prevede în acest sens: „De asemenea, este posibil, deși s-au depus toate eforturile pentru a exclude punctele care au un grad mai scăzut de comparabilitate, să se ajungă la o serie de cifre pentru care se consideră că, având în vedere procesul utilizat pentru selectarea elementelor comparabile și limitările legate de informațiile disponibile privind elementele comparabile, rămân anumite defecte de comparabilitate care nu pot fi identificate și/sau cuantificate și, prin urmare, nu sunt ajustate. În astfel de cazuri, dacă seria include un număr semnificativ de observații, instrumentele statistice care iau în considerare tendința centrală de a restrânge intervalul (de exemplu, intervalul intercuartilic sau al altor percentile) ar putea contribui la sporirea fiabilității analizei”.

- (359) În plus, rezultatul raportului ad-hoc al PwC se bazează numai pe o comparație cu societățile din domeniu, în timp ce în raport se susține că sucursala irlandeză a AOE furnizează, de asemenea, servicii comune cu alte societăți din grupului Apple în regiunea EMEA, cum ar fi servicii financiare (servicii de contabilitate, de salarizare și de conturi creditoare), sisteme informatice și activități de resurse umane și tehnologice <sup>(298)</sup>. Niciuna dintre aceste funcții nu este luată în considerare în analiza raportului ad-hoc al PwC, astfel încât acest raport nu poate fi utilizat pentru a justifica ex post că remunerarea acestor funcții a fost efectuată în condiții de concurență deplină.

**(d) Concluzie privind aplicarea incorectă a metodelor de repartizare unilaterală a profitului în soluțiile fiscale anticipate contestate**

- (360) În concluzie, Comisia consideră că, inclusiv în cazul în care administrația fiscală irlandeză ar fi fost îndreptățit să accepte presupunerea neîntemeiată potrivit căreia licențele pentru proprietatea intelectuală a Apple deținute de ASI și AOE ar trebui atribuite în afara Irlandei, fapt pe care Comisia îl contestă <sup>(299)</sup>, metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, care se întemeiază pe această presupunere, conduc în continuare la un rezultat care se îndepărtează de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Aceste decizii aprobă o remunerație impozabilă care nu ar fi fost acceptată de sucursalele irlandeze, din perspectiva rentabilității lor, în cazul în care acestea ar fost societăți separate și independente implicate în activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare. Întrucât aceste metode de repartizare a profitului reduc impozitul societăților ASI și AOE în cadrul regimului comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile în temeiul acestui sistem sunt determinate de prețurile negociate în condiții de concurență deplină pe piață, soluțiile fiscale anticipate, prin aprobarea metodelor respective, conferă un avantaj selectiv societăților ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

**8.2.2.4. Concluzie privind existența unui avantaj selectiv care rezultă dintr-o derogare de la normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda**

- (361) Comisia concluzionează, pe baza ambelor raționamente, că metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la o reducere a impozitului pe profit datorat de ASI și AOE în temeiul normelor comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectă prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină. Prin urmare, Comisia consideră că aceste decizii conferă societăților ASI și AOE un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (362) Această concluzie este confirmată, de asemenea, de doi factori suplimentari, care sugerează că metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate nu produc un rezultat care conduce la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (363) În primul rând, astfel cum s-a menționat în considerentul 262, soluțiile fiscale anticipate contestate au fost emise în absența unui raport privind repartizarea profitului. Astfel cum s-a explicat în decizia de inițiere a procedurii, faptul că, la momentul în care soluțiile fiscale anticipate contestate au fost emise, Apple nu a prezentat niciun raport privind repartizarea profitului pentru a sprijini metodele de repartizare a profitului propuse administrației fiscale irlandeze, pare să indice că metodele aprobate prin deciziile respective nu produc un rezultat care conduce la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (364) În al doilea rând, decizia din 1991 a fost deschisă, fără nicio clauză de revizuire și a fost aplicată efectiv timp de 15 ani, până la emiterea deciziei din 2007. Decizia din 2007, care a inclus o clauză de revizuire, a fost, de

<sup>(298)</sup> Raportul ad-hoc al PwC, p. 12.

<sup>(299)</sup> Secțiunea 8.2.2.2.

asemenea, deschisă și aplicată, potrivit Apple, timp de 8 ani, până la stabilirea noii structuri corporative a societății Apple în Irlanda. Un acord încheiat între o administrație fiscală și un contribuabil care nu are o dată de încetare determină previziuni mai puțin exacte cu privire la viitoarele condiții pe care se bazează acest acord, punând astfel la îndoială fiabilitatea metodei aprobate de acord <sup>(300)</sup>. Aceasta se aplică a priori unei decizii deschise.

- (365) Irlanda susține că, în pofida duratei deciziei din 1991, fiecare declarație anuală a reprezentat un „nou exercițiu” și nu ar fi fost posibil să se utilizeze baza repartizării profitului către sucursală prevăzută în decizie „în cazul în care modificările faptelor și împrejurărilor ar fi determinat ca această bază să fie nefiabilă” <sup>(301)</sup>. Cu toate acestea, nu este clar modul în care administrația fiscală irlandeză ar fi putut avea cunoștință despre orice modificare a faptelor și împrejurărilor. Apple și-ar fi putut completa declarația fiscală anuală pe baza deciziei din 1991, fără nicio obligație de a informa administrația fiscală irlandeză cu privire la orice modificări majore <sup>(302)</sup>. Într-adevăr, spre deosebire de decizia din 2007, decizia din 1991 nu cuprinde nicio clauză de revizuire care să prevadă că decizia nu va continua să se aplice în cazul în care are loc o modificare majoră în natura activităților desfășurate.
- (366) În plus, nu este clar ce modificări au justificat înlocuirea deciziei din 1991 cu decizia din 2007. În principiu, un acord prealabil referitor la prețuri este valabil atât timp cât se mențin principalele presupuneri aprobate prin decizie <sup>(303)</sup>. Deciziile contestate nu identifică principalele presupuneri. De asemenea, în 2007, nu este clar ce schimbări în principalele presupuneri, dacă au existat, au determinat solicitarea de modificări în acordul din 1991.
- (367) În ceea ce privește decizia din 2007, chiar dacă s-a convenit că, în cazul în care Apple decide să restructureze activitatea sucursalelor sale din Irlanda prin adăugarea de noi societăți irlandeze la structură sau fuzionarea unor societăți existente, metodele de repartizare a profiturilor aprobate în decizia din 2007 ar continua să se aplice oricărei entități noi sau fuzionate atât timp cât aceste societăți „desfășoară în linii mari aceleași tipuri de activități” ca ASI și AOE. Deși este adevărat că decizia din 2007 conține o clauză de revizuire, care stabilește că decizia nu va continua să se aplice în cazul în care există o schimbare majoră în ceea ce privește natura activităților desfășurate, nu este clar ce anume implică o schimbare majoră, iar acest aspect nu a fost explicat de Irlanda sau precizat mai în detaliu în decizie. Pe baza descrierii foarte scurte a activităților sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE în deciziile respective, este dificil să se determine dacă o schimbare în ceea ce privește funcțiile îndeplinite sau riscurile gestionate de sucursalele irlandeze s-ar califica drept o schimbare majoră. Deși, aparent, nici măcar o restructurare a activității economice nu se califică drept o „modificare majoră în natura activităților”, se pare că Apple ar putea să aplice tratamentul fiscal favorabil acordat prin soluțiile fiscale anticipate contestate cu doar unele restricții limitate în temeiul deciziei din 2007.
- (368) În orice caz, chiar dacă metodele de repartizare a profiturilor aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate au corespuns unor metode care au condus la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline atunci când acestea au fost emise, fapt care nu este adevărat, durata nedeterminată a acestor decizii pune sub semnul întrebării caracterul adecvat al repartizării profitului, având în vedere eventualele modificări ale mediului economic și de reglementare în anii vizați de decizii <sup>(304)</sup>.

<sup>(300)</sup> A se vedea punctul 51 din anexa la capitolul IV din Liniile directoare ale OCDE din 2010 privind PT și din anexa la orientările pentru acordurile prelabile referitoare la prețuri în conformitate cu procedura amiabilă din Liniile directoare ale OCDE din 1995 privind PT.

<sup>(301)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 130.

<sup>(302)</sup> La punctul 72 din observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii, Apple arată că, între 1991 și 2006, aceasta a discutat cu administrația fiscală irlandeză structura organizațională și activitățile principale ale sucursalelor irlandeze pe baza competenței generale a administrației fiscale irlandeze de a supraveghea respectarea normelor fiscale irlandeze. Totuși, aceasta nu compensează faptul că administrația fiscală ar trebui să reevalueze din nou după un anumit număr de ani dacă acordul este încă valabil sau trebuie revizuit, în special având în vedere faptul că activitatea economică a societății Apple a evoluat în mod semnificativ în această perioadă. În plus, nu par să existe niciun fel de evidențe cu privire la presupusele interacțiuni permanente, ținând seama de faptul că Comisia a solicitat Irlandei, în scrisoarea sa din 8 octombrie 2013, să furnizeze, împreună cu soluțiile fiscale anticipate contestate, toate elementele esențiale pentru motivarea soluțiilor fiscale anticipate.

<sup>(303)</sup> A se vedea punctul 4.142 din Liniile directoriale din 2010 ale OCDE privind PT: „Cu condiția ca principalele presupuneri să fie îndeplinite, un acord de preț în avans poate oferi contribuabililor implicați certitudine în ceea ce privește tratamentul fiscal al aspectelor legate de prețurile de transfer vizate de acordul de preț în avans pentru o anumită perioadă de timp.”

<sup>(304)</sup> Decizia de inițiere a procedurii, considerentul 65.

8.2.3. RAȚIONAMENT ALTERNATIV: AVANTAJ SELECTIV ÎN TEMEIUL EXCLUSIV AL SISTEMULUI DE REFERINȚĂ LIMITAT AL SECȚIUNII 25 DIN TCA DIN 1997

8.2.3.1. *Avantaj selectiv rezultat din acordarea unei derogări de la secțiunea 25 din TCA din 1997 care conduce la o reducere a bazei de impozitare*

- (369) Irlanda și Apple susțin că sistemul de referință corespunzător ar trebui să fie numai secțiunea 25 din TCA din 1997 și că determinarea profitului impozabil al ASI și AOE a fost pe deplin în concordanță cu practica administrativă normală în temeiul acestei dispoziții <sup>(305)</sup>. Astfel cum s-a explicat în secțiunea 8.2.1.2 din prezenta decizie, Comisia nu consideră că sistemul de referință în cazul de față este limitat la secțiunea 25 din TCA din 1997, ci mai degrabă că această dispoziție face parte integrantă și necesară din sistemul de referință identificat în secțiunea 8.2.1.1 – regimul comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda – care are ca obiectiv intrinsec impozitarea profitului tuturor societăților supuse impozitării în Irlanda.
- (370) Fără a aduce atingere acestei concluzii, Comisia consideră, printr-un raționament alternativ, că, inclusiv în cazul în care numai secțiunea 25 din TCA din 1997 ar constitui sistemul de referință corespunzător în cazul de față, soluțiile fiscale anticipate contestate acordă societăților ASI și AOE un avantaj selectiv sub forma unei reduceri a profitului lor impozabil, pentru care se va percepe un impozit pe profit în temeiul acestei dispoziții.
- (371) Irlanda recunoaște că secțiunea 25 din TCA din 1997 nu oferă orientări referitoare la modul de determinare a profitului impozabil al unei sucursale, fapt recunoscut, de asemenea, de Apple <sup>(306)</sup>. Cu toate acestea, Irlanda susține că aplicarea secțiunii 25 din TCA din 1997 nu este reglementată de principiul concurenței depline, ci mai degrabă impune administrației fiscale irlandeze să își exercite puterea de apreciere prin luarea în considerare a faptelor și împrejurărilor specifice fiecărui caz, care pot include „funcțiile îndeplinite de orice sucursală, interesul său (dacă există) în activele societății, natura și amploarea riscurilor asumate de sucursală și contribuția generală adusă de sucursală la profiturile societății” <sup>(307)</sup>. Comisia observă că respectivele criterii menționate de Irlanda pentru determinarea profiturilor impozabile ale unei sucursale – funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de sucursală – sunt, în esență, aceleași criterii stabilite la articolul 7 alineatul (2) din Modelul OCDE de convenție fiscală pentru repartizarea profitului către sediul permanent al unei societăți integrate nerezidente <sup>(308)</sup>. Cu alte cuvinte, Irlanda nu a prezentat și Comisia nu a fost în măsură să identifice niciun alt standard obiectiv în afară de principiul concurenței depline care asigură că secțiunea 25 din TCA din 1997 este aplicată în mod coerent, garantând faptul că toate societățile nerezidente integrate sunt tratate în mod egal în temeiul acestei dispoziții.
- (372) În plus, chiar dacă este adevărat că Irlanda a introdus în mod formal principiul concurenței depline în cadrul sistemului său juridic național abia în Legea finanțelor din 2010, cu intrare în vigoare de la 1 ianuarie 2011, și că legislația exclude acordurile încheiate între o sucursală și sediul social nerezident al acesteia <sup>(309)</sup>, o analiză a practicii decizionale a administrației fiscale irlandeze privind repartizarea profitului către sucursalele irlandeze ale societăților nerezidente, în vederea aplicării ulterioare a secțiunii 25 din TCA din 1997, arată că principiul concurenței depline stă la baza metodelor de repartizare a profitului aprobate de administrația fiscală irlandeză în mai multe dintre deciziile respective <sup>(310)</sup>.
- (373) De exemplu, în cazul societății [B] <sup>(311)</sup>, se fac numeroase trimiteri la principiul concurenței depline în scrisoarea din partea consultantului fiscal al acesteia către administrația fiscală irlandeză. Societatea [B] are rezidență fiscală

<sup>(305)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 159, 160 și 171. Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 27. Cu toate acestea, nici Irlanda, nici Apple nu au furnizat exemple de „practică administrativă normală” pentru a demonstra presupusa coerență în practica deciziilor administrației fiscale irlandeze.

