



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

10 septembrie 2024*

Cuprins

I.	Istoricul litigiului	5
A.	Cu privire la istoricul grupului Apple	6
1.	În ceea ce privește grupul Apple	6
2.	În ceea ce privește ASI și AOE	6
3.	În ceea ce privește sucursalele irlandeze	7
B.	Cu privire la soluțiile fiscale anticipate contestate	7
1.	Cu privire la soluția fiscală anticipată din anul 1991	8
a)	Cu privire la baza de impozitare a ACL, predecesor al AOE	8
b)	Cu privire la baza de impozitare a ACAL, predecesoarea ASI	8
2.	Cu privire la soluția fiscală anticipată din anul 2007	9
C.	Cu privire la procedura administrativă în fața Comisiei	9
D.	Cu privire la decizia în litigiu	10
1.	Cu privire la existența unui avantaj selectiv	10
a)	Cu privire la cadrul de referință	11
b)	Cu privire la principiul concurenței depline	11
c)	Cu privire la raționamentul cu titlu principal al Comisiei referitor la existența unui avantaj selectiv ca urmare a neatribuirii profiturilor derivate din licențele pentru PI deținute de ASI și AOE în favoarea sucursalelor irlandeze	12

* Limba de procedură: engleza.

d) Cu privire la raționamentul subsidiar al Comisiei referitor la existența unui avantaj selectiv ca urmare a alegerii neadecvate a metodelor de atribuire a profiturilor către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE	12
e) Cu privire la raționamentul alternativ al Comisiei referitor la existența unui avantaj selectiv ca urmare a derogării de la cadrul de referință constituit de secțiunea 25 din TCA 97	13
f) Concluzia Comisiei privind existența unui avantaj selectiv	13
2. Cu privire la incompatibilitatea, nelegalitatea și recuperarea ajutoarelor	13
II. Procedura în fața Tribunalului	14
III. Hotărârea atacată	14
IV. Procedura în fața Curții și concluziile părților în recurs	16
V. Cu privire la recurs	17
A. Considerații introductive	17
B. Cu privire la primul motiv, întemeiat pe erori în aprecierea raționamentului cu titlu principal privind existența unui avantaj	20
1. Cu privire la primul aspect al primului motiv	21
a) Argumentația părților	21
b) Aprecierea Curții	23
1) Cu privire la admisibilitatea și la caracterul operant al argumentației Comisiei	24
2) Cu privire la fond	25
i) Cu privire la prima obiecție, întemeiată pe existența unei erori de interpretare a deciziei în litigiu	25
ii) Cu privire la a doua și la a treia critică	28
2. Cu privire la al doilea aspect al primului motiv	28
a) Argumentația părților	28
b) Aprecierea Curții	33
1) Cu privire la a doua critică, întemeiată pe o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, pe o denaturare a dreptului irlandez și pe o neregularitate de procedură	33
i) Cu privire la admisibilitate	34
ii) Cu privire la fond	36

– Cu privire la luarea în considerare a unor elemente de probă inadmisibile	36
– Cu privire la criteriul juridic aplicabil în temeiul dreptului irlandez în vederea stabilirii profiturilor unei societăți nerezidente	38
– Cu privire la luarea în considerare de către Tribunal a funcțiilor Apple Inc.	39
– Cu privire la impactul luării în considerare a activităților și a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. asupra calificării juridice a faptelor	41
2) Cu privire la prima critică, întemeiată pe o motivare insuficientă și contradictorie a hotărârii atacate și pe o neregularitate procedurală	42
3. Cu privire la al treilea aspect al primului motiv	43
a) Argumentația părților	43
b) Aprecierea Curții	45
4. Concluzii cu privire la primul motiv de recurs	47
VI. Cu privire la acțiunile în fața Tribunalului	48
A. Cu privire la motivele care vizează aprecierea referitoare la existența unui avantaj selectiv	49
1. Cu privire la examinarea criteriului avantajului și al selectivității	49
2. Cu privire la identificarea cadrului de referință și la aprecierile Comisiei referitoare la impozitarea normală a profitului în temeiul dreptului fiscal irlandez	50
3. Cu privire la aprecierile Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple	51
4. Cu privire la caracterul selectiv al soluțiilor fiscale anticipate contestate	52
a) Argumentația părților	52
b) Aprecierea Curții	53
B. Cu privire la existența unei intervenții a statului sau prin intermediul resurselor de stat	55
1. Argumentația părților	55
2. Aprecierea Curții	56
C. Cu privire la motivele întemeiate pe încălcarea unor norme fundamentale de procedură și în special a dreptului de a fi ascultat	57
1. Argumentația părților	57
2. Aprecierea Curții	58

D. Cu privire la motivele întemeiate pe încălcarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime	60
1. Argumentația părților	60
2. Aprecierea Curții	61
E. Cu privire la motivele întemeiate pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe ingerința acesteia în competențele statelor membre, în special cu încălcarea principiului autonomiei fiscale	63
1. Argumentația părților	63
2. Aprecierea Curții	63
F. Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe lipsa motivării deciziei în litigiu.	65
1. Argumentația părților	65
2. Aprecierea Curții	66
VII. Cu privire la cheltuielile de judecată.	67

„Recurs – Ajutoare de stat – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Soluții fiscale anticipate (tax rulings) adoptate de un stat membru – Avantaje fiscale selective – Atribuirea profiturilor generate de licențe de proprietate intelectuală sucursalelor societăților nerezidente – Principiul concurenței depline”

În cauza C-465/20 P,

având ca obiect un recurs formulat în temeiul articolului 56 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, introdus la 25 septembrie 2020,

Comisia Europeană, reprezentată de L. Flynn, P.-J. Loewenthal și F. Tomat, în calitate de agenți,
recurentă,

celelalte părți din procedură fiind:

Irlanda, reprezentată de M. Browne, Chief State Solicitor, A. Joyce și J. Quaney, în calitate de agenți, asistați inițial de P. W. Baker, KC, C. Donnelly, SC, A. Goodman, SC, S. Kingston, SC, și B. Doherty, BL, ulterior de P. W. Baker, KC, C. Donnelly, SC, P. Gallagher, SC, A. Goodman, SC, B. Doherty, BL, și D. Fennelly, BL,

Apple Sales International Ltd, cu sediul în Cork (Irlanda),

Apple Operations International Ltd, fostă Apple Operations Europe Ltd, cu sediul în Cork,

reprezentate de D. Beard, KC, J. Bourke, barrister, L. Osepiciu, barrister, C. Riis-Madsen, avocat, E. van der Stok, advocaat și A. von Bonin, Rechtsanwalt,

reclamante în primă instanță,

Marele Ducat al Luxemburgului, reprezentat inițial de A. Germeaux și T. Uri și ulterior de A. Germeaux și T. Schell, în calitate de agenți, asistați de J. Bracker și D. Waelbroeck, avocați,

Republica Polonă,

Autoritatea de Supraveghere AELS, reprezentată inițial de M. Sánchez Rydelski, C. Simpson și C. Zatschler și ulterior de M. Sánchez Rydelski și C. Simpson, în calitate de agenți,

interveniente în primă instanță,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul L. Bay Larsen, vicepreședinte, doamna K. Jürimäe, domnii C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, Z. Csehi și doamna O. Spineanu-Matei, președinți de cameră, domnii M. Ilesič, J.-C. Bonichot, I. Jarukaitis, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (raportor) și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul M. Longar, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 mai 2023,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 noiembrie 2023,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Prin recursul formulat, Comisia Europeană solicită anularea Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 15 iulie 2020, Irlanda și alții/Comisia (T-778/16 și T-892/16, denumită în continuare „hotărârea atacată”, EU:T:2020:338), prin care acesta a anulat 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 (JO 2017, L 187, p. 1, denumită în continuare „decizia în litigiu”).

I. Istoricul litigiului

- 2 Istoricul litigiului, astfel cum a fost prezentat la punctele 1-47 din hotărârea atacată, poate fi rezumat, în scopul prezentei proceduri, după cum urmează.

A. Cu privire la istoricul grupului Apple

1. În ceea ce privește grupul Apple

3 Grupul Apple, înființat în anul 1976, având sediul în Cupertino (Statele Unite), este format din Apple Inc. și din toate societățile controlate de aceasta din urmă (denumite în continuare, împreună, „grupul Apple”). Grupul Apple concepe, fabrică și comercializează printre altele dispozitive media și de comunicații mobile, calculatoare personale, precum și playere audio digitale portabile și comercializează produse software, alte servicii, soluții pentru rețele, precum și conținut și aplicații digitale terțe. Grupul Apple își comercializează produsele și serviciile către consumatori, întreprinderi și autorități publice din 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. Activitatea economică globală a grupului Apple este structurată în jurul unor domenii funcționale importante, gestionate și coordonate din Statele Unite de conducerea stabilită în Cupertino.

2. În ceea ce privește ASI și AOE

4 În cadrul grupului Apple, Apple Operations International Ltd (AOI) este o filială deținută în proporție de 100 % de Apple Inc. AOI deține 100 % din filiala Apple Operations Europe Ltd (AOE), denumită anterior „Apple Computer Ltd (ACL)”. Aceasta deține 100 % din filiala Apple Sales International Ltd (ASI), denumită anterior „Apple Computer Accessories Ltd (ACAL)” și ulterior „Apple Computer International”. Atât ASI, cât și AOE sunt constituite ca societăți de drept irlandez, dar nu au reședința fiscală în Irlanda.

5 Astfel cum se indică în considerentele (113)-(115) ale deciziei în litigiu, o parte semnificativă dintre membrii consiliilor de administrație ale societăților AOE și ASI erau directori, angajați de Apple Inc. și stabiliți în Cupertino. În considerentul (115) al deciziei menționate sunt reproduse extrase din rezoluții și din procese-verbale ale reuniunilor adunării generale și ale consiliilor de administrație ale societăților ASI și AOE. Rezoluțiile consiliilor de administrație priveau în general subiecte precum plata dividendelor, aprobarea rapoartelor directorilor sau chiar numirea și demisia acestora din urmă. În mod ocazional, aceste rezoluții se refereau la constituirea de filiale și la acordarea de împuterniciri anumitor directori privind activități cum ar fi gestionarea conturilor bancare, relațiile cu guvernele și cu organismele publice, auditurile, încheierea de contracte de asigurare, închirierea, cumpărarea și vânzarea de active, primirea de mărfuri și contractele comerciale.

6 Apple Inc., pe de o parte, și ASI și AOE, pe de altă parte, au încheiat un acord de partajare a costurilor (denumit în continuare „acordul de partajare a costurilor”). Costurile partajate priveau printre altele cercetarea și dezvoltarea (R & D) tehnologiilor încorporate în produsele grupului Apple. Acordul de partajare a costurilor a fost încheiat inițial în luna decembrie 1980 între Apple Inc., denumită „Apple Computer Inc.”, și ACL. În cursul anului 1999, Apple Computer International a devenit parte la acest acord. Acordul de partajare a costurilor a fost modificat de mai multe ori, în special pentru a ține seama de modificările normelor aplicabile.