<sup>(306)</sup> A se vedea considerentul 248.

<sup>(307)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 21. A se vedea, de asemenea, observațiile din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 154 și 155. Cele două observații sunt redată în notele de subsol 187 și, respectiv, 188.

<sup>(308)</sup> A se vedea considerentul 84.

<sup>(309)</sup> A se vedea considerentul 78.

<sup>(310)</sup> Irlanda a furnizat șapte decizii privind repartizarea profiturilor către sucursalele irlandeze ale nouă societăți nerezidente ca răspuns la solicitarea de a furniza decizii cu privire la activitățile desfășurate în Irlanda care implică aspecte legate de impozitare similare celor din soluțiile fiscale anticipate contestate. Ca urmare a unei noi solicitări din partea Comisiei de a furniza toate deciziile privind repartizarea profiturilor emise începând cu 2004 și, în plus, toate deciziile emise înainte de această dată și care sunt încă în vigoare, Irlanda a furnizat alte 10 decizii, inclusiv patru decizii care par să vizeze repartizarea profitului către o sucursală (a se vedea considerentele 3 și 6). Prin urmare, se consideră că cele două serii de observații prezentate cuprind întreaga practică a deciziilor emise de administrația fiscală irlandeză în ceea ce privește repartizarea profitului către o sucursală a societăților integrate nerezidente.

<sup>(311)</sup> A se vedea considerentul 385.

în [...], are o sucursală irlandeză și face parte dintr-un grup corporativ multinațional [...] [majoritatea societăților enumerate în considerentele 2 și 6 fac parte din grupuri corporative multinaționale din SUA]. În scopul repartizării profitului către sucursală, consultantul fiscal al acesteia propune ca sediul social al societății [B] și sucursala sa irlandeză să fie considerate ca fiind două entități juridice separate care colaborează în condiții de concurență deplină, făcând trimitere la Modelul OCDE de convenție fiscală. În ceea ce privește principiul concurenței depline, în scrisoare se afirmă că „deși Irlanda nu are un tratat privind dubla impozitare cu [...], modelul OCDE stabilește o serie de orientări pentru calcularea profiturilor sucursalei care pot fi utilizate ca valoare de referință corespunzătoare”. Într-o decizie din 1998, administrația fiscală irlandeză a considerat utilizarea principiului concurenței depline ca fiind acceptabilă pentru repartizarea profiturilor către sucursala irlandeză.

- (374) În cadrul unei soluții fiscale anticipate din 2003 privind societatea [A] <sup>(312)</sup>, administrația fiscală irlandeză a convenit asupra unei repartizări a profitului între respectiva societate nerezidentă și sucursala sa irlandeză bazate pe principiul concurenței depline. Societatea [A] este constituită în [...], având sucursale în jurisdicțiile [...], inclusiv Irlanda, și este parte a unui grup corporativ multinațional [...]. În cererea de emitere a deciziei, care explică situația societății, consultantul fiscal face trimitere la secțiunea 25 din TCA din 1997, precizând, în primul rând, că această dispoziție nu oferă orientări suplimentare referitoare la modul de determinare a profitului din exploatare și, în al doilea rând, că este util să se ia în considerare abordarea adoptată de modelul OCDE de convenție fiscală și principiul concurenței depline. Potrivit consultantului fiscal, „abordarea adoptată în modelul OCDE este conformă cu legislația internă irlandeză și este, într-adevăr, mai mult decât o retratare a poziției în temeiul legislației interne.” cererea de emitere a deciziei prezintă metoda de împărțire a profitului, prin care 12,5 % din toate profiturile societății [A] sunt repartizate sucursalei irlandeze. Această abordare a fost acceptată de administrația fiscală irlandeză și utilizată ca o bază pentru repartizarea profiturilor în cazul sucursalei irlandeze a societății [A].
- (375) Într-o soluție fiscală anticipată din 2006 în ceea ce privește societatea [F] <sup>(313)</sup>, administrația fiscală irlandeză a fost de acord cu metoda propusă de această societate pentru repartizarea profitului către viitoarea sa sucursală irlandeză. Societatea [F] are rezidență fiscală în [...], are o sucursală irlandeză și face parte dintr-un grup corporativ multinațional [...]. Ca bază pentru metoda de repartizare a profitului propusă de societatea [F], consultantul acesteia a utilizat principiul OCDE al concurenței depline care „impune ca profitul sucursalei să fie determinat pe baza considerării sucursalei ca o entitate separată pe cât posibil față de sediul social al acesteia și ca orice discuții și negocieri ale sucursalei cu sediul social al acesteia să fie considerate ca având loc în condiții de concurență deplină, în ceea ce privește stabilirea profitabilității sucursalei.”
- (376) În cele din urmă, într-o soluție fiscală anticipată în ceea ce privește societatea [M] <sup>(314)</sup>, consultantul fiscal solicită acordul autorităților irlandeze pentru „repartizarea profiturilor între [societatea [M]], [sediul social] și sucursala irlandeză [care] va reflecta faptul că riscurile sucursalei irlandeze vor fi limitate [...]”. Cererea precizează în continuare că „sucursala irlandeză va funcționa ca un producător contra cost pentru [societatea [M]], [sediul social] [...], primind remunerații în condiții de concurență deplină”.
- (377) În consecință, deși principiul concurenței depline nu a fost prevăzut în mod explicit în legislația irlandeză până în 2011 <sup>(315)</sup>, în absența oricărui alt standard obiectiv prezentat de Irlanda și ținând seama de faptul că principiul respectiv pare să fi fost prevăzut în practica administrației fiscale irlandeze privind soluțiile fiscale anticipate încă de la începutul anilor 1990 ca bază pentru stabilirea profitului impozabil al societăților integrate în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997, Comisia susține că principiul concurenței depline este inherent în aplicarea secțiunii 25 din TCA din 1997.
- (378) Comisia a demonstrat deja, în secțiunea 8.2.2.2 și secțiunea 8.2.2.3, că soluțiile fiscale anticipate contestate aprobă metode de repartizare a profiturilor care produc rezultate care se îndepărtează de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, ceea ce a condus la o reducere a profitului impozabil al ASI și AOE în scopul percepției impozitului pe profit în Irlanda și la un avantaj economic în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Pe baza motivelor cuprinse în secțiunile respective, Comisia consideră, de asemenea, că respectivele soluții fiscale anticipate acordă societăților ASI și AOE un avantaj

<sup>(312)</sup> A se vedea considerentul 387.

<sup>(313)</sup> A se vedea considerentul 392.

<sup>(314)</sup> A se vedea considerentul 391.

<sup>(315)</sup> Acesta nu este menționat în secțiunea 25 din TCA din 1997.

selectiv în conformitate cu sistemul de referință mai limitat din secțiunea 25 din TCA din 1997, întrucât acestea conduc la o scădere a profiturilor impozabile ale ASI și AOE în temeiul acestei dispoziții și, prin urmare, a impozitului pe profit datorat în Irlanda în comparație cu alte societăți nerezidente care sunt impozitate, de asemenea, în temeiul acestei dispoziții.

**8.2.3.2. Avantajul selectiv rezultat din exercitarea puterii de apreciere de către administrația fiscală irlandeză în absența unor criterii obiective legate de sistemul fiscal**

- (379) Chiar dacă s-ar presupune că aplicarea secțiunii 25 din TCA din 1997 nu este reglementată de principiul concurenței depline, fapt pe care Comisia îl contestă, trebuie să se considere în continuare că soluțiile fiscale anticipate contestate conferă un avantaj selectiv pentru ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, întrucât acestea ar fi astfel rezultatul puterii de apreciere exercitate de administrația fiscală irlandeză în absența unor criterii obiective legate de sistemul fiscal.
- (380) În timp ce administrațiilor fiscale trebuie să li se recunoască o anumită putere de apreciere pentru a ține cont de diferențele dintre contribuabili atunci când aplică dispozițiile lor fiscale naționale, în cazul în care administrația fiscală dispune de o largă putere de apreciere pentru a stabili beneficiarii sau condițiile în temeiul cărora legislația este aplicată pe baza unor criterii care nu sunt legate de sistemul fiscal, exercitarea acestei puteri de apreciere trebuie să fie considerată ca favorizând anumite societăți sau producerea anumitor bunuri în raport cu altele care, având în vedere obiectivul urmărit, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă <sup>(316)</sup>. Cu alte cuvinte, deciziile care conțin doar o interpretare corectă a dispozițiilor fiscale naționale relevante, fără a se îndepărta de la o practică administrativă constantă nu conduc, în principiu, la un avantaj selectiv. În schimb, deciziile în care puterea de apreciere este exercitată de către administrațiile fiscale care nu se bazează pe criterii obiective legate de sistemul fiscal conduc la prezumția existenței unui avantaj selectiv.
- (381) Comisia și Irlanda sunt de acord că secțiunea 25 din TCA din 1997 nu stabilește criterii obiective de repartizare a profitului între diversele părți ale aceleiași societăți nerezidente <sup>(317)</sup>. Cu toate acestea, Irlanda nu este de acord cu Comisia în ceea ce privește faptul că secțiunea 25 din TCA din 1997 este reglementată de principiul concurenței depline. Presupunându-se că Irlanda ar avea dreptate și luând în considerare faptul că Irlanda nu a prezentat niciun alt standard obiectiv de repartizare a profitului către o societate nerezidentă în scopul aplicării secțiunii 25 din TCA din 1997, acest lucru ar însemna că puterea de apreciere exercitată de administrația fiscală irlandeză în aplicarea acestei dispoziții nu se bazează pe criterii obiective legate de sistemul de impozitare, care conduce la prezumția existenței unui avantaj selectiv. Comisia a demonstrat deja, în secțiunea 8.2.2.2 și secțiunea 8.2.2.3, că soluțiile fiscale anticipate contestate aprobă metode de repartizare a profiturilor care conduc la o reducere a profitului impozabil al ASI și AOE în scopul perceperii impozitului pe profit în Irlanda și la un avantaj economic în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Pe baza motivelor cuprinse în secțiunile respective, ar trebui să se considere, de asemenea, că soluțiile fiscale anticipate contestate conferă un avantaj selectiv societăților ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat deoarece acestea au fost emise pe baza puterii de apreciere a administrației fiscale irlandeze în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997, exercitată în absența unor criterii obiective legate de sistemul fiscal.
- (382) În cele din urmă, Irlanda și Apple susțin că trebuie să se demonstreze de către Comisie că Apple a fost tratată favorabil în comparație cu alte societăți nerezidente care au beneficiat de soluții fiscale anticipate emise de administrația fiscală irlandeză în scopul aplicării secțiunii 25 din TCA din 1997. Conform acestui raționament, Irlanda și Apple par să susțină că sistemul de referință corespunzător nu este reprezentat de secțiunea 25 din TCA din 1997 ca atare, ci de practica soluțiilor fiscale anticipate emise de administrația fiscală irlandeză în ceea ce privește societățile nerezidente.
- (383) În urma unei examinări a soluțiilor fiscale anticipate prezentate Comisiei de către Irlanda care vizează repartizarea profiturilor către sucursalele irlandeze ale societăților nerezidente <sup>(318)</sup> și care pot fi considerate ca acoperind întreaga practică decizională irlandeză în ceea ce privește repartizarea profitului către o sucursală <sup>(319)</sup>, Comisia nu

<sup>(316)</sup> Cauza C-6/12 P Oy, EU:C:2013:525, punctul 27.

<sup>(317)</sup> A se vedea considerentul 248.

<sup>(318)</sup> A se vedea considerentele 2 și 6.

<sup>(319)</sup> Decizia nu afectează nicio concluzie privind posibilul caracter ilegal și incompatibil în temeiul normelor privind ajutoarele de stat al oricăreia dintre deciziile descrise în prezenta decizie, cu excepția deciziilor acordate ASI și AOE.

a putut să identifice niciun set coerent de norme care se aplică în general pe baza unor criterii obiective tuturor societăților nerezidente care își desfășoară activitatea prin intermediul unei sucursale în Irlanda. Cu alte cuvinte, practica administrației fiscale irlandeze în materie de soluții fiscale anticipate privind repartizarea profitului este prea inconsecventă pentru a constitui un sistem de referință corespunzător pe baza căruia soluțiile fiscale anticipate contestate ar putea fi examinate pentru a determina dacă ASI și AOE au beneficiat de un avantaj selectiv în urma deciziilor.

(384) O serie dintre aceste decizii sunt descrise în considerentele 385-395 <sup>(320)</sup>.

(385) *Decizia din februarie 1998 – sucursala irlandeză a societății [B]:* Societatea [B] face parte dintr-un grup corporativ multinațional <sup>(321)</sup> [...]. Sucursala irlandeză a acestei societăți se ocupă de producția [...], de organizarea procesului de finisare, precum și de monitorizarea și administrarea livrării bunurilor către clienți. Conform solicitării de emiteră a deciziei, producția [...] este, în general, de departe cea mai complexă activitate din lanțul de producție <sup>(322)</sup>. Remunerația care va fi alocată sucursalei irlandeze în scopuri fiscale, propusă de consultantul fiscal al societății și aprobată de administrația fiscală irlandeză, este egală cu 117 % din costurile totale ale sucursalei irlandeze <sup>(323)</sup>, care includ, în special, costurile de vânzare și cheltuielile generale.

(386) *Decizia din mai 2001 – sucursala irlandeză a societății [C2]:* Societatea [C2] este o societate [...] care aparține unui grup [C] [...] multinațional [...]. Decizia aprobă o repartizare a profitului către sucursala irlandeză a acestei societăți, pe baza unei cereri din partea contribuabilului, potrivit căreia profitul pentru activitățile descrise în decizie ca „achiziție tehnică și revânzare de produse în cadrul serviciilor de refacturare” nu va fi mai mare de 9 % din costurile aferente unui centru comun de servicii administrative care urmează să fie situat în Irlanda.

(387) *Decizia din mai 2003 – sucursala irlandeză a societății [A]:* Societatea [A] face parte din grupul [...] multinațional [...] <sup>(324)</sup>. Sucursala irlandeză a acestei societăți este descrisă în cererea de emiteră a deciziei ca ocupându-se de producția de [...], precum și de asigurarea funcțiilor contabile pentru întreaga societate din care face parte. În cererea de emiteră a deciziei, consultantul fiscal al societății [A] face trimitere la modelul OCDE de convenție fiscală pentru a propune o repartizare a profitului către sucursala. Conform cererii de emiteră a deciziei, deși controlul asupra vânzărilor de [...], activitățile de marketing, titlul asupra proprietății intelectuale și funcțiile de trezorerie se află toate în afara Irlandei, societatea [A] nu consideră că sucursala irlandeză este numai un „producător contractant”, dat fiind că Irlanda este considerată a fi o locație cheie la nivel mondial pentru furnizarea de [...]. Prin urmare, a fost propusă o repartizare a profitului bazată pe metoda de împărțire a profitului, prin care 12,5 % <sup>(325)</sup> din toate profiturile societății [A] sunt repartizate sucursalei irlandeze, în locul unei metode cost-plus, deși aceasta din urmă ar fi redus profitul impozabil al societății [A] în Irlanda.

(388) *Decizia din septembrie 2003 – sucursala irlandeză a societății [N]:* Societatea [N] este o societate nerezidentă constituită în Irlanda, care face parte dintr-un grup multinațional [...]. Conform cererii de emiteră a deciziei, activitățile sucursalei irlandeze societății [N] vor consta în producția de [...] și furnizarea altor servicii conexe, cum ar fi servicii de depozitare și de transport. Proprietatea intelectuală privind aceste produse ar fi atribuită

<sup>(320)</sup> În cazul în care durata unui decizii nu este menționată în descriere, aceasta înseamnă că decizia nu conține nicio clauză de revizuire sau orice altă trimitere la durata sa de valabilitate.

<sup>(321)</sup> A se vedea considerentul 373.

<sup>(322)</sup> Alte activități ale sucursalei irlandeze ar include, de asemenea, [...]. De asemenea, măsura în care este utilizată sucursala irlandeză este stabilită în afara Irlandei. Sediul social [...] al societății [B] este, conform solicitării de emiteră a deciziei, autorizat de [...] societate-mamă să vândă și să producă [...].

<sup>(323)</sup> Acest nivel de 117 % a fost calculat de către consultantul fiscal astfel încât sediului social să îi revină o rentabilitate adecvată pentru drepturile pe care le deține, care, în opinia consultantului fiscal, este de 20 % din cifra de afaceri, bazată pe nivelurile ratei standard de redevențe pentru [...]. Aceste niveluri au fost calculate pe baza previziunilor și nu a cifrelor istorice. Cu toate acestea, cererea de emiteră a deciziei nu furnizează mai multe precizări cu privire la metoda utilizată și nici nu oferă indicii cu privire la evaluarea ex post.

<sup>(324)</sup> A se vedea considerentul 374.

<sup>(325)</sup> Marja de 12,5 % se obține prin calcularea mediei dintre costurile sucursalei irlandeze și costurile totale. Nu se precizează ce bază a costurilor este utilizată ca valoare de referință, costurile relevante fiind menționate în cererea de emiteră a deciziei drept „costuri suportate în cadrul operațiunilor”.

sediului social al societății [N] din afara Irlandei, iar sucursala irlandeză ar desfășura activități în calitate de producător contra cost sau contractant. Sucursala irlandeză nu ar suporta niciun risc în ceea ce privește comercializarea, cercetarea și dezvoltarea, controlul calității, responsabilitatea pentru daunele cauzate de produs și stocurile. Decizia aprobă o repartizare a profiturilor către sucursala irlandeză astfel încât să se obțină același profit din exploatare în Irlanda precum cel care ar fi fost obținut în cazul în care sucursala irlandeză ar fi fost constituită ca o sucursală a societății [N]. Remunerația convenită în decizii pentru activitățile sucursalei irlandeze este o marjă comercială cuprinsă între 25 % și 30 % din costurile aferente sucursalei irlandeze de producție. Această marjă comercială se aplică costurilor de funcționare ale sucursalei. De asemenea, decizia confirmă că nu s-ar aplica niciun impozit pe câștigul de capital în Irlanda în cazul cesiunii oricărei proprietăți intelectuale deținute de societatea [N], întrucât sucursala irlandeză nu ar avea niciun drept asupra proprietății intelectuale deținute de societatea [N].

(389) *Decizia din iunie 2004 – sucursala irlandeză a societății [I]:* Societatea [I] este constituită în Irlanda, însă are reședința în [...]. Societatea, care își desfășoară activitatea în [...], solicită ca serviciile administrative furnizate de sucursala sa din Irlanda să fie stabilite la nivelul de cost plus 10 %. Conform cererii de emitere a deciziei, practic toate drepturile de proprietate intelectuală sunt alocate în afara Irlandei. Cererea de emitere a deciziei nu specifică ce costuri sunt implicate, însă confirmă că profiturile sucursalei societății, supuse impozitului pe profit în Irlanda, vor fi limitate la cele atribuite activităților concrete desfășurate în Irlanda de către angajații sucursalei.

(390) *Decizia din ianuarie 2005 – sucursala irlandeză a societății [E]:* Societatea [E] este înregistrată în [...] și face parte dintr-un grup corporativ multinațional [...]. Conform cererii de emitere a deciziei, sucursala irlandeză produce [...]. Societatea [E] are acces numai la brevete și drepturile de proprietate intelectuală aferente în temeiul acordurilor de licență cu societățile afiliate unui grup. Societatea [E] acționează ca un „producător contractant” în Irlanda. Cererea indică faptul că baza de impozitare a sucursalei irlandeze nu ar trebui să mai includă un profit antreprenorial, cum s-a întâmplat anterior. Cererea descrie posibilitatea de a relocaliza producția actuală din Irlanda în altă parte și indică faptul că o astfel de decizie ar avea consecințe grave asupra operațiunilor irlandeze. În cadrul unei restructurări prevăzute, drepturile de proprietate intelectuală care ar fi fost deținute de societatea [E] <sup>(326)</sup> urmau să fie transferate unei societăți nou înființate denumite „Newco”, care urma să fie constituită în Irlanda, însă având rezidență fiscală în afara Irlandei. În noua structură, sucursala irlandeză urma să își continue activitățile de producție în numele societății nou înființate denumite Newco pe baza producției în baza unui contract. Societatea solicită confirmarea din partea administrației fiscale irlandeze a faptului că transferul proprietății intelectuale nu va conduce la un impozit pe câștigurile de capital în Irlanda și că Newco nu va avea o prezență impozabilă în Irlanda. Societatea [E] urma să efectueze și alte funcții, în special facturarea în numele și în contul societății Newco. Funcția suplimentară privind vânzarea de produse de către societatea [E] către clienții acesteia urma să fie alocată în Irlanda. Pentru aceste funcții și pentru funcțiile de producție asigurate de sucursală, remunerația convenită în scopuri fiscale a fost stabilită la costurile de exploatare ale activității de producție plus 100 %.

(391) *Decizia din decembrie 2005 – sucursala irlandeză a societății [M]:* Societatea [M] este constituită în Irlanda, însă are rezidență fiscală în afara Irlandei și face parte dintr-un grup corporativ multinațional [...]. Societatea [M] comercializează [...], precum și produse finite. Cererea de emitere a deciziei indică faptul că, pentru a asigura o continuitate a nivelului actual de activitate și de ocupare a forței de muncă în cadrul sucursalei irlandeze, [...], grupul examinează Irlanda ca locație pentru noi [...], dezvoltată de [...] o societate din cadrul grupului. În noua structură descrisă în cerere, societatea [M] și sucursala sa irlandeză ar funcționa ca și cum acestea ar fi fost două entități juridice separate în scopuri contabile. Veniturile ar fi repartizate prin intermediul unei taxe de producție în condiții de concurență deplină, astfel încât sucursala irlandeză să încaseze același nivel de profit din exploatare, astfel cum ar fi cazul dacă activitatea de producție a sucursalei irlandeze ar fi desfășurată de o filială a societății [M]. Sediul social al societății [M] ar acorda licențe pentru proprietatea intelectuală a unei societăți [...] din cadrul grupului iar sucursala irlandeză ar desfășura activități în calitate de producător contra cost. În calitate de producător contra cost, aceasta ar genera produse finite conform specificațiilor sediului social, utilizând materii prime deținute de sediul social al societății [M]. Sucursala irlandeză nu ar prezenta niciun risc în ceea ce privește comercializarea, cercetarea și dezvoltarea, controlul calității, responsabilitatea pentru daunele cauzate de produs și stocurile. Pe lângă producție, sucursala irlandeză ar putea contribui la facturare și colectare și la activitățile legate de producție cum ar fi depozitarea și transportul. Remunerația convenită în decizie pentru aceste activități este o marjă comercială de 10 % aplicată costurilor de exploatare ale sucursalei irlandeze.

<sup>(326)</sup> În pofida faptului că societatea [E] urma să aibă acces la brevete și drepturi de proprietate intelectuală numai prin acorduri de licență încheiate între societățile afiliate, cererea de emitere a deciziei se referă la drepturile de proprietate intelectuală deținute de societatea [E] înainte de restructurarea prevăzută.