7 În temeiul acestui acord, părțile au fost de acord să împartă costurile și riscurile activităților R & D în ceea ce privește bunurile necorporale dezvoltate în cadrul programului de dezvoltare a produselor și serviciilor grupului Apple. Părțile au convenit de asemenea că Apple Inc. rămânea

proprietarul legal oficial al bunurilor necorporale cu costuri partajate, inclusiv al drepturilor asupra proprietății intelectuale (denumită în continuare „PI”) a grupului Apple. În plus, Apple Inc. a acordat licențe libere de redevență societăților ASI și AOE care le permiteau să utilizeze PI a grupului Apple în special pentru a fabrica și a vinde produsele în cauză pe toate teritoriile situate în afara continentului american. Pe de altă parte, părțile la acord erau obligate să își asume riscurile rezultate din acest acord, riscul principal fiind reprezentat de obligația de a plăti costurile de dezvoltare a drepturilor asupra PI a grupului Apple.

- 8 În cursul anului 2008, ASI a încheiat un contract de servicii de marketing cu Apple Inc., în cadrul căruia aceasta din urmă se angaja să îi furnizeze servicii de comercializare, care includeau printre altele crearea, dezvoltarea și punerea în aplicare a unor strategii de marketing, a unor programe și a unor campanii de promovare. ASI se angaja, în schimb, să plătească Apple Inc. o redevență corespunzătoare unui procent din „costurile rezonabile suportate” de Apple Inc. pentru aceste servicii, la care se adaugă o marjă.

3. În ceea ce privește sucursalele irlandeze

- 9 ASI și AOE dispun fiecare de o sucursală în Irlanda, desemnată în limba engleză prin termenul „branch”. Aceste sucursale nu au personalitate juridică distinctă.
- 10 Sucursala irlandeză a ASI este responsabilă în principal de realizarea activităților de achiziții, de vânzare și de distribuție asociate vânzării de produse purtând marca Apple către entități afiliate și clienți terți în regiunile care acoperă Europa, Orientul Mijlociu, India și Africa (EMEIA), precum și Asia-Pacific (APAC). Funcțiile principale îndeplinite în cadrul acestei sucursale includ achiziția de produse finite marca Apple de la producători terți și afiliați, activități de distribuție asociate cu vânzarea de produse către entități afiliate din regiunile EMEIA și APAC, activitățile de vânzare și de distribuție asociate vânzării de produse către clienți terți în regiunea EMEIA, vânzarea online, operațiunile de logistică și operarea asistenței postvânzare pentru clienți. Comisia a constatat [considerentul (55) al deciziei în litigiu] că numeroase activități asociate cu distribuția în regiunea APAC erau efectuate de entități afiliate, în conformitate cu contractele de prestări servicii.
- 11 Sucursala irlandeză a AOE este responsabilă de fabricarea și asamblarea unei game specializate de produse informatice în Irlanda, precum calculatoare de birou, laptopuri și alte accesorii pentru calculatoare, pe care le furnizează către entități afiliate pentru regiunea EMEIA. Funcțiile principale îndeplinite în cadrul acestei sucursale includ planificarea și programarea producției, ingineria procedeelor, producție și operațiuni, asigurarea calității și controlul calității și operațiuni de modernizare.

B. Cu privire la soluțiile fiscale anticipate contestate

- 12 Prin scrisorile din 29 ianuarie 1991 și din 23 mai 2007, autoritățile fiscale irlandeze au adoptat soluții fiscale anticipate, denumite „soluții fiscale anticipate”, privind stabilirea profitului impozabil al ASI și al AOE în Irlanda (denumite în continuare împreună „soluțiile fiscale anticipate contestate”), în conformitate cu propunerile formulate în această privință de reprezentanții grupului Apple. Aceste soluții sunt descrise în considerentele (59)-(62) ale deciziei în litigiu.

1. Cu privire la soluția fiscală anticipată din anul 1991

a) Cu privire la baza de impozitare a ACL, predecesor al AOE

- 13 Prin scrisoarea din 12 octombrie 1990, adresată autorităților fiscale irlandeze, consultanții fiscali ai grupului Apple au descris activitățile ACL în Irlanda și cele îndeplinite de sucursala sa irlandeză cu sediul în Cork (Irlanda). Această scrisoare preciza că sucursala respectivă deținea active aferente activităților de producție, dar că ACL păstrase proprietatea asupra materialelor utilizate, a lucrărilor în curs de execuție și a produselor finite.
- 14 În urma unui schimb de scrisori, autoritățile fiscale irlandeze și-au dat acordul, prin scrisoarea din 29 ianuarie 1991, cu privire la propunerea grupului Apple ca profitul impozabil al ACL în Irlanda, imputabil veniturilor sucursalei sale irlandeze, să fie calculat în conformitate cu următoarea metodă:
- profitul net imputabil sucursalei irlandeze corespunde unui procent de 65 % din costurile de funcționare ale sucursalei irlandeze până la concurența unei sume anuale de [confidențial]¹ și de 20 % din costurile de funcționare care depășesc această sumă;
 - în cazul în care profitul global al sucursalei irlandeze este mai mic decât suma astfel obținută, profitul global respectiv se utilizează pentru a stabili profitul net al sucursalei respective;
 - costurile de funcționare care trebuie luate în considerare la calcularea profitului net al sucursalei irlandeze includ toate cheltuielile de funcționare a sucursalei irlandeze, cu excepția echipamentelor de revânzare și a costurilor aferente activelor necorporale facturate de societățile afiliate grupului Apple, și
 - ar putea fi solicitată o deducere pentru amortizare, care nu trebuie să depășească cu [confidențial] amortizarea declarată în contabilitatea relevantă.

b) Cu privire la baza de impozitare a ACAL, predecesora ASI

- 15 Prin scrisoarea din 2 ianuarie 1991, consultanții fiscali ai grupului Apple au informat autoritățile fiscale irlandeze cu privire la existența ACAL, a cărei sucursală în Irlanda era descrisă ca fiind responsabilă pentru aprovizionarea cu produse destinate exportului de la producătorii irlandezi.
- 16 La 16 ianuarie 1991, reprezentanții grupului Apple au trimis o scrisoare autorităților fiscale irlandeze, în care rezumau termenii acordului care fusese încheiat în cadrul unei reuniuni între acest grup și autoritățile menționate la 3 ianuarie 1991 cu privire la stabilirea profitului impozabil al ACAL. Potrivit acestei scrisori, calculul profitului sucursalei trebuia să se întemeieze pe o marjă de 12,5 % din costurile de funcționare ale sucursalei, cu excepția materialului destinat revânzării.
- 17 Prin scrisoarea din 29 ianuarie 1991, autoritățile fiscale irlandeze au confirmat termenii acordului astfel cum au fost exprimați în scrisoarea din 16 ianuarie 1991.

¹ Informații confidențiale oclutate.

2. Cu privire la soluția fiscală anticipată din anul 2007

- 18 Prin scrisoarea din 16 mai 2007, consultanții fiscali ai grupului Apple au propus autorităților fiscale irlandeze să revizuiască metodologia de stabilire a bazei de impozitare a sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE.
- 19 În ceea ce privește sucursala irlandeză a ASI, grupul Apple a propus ca profitul impozabil atribuit acestei sucursale să corespundă la [*confidențial*] din costurile sale de funcționare, cu excepția costurilor precum sumele facturate de societățile afiliate din cadrul grupului Apple și costurile cu materialul.
- 20 În ceea ce privește sucursala irlandeză a AOE, grupul Apple a propus ca profitul impozabil atribuit acestei sucursale să fie determinat prin adăugarea la suma corespunzătoare la [*confidențial*] din costurile sale de funcționare, cu excluderea costurilor precum sumele facturate de societățile afiliate din cadrul grupului Apple și costurile cu materialul, o sumă egală cu [*confidențial*] din cifra sa de afaceri, reprezentând randamentul pe PI pentru tehnologiile proceselor de fabricație elaborate de sucursala respectivă. Grupul a solicitat de asemenea o facilitate în privința amortizărilor „calculate și autorizate în mod normal” pentru uzine și clădiri.
- 21 Grupul Apple a propus ca noul acord să intre în vigoare de la 1 octombrie 2007 pentru ambele sucursale, să se aplice pentru o perioadă de cinci ani, cu excepția cazului în care circumstanțele se schimbă, și ulterior să fie reînnoit anual. El a sugerat de asemenea ca acest acord să poată fi aplicat unor noi entități care ar putea fi înființate sau transformate în cadrul grupului Apple, în măsura în care activitățile lor corespund celor desfășurate de ASI și, respectiv, de AOE.
- 22 Prin scrisoarea din 23 mai 2007, autoritățile fiscale irlandeze și-au dat acordul cu privire la toate propunerile cuprinse în scrisoarea din 16 mai 2007. Acest acord a fost aplicat până la încheierea, la 27 septembrie 2014, a exercițiului fiscal 2014.

C. Cu privire la procedura administrativă în fața Comisiei

- 23 Prin scrisoarea din 12 iunie 2013, Comisia a solicitat Irlandei să îi furnizeze informații cu privire la practica soluțiilor fiscale anticipate pe teritoriul său, în special cu privire la cele care au fost acordate anumitor entități din grupul Apple, printre care ASI și AOE.
- 24 Prin decizia din 11 iunie 2014, Comisia a inițiat procedura formală de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE (denumită în continuare „decizia de inițiere”) cu privire la soluțiile fiscale anticipate contestate, pentru motivul că aceste soluții fiscale anticipate puteau constitui ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. După ce a examinat dacă acordurile privind prețurile de transfer cuprinse în soluțiile fiscale anticipate contestate se îndepărtau de condițiile care ar fi fost stabilite între operatori de piață independenți și, prin urmare, de principiul concurenței depline, Comisia a apreciat că aceste soluții fiscale anticipate erau susceptibile să fi conferit un avantaj întreprinderilor cărora le fuseseră acordate. Această decizie a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* la 17 octombrie 2014.
- 25 Prin scrisorile din 5 septembrie și 17 noiembrie 2014, Irlanda și, respectiv, Apple Inc. și-au prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere.

- 26 În cadrul procedurii formale de investigare, au avut loc mai multe schimburi și reuniuni între Comisie, autoritățile fiscale irlandeze și Apple Inc. În plus, Apple Inc. și Irlanda au prezentat două rapoarte ad-hoc privind atribuirea profiturilor către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, întocmite de consultanții fiscali ai fiecăreia.