- (392) *Decizia din iulie 2006 – sucursala irlandeză a societății [F]:* Societatea [F] are rezidență fiscală în [...] și face parte dintr-un grup corporativ multinațional [...]. Decizia prelungește un acord încheiat în 1997, conform căruia 15 % din profitul societății [F] este repartizat sucursalei irlandeze în scopuri fiscale. Acest acord urmează să fie revizuit în 2025. Sucursala irlandeză este sediul mondial pentru [...]; acesta este responsabilă de planificarea strategică a [...] și a achizițiilor și de coordonarea și supravegherea [...], inclusiv logistică. Consiliul de administrație al societății [F], cu sediul social în [...], include principalele funcții de conducere a grupului. Potrivit consultantului fiscal al societății [F], decizia din 1997 a recunoscut faptul că proprietatea intelectuală aparține sediului social al [...], și nu sucursalei irlandeze. Cererea de emitere a deciziei conține cifrele privind ocuparea forței de muncă pentru societatea [F] în Irlanda și valoarea impozitului plătit în decursul ultimilor opt ani, însă nu cuprinde date contabile sau proiecțiile financiare ale societății.
- (393) *Decizia din decembrie 2006 – sucursala irlandeză a societății [C1]:* Societatea [C1] este o societate [...] care face parte dintr-un grup [...] multinațional [...]. Sucursala produce [...]. Domeniile de activitate ale sucursalei includ [...], producție, resurse umane, afaceri publice, finanțe, achiziții etc. Cererea de emitere a deciziei nu face referire la existența proprietății intelectuale utilizate de sucursala irlandeză, care este alocată în afara Irlandei. Remunerația impozabilă a sucursalei, astfel cum s-a convenit în decizie, reprezintă o marjă de 18 % aplicată costurilor de funcționare din Irlanda, o „rentabilitate a proprietății intelectuale” de 1,6 % pentru cifra de afaceri anuală de [...] a societății din care face parte sucursala, obținută din produsele fabricate de sucursala irlandeză, precum și o deducere pentru amortizare pentru instalații și clădiri.
- (394) *Decizia din decembrie 2007 – sucursala irlandeză a grupului [G]:* Grupul [G] este un grup corporativ multinațional [...] cu trei sucursale irlandeze. Prin urmare, decizia pare să vizeze repartizarea profitului între societăți și nu repartizarea profitului către o sucursală. S-a convenit ca decizia să fie valabilă pentru o perioadă de cinci ani, începând cu 2008. Cererea de emitere a deciziei indică faptul că funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze constau în producția de [...], vânzarea de [...] și produse asociate, comercializarea de [...], un centru de servicii comune pentru societățile afiliate grupului la nivel mondial, precum și cercetare și dezvoltare. Nici cererea de emitere a deciziei, nici materialul de sprijin prezentat de Irlanda nu fac referire la existența proprietății intelectuale utilizate de sucursalele irlandeze, care este alocată în afara Irlandei. Pentru una dintre cele trei sucursale, descrisă ca fiind o entitate de producție, decizia convine calcularea bazei de impozitare în Irlanda ca suma a 15 % din costurile de funcționare din Irlanda (costurile incluse sunt enumerate în cererea de emitere a deciziei), o „rentabilitate a proprietății intelectuale” de 0,8 % din cifra de afaceri anuală obținută din produsele fabricate în Irlanda și o deducere pentru amortizare pentru instalații și clădiri. Pentru celelalte două sucursale, decizia aprobă o bază de impozitare egală cu 15 % din costurile de funcționare (costurile incluse sunt enumerate în cererea de emitere a deciziei).
- (395) *Decizia din septembrie 2010 – sucursala irlandeză a societății [D]:* Societatea [D] este o societate rezidentă [...] care face parte dintr-un grup multinațional [...]. Conform cererii de emitere a deciziei, grupul dorește să [...] și are în vedere Irlanda ca o locație adecvată pentru această activitate, luând în considerare costurile fiscale anticipate. O sucursală irlandeză ar furniza servicii de administrare centralizată la nivel înalt în cadrul grupului și [...]. Remunerația convenită în decizie pentru funcția de gestionare centralizată este o marjă de 10 % aplicată costurilor totale suportate de sucursală. Marja de 10 % se bazează pe o analiză comparativă efectuată de consultantul fiscal al societății. Profitul care urmează a fi repartizat funcției de [...] cu părțile terțe este determinat ca diferența dintre sumele de încasat de la părțile terțe și totalul costurilor imputabile suportate în Irlanda, cheltuielile sediilor sociale repartizate [...] și valoarea în condiții de concurență deplină a serviciilor furnizate de alte societăți afiliate grupului.
- (396) Comisia observă o serie de discrepanțe în aceste decizii.
- (397) În primul rând, alegerea metodelor nu este sistematică, inclusiv în cazul în care activitățile descrise sunt similare. De exemplu, sucursalele societăților [A] și AOE fabrică produse utilizând proprietatea intelectuală deținută de societate care nu este alocată sucursalei irlandeze. Cererea de emitere a deciziei a societății [A] concluzionează că sucursala irlandeză a societății [A] nu este un producător contractant, în timp ce, în soluțiile fiscale anticipate

contestate, AOE este considerată drept un producător contractant. În consecință, în decizia acordată societății [A], a fost aprobată metoda de împărțire a profitului <sup>(327)</sup> descrisă în liniile directoare ale OCDE privind PT, spre deosebire de metoda cost-plus/MTMN aprobată pentru AOE, deși activitățile descrise în cererea de emitere a deciziei transmise de societatea [A] par a fi similare celor descrise în cererea de emitere a deciziei transmise de AOE. Cu toate acestea, în cazul în care metoda de împărțire a profitului ar fi fost aleasă pentru AOE, întregul profit al acestei societăți ar fi trebuit să fie alocat sucursalelor irlandeze, întrucât profiturile din exploatare ale sucursalei respective reprezintă costurile totale de exploatare ale societății.

- (398) În mod similar, în cererea de emitere a deciziei pentru societatea [A], societatea solicită administrației fiscale irlandeze să confirme faptul că repartizarea profitului către unitatea sa de producție ar trebui calculată utilizând o metodă de împărțire a profitului bazată pe proporția costurilor totale ale societății reprezentate de costurile sucursalei sale irlandeze. Metoda de împărțire a profitului este propusă pentru a calcula profiturile impozabile ale sucursalei irlandeze, în locul unei metode cost-plus, cu toate că aceasta din urmă ar fi redus profitul impozabil al sucursalei, potrivit societății [A]. Aceasta contrastează cu abordarea acceptată de administrația fiscală irlandeză în deciziile emise pentru societățile [B], [C2], [N], [I], [E], [M] și [D], unde baza de impozitare a sucursalelor irlandeze ale societăților respective a fost calculată ca un procent din costuri, spre deosebire de un procent din profiturile totale ale societății <sup>(328)</sup>.
- (399) Metoda împărțirii profitului a fost acceptată, de asemenea, în cazul societății [F], unde 15 % din totalul profiturilor societății au fost repartizate sucursalei irlandeze. Cu toate acestea, în timp ce descrierea funcțiilor sucursalei în cazul societății [F] contrastează cu descrierea funcțiilor sucursalei irlandeze a societății [A] – prin faptul că societatea [A] și-a prezentat activitățile din Irlanda ca fiind activități de producție care utilizează un drept de proprietate intelectuală deținut în afara Irlandei <sup>(329)</sup>, în timp ce societatea [F] și-a prezentat activitățile din Irlanda ca fiind sediul mondial pentru activitățile de [...] ale societății – remunerațiile convenite se bazează pe aceeași metodă de stabilire a prețurilor de transfer și aceeași metodă de împărțire a profiturilor, iar procentul reținut nu diferă în mod semnificativ (15 % pentru societatea [F] și 12,5 % pentru societatea [A]), în pofida faptului că, în primul caz, activitățile sunt descrise ca presupunând riscul legat de complexitate și riscul comercial și, în cel de al doilea caz, ca fiind limitate la operațiuni de rutină legate de risc.
- (400) În plus, multe dintre decizii repartizează profiturile în funcție de costuri, aplicând în mod eficient MTMN, unde indicatorul nivelului de profit este reprezentat de costuri. Cu toate acestea, în unele cazuri, costurile utilizate ca valoare de referință sunt costurile de funcționare ale sucursalei, în timp ce, în alte cazuri, de exemplu în cazul societății [B], baza de costuri în scopul repartizării profitului include costurile de vânzare. Această variație a bazei de costuri utilizate ca valoare de referință în decizii nu pare să urmeze un raționament specific în ceea ce privește caracterul adecvat al unei baze de costuri mai mari sau mai mici.
- (401) O altă diferență aparentă în ceea ce privește tratamentul acordat în situații comparabile este observată prin compararea tratamentului acordat de administrația fiscală irlandeză sucursalelor irlandeze ale societății [M] și societății [E]. Ambele societăți au obținut o decizie în 2005 și sucursalele irlandeze ale ambelor societăți produc [...]. Ambele sucursale sunt prezentate ca având risc limitat – în cazul societății [E], sucursala este prezentată ca fiind producător contractant, în timp ce, în cazul societății [M], sucursala este prezentată ca fiind un producător contra cost, ceea ce, în esență, constituie aceeași activitate – iar cererile de emitere a deciziilor specifică faptul că materia primă utilizată ar fi deținută de sediul social. În măsura în care sucursalele acționează în calitate de producători, nu există modalități contractuale de a alocă o astfel de proprietate sediului social sau sucursalei, întrucât acestea reprezintă aceeași entitate juridică. Prin urmare, sucursalele societății [E] și societății [M] sunt, în realitate, descrise ca suportând riscuri similare și oferind funcții similare, iar ambele sucursale sunt implicate în

<sup>(327)</sup> Aceasta corespunde celei de a cincea metode a OCDE, și nu MTMN.

<sup>(328)</sup> Determinarea bazei de impozitare a sucursalelor irlandeze este stabilită ca un procent din costuri în aceste cazuri indiferent dacă societatea a indicat că ar trebui să fie luat în considerare un drept de proprietate intelectuală pentru evaluare, întrucât în cererea societății [A] se precizează că un drept de proprietate intelectuală urmează să fie alocat în afara Irlandei, la fel precum în cazul societății [I] de exemplu, în timp ce, într-un singur caz, se utilizează metoda de împărțire a profiturilor, dar nu și în celălalt caz.

<sup>(329)</sup> Cererea de emitere a deciziei indică faptul că „grupul” [...] nu consideră că activitățile [societății [A]] în Irlanda sunt doar de «producător contractant». În timp ce analiza funcțională [...] a demonstrat în mod clar că esența activităților desfășurate în Irlanda este procesul de producție [...].”

activitățile de facturare. În cazul ambelor decizii, baza de impozitare a sucursalei se determină ca o marjă aplicată costurilor de funcționare ale sucursalelor irlandeze ale societăților <sup>(330)</sup>. Cu toate acestea, în cazul sucursalei societății [E], remunerația convenită de administrația fiscală irlandeză este o marjă comercială de 100 % din costurile de funcționare, în timp ce, în cazul societății [M], marja comercială convenită de administrația fiscală irlandeză este de 10 ori mai mică, de 10 % din costurile de funcționare. Nu există nicio explicație inclusă în niciuna dintre decizii care ar putea justifica respectivele niveluri diferite de remunerație, indiferent dacă metodele de repartizare a profiturilor aprobate de deciziile respective aproximează în mod fiabil un rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.

(402) În final, în deciziile emise pentru grupul [G] și societatea [C1], este acceptată o metodă de remunerare care se aseamănă cu metoda de remunerare acceptată în decizia contestată din 2007 privind AOE. Această metodă se bazează pe o combinație dintre un procent din cifra de afaceri, denumit „rentabilitatea proprietății intelectuale” în respectivele cereri de emitere a deciziilor, și un procent din costurile de funcționare. Această metodă nu corespunde unei metode prezentate în Liniile directoare ale OCDE privind PT. Cele trei decizii vizează procesul de producție în diferite sectoare: [...] pentru societatea [G], [...] pentru societatea [C1] și calculatoare personale pentru AOE. Sucursala irlandeză a societății [G] este descrisă ca asigurând o funcție de distribuție, în timp ce sucursalele irlandeze ale societăților [C1] și AOE nu par să asigure o astfel de funcție. Cu toate acestea, remunerația aprobată pentru societatea [G] în ceea ce privește procentul din cifra de afaceri denumit „rentabilitatea proprietății intelectuale”, este cea mai mică, de 0,8 %, comparativ cu 1,6 % pentru sucursala irlandeză a societății [C1] și 1-5 % pentru sucursala irlandeză a AOE. Procentul din costurile reținute pentru calculul bazei de impozitare a sucursalei irlandeze a societății [G] de 15 % din costurile de funcționare este, de asemenea, mai scăzut decât procentul de 18 % din costurile de funcționare aprobat pentru societatea [C1]. Prin urmare, metoda de remunerare și parametrii aprobați pentru sucursala irlandeză a societății [G] conduc în mod sistematic la o scădere a bazei de impozitare pentru sucursala irlandeză, față de metoda de remunerare și parametrii aprobați de administrația fiscală irlandeză pentru societatea [C1], în pofida faptului că sucursala irlandeză a societății [G] pare să asigure mai multe funcții decât sucursala irlandeză a societății [C1]. Această diferență nu poate fi explicată prin descrierile furnizate în respectivele cereri de emitere a deciziilor. În special, parametrii 0,8 %, 1,6 %, și 1-5 % pentru rentabilitatea proprietății intelectuale, precum și procente din costurile de funcționare prezentate în cererea de emitere a deciziei pentru societatea [G], societatea [C1] și AOE, nu sunt susținute de niciun fel de calcule.

(403) În concluzie, o analiză a practicii administrația fiscală irlandeză privind deciziile de repartizare a profitului demonstrează că nu sunt aplicate criterii coerente pentru a determina repartizarea profiturilor către sucursalele irlandeze ale societăților nerezidente în scopul aplicării secțiunii 25 din TCA din 1997. De asemenea, această analiză confirmă că soluțiile fiscale anticipate contestate au fost emise pe baza puterii de apreciere a administrației fiscale irlandeze, în absența unor criterii obiective legate de sistemul fiscal și că, prin urmare, ar trebui să se considere că aceste decizii conferă un avantaj selectiv pentru ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat <sup>(331)</sup>.

#### 8.2.4. ABSENȚA UNEI JUSTIFICĂRI PRIN NATURA ȘI STRUCTURA GENERALĂ A SISTEMULUI FISCAL

(404) O măsură care constituie o derogare de la sistemul de referință poate fi considerată în continuare neselectivă în cazul în care acesta este justificată prin natura sau structura generală a sistemului respectiv. Acest lucru este valabil în cazul în care o măsură decurge în mod direct din principiile de bază sau directoare intrinseci ale sistemului de referință sau rezultă din mecanismele inerente necesare pentru funcționarea și eficiența sistemului respectiv <sup>(332)</sup>.

(405) Nici Irlanda, nici Apple nu au formulat o justificare concludentă pentru acordarea avantajului selectiv prin soluțiile fiscale anticipate contestate, deși sarcina probei în această privință îi revine statului membru. Într-adevăr, Irlanda nu a prezentat nicio justificare pentru acordarea tratamentului selectiv, în timp ce Apple susține că exercitarea puterii de apreciere este o parte intrinsecă a sistemului de impozitare a societăților în Irlanda și că deciziile au contribuit la eficacitatea sistemului și au fost proporționale <sup>(333)</sup>.

(406) Comisia nu consideră că aceste argumente justifică acordarea tratamentului selectiv pentru ASI și AOE în cazul de față.

<sup>(330)</sup> Aceasta este, de exemplu, metoda convenită pentru ASI în decizia din 2007.

<sup>(331)</sup> A se vedea considerentul 381.

<sup>(332)</sup> A se vedea, de exemplu, cauzele conexe C-78/08-C-80/08 *Paint Graphos* și alții, EU:C:2011:550, punctul 69.

<sup>(333)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, considerentul 216 și următoarele.

- (407) În primul rând, exercitarea puterii de apreciere de către administrația fiscală, chiar dacă este inerentă în aplicarea anumitor norme fiscale, nu poate justifica în sine o discriminare între contribuabilii care se află într-o situație de fapt și de drept similară. Astfel cum a afirmat Curtea de Justiție <sup>(334)</sup>, exercitarea puterii de apreciere de către o administrație fiscală în aplicarea normelor sale fiscale care nu se bazează pe criterii obiective legate de sistemul fiscal conduce la o prezumție de selectivitate, iar Apple nu a reușit să demonstreze că puterea de apreciere a administrației fiscale irlandeze în acordarea soluțiilor fiscale anticipate contestate se bazează pe criterii obiective legate de sistemul fiscal.
- (408) În orice caz, Comisia reamintește că, pe baza raționamentului primar <sup>(335)</sup> și subsidiar <sup>(336)</sup>, precum și a primul său raționament alternativ <sup>(337)</sup>, nu exercitarea unei puteri de apreciere de către administrația fiscală irlandeză conduce la acordarea unui avantaj selectiv în favoarea ASI și AOE, ci faptul că soluțiile fiscale anticipate contestate acordă ASI și AOE o reducere a bazei lor de impozitare și, în consecință, a impozitului pe profit datorat de acestea, care nu este la dispoziția operatorilor economici aflați într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Conform acestor raționamente, aprobarea de către administrația fiscală irlandeză a metodelor de repartizare a profitului propuse de Apple pentru stabilirea profitului impozabil al ASI și AOE în Irlanda este cea care conduce la un avantaj selectiv, și nu exercitarea unei puteri de apreciere ca atare în aprobarea acestor metode. Faptul că soluțiile fiscale anticipate contestate conferă, de asemenea, un avantaj selectiv societăților ASI și AOE ca urmare a exercitării unei puteri de apreciere de către administrația fiscală irlandeză în acest context care nu se bazează pe criterii obiective legate de sistemul fiscal reprezintă încă un raționament alternativ care susține constatarea existenței unui avantaj selectiv în cazul de față <sup>(338)</sup>. Acest raționament este dezvoltat pentru a aborda argumentul invocat de Irlanda și Apple potrivit căruia secțiunea 25 din TCA din 1997 nu este reglementată de principiul concurenței depline și demonstrarea existenței unui avantaj selectiv trebuie efectuată prin compararea soluțiilor fiscale anticipate contestate cu practica administrativă a administrației fiscale irlandeze. În consecință, cu excepția acestui ultim raționament, concluzia Comisiei conform căreia soluțiile fiscale anticipate contestate conferă un avantaj selectiv societăților ASI și AOE nu depinde de caracterul excesiv al puterii de apreciere a administrației fiscale irlandeze în acordarea respectivelor decizii sau de modul în care administrația fiscală irlandeză a exercitat această putere de apreciere, ci rezultă din faptul că aceste decizii reduc în mod selectiv impozitul pe profit datorat de ASI și AOE în Irlanda în raport cu operatorii economici aflați într-o situație de fapt și de drept comparabilă.
- (409) În al doilea rând, chiar dacă constatarea Comisiei cu privire la existența unui avantaj selectiv a fost întemeiată pe exercitarea puterii de apreciere de către administrația fiscală irlandeză, argumentul invocat de Apple potrivit căruia „[soluțiile fiscale anticipate] rezultă din principiile intrinseci ale secțiunii 25 din TCA din 1997” <sup>(339)</sup>, fără a explica mai detaliat modul în care acesta este interpretat sau modul în care acesta ar putea justifica tratamentul selectiv, este insuficient pentru a justifica tratamentul selectiv în cazul de față. În conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție, un avantaj acordat unei societăți trebuie să fie conform nu numai cu caracteristicile inerente ale sistemului fiscal în cauză, ci și în ceea ce privește modul în care acest sistem este pus în aplicare <sup>(340)</sup>. Prin urmare, chiar dacă practica administrativă a administrației fiscale irlandeze în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997 ar fi reprezentat sistemul de referință corespunzător, fapt pe care Comisia îl contestă, modul în care administrația fiscală irlandeză a pus în aplicare secțiunea 25 din TCA din 1997 prin acordarea soluțiilor fiscale anticipate individuale arată că exercitarea puterii sale de apreciere nu se bazează pe criterii obiective. Prin urmare, un astfel de tratament în favoarea ASI și AOE nu poate fi justificat prin logica sau natura generală a sistemului fiscal.
- (410) În al treilea rând, referirea generală la „eficiența sistemului de impozitare” <sup>(341)</sup>, la care soluțiile fiscale anticipate ar fi contribuit, nu poate justifica un tratament selectiv acordat anumitor societăți în cadrul sistemului respectiv. Este adevărat că, în general, soluțiile fiscale anticipate sunt adesea mijloace valabile și utilizate frecvent de administrațiile fiscale pentru a asigura certitudinea juridică, însă acest fapt nu scutește soluțiile fiscale anticipate de controlul în temeiul normelor Uniunii privind ajutoarele de stat.
- (411) În concluzie, tratamentul selectiv oferit societăților ASI și AOE în cadrul soluțiilor fiscale anticipate contestate nu este justificat prin natura și structura generală a sistemului fiscal.

<sup>(334)</sup> Cauza C-6/12 P Oy, EU:C:2013:525, punctul 27.

<sup>(335)</sup> Secțiunea 8.2.2.2.

<sup>(336)</sup> Secțiunea 8.2.2.3.

<sup>(337)</sup> Secțiunea 8.2.3.1.

<sup>(338)</sup> Secțiunea 8.2.3.2.

<sup>(339)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 218.

<sup>(340)</sup> Cauzele conexate C-78/08-C-80/08, Paint Graphos și alții, EU:C:2011:550, punctul 73.

<sup>(341)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 219.

## 8.2.5. CONCLUZIE PRIVIND EXISTENȚA UNUI AVANTAJ SELECTIV

- (412) Prin aprobarea unor metode de repartizare a profiturilor către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE care se îndepărtează de la un rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la o reducere a bazei de impozitare a ASI și AOE în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectă prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină. Prin urmare, soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la o reducere a impozitului pe profit datorat de ASI și AOE, stabilit în conformitate cu normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda, conferind astfel un avantaj selectiv acestor societăți în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat <sup>(342)</sup>.
- (413) În mod alternativ, prin aprobarea unor metode de repartizare a profiturilor către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE care se îndepărtează de la un rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline, soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la o reducere a bazei de impozitare a ASI și AOE în comparație cu celelalte societăți nerezidente care își desfășoară activitatea prin intermediul unei sucursale în Irlanda. Prin urmare, soluțiile fiscale anticipate contestate conduc la o reducere a impozitului pe profit datorat de ASI și AOE în temeiul secțiunii 25 din TCA din 1997, conferind astfel un avantaj selectiv acestor societăți în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat <sup>(343)</sup>.

## 8.3. CONCLUZIE CU PRIVIRE LA EXISTENȚA AJUTORULUI DE STAT

- (414) Având în vedere cele de mai sus, Comisia concluzionează că soluțiile fiscale anticipate contestate emise de administrația fiscală irlandeză în favoarea ASI și AOE conferă un avantaj selectiv acestor societăți care este imputabil Irlandei și este finanțat din resurse de stat, care denaturează sau amenință să denatureze concurența și care este susceptibil să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. Prin urmare, soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (415) Întrucât soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației conduc la o reducere a taxelor care ar trebui suportate în mod normal de ASI și AOE în cadrul operațiunilor lor comerciale, trebuie să se considere că soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației conferă un ajutor pentru funcționare societăților ASI și AOE.

## 8.4. BENEFICIARIII MĂSURILOR CONTESTATE

- (416) soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației acordă un ajutor de stat în favoarea ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Cu toate acestea, ASI și AOE fac parte dintr-un grup corporativ multinațional, și anume grupul Apple, care este format din numeroase societăți, toate acestea fiind controlate în ultimă instanță de Apple Inc. Entitățile juridice separate pot fi considerate ca alcătuind o singură unitate economică în sensul aplicării normelor privind ajutoarele de stat. Prin urmare, această unitate economică este considerată a fi societatea în cauză care beneficiază de măsura de ajutor. Astfel cum a hotărât anterior Curtea de Justiție, „[n]oțiunea de «întreprindere», plasată în contextul dreptului concurenței, trebuie să fie înțeleasă în sensul că desemnează o unitate economică [...], chiar dacă din punct de vedere juridic această unitate economică este constituită din mai multe persoane fizice sau juridice” <sup>(344)</sup>. Pentru a stabili dacă mai multe entități constituie o unitate economică, Curtea verifică existența unei participații de control sau a unor legături de natură funcțională, economică sau organică <sup>(345)</sup>. În cazul de față, ASI și AOE sunt, în ultimă instanță, deținute integral de Apple Inc. <sup>(346)</sup> iar majoritatea membrilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE sunt angajați ai Apple Inc. <sup>(347)</sup>, astfel încât se poate considera că Apple Inc., care este entitatea care controlează grupul Apple, controlează ASI și AOE prin legături de natură funcțională, economică și organică.

<sup>(342)</sup> Secțiunea 8.2.2.

<sup>(343)</sup> Secțiunea 8.2.3.

<sup>(344)</sup> Cauza C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, punctul 11. A se vedea, de asemenea, cauza T-137/02, Pollmeier Malchow/Comisia, EU:T:2004:304, punctul 50.

<sup>(345)</sup> Cauza C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Comisia, EU:C:2010:787, punctele 47-55; Cauza C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA și alții, EU:C:2006:8, punctul 112.

<sup>(346)</sup> A se vedea considerentul 47.

<sup>(347)</sup> A se vedea considerentul 114.

- (417) În plus, grupul Apple este cel care a luat hotărârea de a constitui ASI și AOE în Irlanda și grupul Apple este cel care a decis structura prin care ASI și AOE urmau să fie constituite în Irlanda și faptul că prezența acestor societăți în Irlanda urma să fie limitată la o singură sucursală pentru fiecare dintre acestea. Prin urmare, grupul Apple, în ansamblu, este cel care beneficiază de ajutorul de stat acordat de Irlanda societăților ASI și AOE prin soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației, având în vedere că orice tratament fiscal favorabil acordat ASI și AOE de către administrația fiscală irlandeză aduce beneficii, în final, grupului Apple în ansamblu, prin eliberarea resurselor financiare suplimentare care pot fi utilizate în beneficiul întregului grup corporativ.
- (418) În concluzie, în pofida faptului că grupul Apple este organizat în diferite personalități juridice, acest grup ar trebui, cu toate acestea, să fie considerat ca o singură unitate economică care beneficiază de ajutorul de stat acordat de Irlanda prin soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației <sup>(348)</sup>.