D. Cu privire la decizia în litigiu

- 27 La 30 august 2016, Comisia a adoptat decizia în litigiu, care privește soluțiile fiscale anticipate contestate. După ce a descris situația de drept și de fapt (secțiunea 2) și procedura administrativă (secțiunile 3-7), Comisia s-a concentrat pe analiza existenței ajutoarelor (secțiunea 8).
- 28 În primul rând, Comisia a arătat că soluțiile fiscale anticipate contestate fuseseră acordate de administrația fiscală irlandeză și, prin urmare, erau imputabile statului. Ea a apreciat că, întrucât aceste soluții fiscale anticipate determinau o reducere a valorii impozitului datorat de ASI și de AOE, Irlanda a renunțat la veniturile din impozite, ceea ce a condus la o pierdere de resurselor de stat [considerentul (221) al deciziei în litigiu].
- 29 În al doilea rând, Comisia a considerat că, întrucât ASI și AOE fac parte din grupul Apple, care este activ în toate statele membre, soluțiile fiscale anticipate contestate erau, pentru acest motiv, de natură să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre [considerentul (222) al deciziei în litigiu].
- 30 În al treilea rând, Comisia a reținut că, întrucât soluțiile fiscale anticipate contestate au condus la o reducere a bazei de impozitare a ASI și a AOE, în vederea stabilirii impozitului pe profit în Irlanda, ele acordau un avantaj acestor două societăți [considerentul (223) al deciziei în litigiu].
- 31 În plus, potrivit Comisiei, întrucât soluțiile fiscale anticipate contestate au fost acordate numai societăților ASI și AOE, natura selectivă a acestora putea fi prezumată. Totuși, din motive de exhaustivitate, Comisia a susținut că soluțiile fiscale anticipate contestate constituiau o derogare de la cadrul de referință, și anume de la normele comune de impozitare a societăților în Irlanda [considerentul (224) al deciziei în litigiu].
- 32 În al patrulea rând, în cazul în care s-ar dovedi că soluțiile fiscale anticipate contestate determinau o reducere a valorii impozitului datorat de ASI și AOE, acestea ar fi, așadar, susceptibile să amelioreze poziția concurențială a celor două societăți și, prin urmare, să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența [considerentul (222) al deciziei în litigiu].

1. Cu privire la existența unui avantaj selectiv

- 33 În secțiunea 8.2 din decizia în litigiu, Comisia a urmat analiza în trei etape rezultată din jurisprudență pentru a dovedi existența unui avantaj selectiv în speță. Astfel, mai întâi, ea a identificat cadrul de referință și a justificat aplicarea principiului concurenței depline. În continuare, aceasta a examinat existența unui avantaj selectiv care decurge dintr-o derogare de la cadrul de referință. În esență, întemeindu-se pe raționamente cu titlu principal, cu titlu subsidiar și cu titlu alternativ, Comisia a considerat că soluțiile fiscale anticipate contestate permisese societăților ASI și AOE să reducă valoarea impozitului pe care îl datorau în Irlanda în perioada în care acestea erau în vigoare, și anume între anii 1991 și 2014 (denumită în continuare „perioada

relevantă”), și că această reducere a cuantumului impozitului reprezenta un avantaj în raport cu alte societăți care se aflau într-o situație comparabilă. În sfârșit, Comisia a constatat că nici Irlanda, nici Apple Inc. nu au invocat argumente privind justificarea acestui avantaj selectiv.

a) Cu privire la cadrul de referință

- 34 În considerentele (227)-(243) ale deciziei în litigiu, Comisia a apreciat că cadrul de referință era reprezentat de normele comune de impozitare a profitului societăților în Irlanda, care ar fi avut drept obiectiv impozitarea profitului realizat de toate societățile supuse impozitării în Irlanda, indiferent dacă acestea sunt rezidente sau nerezidente. Comisia a considerat că societățile integrate și societățile neintegrate se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă în raport cu acest obiectiv. În consecință, secțiunea 25 din Taxes Consolidation Act din anul 1997 (Codul fiscal consolidat din 1997, denumit în continuare „TCA 97”), care prevede impozitarea societăților nerezidente pentru profitul din exploatare generat direct sau indirect de o sucursală care își desfășoară activitatea în Irlanda, ar trebui să fie considerată ca făcând parte integrantă din acest cadru de referință, iar nu ca un cadru de referință distinct.

b) Cu privire la principiul concurenței depline

- 35 În considerentele (244)-(263) ale deciziei în litigiu, Comisia a arătat că atât din cuprinsul secțiunii 25 din TCA 97, cât și din finalitatea sa reieșea că această dispoziție, care nu oferă nicio orientare cu privire la modul în care trebuie determinat profitul impozabil al unei sucursale irlandeze, nu putea fi aplicată decât prin utilizarea unei metode de atribuire a profiturilor. În această privință, ea a arătat că articolul 107 alineatul (1) TFUE impunea ca această metodă să se întemeieze pe principiul concurenței depline, indiferent dacă Irlanda a încorporat sau nu acest principiu în sistemul său juridic național. Comisia a întemeiat această considerație pe două premise. Pe de o parte, a amintit că orice măsură fiscală adoptată de un stat membru trebuie să respecte normele privind ajutoarele de stat. Pe de altă parte, a susținut că din Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), reieșea că o reducere a bazei de impozitare rezultată dintr-o măsură fiscală care permitea unui contribuabil să utilizeze prețuri de transfer în tranzacțiile intragrup, care nu se aseamănă cu prețurile care ar fi fost practicate în condiții de liberă concurență, conferă contribuabilului în cauză un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 36 Astfel, Comisia a susținut că principiul concurenței depline constituie un criteriu de referință pentru a stabili dacă o societate integrată beneficiază de un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE ca urmare a unei măsuri fiscale care stabilește prețurile sale de transfer și, prin urmare, baza sa de impozitare. Acest principiu ar urmări să garanteze că tranzacțiile intragrup sunt tratate, în scopuri fiscale, în același mod precum cele efectuate între societăți autonome neintegrate. Aplicarea sa ar permite evitarea unei inegalități de tratament între societăți care se află într-o situație de fapt și de drept similară în raport cu obiectivul sistemului comun al impozitului pe profit, care ar fi impozitarea profitului tuturor societăților care intră în domeniul de aplicare al acestui impozit.
- 37 În ceea ce privește principiile dezvoltate în cadrul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), Comisia a indicat că acestea constituiau numai orientări utile pentru autoritățile fiscale, pentru a se asigura că metodele de atribuire a profiturilor și de stabilire a prețurilor de transfer produc rezultate care sunt conforme condițiilor de piață.

c) Cu privire la raționamentul cu titlu principal al Comisiei referitor la existența unui avantaj selectiv ca urmare a neatribuirii profiturilor derivate din licențele pentru PI deținute de ASI și AOE în favoarea sucursalelor irlandeze

- 38 Cu titlu principal, în considerentele (265)-(321) ale deciziei în litigiu, Comisia a susținut că faptul că autoritățile fiscale irlandeze au acceptat, în soluțiile fiscale anticipate contestate, premisa potrivit căreia licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și de AOE trebuiau să fie atribuite în afara Irlandei a condus la profituri anuale impozabile ale ASI și ale AOE în Irlanda care se abat de la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață conform principiul concurenței depline.
- 39 În esență, Comisia a considerat că licențele pentru PI deținute de ASI și de AOE pentru achiziționarea, fabricarea, vânzarea și distribuția produselor Apple în afara continentului american reprezentaseră o sursă semnificativă de venituri ale acestor două societăți.
- 40 Astfel, Comisia a reproșat autorităților irlandeze că au atribuit în mod eronat sediilor ASI și AOE active, funcții și riscuri, în condițiile în care aceste sedii nu aveau nici prezență fizică, nici angajați în afara teritoriului irlandez. Mai precis, în ceea ce privește funcțiile aferente licențelor pentru PI, Comisia a apreciat că astfel de funcții nu au putut fi îndeplinite numai prin intermediul consiliilor de administrație ale ASI și AOE, în lipsa personalului la nivelul sediilor acestor societăți. Ea a arătat, în această privință, lipsa referirilor la discuții și la decizii în legătură cu PI în procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație care îi fuseseră furnizate. Prin urmare, potrivit Comisiei, întrucât sediile societăților ASI și AOE nu au putut să controleze și nici să gestioneze licențele pentru PI a grupului Apple, nu ar fi trebuit să se atribuie acestor sedii, în contextul concurenței depline, profiturile obținute din utilizarea licențelor respective. În consecință, aceste profituri ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor ASI și ale AOE, care ar fi fost singurele în măsură să exercite efectiv funcții în raport cu PI a grupului Apple și care erau esențiale pentru activitatea comercială a ASI și a AOE.
- 41 În consecință, prin faptul că nu a atribuit sucursalelor societăților ASI și AOE profiturile rezultate din PI a grupului Apple, cu nerespectarea principiului concurenței depline, autoritățile fiscale irlandeze ar fi conferit un avantaj societăților ASI și AOE, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, sub forma unei reduceri a profitului impozabil anual datorat de acestea. Potrivit Comisiei, acest avantaj prezenta un caracter selectiv, întrucât conducea la o scădere a impozitului datorat de ASI și de AOE în Irlanda în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile reflectă prețurile stabilite pe piață negociate în condiții de concurență deplină. În sfârșit, Comisia a adăugat că aplicarea abordării autorizate a OCDE privind atribuirea profiturilor către un sediu permanent (denumită în continuare „abordarea autorizată a OCDE”) permitea să se ajungă la o concluzie similară.

d) Cu privire la raționamentul subsidiar al Comisiei referitor la existența unui avantaj selectiv ca urmare a alegerii neadecvate a metodelor de atribuire a profiturilor către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE

- 42 Cu titlu subsidiar, în considerentele (325)-(360) ale deciziei în litigiu, Comisia a apreciat că, presupunând chiar că autoritățile fiscale irlandeze ar fi fost îndreptățite să atribuie licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE în afara Irlandei, metodele de atribuire a profiturilor aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate au condus, în orice caz, la situația în care profitul anual impozabil al acestor două societăți în Irlanda se îndepărtează de o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței

depline. Astfel, potrivit Comisiei, aceste metode erau bazate pe opțiuni metodologice neadecvate, ceea ce condusesse la o reducere a cuantumului impozitului pe care trebuiau să îl plătească ASI și AOE în comparație cu societățile neintegrate ale căror profituri impozabile în temeiul normelor de drept comun privind impozitarea profitului în Irlanda sunt determinate de prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină. În consecință, potrivit Comisiei, soluțiile fiscale anticipate contestate, ca urmare a aprobării metodelor menționate, conferiseră un avantaj selectiv societăților ASI și AOE în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

e) Cu privire la raționamentul alternativ al Comisiei referitor la existența unui avantaj selectiv ca urmare a derogării de la cadrul de referință constituit de secțiunea 25 din TCA 97