#### 8.5. COMPATIBILITATEA MĂSURILOR CONTESTATE

- (419) Ajutorul de stat este considerat compatibil cu piața internă în cazul în care se încadrează în oricare dintre motivele enumerate la articolul 107 alineatul (2) din tratat <sup>(349)</sup> și poate fi considerat compatibil cu piața internă în cazul în care Comisia constată că acesta intră sub incidența oricăruia dintre motivele enumerate la articolul 107 alineatul (3) din tratat <sup>(350)</sup>. Cu toate acestea, statul care acordă ajutorul are responsabilitatea de a dovedi că ajutorul de stat acordat este compatibil cu piața internă în conformitate cu articolul 107 alineatul (2) sau alineatul (3) din tratat <sup>(351)</sup>.
- (420) Irlanda nu a invocat niciunul dintre motivele pentru constatarea unei compatibilități din oricare dintre aceste dispoziții pentru ajutorul de stat acordat prin soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației.
- (421) În plus, astfel cum s-a menționat în considerentele 222 și 415, trebuie să se considere că soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației acordă un ajutor de funcționare în favoarea ASI, AOE și a grupului Apple în ansamblul său. În special, un astfel de ajutor nu poate, în principiu, să fie considerat compatibil cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (c) din TFUE, ca urmare a faptului că acesta nu favorizează dezvoltarea anumitor activități economice sau a anumitor regiuni economice, iar stimulentele fiscale nu sunt limitate în timp, nu sunt reduse treptat și nu sunt proporționale cu ceea ce este necesar pentru remedierea unui dezavantaj economic specific în regiunile în cauză.
- (422) În consecință, ajutorul de stat acordat de Irlanda prin soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației este incompatibil cu piața internă.

#### 9. CARACTERUL ILEGAL AL AJUTORULUI

- (423) În temeiul articolului 108 alineatul (3) din TFUE, statele membre sunt obligate să informeze Comisia despre orice plan de acordare de ajutoare (obligația de notificare) și nu pot pune în aplicare măsurile de ajutor avute în vedere

<sup>(348)</sup> A se vedea, prin analogie, cauza 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, punctul 11: „Din informațiile furnizate de reclamante, rezultă că, în urma restructurării, atât societatea Intermills, cât și cele trei societăți industriale sunt controlate de Regiunea valonă și că, în urma transferului de instalații de producție către cele trei societăți nou constituite, societatea Intermills rămâne, în continuare, implicată în cadrul acestora. Prin urmare, trebuie să se constate că, în pofida faptului că fiecare dintre cele trei societăți industriale are o personalitate juridică distinctă de fosta societate Intermills, toate aceste societăți formează împreună un singur grup, în orice caz, din perspectiva ajutorului acordat de autoritățile belgiene [...]”. A se vedea cauzele conexe C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416, punctul 102: „Comisia a considerat în mod întemeiat că normele care reglementează stabilirea veniturilor impozabile constituie un avantaj pentru centrele de coordonare și grupurile din care fac parte.”

<sup>(349)</sup> Derogările prevăzute la articolul 107 alineatul (2) din TFUE vizează: (a) ajutoarele cu caracter social acordate consumatorilor individuali; (b) ajutoarele destinate reparării pagubelor provocate de calamități naturale sau de alte evenimente extraordinare; și (c) ajutoarele acordate anumitor regiuni ale Republicii Federale Germania.

<sup>(350)</sup> Derogările prevăzute la articolul 107 alineatul (3) din TFUE vizează: (a) ajutoarele destinate să favorizeze dezvoltarea anumitor regiuni; (b) ajutoarele destinate să promoveze realizarea anumitor proiecte importante de interes european comun sau să remedieze perturbări grave ale economiei unui stat membru; (c) ajutoarele destinate să dezvolte anumite activități sau regiuni economice; (d) ajutoarele destinate să promoveze cultura și conservarea patrimoniului; și (e) ajutoare stabilite prin decizie a Consiliului.

<sup>(351)</sup> Cauza T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisia, EU:T:2007:253, punctul 34.

înainte de adoptarea unei decizii definitive de către Comisie (clauza de *standstill*). Obligația de notificare este reluată la articolul 2 din Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului <sup>(352)</sup>, iar clauza de *standstill* este prevăzută la articolul 3 din respectivul regulament. Articolul 1 litera (f) din regulamentul menționat definește un ajutor de stat nou pus în aplicare prin încălcarea condițiilor prevăzute la articolul 108 alineatul (3) din tratat ca fiind un ajutor ilegal.

- (424) Comisia constată că Irlanda nu a adus la cunoștința Comisiei niciun plan de emiteră a soluțiilor fiscale anticipate care fac obiectul contestației și nu a respectat clauza de *standstill*. Prin urmare, în conformitate cu articolul 1 litera (f) din Regulamentul (UE) 2015/1589, soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației constituie un ajutor de stat pus în aplicare în mod ilegal prin încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat.

#### 10. PRESUPUSE NEREGULI PROCEDURALE

- (425) Irlanda și Apple susțin că dreptul acestora de a fi ascultate a fost încălcat de către Comisie, întrucât obiectul investigației Comisiei s-ar fi modificat după adoptarea deciziei de inițiere a procedurii, astfel cum reiese din scrisoarea din 17 aprilie 2015, și că nu li s-ar fi oferit posibilitatea să își facă cunoscute punctele de vedere cu privire la poziția exprimată de Comisie în scrisoarea menționată. În consecință, Irlanda și Apple susțin că Comisia ar fi trebuit să extindă obiectul deciziei de inițiere a procedurii sau să adopte o nouă decizie de deschidere a procedurii oficiale de investigare, prin care să stabilească presupusul nou obiect al investigației.
- (426) Comisia consideră că drepturile procedurale ale Irlandei și ale societății Apple au fost respectate pe deplin în cazul de față.
- (427) Comisia observă, în primul rând, că domeniul de aplicare a investigației sale în materie de ajutoare de stat a rămas neschimbat în perioada cuprinsă între decizia de inițiere a procedurii și adoptarea prezentei decizii. Ambele decizii vizează aceleași măsuri (soluțiile fiscale anticipate emise în 1991 și 2007 de administrația fiscală irlandeză), aceiași beneficiari (ASI, AOE și grupul Apple) și aceleași preocupări legate de ajutoarele de stat (dacă metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile respective conduc la o repartizare corespunzătoare a profiturilor către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE sau conferă un avantaj selectiv acestor societăți în sensul că le permit să își stabilească profitul imposabil într-un mod care se abate de la un rezultat conform cu principiul concurenței depline).
- (428) În decizia de inițiere a procedurii, Comisia și-a exprimat îndoielile inițiale privind conformitatea metodelor de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației cu normele privind ajutoarele de stat, în special principiul concurenței depline, astfel cum decurge din articolul 107 alineatul (1) din tratat. Scopul unei etape de investigație aprofundată în urma deciziei de inițiere a procedurii este de a aduce noi elemente de fapt și de drept în atenția Comisiei. Aceste elemente pot alimenta în continuare sau pot răspunde la îndoielile inițiale ale Comisiei, astfel cum sunt stabilite în decizia de inițiere a procedurii. În consecință, la sfârșitul procedurii, este posibil ca analiza Comisiei să sufere modificări, ceea ce implică faptul că decizia finală poate prezenta anumite diferențe față de decizia de inițiere a procedurii, fără ca acest aspect să afecteze legalitatea deciziei finale <sup>(353)</sup>.
- (429) Ca urmare a observațiilor scrise detaliate care au fost furnizate de Irlanda și Apple cu privire la preocupările privind ajutoarele de stat exprimate de Comisie în decizia de inițiere a procedurii, analiza Comisiei a continuat să evolueze în cazul de față. Ca răspuns la o cerere formulată de Irlanda de a clarifica evaluarea ajutoarelor de stat în lumina acestor elemente și având în vedere afirmația Irlandei potrivit căreia evaluarea Comisiei pare să se bazeze pe o neînțelegere din partea Comisiei cu privire la legislația națională aplicabilă, serviciile Comisiei au trimis Irlandei scrisoarea din 17 aprilie 2015 din motive de transparență, iar Irlanda a transmis scrisoarea în cauză către Apple. Cu toate acestea, după adoptarea deciziei de inițiere a procedurii, obiectul investigației Comisiei în materie de ajutoare de stat nu s-a modificat (metodele de repartizare a profitului aprobate prin soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației) și nici principalele îndoieli exprimate cu privire la conformitatea măsurilor contestate cu normele privind ajutoarele de stat (dacă aceste metode au condus la un profit imposabil pentru ASI și AOE care respectă principiul concurenței depline).

<sup>(352)</sup> Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO L 248, 24.9.2015, p. 9).

<sup>(353)</sup> Cauza T-424/05, Italia/Comisia, EU:T:2009:49, punctul 69; și cauzele conexe T-231/06 și T-237/06 Țările de Jos și NOS/Comisia, EU:T:2010:525, punctul 50. A se vedea, de asemenea, cauza T-242/12 (SNCF)/Comisia, EU:T:2015:1003, punctele 345-367.

- (430) În orice caz, după scrisoarea din 17 aprilie 2015, Irlanda a avut din plin ocazia să prezinte Comisiei observațiile sale cu privire la poziția exprimată în scrisoarea respectivă și a făcut uz efectiv de această posibilitate în mai multe rânduri, atât în scris, cât și oral <sup>(354)</sup>. În ceea ce privește Apple, Comisia reamintește că, în calitate de parte interesată, aceasta are numai dreptul de a formula observații ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii. Cu toate acestea, Apple a avut posibilitatea de a prezenta Comisiei observațiile sale în repetate rânduri, atât în scris, cât și oral, după primirea scrisorii din 17 aprilie 2015 <sup>(355)</sup> și a făcut în mod efectiv uz de această posibilitate.
- (431) În consecință, Comisia consideră că drepturile procedurale ale Irlandei și ale întreprinderii Apple au fost respectate în cazul de față.

## 11. RECUPERARE

### 11.1. OBLIGAȚIA DE RECUPERARE

- (432) Articolul 16 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 solicită Comisiei să dispună recuperarea oricărui ajutor ilegal și incompatibil cu piața internă. Această dispoziție prevede, de asemenea, că statul membru în cauză trebuie să ia toate măsurile necesare pentru recuperarea ajutorului ilegal declarat incompatibil cu piața internă. Articolul 16 alineatul (2) din Regulamentul (UE) 2015/1589 prevede că ajutorul care urmează să fie recuperat include dobânda calculată de la data la care ajutorul ilegal a fost pus la dispoziția beneficiarului până la data recuperării sale. Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei <sup>(356)</sup> stabilește metodele care trebuie utilizate pentru calcularea dobânzii de recuperare. În cele din urmă, articolul 16 alineatul (3) din Regulamentul (UE) 2015/1589 precizează că „recuperarea se efectuează fără întârziere și în conformitate cu procedurile legislației naționale a statului membru în cauză, cu condiția ca acestea să permită executarea imediată și efectivă a deciziei Comisiei”.

### 11.2. AJUTOR NOU

- (433) În conformitate cu articolul 1 litera (c) din Regulamentul (UE) 2015/1589, „ajutor nou» înseamnă orice ajutor, respectiv orice schemă de ajutor și orice ajutor individual care nu este ajutor existent, inclusiv modificările ajutoarelor existente”.
- (434) În conformitate cu articolul 17 din Regulamentul (UE) 2015/1589, prerogativele Comisiei de recuperare a ajutorului sunt supuse unui termen de prescripție de 10 ani. Termenul de prescripție începe să curgă din ziua în care ajutorul ilegal este acordat beneficiarului fie ca ajutor individual, fie ca ajutor în cadrul unei scheme de ajutor. Orice măsură adoptată de către Comisie sau, la solicitarea acesteia, de către un stat membru cu privire la ajutorul ilegal întrerupe termenul de prescripție. După fiecare întrerupere, începe să curgă un nou termen de prescripție. Termenul de prescripție se suspendă atât timp cât decizia Comisiei face obiectul unei proceduri în curs de desfășurare înaintea Curții de Justiție. În final, orice ajutor pentru care termenul de prescripție a expirat este considerat ajutor existent.
- (435) Soluția fiscală anticipată din 1991 a fost emisă cu mai mult de 10 ani în urmă. În speță, termenul de prescripție prevăzut la articolul 17 din Regulamentul (UE) 2015/1589 a fost întrerupt la 12 iunie 2013, data la care Comisia a trimis Irlandei o scrisoare prin care o invita să îi furnizeze informații cu privire la practica în domeniul soluțiilor fiscale anticipate și, în special, informații privind orice astfel de soluție acordată de Irlanda în favoarea AOI, ASI și AOE <sup>(357)</sup>. Aceasta înseamnă că toate ajutoarele acordate în temeiul soluției fiscale anticipate din 1991 înainte de 12 iunie 2003 trebuie să fie considerate ajutoare „existente” în sensul articolului 1 litera (b) punctul (iv) din Regulamentul (UE) 2015/1589. În schimb, orice ajutor acordat după această dată, fie în temeiul soluției fiscale anticipate din 1991, fie în temeiul soluției fiscale anticipate din 2007, constituie „ajutor nou” în sensul articolului 1 litera (c) din Regulamentul (UE) 2015/1589.

<sup>(354)</sup> A se vedea schimbul de observații dintre Irlanda și Comisie descris în secțiunile 7.1, 7.2, 7.4 și 7.5.

<sup>(355)</sup> A se vedea schimbul de observații dintre Apple și Comisie descris în secțiunile 7.1, 7.2 și 7.3.

<sup>(356)</sup> Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei din 21 aprilie 2004 de punere în aplicare a Regulamentului (UE) 2015/1589 al Consiliului de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO L 140, 30.4.2004, p. 1).

<sup>(357)</sup> A se vedea considerentul 1. Primul răspuns din partea Irlandei la cererea de informații a Comisiei care vizează practica soluțiilor fiscale anticipate irlandeze, pe de o parte, și care a inclus întrebări specifice referitoare la ASI și AOE, pe de altă parte, datează din 9 iulie 2013.



- (436) Irlanda susține că orice ajutor acordat în cazul de față ar putea constitui doar ajutor existent, întrucât administrația fiscală irlandeză nu a aplicat principiul concurenței depline, care nu era aplicabil în Irlanda atunci când aceasta a aderat la Uniunea Europeană, la 1 ianuarie 1973, și care nu a fost aplicabil în niciun moment ulterior. Potrivit Irlandei, articolul 25 din TCA din 1997 doar reproduce articolul 201 din Legea privind impozitul pe profit din 1967, care era în vigoare la data la care Irlanda a aderat la Uniune, iar nicio dispoziție nu face referire la principiul concurenței depline sau la cadrul OCDE. Astfel, având în vedere că temeiul juridic pentru repartizarea profitului către o sucursală irlandeză nu a suferit modificări semnificative după ce Irlanda a aderat la Uniunea Europeană, măsura, în cazul în care constituie ajutor de stat, este ajutor existent în sensul articolului 1 litera (b) din Regulamentul (UE) 2015/1589 <sup>(358)</sup>.
- (437) Acest argument nu poate fi acceptat, întrucât ajutoarele acordate în cazul de față constituie ajutoare individuale acordate în favoarea ASI, AOE și grupului Apple sub forma soluțiilor fiscale anticipate care fac obiectul contestației, care aprobă metodele de repartizare a profitului ce acordă ASI și AOE o reducere a bazei lor impozabile în scopul impozitării profitului societăților în Irlanda, și nu sunt, astfel cum Irlanda pare să pretindă, o schemă de ajutor de stat în baza articolului 25 din TCA din 1997 și a articolului 201 din Legea privind impozitul pe venit din 1967. Cu alte cuvinte, măsura care acordă ajutor de stat este reprezentată de soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației, astfel cum sunt aplicate anual de ASI și AOE în vederea determinării profitului impozabil pentru societăți în scopul perceperii impozitului pe profit în Irlanda și, pe baza acestei determinări, a impozitului pe profit datorat anual de acestea. În consecință, ajutorul este acordat anual prin deciziile respective, în momentul în care impozitul pe profit trebuie plătit de ASI și AOE, iar aceste societăți se bazează pe metodele de repartizare a profitului aprobate prin deciziile respective pentru a calcula valoarea impozitului datorat. Prin urmare, ajutorul acordat ASI, AOE și grupului Apple prin soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației constituie un ajutor de stat nou, care este acordat anual <sup>(359)</sup>.

### 11.3. SECURITATE JURIDICĂ ȘI ÎNCREDERE LEGITIMĂ

- (438) Articolul 16 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 prevede că Comisia nu solicită recuperarea ajutorului în cazul în care aceasta ar contraveni unui principiu general de drept.
- (439) Atât Irlanda, cât și Apple argumentează că, prin deschiderea procedurii oficiale de investigare și prin punerea la îndoială a respectării dispozițiilor privind ajutoarele de stat din cele două soluții fiscale anticipate după 22 de ani, Comisia a încălcat principiul securității juridice. Potrivit Irlandei, normele privind ajutoarele de stat trebuie să fie previzibile, iar Comisia nu este autorizată să dezvolte dreptul Uniunii prin extinderea limitelor acestor norme într-un mod inedit sau prin referire la evoluțiile internaționale, cum ar fi cadrul OCDE <sup>(360)</sup>. Prin aplicarea principiului concurenței depline și a cadrului OCDE, în special a Liniilor directe ale OCDE din 2010, Comisia impune retroactiv un cadru de referință extern care nu făcea parte din dreptul intern irlandez la momentul respectiv <sup>(361)</sup>. În final, Irlanda susține că aplicarea retroactivă de către Comisie a principiilor înseamnă că Irlanda trebuie să respecte un principiu pe care nu această țară (și nici Apple) nu l-ar fi putut anticipa atunci când aceste au fost emise aceste soluții fiscale anticipate <sup>(362)</sup>.
- (440) Conform jurisprudenței, principiul fundamental al securității juridice se opune posibilității Comisiei de a amâna la nesfârșit exercitarea competențelor sale <sup>(363)</sup>. Cu toate acestea, pentru ca principiul securității juridice să se aplice, trebuie să fi existat o lipsă prelungită de acțiune din partea Comisiei din momentul în care acesta a luat la

<sup>(358)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 141 și următoarele.

<sup>(359)</sup> Cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416. Același raționament a fost aplicat de Tribunal în cauzele conexate T-427/04 și T-17/05 Franța și France Télécom/Comisia, EU:T:2009:474, în care France Télécom a beneficiat de o scutire fiscală, iar Comisia a concluzionat că ajutorul a fost acordat anual, și anume diferența de impozitare exigibilă și scutită a fost calculată pe o bază anuală și a depins, printre altele, de nivelul cotelor de impozitare votate anual de autoritățile locale, concluzie confirmată de Tribunal.

<sup>(360)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 90.

<sup>(361)</sup> Observațiile din partea Irlandei cu privire la observațiile părților terțe, punctele 22-41.

<sup>(362)</sup> Observații din partea Apple privind decizia de inițiere a procedurii, punctul 300.

<sup>(363)</sup> Cauza C-74/00 P și C-75/00 P, Falck și Acciaierie di Bolzano/Comisia, EU:C:2002:524, punctul 140.

cunoștință de ajutor și o situație de incertitudine. Un interval lung de timp nu este suficient pentru a invoca securitatea juridică, iar o întârziere poate fi imputată Comisiei numai începând cu momentul în care aceasta a luat cunoștință de existența ajutorului. În cazul de față, având în vedere că soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației nu au fost notificate Comisiei de către Irlanda și nu au fost puse la dispoziția publicului în alt mod, Comisia a putut avea cunoștință de existența acestor decizii numai atunci când existența acestora a fost dezvăluită public, fapt care a avut loc pentru prima dată în cursul audierilor desfășurate de Senatul SUA. Aceste audieri au avut loc la 21 mai 2013, iar ulterior Comisia a adresat Irlandei o solicitare de informații la 12 iunie 2013. Prin urmare, Comisia nu poate fi criticată pentru faptul că ar fi încălcat principiul securității juridice din cauza lipsei de acțiune prelungite, având în vedere faptul că, din momentul în care Comisia a putut lua cunoștință de respectivele decizii (21 mai 2013), aceasta a luat măsuri în termen de mai puțin de o lună (12 iunie 2013).

- (441) În ceea ce privește argumentul Irlandei potrivit căruia principiul securității juridice a fost încălcat deoarece Comisia acționează împotriva practicii sale decizionale conform căreia singurul punct de referință valid este sistemul fiscal național, Comisia reamintește că sistemul de referință pe baza căruia se evaluează existența unui avantaj selectiv în cazul de față este regimul comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda. De asemenea, Comisia reamintește că, deși statele membre beneficiază de autonomie fiscală în domeniul impozitării directe, orice măsură fiscală adoptată de un stat membru trebuie să respecte normele Uniunii privind ajutoarele de stat, care sunt obligatorii pentru statele membre și primează în fața legislației lor interne <sup>(364)</sup>. În această privință, Comisia reamintește că articolul 107 alineatul (1) din tratat, astfel cum a fost interpretat de Curtea de Justiție <sup>(365)</sup>, interzice o măsură fiscală care permite unei întreprinderi integrate să își determine profitul impozabil într-un mod care nu reflectă un profit ce ar rezulta în condiții de liberă concurență, și anume pe baza prețurilor negociate de întreprinderi independente în circumstanțe comparabile în conformitate cu principiul concurenței depline. La adoptarea prezentei decizii, Comisia aplică articolul 107 alineatul (1) din tratat în cazul soluțiilor fiscale anticipate care fac obiectul contestației, despre care Comisia a constatat că duc la un rezultat care se abate de la regimul comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda prin faptul că permit ASI și AOE să își determine profitul impozabil într-un mod care nu reflectă un profit în conformitate cu principiului concurenței depline. În ceea ce privește argumentul Irlandei potrivit căruia Comisia impune respectarea unor standarde internaționale și aplică liniile directe din 2010 pentru deciziile emise înainte de data respectivă, Comisia reamintește că concluziile sale din prezenta decizie se întemeiază pe încălcarea articolului 107 alineatul (1) din tratat, care face parte din ordinea juridică a Irlandei începând din 1973, și nu pe cadrul OCDE. Comisia face trimitere la cadrul OCDE în prezenta decizie numai în măsura în care acesta oferă îndrumări utile atunci când trebuie să se stabilească dacă o metodă de determinare a profitului impozabil al unei sucursale produce o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață în conformitate cu principiul deplinei concurențe, întrucât acest cadru este rezultatul discuțiilor la nivel de experți desfășurate la OCDE și detaliază tehnici care vizează abordarea provocărilor comune în impozitarea la nivel internațional.

- (442) În cele din urmă, ca răspuns la observațiile comune semnate de mai multe organisme profesionale, Irlanda a invocat principiul încrederii legitime ca împiedicând recuperarea în cazul de față. De asemenea, Irlanda a făcut referire la hotărârea pronunțată în cauza France Télécom <sup>(366)</sup> în observațiile sale atunci când a susținut că este dificil de cuantificat valoarea ajutorului acordat prin soluțiile fiscale anticipate în cazul de față <sup>(367)</sup>. Cu toate acestea, un stat membru ale cărui autorități au acordat un ajutor cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din TFUE nu poate invoca încrederea legitimă a beneficiarilor pentru a justifica nerespectarea obligației de a lua măsurile necesare în vederea punerii în aplicare a unei decizii a Comisiei prin care aceasta îi solicită să recupereze ajutorul. A admite o astfel de posibilitate ar însemna anularea oricărui efect util al articolelor 107 și 108 din

<sup>(364)</sup> A se vedea cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416, punctul 81; cauzele conexate C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul Gibraltarului și al Regatului Unit, EU:C:2011:732; cauza C-417/10, 3 M Italia, EU:C:2012:184, punctul 25 și Ordonanța pronunțată în cauza C-529/10 Safilo, EU:C:2012:188, punctul 18; A se vedea, de asemenea, cauza T-538/11 Belgia/Comisia, EU:T:2015:188, punctul 66.

<sup>(365)</sup> A se vedea cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, EU:C:2006:416, punctele 95-97.

<sup>(366)</sup> Decizia 2006/621/CE a Comisiei din 2 august 2004 privind ajutorul de stat pus în aplicare de Franța în favoarea France Télécom (JO L 257, 20.9.2006, p. 11).

<sup>(367)</sup> Observații din partea Irlandei privind decizia de inițiere a procedurii, punctele 155 și 156.

TFUE, întrucât autoritățile naționale ar putea să se bazeze pe propriul lor comportament ilegal pentru a submina eficacitatea deciziilor luate de Comisie în temeiul dispozițiilor respective din TFUE <sup>(368)</sup>. Prin urmare, nu este de competența statului membru în cauză, ci a societății beneficiare să invoce existența unor circumstanțe excepționale care ar fi putut sta la baza încrederii sale legitime pentru a contesta recuperarea unui ajutor ilegal <sup>(369)</sup>. Întrucât Apple nu a invocat acest principiu în observațiile sale transmise Comisiei, acest motiv este suficient pentru a considera că argumentul Irlandei bazat pe principiul încrederii legitime este nefondat. În orice caz, atunci când un ajutor este pus în aplicare fără notificarea prealabilă a Comisiei, în lipsa unor împrejurări speciale, beneficiarul ajutorului nu poate avea o încredere legitimă în caracterul legal al ajutorului <sup>(370)</sup>.