- 43 Cu titlu alternativ, Comisia a arătat, în considerentele (369)-(403) ale deciziei în litigiu, că, presupunând chiar că cadrul de referință este constituit numai din secțiunea 25 din TCA 97, soluțiile fiscale anticipate contestate conferiseră societăților ASI și AOE un avantaj selectiv, sub forma unei reduceri a bazei lor de impozitare în Irlanda. Pe de o parte, Comisia a considerat că aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 în Irlanda se întemeia pe principiul concurenței depline. Or, în speță Comisia ar fi demonstrat că soluțiile fiscale anticipate contestate s-ar fi abătut de la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață conform principiului concurenței depline, ceea ce ar fi conferit societăților ASI și AOE un avantaj economic. Pe de altă parte și în orice caz, Comisia a arătat că, deși ar trebui să se considere că aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 nu se întemeia pe principiul concurenței depline, trebuia să se concluzioneze că soluțiile fiscale anticipate contestate fuseseră adoptate în mod discreționar de autoritățile fiscale irlandeze, în lipsa unor criterii obiective legate de sistemul fiscal irlandez, și că, din acest motiv, confereau societăților ASI și AOE un avantaj selectiv.

f) Concluzia Comisiei privind existența unui avantaj selectiv

- 44 Comisia a concluzionat că soluțiile fiscale anticipate contestate au redus costurile pe care ASI și AOE ar fi trebuit să le suporte în mod normal în cadrul activităților lor curente și că, prin urmare, trebuia să se considere că acestea au conferit celor două societăți ajutoare pentru funcționare. Totuși, ea a considerat că, întrucât ASI și AOE făceau parte din grupul Apple, cu caracter multinațional, iar acesta trebuia să fie considerat o singură unitate economică, în sensul jurisprudenței, întregul grup menționat a beneficiat de ajutoare de stat acordate de Irlanda prin soluțiile fiscale anticipate contestate (secțiunile 8.3 și 8.4 din decizia în litigiu).

2. Cu privire la incompatibilitatea, nelegalitatea și recuperarea ajutoarelor

- 45 Comisia a arătat că aceste măsuri de ajutor erau incompatibile cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (c) TFUE și că, întrucât nu au fost notificate în prealabil, constituiau ajutoare de stat puse în aplicare în mod ilegal prin încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE (secțiunile 8.5 și 9 din decizia în litigiu).
- 46 În sfârșit, Comisia a arătat că Irlanda trebuia să recupereze ajutoarele acordate prin soluțiile fiscale anticipate contestate pentru perioada cuprinsă între 12 iunie 2003, data de la care aceste ajutoare nu erau atinse de prescripție și, prin urmare, trebuiau considerate ajutoare „noi”, și 27 septembrie 2014, dată la care aceste soluții fiscale anticipate au încetat să mai fie aplicate. Aceasta a precizat că suma care trebuia recuperată trebuia calculată pe baza unei comparații

între impozitul plătit efectiv și cel care ar fi trebuit plătit dacă, în lipsa unor soluții fiscale anticipate, ar fi fost aplicate normele de drept comun privind impozitarea profitului (secțiunea 11 din decizia în litigiu).

- 47 Ca răspuns la argumentele privind încălcarea drepturilor procedurale ale Irlandei și ale Apple Inc. în cadrul procedurii administrative, Comisia a arătat că, întrucât domeniul de aplicare al investigației sale în materie de ajutoare de stat a rămas neschimbat în perioada cuprinsă între decizia de inițiere și adoptarea deciziei în litigiu, aceste drepturi au fost pe deplin respectate (secțiunea 10 din decizia în litigiu).

II. Procedura în fața Tribunalului

- 48 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 9 noiembrie 2016, Irlanda a introdus acțiunea în cauza T-778/16, având ca obiect anularea deciziei în litigiu.
- 49 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 19 decembrie 2016, ASI și AOE au introdus acțiunea în cauza T-892/16, având ca obiect anularea deciziei în litigiu.
- 50 Prin decizia din 28 iunie 2017, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a admis cererea de intervenție a Irlandei în susținerea concluziilor ASI și AOE în cauza T-892/16.
- 51 Prin Ordonanțele din 19 iulie 2017, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a admis, pe de o parte, cererile de intervenție formulate de Marele Ducat al Luxemburgului și de Republica Polonă în susținerea concluziilor Irlandei și, respectiv, ale Comisiei în cauza T-778/16 și, pe de altă parte, cererea de intervenție a Autorității de Supraveghere AELS în susținerea concluziilor Comisiei în cauza T-892/16.

III. Hotărârea atacată

- 52 După ce a decis că era necesar să conexeze, din motive de conexitate, cauzele T-778/16 și T-892/16 pentru pronunțarea deciziei prin care se finalizează judecata (punctul 87 din hotărârea atacată), Tribunalul a arătat că, în susținerea acțiunilor lor, Irlanda, precum și ASI și AOE invocau 9 și, respectiv, 14 motive, care se suprapuneau în cea mai mare parte.
- 53 Tribunalul a amintit, cu titlu introductiv și în vederea examinării legalității deciziei în litigiu, că, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, pentru a examina dacă soluțiile fiscale anticipate contestate au constituit astfel de ajutoare, revenea Comisiei sarcina de a demonstra că erau îndeplinite condițiile pentru existența unui ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, și în special că aceste soluții fiscale anticipate conferiseră un avantaj selectiv (punctele 100 și 101 din hotărârea atacată).
- 54 În ceea ce privește examinarea propriu-zisă a motivelor invocate, Tribunalul a respins, în primul rând, al optulea motiv în cauza T-778/16 și al paisprezecelea motiv în cauza T-892/16, întemeiate pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe ingerința acesteia în competențele statelor membre (punctele 103-123 din hotărârea atacată). Tribunalul a dedus de aici că, întrucât Comisia era competentă, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, să examineze dacă soluțiile fiscale anticipate contestate constituiseră asemenea ajutoare, trebuia, în continuare, să analizeze

- motivele invocate de Irlanda, precum și de ASI și de AOE prin care se urmărea contestarea temeiniciei fiecărei etape a raționamentului pe care Comisia l-a expus în decizia în litigiu pentru a demonstra existența unui avantaj selectiv în speță (punctul 124 din hotărârea atacată).
- 55 În al doilea rând, Tribunalul a examinat motivele întemeiate pe erori săvârșite în cadrul raționamentului cu titlu principal al Comisiei (punctele 125-313 din hotărârea atacată).
- 56 Mai întâi, acesta a înlăturat ca fiind nefondate criticile referitoare, pe de o parte, la examinarea comună a criteriilor avantajului și selectivității (punctele 133-139 din hotărârea atacată) și, pe de altă parte, la cadrul de referință astfel cum este definit în decizia în litigiu (punctele 140-164 din hotărârea atacată).
- 57 În continuare, ținând seama de faptul că cadrul de referință definit în decizia în litigiu, și anume sistemul de drept comun de impozitare a profitului societăților în Irlanda, includea printre altele dispozițiile secțiunii 25 din TCA 97, Tribunalul a statuat că era necesar să se analizeze criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și de AOE împotriva interpretării de către Comisie a acestor dispoziții (punctul 165 din hotărârea atacată).
- 58 În această privință, Tribunalul a infirmat raționamentul cu titlu principal al Comisiei privind existența unui avantaj pentru două motive.
- 59 În primul rând, Tribunalul a arătat că, în cadrul raționamentului său cu titlu principal, Comisia săvârșise erori în ceea ce privește aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 (punctul 187 din hotărârea atacată), a principiului concurenței depline (punctul 229 din această hotărâre) și a abordării autorizate a OCDE (punctele 244 și 245 din hotărârea menționată). Tribunalul a dedus de aici că raționamentul cu titlu principal al Comisiei se întemeia pe aprecieri eronate privind impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță.
- 60 În al doilea rând, Tribunalul a admis criticile invocate de reclamante, examinate „[î]n scopul exhaustivității” (punctul 250 din hotărârea atacată), împotriva aprecierilor de fapt ale Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple. Tribunalul a considerat că în speță Comisia nu a reușit să demonstreze că, având în vedere, pe de o parte, activitățile și funcțiile îndeplinite efectiv de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE și, pe de altă parte, deciziile strategice adoptate și puse în aplicare în afara acestor sucursale, sucursalele menționate ar fi trebuit să li se atribuie profiturile generate de exploatarea licențelor pentru PI ale grupului Apple, în vederea stabilirii profitului anual impozabil al ASI și al AOE în Irlanda (punctele 310 și 311 din hotărârea atacată). Tribunalul s-a referit în acest context, pe de o parte, la activitățile limitate desfășurate de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, astfel cum sunt indicate în decizia în litigiu, și, pe de altă parte, la deciziile strategice adoptate și puse în aplicare în afara acestor sucursale de cadrele de conducere și de salariații Apple (punctele 255-302 din această hotărâre), precum și de directorii ASI și AOE (punctele 301 și 303-309 din hotărârea menționată).
- 61 În al treilea rând, în ceea ce privește raționamentul cu titlu subsidiar al Comisiei referitor la existența unui avantaj, Tribunalul a admis criticile invocate împotriva, *primo*, a constatărilor Comisiei privind alegerea eronată a sucursalelor irlandeze ale ASI și ale AOE ca părți testate în aplicarea metodelor de atribuire a profiturilor pe care se întemeiau soluțiile fiscale anticipate contestate (punctele 328-351 din hotărârea atacată), *secundo*, a constatărilor Comisiei cu privire la eroarea metodologică referitoare la alegerea costurilor de funcționare ca indicator al nivelului profitului acestor sucursale (punctele 352-417 din această hotărâre) și, *tertio*, a constatărilor Comisiei cu privire la eroarea metodologică referitoare la nivelurile de remunerare acceptate în

soluțiile fiscale anticipate contestate (punctele 418-478 din hotărârea menționată). Tribunalul a arătat că, deși deficiențele constatate în metodele de calcul al profitului impozabil al ASI și al AOE demonstrau caracterul lacunar și uneori incoerent al soluțiilor fiscale anticipate contestate, aceste deficiențe nu erau suficiente, în sine, pentru a dovedi existența unui avantaj, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE (punctul 479 din hotărârea atacată).