- (443) În ceea ce privește argumentul invocat în observațiile comune în ceea ce privește pretinsul caracter novator al abordării utilizate în cazul de față care a dat naștere la o încălcare a principiului încrederii legitime, împiedicând astfel recuperarea <sup>(371)</sup>, Comisia reamintește că principiul încrederii legitime nu se poate aplica decât unei persoane care se află într-o situație în care o instituție a Uniunii, prin faptul că a oferit persoanei respective asigurări precise, a determinat-o să aibă așteptări bine întemeiate <sup>(372)</sup>. Nici Irlanda, nici declarația comună nu demonstrează că Comisia a oferit vreodată o asigurare precisă că soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației au respectat normele privind ajutoarele de stat sau că articolul 107 alineatul (1) din tratat nu se aplică soluțiilor fiscale anticipate sau oricărui alt tip de măsuri fiscale care aprobă o metodă ce permite unei societăți integrate să își determine profitului impozabil. Dimpotrivă, Comisia a identificat soluțiile fiscale anticipate drept măsuri fiscale de natură să dea naștere unui ajutor de stat în Comunicarea sa din 1998 privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice <sup>(373)</sup> și, de atunci, a aplicat într-o serie de decizii normele privind ajutoarele de stat măsurilor fiscale care au permis societăților integrate să își determine profitul impozabil <sup>(374)</sup>. Prin urmare, nu există niciun temei pentru ca Irlanda să invoce principiul încrederii legitime în scopul de a împiedica recuperarea.

- (444) În ceea ce privește presupusa dificultate de a cuantifica valoarea ajutorului, cazul de față face referire la situația relativ evidentă în care o măsură fiscală acordă beneficiarul acesteia o reducere a bazei sale de impozitare și, prin urmare, a impozitului său pe profit. Comisia nu poate identifica nicio dificultate în stabilirea sumei care urmează a fi recuperată într-o astfel de situație și nu observă paralele cu măsura de ajutor identificată în decizia privind France Telecom, care a vizat o situație în care ajutorul a fost acordat pe baza unei declarații publice a unui ministru, având ca efect creșterea bonității societății pe piață.

#### 11.4. METODA DE RECUPERARE

- (445) Obligația unui stat membru de a elimina ajutorul considerat de Comisie ca fiind incompatibil cu piața internă are rolul de a restabili situația concurențială care exista anterior pe piață. În acest sens, Curtea de Justiție a stabilit că obiectivul este atins odată cu rambursarea de către beneficiar a sumelor acordate sub formă de ajutor ilegal, pierzând astfel avantajul de care acesta beneficiase față de concurenții săi de pe piață și restabilind astfel situația anterioară plății ajutorului.

<sup>(368)</sup> A se vedea cauza C-5/89, Comisia/Germania, EU:C:1990:320, punctul 17 și cauza C-310/99, Italia/Comisia, EU:C:2002:143, punctul 104.

<sup>(369)</sup> A se vedea cauza T-67/94, Ladbroke Racing/Comisia, EU:T:1998:7, punctul 183; a se vedea, de asemenea, cauzele conexe T-116/01 și T-118/01, P & O European Ferries (Vizcaya) SA și Diputación Foral de Vizcaya/Comisia, EU:T:2003:217, punctul 203.

<sup>(370)</sup> Cauzele conexe C-183/02 P și C-187/02 P, Demesa și Territorio Histórico de Álava/Comisia, EU:C:2004:701, punctul 45.

<sup>(371)</sup> Observații comune, punctul 16.

<sup>(372)</sup> A se vedea cauza 265/85, Van den Bergh en Jurgens și Van Dijk Food Products (Lopik)/Comisia, EU:C:1987:121, punctul 44, și cauza C 537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan/Comisia, EU:C:2010:769, punctul 63.

<sup>(373)</sup> JO C 147, 20.6.2002, p. 2.

<sup>(374)</sup> A se vedea, de exemplu, Decizia 2003/81/CE a Comisiei (JO L 31, 6.2.2003, p. 26); Decizia 2003/512/CE a Comisiei (JO L 177, 16.7.2003, p. 17); Decizia 2003/501/CE a Comisiei (JO L 170, 9.7.2003, p. 20), punctul 53 și Decizia 2003/755/CE a Comisiei (JO L 282, 30.10.2003, p. 25).

- (446) Nicio dispoziție din dreptul Uniunii nu impune Comisiei să stabilească valoarea exactă a ajutorului care trebuie recuperat atunci când dispune restituirea ajutorului declarat incompatibil cu piața internă <sup>(375)</sup>. Dimpotrivă, este suficient ca decizia Comisiei să includă informații care permit destinatarului să calculeze el însuși, fără prea mare dificultate, suma respectivă <sup>(376)</sup>. Legislația UE prevede numai ca ajutorul acordat în mod ilegal să fie recuperat în vederea restabilirii situației anterioare, iar rambursarea să aibă loc în conformitate cu normele din legislația națională <sup>(377)</sup>. Prin urmare, Comisia poate să se limiteze la constatarea obligației de restituire a ajutoarelor respective și să lase în sarcina autorităților naționale calcularea cuantumului precis al ajutorului care trebuie restituit <sup>(378)</sup>.
- (447) În ceea ce privește ajutoarele de stat ilegale acordate sub formă de măsuri fiscale, suma care trebuie recuperată se calculează pe baza comparației dintre impozitul efectiv plătit și suma care ar fi trebuit plătită dacă s-ar fi aplicat norma general aplicabilă. Astfel cum s-a concluzionat în secțiunea 8.2.2.2, în special în considerentul 319, o alocare corectă a activelor, funcțiilor și riscurilor de către administrația fiscală irlandeză atunci când au fost emise soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației ar fi fost concludentă în ceea ce privește repartizarea profitului în cadrul ASI și AOE, astfel încât toate profiturile din activitățile de vânzare ale societăților respective ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE pe perioada în care soluțiile fiscale anticipate care fac obiectul contestației au fost în vigoare. Având în vedere perioada de prescripție de 10 ani prevăzută la articolul 17 din Regulamentul (UE) 2015/1589, recuperarea ar trebui să includă ajutoarele acordate începând cu 12 iunie 2003 și, întrucât exercițiul financiar 2014 este, potrivit Apple, ultimul în care soluția fiscală anticipată din 2007 a fost aplicată de ASI și AOE pentru a-și calcula profitul impozabil în Irlanda, acesta ar trebui să continue până la 27 septembrie 2014, data la care s-a încheiat exercițiul financiar 2014 pentru ASI și AOE. În consecință, toate profiturile din activitățile comerciale desfășurate de ASI și AOE trebuie, ca punct de plecare, să fie atribuite respectivelor lor sucursale irlandeze pentru perioada cuprinsă între 12 iunie 2003 și 27 septembrie 2014 în scopul calculării impozitului pe profit datorat de ASI și AOE în temeiul regimului comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda. În plus, veniturile din dobânzi generate de proprietatea deținută de sucursalele irlandeze, care au fost declarate de Apple și de Irlanda în conturile statutare <sup>(379)</sup>, trebuie repartizate sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE.
- (448) Apple poate solicita, în măsura în care prezintă dovezi suficiente, următoarele deduceri din profitul care urmează a fi atribuit sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE:
- (i) veniturile din dobânzi și din investiții care pot fi atribuite sediilor sociale ale ASI și AOE generate de gestionarea pasivă a lichidităților, care au fost externalizate de consiliile de administrație ale ASI și AOE către Braeburn, astfel cum se reflectă în procesele-verbale ale reuniunilor consiliului <sup>(380)</sup>; acestea nu includ veniturile din dobânzi generate de proprietatea deținută de sucursalele irlandeze, care au fost declarate de Irlanda și Apple în conturile statutare <sup>(381)</sup>;
  - (ii) deducerile pentru amortizare, în temeiul soluției fiscale anticipate din 1991, în măsura în care limitarea capacității de a beneficia de deduceri pentru amortizare conduce la un dezavantaj pentru Apple <sup>(382)</sup>; și
  - (iii) profiturile sucursalei AOE din Singapore care au fost supuse impozitării în Singapore <sup>(383)</sup>.
- (449) De asemenea, profiturile din exploatare care urmează să fie supuse impozitării în Irlanda pot fi ajustate în urma unei retratări efective a conturilor statutare sau a declarațiilor fiscale ale ASI și AOE ca urmare a plăților și ajustărilor corespunzătoare ale conturilor statutare ale altor societăți din grupul Apple, în conformitate cu normele generale aplicabile în Irlanda pentru retratarea retroactivă a conturilor financiare sau a declarațiilor fiscale și cu condiția ca Apple să furnizeze dovezi suficiente cu privire la orice datorie reală față de Apple Inc. sau alte societăți din cadrul grupului Apple din alte jurisdicții, pentru activitățile sau serviciile prestate, cum ar fi activitățile de cercetare și dezvoltare și de marketing.

<sup>(375)</sup> Deși contextul este cel al unei „imposibilități de recuperare”, și nu al unei „dificultăți de cuantificare a valorii ajutorului”.

<sup>(376)</sup> A se vedea cauza C-441/06, Comisia/Franța, EU:C:2007:616, punctul 29 și jurisprudența citată.

<sup>(377)</sup> Cauzele conexate T-427/04 și T-17/05, Franța și France Télécom/Comisia, EU:T:2009:474, punctul 297.

<sup>(378)</sup> Cauzele conexate T-427/04 și T-17/05, Franța și France Télécom/Comisia, EU:T:2009:474, punctul 299.

<sup>(379)</sup> A se vedea considerentul 100.

<sup>(380)</sup> A se vedea considerentele 108 și 291.

<sup>(381)</sup> A se vedea considerentul 100.

<sup>(382)</sup> A se vedea considerentul 349.

<sup>(383)</sup> A se vedea nota de subsol 74.

- (450) O astfel de retratare ar putea avea loc în urma unei modificări retroactive a APC-ului sau a acordului de servicii de marketing. Condițiile acordurilor respective nu au fost examinate de administrația fiscală irlandeză în contextul soluțiilor fiscale anticipate care fac obiectul contestației și, în cazul în care contribuția financiară adusă de ASI și AOE la costurile de cercetare și dezvoltare sau de marketing în temeiul acordurilor respective nu ar fi conformă cu nivelul de contribuție care ar fi fost convenit între societăți independente care negociază în condiții de concurență deplină, de exemplu deoarece angajații Apple Inc. au desfășurat activități în beneficiul ASI și AOE care au depășit contribuțiile remunerate prevăzute de APC și de acordul de servicii de marketing, existența unor astfel de activități, în cazul în care este documentată în mod adecvat, ar putea justifica o modificare retroactivă a APC-ului și/sau a acordului de servicii de piață și ar putea conduce majorarea plăților *ex post* din partea ASI și AOE către Apple Inc., cu condiția ca aceste plăți să fie realizate în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (451) De asemenea, o astfel de retratare ar putea conduce la o modificare retroactivă a jurisdicției în care sunt înregistrate vânzările EMEA ale ASI în cazul în care Apple consideră că aceste vânzări înregistrate nu echivalează cu asumarea efectivă a riscurilor în distribuirea produselor Apple și că astfel de riscuri au fost suportate efectiv în jurisdicțiile în care a avut loc o activitate economică mai semnificativă decât în Irlanda. Acesta poate fi, de exemplu, cazul oricăror profituri ale ASI supuse impozitului pe profit în Italia <sup>(384)</sup>, cu condiția ca evaluarea administrației fiscale italiene să fie înregistrată de ASI în sumele respective din conturile statutare retratate ale societății și ca profiturile supuse impozitării în Irlanda să nu fie reduse mai mult decât proporțional cu sumele corespunzătoare ale profiturilor supuse impozitării în Italia.

#### 11.5. CONCLUZIE

- (452) În concluzie, Comisia constată că Irlanda, prin emiterea soluțiilor fiscale anticipate care fac obiectul contestației ce au permis societăților ASI și AOE să își stabilească impozitul pe profit datorat anual în Irlanda în perioada în care aceste soluții au fost în vigoare, a acordat în mod ilegal un ajutor de stat în favoarea ASI, AOE și a grupului Apple, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat, ajutor pe care Irlanda trebuie să îl recupereze de la ASI și AOE în temeiul articolului 16 din Regulamentul (UE) 2015/1589,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

#### Articolul 1

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

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

#### Articolul 2

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

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

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

<sup>(384)</sup> A se vedea nota de subsol 73.

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

*Articolul 3*

- (1) Recuperarea ajutorului menționat la articolul 1 este imediată și efectivă.
- (2) Irlanda asigură punerea în aplicare a prezentei decizii în termen de patru luni de la data notificării acesteia.

*Articolul 4*

- (1) În termen de două luni de la data notificării prezentei decizii, Irlanda prezintă Comisiei informații cu privire la metoda utilizată pentru calcularea cuantumului exact al ajutorului.
- (2) Irlanda informează Comisia cu privire la evoluția măsurilor naționale adoptate în vederea punerii în aplicare a prezentei decizii până la recuperarea integrală a ajutorului menționat la articolul 1. La simpla solicitare a Comisiei, Irlanda transmite fără întârziere informații cu privire la măsurile deja adoptate și la cele prevăzute pentru a se conforma prezentei decizii.

*Articolul 5*

Prezenta decizie se adresează Irlandei.

Adoptată la Bruxelles, 30 august 2016.

*Pentru Comisie*  
Margrethe VESTAGER  
*Membru al Comisiei*

---