- 62 În al patrulea și ultimul rând, Tribunalul a considerat că se impunea admiterea motivelor invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE, întemeiate pe faptul că, în cadrul raționamentului său alternativ, Comisia nu a reușit să demonstreze existența unui avantaj selectiv, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, fără a fi necesar să examineze criticile întemeiate pe încălcarea unor norme fundamentale de procedură și pe încălcarea dreptului de a fi ascultat, invocate de ASI și AOE împotriva aprecierilor Comisiei din cadrul acestui raționament (punctele 486-504 din hotărârea atacată).
- 63 Având în vedere aceste considerații, Tribunalul, apreciind că Comisia nu a reușit să demonstreze corespunzător cerințelor legale existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, a anulat decizia în litigiu în totalitate, fără a examina celelalte motive și critici invocate de Irlanda, precum și de ASI și de AOE, a obligat Comisia să suporte propriile cheltuieli de judecată, precum și pe cele efectuate de reclamante în cauzele T-778/16 și T-892/16 și a decis ca Irlanda, în cauza T-892/16, Marele Ducat al Luxemburgului, Republica Polonă și Autoritatea de Supraveghere AELS să suporte propriile cheltuieli de judecată.

IV. Procedura în fața Curții și concluziile părților în recurs

- 64 Prin actul depus la 25 septembrie 2020, Comisia a introdus prezentul recurs.
- 65 Printr-un act depus la 23 aprilie 2023, avocații ASI și ai AOE au informat Curtea că, în urma unei fuziuni realizate în conformitate cu dreptul irlandez, AOE fusese absorbită de AOI cu efect de la 2 aprilie 2023. Prin urmare, AOI a înlocuit AOE în calitate de parte în prezenta cauză.
- 66 Prin recursul formulat, Comisia solicită Curții:
- anularea hotărârii atacate;
 - respingerea primelor patru motive și a celui de al optulea motiv în cauza T-778/16, precum și a primelor cinci motive, a celui de al optulea și a celui de al paisprezecelea motiv în cauza T-892/16;
 - trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului pentru ca acesta să se pronunțe cu privire la motivele care nu au fost încă examinate și
 - soluționarea odată cu fondul a cererii privind cheltuielile de judecată aferente procedurilor în primă instanță și de recurs.
- 67 Irlanda solicită Curții:
- respingerea recursului ca inadmisibil și/sau ca nefondat și
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată aferente prezentei proceduri.

- 68 ASI și AOI solicită Curții:
- respingerea recursului și
 - obligarea Comisiei la plata propriilor cheltuieli de judecată.
- 69 Marele Ducat al Luxemburgului solicită Curții:
- respingerea recursului și
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată aferente prezentei proceduri.
- 70 Autoritatea de Supraveghere AELS solicită Curții:
- admiterea recursului în totalitate;
 - trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului pentru o examinare a motivelor asupra cărora nu s-a pronunțat și
 - soluționarea odată cu fondul a cererii privind cheltuielile de judecată aferente procedurii în primă instanță și de recurs.

V. Cu privire la recurs

- 71 În susținerea recursului său, Comisia invocă două motive. Primul motiv se referă la motivarea hotărârii atacate prin care Tribunalul a statuat că raționamentul cu titlu principal care a determinat Comisia să concluzioneze în sensul existenței unui avantaj era eronat. Al doilea motiv este îndreptat împotriva motivării hotărârii atacate referitoare la examinarea raționamentului reținut cu titlu subsidiar de Comisie.

A. Considerații introductive

- 72 Comisia arată că recursul se articulează în esență în jurul problemei dacă era permis Tribunalului să țină seama de funcțiile îndeplinite de Apple Inc. atunci când a respins constatările din decizia în litigiu potrivit cărora soluțiile fiscale anticipate contestate confereau societăților ASI și AOE un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Întemeindu-se pe funcțiile exercitate de Apple Inc. pentru a respinge aceste constatări, Tribunalul ar fi încălcat principiile fiscale fundamentale și normele care concretizează aceste principii și, procedând astfel, ar fi aplicat în mod eronat noțiunea de „avantaj”, cu încălcarea acestei dispoziții. În replica sa, Comisia precizează că, deși Tribunalul a aprobat criteriul juridic adecvat, întemeiat pe o comparație a funcțiilor ASI și AOE cu cele ale sucursalelor lor, pentru a constata existența unui avantaj în temeiul dispoziției menționate, acesta a aplicat un criteriu diferit și eronat, întemeiat pe o comparație a funcțiilor acestor sucursale cu cele ale Apple Inc., pentru a respinge constatările din decizia în litigiu referitoare la existența unui avantaj.
- 73 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în dreptul Uniunii nu sunt excluse din domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la controlul ajutoarelor de stat. Statele membre trebuie astfel să se abțină de la adoptarea oricărei măsuri fiscale care poate

constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 104, precum și jurisprudența citată).

- 74 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată a Curții că pentru calificarea unei măsuri naționale drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor expuse în continuare. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, ea trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, ea trebuie să acorde un avantaj selectiv beneficiarului. În al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 105, precum și jurisprudența citată).
- 75 În ceea ce privește condiția referitoare la avantajul selectiv, aceasta impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, măsura națională în discuție este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” față de altele care, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt supuse astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 106, precum și jurisprudența citată).
- 76 Pentru a califica o măsură fiscală națională drept „selectivă”, Comisia trebuie să identifice, într-o primă etapă, sistemul de referință, și anume regimul fiscal „normal” aplicabil în statul membru vizat, și să demonstreze, într-o a doua etapă, că măsura fiscală în cauză derogă de la acest sistem de referință, în măsura în care introduce diferențieri între operatori care se află, în raport cu obiectivul urmărit de acesta din urmă, într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Noțiunea de „ajutor de stat” nu are însă în vedere măsurile care instituie o diferențiere între întreprinderi ce se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul juridic în cauză, într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt, prin urmare, *a priori* selective atunci când statul membru vizat reușește să demonstreze, într-o a treia etapă, că această diferențiere este justificată, în sensul că rezultă din natura sau din economia sistemului din care fac parte aceste măsuri (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 107, precum și jurisprudența citată).
- 77 Determinarea cadrului de referință prezintă o importanță sporită în materia măsurilor fiscale, întrucât existența unui avantaj economic, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, nu poate fi stabilită decât în raport cu o impozitare denumită „normală” (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 108).
- 78 Astfel, determinarea ansamblului întreprinderilor care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă depinde de definirea prealabilă a regimului juridic în raport cu al cărui obiectiv trebuie, dacă este cazul, să fie examinată comparabilitatea situației de fapt și de drept a întreprinderilor favorizate de măsura în discuție și a celor care nu sunt favorizate de aceasta (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 109, precum și jurisprudența citată).
- 79 În vederea aprecierii caracterului selectiv al unei măsuri fiscale, trebuie, așadar, ca regimul fiscal comun sau sistemul de referință aplicabil în statul membru în cauză să fie corect identificat în decizia Comisiei și examinat de instanța sesizată cu o contestație privind această identificare.

Întrucât determinarea sistemului de referință constituie punctul de plecare al examinării comparative care trebuie efectuată în contextul aprecierii selectivității, o eroare săvârșită în această determinare viciază în mod necesar ansamblul analizei condiției referitoare la selectivitate (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 110, precum și jurisprudența citată).

- 80 În acest context, trebuie, în primul rând, să se precizeze că determinarea cadrului de referință, care trebuie efectuată în urma unei dezbateri în contradictoriu cu statul membru în cauză, trebuie să rezulte dintr-o examinare obiectivă a conținutului, a structurării și a efectelor concrete ale normelor aplicabile în temeiul dreptului național al aceluia stat (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 111, precum și jurisprudența citată).
- 81 În al doilea rând, în afara domeniilor în care dreptul fiscal al Uniunii face obiectul unei armonizări, statul membru în cauză este cel care stabilește, prin exercitarea competențelor proprii în materia fiscalității directe și cu respectarea autonomiei sale fiscale, caracteristicile constitutive ale impozitului, care definesc în principiu sistemul de referință sau regimul fiscal „normal” pornind de la care trebuie analizată condiția referitoare la selectivitate. Acest lucru este valabil în special în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare, a faptului generator și a eventualelor scutiri care îl însoțesc (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 112, precum și jurisprudența citată).
- 82 Rezultă că numai dreptul național aplicabil în statul membru în cauză trebuie să fie luat în considerare în vederea identificării sistemului de referință în materia fiscalității directe, această identificare fiind ea însăși o condiție prealabilă indispensabilă pentru a se aprecia nu numai existența unui avantaj, ci și aspectul dacă acesta are un caracter selectiv (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 113, precum și jurisprudența citată).
- 83 Această concluzie nu aduce însă atingere posibilității de a constata că însuși cadrul de referință, astfel cum rezultă din dreptul național, este incompatibil cu dreptul Uniunii în materia ajutoarelor de stat, din moment ce sistemul fiscal în cauză a fost configurat potrivit unor parametri vădit discriminatorii, destinați eludării acestui drept (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 114, precum și jurisprudența citată).
- 84 În speță, Comisia nu s-a referit, în decizia în litigiu, la împrejurarea că sistemul fiscal în cauză ar fi fost configurat potrivit unor parametri vădit discriminatorii destinați să eludeze principiile aplicabile în temeiul dreptului Uniunii în materie de ajutoare de stat, în sensul jurisprudenței amintite la punctul anterior din prezenta hotărâre.
- 85 Astfel, această instituție a considerat, în cadrul raționamentului său cu titlu principal, că, prin soluțiile fiscale anticipate contestate, al căror obiect era stabilirea profitului impozabil al societăților irlandeze nerezidente ASI și AOE în temeiul secțiunii 25 din TCA 1997, autoritățile fiscale irlandeze ar fi conferit un avantaj acestor societăți, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, sub forma unei reduceri a profitului lor anual impozabil, omițând să atribuie sucursalelor societăților menționate profiturile generate de exploatarea PI a grupului Apple, iar aceasta în mod neconform cu principiul concurenței depline. Cu titlu subsidiar, Comisia a apreciat că, presupunând chiar că autoritățile fiscale irlandeze ar fi fost îndreptățite să atribuie aceste profituri în afara Irlandei, metodele de atribuire a profiturilor aprobate prin soluțiile fiscale

anticipate contestate au condus, în orice caz, la situația în care profiturile anuale impozabile ale ASI și ale AOE în Irlanda s-au îndepărtat de o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.

86 Recursul trebuie analizat sub rezerva acestor precizări introductive.

B. Cu privire la primul motiv, întemeiat pe erori în aprecierea raționamentului cu titlu principal privind existența unui avantaj

87 Prin intermediul primului motiv de recurs, Comisia susține că Tribunalul a săvârșit mai multe erori atunci când a cenzurat raționamentul său cu titlu principal privind existența unui avantaj stabilit în decizia în litigiu. Acest motiv cuprinde trei aspecte.

88 De la bun început, trebuie amintit că, potrivit raționamentului său principal, Comisia a susținut în esență că, întrucât sediile societăților ASI și AOE nu au putut să controleze și nici să gestioneze licențele pentru PI a grupului Apple, nu ar fi trebuit să se atribuie acestor sedii, într-un „context de concurență deplină”, profiturile obținute din utilizarea licențelor respective. În consecință, aceste profituri ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor ASI și ale AOE, care ar fi fost singurele în măsură să exercite efectiv funcții în raport cu PI a grupului Apple și care erau esențiale pentru activitatea comercială a ASI și a AOE. Comisia a considerat astfel că, prin soluțiile fiscale anticipate contestate, autoritățile irlandeze acceptaseră în mod eronat că licențele pentru PI a grupului Apple și profitul rezultat din acestea trebuiau atribuite în întregime în afara Irlandei, și anume sediilor ASI și ale AOE, fără să fi verificat dacă aceste licențe și aceste profituri trebuiau, în întregime sau în parte, să fie imputate sucursalelor irlandeze ale societăților menționate în temeiul secțiunii 25 din TCA 97.

89 Raționamentul cu titlu principal al Comisiei se întemeiază, așadar, astfel cum reiese din considerentele (265)-(321) ale deciziei în litigiu, pe postulatul că, pentru a atribui în mod corect profiturile în conformitate cu abordarea entității distincte și cu principiul concurenței depline consacrate de această dispoziție, revenea autorităților irlandeze competente sarcina de a verifica dacă profiturile obținute din utilizarea licențelor pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și de AOE nu trebuiau, în tot sau în parte, să fie imputate sucursalelor lor irlandeze. Lipsa unor verificări impuse de dispoziția menționată a determinat, potrivit Comisiei, o reducere a sarcinii fiscale a acestor societăți, care le conferea un avantaj selectiv.

90 Comisia a ajuns la această concluzie după ce a constatat în special că, deși nu exista nicio dovadă că sediile societăților ASI și AOE luau decizii sau exercitau funcții în raport cu licențele pentru PI a grupului Apple sau chiar dispuneau de capacitatea de a proceda astfel [considerentele (281)-(293) ale deciziei în litigiu], sucursalele irlandeze îndeplineau mai multe funcții pentru care utilizarea acestor licențe era crucială [considerentele (294)-(304) ale acestei decizii]. Comisia recunoaște în decizia sa că principalele funcții în raport cu PI a grupului Apple erau îndeplinite de Apple Inc., fie în calitate de societate-mamă a grupului Apple, fie în temeiul acordului de partajare a costurilor, însă explică faptul că această împrejurare este lipsită de relevanță în vederea repartizării profiturilor societăților ASI și AOE între sediile lor și sucursalele lor, singura relevantă în raport cu cadrul de referință aplicabil [considerentele (308)-(318) ale deciziei menționate].

91 Tribunalul a respins acest raționament cu titlu principal pentru două motive, care, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 312 din hotărârea atacată, privesc, pe de o parte, aprecierile Comisiei cu privire la impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță,

care sunt vizate de primul aspect al primului motiv de recurs, și, pe de altă parte, aprecierile Comisiei cu privire la activitățile din cadrul grupului Apple, care sunt vizate de al doilea și de al treilea aspect ale primului motiv de recurs.

92 Mai precis, Tribunalul a reținut:

- că Comisia, considerând că licențele pentru PI a grupului Apple trebuiau în mod implicit să fie atribuite sucursalelor pentru motivul că ASI și AOE nu aveau nici angajați, nici prezență fizică în afara sucursalelor irlandeze, efectuase o atribuire a profiturilor „prin excludere”, că aceasta nu evaluase în mod corect activitățile societăților menționate în Irlanda și că și-a întemeiat raționamentul pe o evaluare eronată a impozitării normale în temeiul dreptului irlandez (punctele 166-249 din hotărârea atacată);
- că sucursalele ASI și AOE din Irlanda nu controlau licențele pentru PI a grupului Apple și nu generau profiturile pe care Comisia pretinde că le realizau (punctele 251-295 din hotărârea atacată) și
- că acordurile și activitățile ASI și AOE în afara Irlandei demonstau că aceste societăți erau în măsură să dezvolte și să gestioneze PI a grupului Apple și să genereze profituri în afara Irlandei și că aceste profituri nu erau, în consecință, supuse impozitării în Irlanda (punctele 296-311 din hotărârea atacată).

1. Cu privire la primul aspect al primului motiv

a) Argumentația părților

- 93 Prin intermediul primului aspect al primului motiv de recurs, Comisia arată că, prin faptul că a statuat că ar fi efectuat o analiză „prin excludere”, hotărârea atacată a fost afectată de o eroare de drept, de o neregularitate de procedură și de nemotivare.
- 94 În primul rând, Comisia susține că, la punctele 125, 183-187, 228, 242, 243 și 249 din hotărârea atacată, Tribunalul a interpretat în mod eronat decizia în litigiu statuând că raționamentul său principal privind existența unui avantaj se întemeia numai pe absența unor salariați și a prezenței fizice la sediile societăților ASI și AOE și că nu încercase să demonstreze că sucursalele irlandeze îndeplineau efectiv funcții care justificau să le fie atribuite profiturile rezultate din exploatarea licențelor pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE.
- 95 Comisia subliniază că, contrar celor afirmate de Tribunal, ea nu a efectuat, în decizia în litigiu, o analiză „prin excludere” pentru a-și susține raționamentul principal privind existența unui avantaj. Astfel cum ar reieși din structura și din conținutul acestei decizii, ea ar fi examinat, dimpotrivă, în mod clar funcțiile îndeplinite efectiv atât de sediile, cât și de sucursalele irlandeze ale societăților ASI și AOE în raport cu licențele pentru PI a grupului Apple deținute de aceste societăți pentru a justifica atribuirea profiturilor care decurg din exploatarea acestor licențe către sucursalele respective în scopuri fiscale. Punctele 255-295 din hotărârea atacată ar confirma ele însele că Comisia a examinat funcțiile îndeplinite efectiv de sucursalele menționate în raport cu licențele pentru PI a grupului Apple. Deși Tribunalul, astfel cum a procedat de altfel prin intermediul celui de al doilea motiv pentru care a respins raționamentul cu titlu principal al Comisiei, putea să nu fie de acord cu aprecierea acesteia potrivit căreia funcțiile îndeplinite de

- sucursalele irlandeze justificau să li se atribuie profituri rezultate din exploatarea licențelor pentru PI a grupului Apple, nu ar exista totuși nicio îndoială că Comisia a examinat aceste funcții în decizia în litigiu.
- 96 Statuând că Comisia a efectuat o analiză „prin excludere” pentru a atribui licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE sucursalelor irlandeze, Tribunalul ar fi interpretat, așadar, în mod eronat decizia în litigiu și ar fi săvârșit, în consecință, o eroare de drept.
- 97 În al doilea rând, faptul că Tribunalul nu a luat în considerare în mod corespunzător structura și conținutul deciziei în litigiu și nici explicațiile date de Comisie în observațiile sale scrise privind funcțiile îndeplinite de sediile și de sucursalele irlandeze în raport cu aceste licențe ar constitui o neregularitate de procedură.
- 98 În al treilea rând, faptul că Tribunalul a recunoscut la punctele 268-283, 286 și 287 din hotărârea atacată că, în această decizie, Comisia examinase funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze pentru a justifica atribuirea în scopuri fiscale a licențelor pentru PI a grupului Apple acestor sucursale ar afecta hotărârea sa de o contradicție între motive și, prin urmare, de nemotivare.
- 99 În replică, Comisia susține că, contrar celor afirmate de Irlanda, precum și de ASI și de AOI, primul aspect al primului motiv, prin care se urmărește în special să se demonstreze că Tribunalul a efectuat o interpretare eronată a deciziei în litigiu, nu este nici inoperant, nici inadmisibil. În ceea ce privește temeinicia acestui aspect, ea arată că considerentele (288) și (289) ale acestei decizii, care sunt singurele citate de Tribunal, de Irlanda, precum și de ASI și AOI pentru a considera că ar fi efectuat o analiză „prin excludere”, nu ar face parte din analiza activităților sucursalelor irlandeze pe care a efectuat-o în considerentele (294)-(304) ale deciziei menționate și care a determinat-o să atribuie licențele pentru PI a grupului Apple acestor sucursale. Aceste considerente (288) și (289) ar urmări să răspundă unui argument invocat de Apple Inc. în cursul procedurii administrative.
- 100 Irlanda arată că Tribunalul a apreciat în mod întemeiat că Comisia s-a bazat pe o abordare „prin excludere”. Astfel, din decizia în litigiu ar reieși că Comisia a reținut efectiv că profiturile unei societăți nerezidente trebuiau să fie atribuite în mod implicit sucursalelor sale irlandeze, în măsura în care aceste profituri nu pot fi atribuite altor părți ale acestei societăți. Tribunalul nu numai că ar fi statuat că o asemenea abordare era fundamental incompatibilă cu dreptul irlandez, cu principiul concurenței depline și cu abordarea autorizată a OCDE, dar ar fi apreciat de asemenea că afirmațiile factuale ale Comisiei cu privire la pretinsa „lipsă a oricărei activități în cadrul [ASI și AOE] în afara Irlandei legate de licențele pentru [PI a grupului Apple]” erau incorecte. În această privință, Tribunalul ar fi formulat, la punctele 251-310 din hotărârea atacată, constatări factuale detaliate cu privire la sucursalele și la procesul decizional al ASI și AOE în Statele Unite și ar fi apreciat că afirmațiile Comisiei privind activitățile reale ale sucursalelor irlandeze și ale sediilor acestor societăți erau inexacte.
- 101 Irlanda susține de asemenea că, în măsura în care Comisia nu identifică nicio eroare de drept, primul aspect al primului motiv este inadmisibil și/sau nefondat. Acest aspect ar fi de asemenea inoperant. Astfel, chiar presupunând că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept, din constatările factuale pe care le-a efectuat cu privire la sucursalele irlandeze ar reieși că profiturile globale legate de licențele pentru PI a grupului Apple nu ar putea fi atribuite acestor sucursale, așa încât o asemenea eroare de drept nu ar avea incidență asupra temeiniciei hotărârii atacate.

- 102 ASI și AOI susțin că primul aspect al primului motiv trebuie respins ca fiind inadmisibil în ceea ce privește pretinsa interpretare eronată a deciziei în litigiu și, în orice caz, ca fiind nefondat în totalitate.
- 103 Acestea apreciază că Tribunalul nu a săvârșit o eroare atunci când a considerat că Comisia efectuase o analiză „prin excludere” pentru a stabili existența unui avantaj. Tribunalul ar fi constatat în mod întemeiat că Comisia își fondase în mare parte analiza pe faptul că profitul ASI și AOE ar fi trebuit să fie atribuit sucursalelor irlandeze „în măsura în care aceste societăți nu aveau nici prezență fizică, nici angajați în afara sucursalelor menționate și, prin urmare, nu ar fi putut [...] să exercite controlul [licențelor pentru PI a grupului Apple]” (punctele 39 și 183 din hotărârea atacată). Această constatare ar fi conformă cu raționamentul Comisiei, prezentat în considerentul (289) al deciziei în litigiu, potrivit căruia funcțiile și riscurile relevante „nu ar fi putut fi executate și, respectiv, asumate decât de sucursalele irlandeze, iar nu de sedii”, întrucât acestea nu dispuneau de niciun salariat. În plus, Comisia ar încerca să denatureze sensul hotărârii atacate, întrucât Tribunalul a recunoscut în mod expres că decizia în litigiu nu se limita la abordarea „prin excludere”. În plus, hotărârea atacată nu ar fi afectată de o neregularitate de procedură în sensul în care Tribunalul a examinat în mod aprofundat argumentele Comisiei privind activitățile sucursalelor irlandeze și a sediilor în afara Irlandei. Pe de altă parte, Tribunalul ar fi expus în mod detaliat motivele respingerii argumentelor Comisiei, astfel încât să permită părților să înțeleagă motivarea hotărârii sale, iar Curții să își exercite controlul. În orice caz, argumentația Comisiei ar echivala cu contestarea constatărilor de fapt ale Tribunalului și, în acest sens, ar trebui declarată inadmisibilă.
- 104 Marele Ducat al Luxemburgului susține că Tribunalul a concluzionat în mod întemeiat că Comisia efectuase o atribuire a profiturilor neconformă cu normele fiscale irlandeze. Acesta observă că, în recursul formulat, Comisia nu contestă interpretarea dată de Tribunal secțiunii 25 din TCA 97, ci urmărește să aplice aceeași abordare „prin excludere” precum cea pe care a utilizat-o în decizia în litigiu.
- 105 În sfârșit, Autoritatea de Supraveghere AELS susține că Comisia nu a efectuat o analiză „prin excludere” în evaluarea sa în vederea atribuirii licențelor pentru PI a grupului Apple, ci a examinat în detaliu funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de sediile societăților ASI și AOE și de sucursalele lor irlandeze în raport cu aceste licențe. Aprecierea Tribunalului potrivit căreia Comisia ar fi efectuat o analiză „prin excludere” în decizia în litigiu pentru a atribui profiturile generate de exploatarea licențelor pentru PI a grupului Apple acestor sucursale ar proveni, în consecință, dintr-o interpretare eronată a acestei decizii, care constituie o eroare de drept.

b) Aprecierea Curții

- 106 Primul aspect al primului motiv al Comisiei este îndreptat împotriva punctelor 125, 183-187, 228, 242, 243 și 249 din hotărârea atacată, prin care Tribunalul ar fi statuat că Comisia, prin atribuirea profiturilor generate de exploatarea licențelor PI, în scopuri fiscale, sucursalelor irlandeze pentru motivul că sediile societăților ASI și AOE nu aveau nici salariați, nici prezență fizică pentru a asigura controlul și gestionarea acestora, efectuase o atribuire a profiturilor „prin excludere”, care nu era conformă nici cu secțiunea 25 din TCA 97, nici cu principiul concurenței depline, nici cu abordarea autorizată a OCDE. Comisia invocă, în această privință, trei critici întemeiate în esență pe faptul că Tribunalul a interpretat decizia în litigiu în mod eronat, pe faptul că a săvârșit o neregularitate de procedură și pe faptul că a afectat hotărârea atacată de o motivare contradictorie.

107 Trebuie să se statueze de la bun început cu privire la admisibilitatea și la caracterul operant al primului aspect al primului motiv al Comisiei, care sunt contestate de Irlanda, precum și de ASI și AOI.

1) Cu privire la admisibilitatea și la caracterul operant al argumentației Comisiei

108 În primul rând, în ceea ce privește admisibilitatea argumentației Comisiei, Irlanda, precum și ASI și AOI susțin că primul aspect al primului motiv trebuie respins ca fiind inadmisibil în ceea ce privește pretinsa interpretare eronată a deciziei în litigiu. Acestea susțin în esență că o eventuală eroare săvârșită în interpretarea deciziei în litigiu nu poate fi asimilată unei erori de drept care poate fi invocată în fața Curții. Argumentația Comisiei nu ar putea fi declarată admisibilă decât dacă s-ar stabili că Tribunalul a denaturat conținutul acestei decizii.

109 Această excepție de inadmisibilitate nu poate fi admisă.

110 Amintim că, în conformitate cu articolul 256 alineatul (1) TFUE și cu articolul 58 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, recursul se limitează la chestiuni de drept. Tribunalul este singurul competent să constate și să aprecieze faptele pertinente. Aprecierea acestor fapte nu constituie, așadar, cu excepția cazului denaturării acestora, o chestiune de drept supusă ca atare controlului Curții în cadrul unui recurs (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2008, Bertelsmann și Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, EU:C:2008:392, punctul 29, precum și Hotărârea din 25 ianuarie 2022, Comisia/European Food și alții, C-638/19 P, EU:C:2022:50, punctul 71).

111 Or, susținând că Tribunalul a reținut în mod eronat că, în decizia în litigiu, Comisia a urmat o abordare denumită „prin excludere” neconformă cu analiza funcțională necesară în temeiul dreptului irlandez și în special al secțiunii 25 din TCA 97, Comisia urmărește să repună în discuție înțelegerea de către Tribunal a raționamentului expus în această decizie și, în definitiv, a criteriului juridic reținut în scopul identificării existenței unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE în favoarea societăților din grupul Apple.

112 O astfel de chestiune constituie o chestiune de drept care poate fi supusă controlului Curții în cadrul unui recurs (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2022, Comisia/Freistaat Bayern și alții, C-167/19 P și C-171/19 P, EU:C:2022:176, punctul 47, precum și jurisprudența citată).

113 În al doilea rând, în ceea ce privește caracterul operant al argumentației dezvoltate în susținerea prezentului aspect, Irlanda arată în mod eronat că, chiar presupunând că Tribunalul a săvârșit eroarea de drept vizată de acest aspect, ar reieși din constatările factuale, enunțate în hotărârea atacată, referitoare la activitățile sucursalelor irlandeze că profiturile mondiale generate de licențele pentru PI a grupului Apple nu puteau fi atribuite acestor sucursale.

114 În această privință, este, desigur, cert că un motiv îndreptat împotriva unor elemente din motivarea unei hotărâri atacate care nu au nicio incidență asupra dispozitivului hotărârii este inoperant și trebuie respins (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2001, Comisia și Franța/TF1, C-302/99 P și C-308/99 P, EU:C:2001:408, punctele 26-29, precum și Hotărârea din 20 decembrie 2017, EUIPO/European Dynamics Luxembourg și alții, C-677/15 P, EU:C:2017:998, punctele 49 și 50).

- 115 Or, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 22 din concluzii, în măsura în care Tribunalul s-a întemeiat, în ceea ce privește raționamentul cu titlu principal al Comisiei, pe cele două motive amintite la punctul 91 din prezenta hotărâre, revenea Comisiei sarcina de a invoca, în susținerea recursului său, critici care vizează aceste două motive. Prin urmare, împrejurarea că criticile dezvoltate în cadrul fiecăruia dintre aspectele primului motiv, luate separat, nu ar fi suficiente în sine, dacă ar fi admise, pentru a obține anularea hotărârii atacate nu permite să se conchidă că acestea sunt inoperante, întrucât trebuie apreciate în cadrul primului motiv de recurs avut în vedere în ansamblul său.
- 116 Prin urmare, este necesar să se respingă argumentația întemeiată pe caracterul inoperant al primului aspect al primului motiv și, prin urmare, să se examineze temeinicia acesteia.

2) *Cu privire la fond*

i) Cu privire la prima obiecție, întemeiată pe existența unei erori de interpretare a deciziei în litigiu

- 117 Comisia arată că, la punctele 125, 183-187, 228, 242, 243 și 249 din hotărârea atacată, Tribunalul a interpretat în mod eronat decizia în litigiu atunci când a considerat că raționamentul său cu titlu principal referitor la existența unui avantaj se întemeia numai pe absența unor salariați și a prezenței fizice la sediile societăților ASI și AOE și că nu încercase să demonstreze că sucursalele irlandeze ale acestor societăți îndeplineau efectiv funcții care justificau să le fie atribuite profiturile generate de exploatarea licențelor pentru PI a grupului Apple pe care le dețin societățile menționate. Prin urmare, Tribunalul ar fi dedus în mod eronat din decizia în litigiu că Comisia efectuase o atribuire a profiturilor „prin excludere”.
- 118 Este necesar să se arate că Comisia nu contestă, prin recursul formulat, constatările formulate de Tribunal la punctele 180-182, 184, 209, 227 și 242 din hotărârea atacată, potrivit cărora era obligată să efectueze o analiză funcțională, în vederea identificării activităților „reale” ale sucursalelor irlandeze în raport cu licențele pentru PI a grupului Apple cu ocazia atribuirii profiturilor generate de exploatarea acestor licențe societăților ASI și AOE, mai degrabă decât să prezume existența acestor activități întemeindu-se pe lipsa unor salariați și a prezenței fizice la sediile societăților ASI și AOE. Astfel cum a precizat Comisia în replica sa, aceasta nu intenționează, așadar, să conteste faptul că abordarea „prin excludere” este efectiv contrară dreptului fiscal irlandez și în special secțiunii 25 din TCA 97.
- 119 Cu toate acestea, Comisia apreciază că nu a urmat nicidecum un raționament „prin excludere”, considerând că profiturile generate de exploatarea licențelor de PI ar fi trebuit să fie atribuite, în scopuri fiscale, sucursalelor irlandeze pentru motivul că sediile societăților ASI și AOE nu aveau nici salariați, nici prezență fizică în afara acestor sucursale pentru a asigura controlul și gestionarea respectivelor licențe.
- 120 În speță, reiese, în primul rând, din decizia în litigiu că raționamentul Comisiei se întemeiază pe postulatul potrivit căruia, pe de o parte, aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 impunea să se determine în prealabil o metodă de atribuire a profiturilor pe care această dispoziție nu o definește și, pe de altă parte, această metodă trebuia să ajungă la un rezultat conform cu principiul concurenței depline. Acest postulat nu a fost repus în discuție de Tribunal, care a subliniat însă, în conformitate cu ceea ce s-a statuat în Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctele 96-105), că, contrar poziției

- susținute de Comisie, articolul 107 alineatul (1) TFUE nu determină o obligație a statelor membre de a aplica acest principiu, independent de conținutul dreptului fiscal național aplicabil impozitării societăților în cauză.
- 121 Astfel, la punctul 221 din hotărârea atacată, Tribunalul a înlăturat în mod clar teza susținută de Comisie potrivit căreia ar exista o obligație autonomă de a aplica principiul concurenței depline care ar reieși din articolul 107 alineatul (1) TFUE și care ar obliga statele membre să aplice acest principiu în mod orizontal și în toate domeniile dreptului lor fiscal național.
- 122 Tribunalul a adăugat, la punctul 224 din hotărârea atacată, că impozitarea denumită „normală” este definită de normele fiscale naționale și că existența însăși a unui avantaj trebuie să fie stabilită în raport cu aceste norme. Acesta a precizat însă că, în timp ce aceste norme naționale prevăd că sucursalele societăților nerezidente, în ceea ce privește profiturile rezultate din activitățile lor economice în Irlanda, și societățile rezidente sunt impozitate în aceleași condiții, articolul 107 alineatul (1) TFUE permite Comisiei să verifice dacă nivelul profiturilor atribuite unor astfel de sucursale, acceptat de autoritățile naționale în scopul determinării profiturilor impozabile ale acestor societăți nerezidente, corespunde nivelului profiturilor care ar fi fost obținute prin desfășurarea acestor activități economice în condiții de piață.
- 123 Aplicarea principiului concurenței depline în speță se întemeiază, așadar, astfel cum a recunoscut Tribunalul la punctele 210, 211, 218-220 și 247 din hotărârea atacată, pe normele fiscale ale dreptului irlandez referitoare la impozitarea societăților și, prin urmare, pe sistemul de referință identificat de Comisie și confirmat de Tribunal. În această privință, Tribunalul a recunoscut în mod explicit, la punctul 239 din hotărârea atacată, că, contrar celor susținute de Irlanda, aplicarea secțiunii 25 din TCA 97, astfel cum a fost descrisă de acest stat membru, corespundea în esență analizei funcționale și factuale în cadrul primei etape a abordării autorizate a OCDE, precizându-se că această primă etapă urmărește să identifice activele, funcțiile și riscurile care trebuie să fie atribuite sediului permanent al unei societăți.
- 124 Aceste constatări ale Tribunalului l-au determinat în special să statueze, la punctele 247 și 248 din hotărârea atacată, că Comisia nu a săvârșit o eroare atunci când s-a prevalat de principiul concurenței depline ca instrument, pentru a verifica dacă, în aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 de către autoritățile fiscale irlandeze, nivelul profiturilor atribuite sucursalelor ASI și AOE pentru activitățile lor comerciale în Irlanda, astfel cum a fost acceptat în soluțiile fiscale anticipate contestate, corespundea nivelului profiturilor care ar fi fost obținute prin desfășurarea acestor activități comerciale în condiții de piață și întrucât s-a întemeiat în esență pe abordarea autorizată a OCDE în vederea respectivei aplicări, luând în considerare repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între aceste sucursale și celelalte părți ale acestor societăți. Constatările menționate trebuie considerate dobândite, din moment ce nu au fost repuse în discuție în mod valabil de celelalte părți în cadrul prezentei proceduri de recurs.
- 125 În al doilea rând, trebuie arătat că Comisia a considerat, în ceea ce privește metoda de atribuire a profiturilor întemeiată pe principiul concurenței depline pe care, în opinia sa, autoritățile fiscale irlandeze ar fi trebuit să o urmeze în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, că profiturile care urmează să fie atribuite sucursalei unei societăți nerezidente în temeiul acestei secțiuni sunt „cele pe care [această sucursală] le-ar fi putut realiza, în condiții de concurență deplină, în special în operațiunile sale cu alte părți ale societății, dacă ar fi constituit o întreprindere distinctă și independentă care desfășoară activități identice sau similare în condiții identice sau similare, având în vedere funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de societate prin intermediul sucursalei sale și al altor părți ale societății” [considerentul (272) al deciziei în litigiu].

- Potrivit Comisiei, revenea, așadar, în speță autorităților irlandeze sarcina de a verifica, înainte de a aproba metoda de atribuire a profiturilor propusă de Apple Inc., dacă, astfel cum afirma aceasta din urmă, licențele de PI și profiturile aferente acestora trebuiau atribuite în afara Irlandei. În acest scop, ele ar fi trebuit să compare funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de ASI și AOE prin intermediul sediilor lor și, respectiv, al sucursalelor lor irlandeze [considerentul (273) al deciziei în litigiu].
- 126 În al treilea rând, Comisia a analizat succesiv relevanța și realitatea funcțiilor îndeplinite de sediile societăților ASI și AOE [considerentele (276)-(294) ale deciziei în litigiu], de sucursalele ASI și AOE [considerentele (295)-(304) ale acestei decizii], precum și de Apple Inc. [considerentele (308)-(318) ale deciziei menționate]. Aceasta a concluzionat în special, pe de o parte, că o atribuire în afara Irlandei a profiturilor generate de licențele de PI deținute de ASI și AOE nu ar fi fost acceptată de sucursalele irlandeze ale acestor societăți dacă ele ar fi fost întreprinderi distincte și autonome care acționează în condiții de piață și, pe de altă parte, că, ținând seama de lipsa unor funcții îndeplinite de sedii și/sau ținând seama de activitățile exercitate de aceste sucursale, licențele respective de PI ar fi trebuit să fie atribuite acestora din urmă în scopuri fiscale [considerentul (305) al deciziei în litigiu].
- 127 În al patrulea rând, Comisia a dedus din întreaga sa examinare că, ținând seama de metoda de atribuire a licențelor de PI și a profiturilor aferente utilizată de autoritățile fiscale irlandeze, soluțiile fiscale anticipate contestate determinaseră o reducere semnificativă a profiturilor anuale ale ASI și AOE impozabile în Irlanda și, prin urmare, acordaseră acestor societăți un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [considerentele (320) și (321) ale deciziei în litigiu].
- 128 Reiese astfel din etapele raționamentului prezentat în decizia în litigiu că Comisia a apreciat mai întâi că, pentru a stabili, în conformitate cu secțiunea 25 din TCA 97, profiturile impozabile ale ASI și AOE în Irlanda potrivit principiului concurenței depline, trebuiau comparate funcțiile îndeplinite de sediile și, respectiv, de sucursalele irlandeze ale acestor societăți în raport cu licențele de PI. În continuare, în aplicarea acestui criteriu, Comisia a procedat la o examinare distinctă a rolului fiecăruia dintre aceste sedii și al fiecăreia dintre aceste sucursale în raport cu respectivele licențe. În urma acestei examinări, ea a constatat, pe de o parte, o lipsă a funcțiilor în raport cu licențele de PI în ceea ce privește sediile și, pe de altă parte, în special la considerentele (296)-(303) ale deciziei în litigiu, un rol activ al sucursalelor irlandeze care decurge din exercitarea unui anumit număr de funcții și de riscuri legate de gestionarea și de utilizarea acestor licențe. În plus, constatarea lipsei unor funcții „active sau critice” îndeplinite de sedii se întemeiază pe lipsa unor dovezi în sens contrar prezentate de Apple Inc., împreună cu lipsa capacității efective a acestor sedii de a îndeplini funcțiile menționate. Astfel, raționamentul cu titlu principal al Comisiei se întemeiază nu numai pe lipsa unor funcții exercitate de sedii în raport cu licențele de PI, ci și pe analiza funcțiilor îndeplinite efectiv de sucursale în raport cu aceste licențe.
- 129 Prin urmare, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 29 din concluzii, nu constatarea potrivit căreia sediile nu aveau nici salariați, nici prezență fizică în afara sucursalelor irlandeze este cea care a determinat Comisia să conchidă că licențele de PI și profiturile aferente acestora trebuiau atribuite respectivelor sucursale. Comisia a tras această concluzie în urma corelării a două constatări distincte, și anume, pe de o parte, lipsa unor funcții active sau critice exercitate și a unor riscuri asumate de sedii și, pe de altă parte, multiplicitatea și caracterul central al funcțiilor îndeplinite și al riscurilor asumate de sucursalele menționate, și aceasta în temeiul criteriului juridic enunțat în considerentul (272) al deciziei în litigiu.

- 130 Constatarea care figurează la punctul 186 din hotărârea atacată, potrivit căreia, „în cadrul raționamentului său principal, Comisia nu a încercat să demonstreze că sucursalele irlandeze ale ASI și AOE controlaseră efectiv licențele de PI ale grupului Apple, atunci când a concluzionat că autoritățile fiscale irlandeze ar fi trebuit să atribuie acestor sucursale licențele pentru PI a grupului Apple”, denaturează astfel conținutul deciziei în litigiu.
- 131 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat, prin interpretarea eronată a deciziei în litigiu, că, în raționamentul său cu titlu principal, Comisia s-a limitat la o abordare „prin excludere”.
- 132 Rezultă că prima critică din cadrul primului aspect al primului motiv trebuie să fie admisă.

ii) Cu privire la a doua și la a treia critică

- 133 Având în vedere admiterea primei critici din cadrul primului aspect al primului motiv, nu este necesar să se examineze celelalte critici ale acestui aspect, îndreptate împotriva aceleiași aprecieri a Tribunalului.

2. Cu privire la al doilea aspect al primului motiv

a) Argumentația părților

- 134 Prin intermediul celui de al doilea aspect al primului motiv de recurs, Comisia susține că Tribunalul, prin faptul că a admis în mod implicit, la punctele 255-302 din hotărârea atacată, că funcțiile îndeplinite de Apple Inc. trebuiau luate în considerare pentru a stabili profitul impozabil al ASI și al AOE în Irlanda, a afectat această hotărâre de neregularități procedurale, de nemotivare, de erori de drept și de o denaturare a dreptului național aplicabil.
- 135 În primul rând, aceste puncte ar fi afectate de o neregularitate de procedură și de o încălcare a obligației de motivare. Comisia arată că a explicat, în considerentele (308)-(318) ale deciziei în litigiu și în memoriile sale în primă instanță, motivele pentru care funcțiile îndeplinite de Apple Inc. în raport cu PI a grupului Apple erau lipsite de relevanță în vederea aprecierii soluțiilor fiscale anticipate contestate, indiferent dacă este vorba despre funcții îndeplinite „în beneficiul” ASI și al AOE sau „pe seama” acestora. Împrejurarea că Tribunalul a invocat funcțiile Apple Inc. pentru a respinge raționamentul cu titlu principal al Comisiei, fără a ține seama de aceste explicații și fără a răspunde la întrebarea dacă se putea considera că angajații Apple Inc. îndeplinesc funcții „pe seama” ASI și AOE în scopul atribuirii profiturilor, ar constitui o neregularitate de procedură și un viciu de motivare. În sfârșit, invocând funcțiile Apple Inc., Tribunalul ar contrazice criteriul juridic pe care l-a aprobat, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, la punctele 240 și 248 din hotărârea atacată, în care s-a referit la funcțiile îndeplinite, la activele utilizate și la riscurile asumate de sucursale și de societățile cărora le aparțin acestea, fără a menționa funcțiile îndeplinite de Apple Inc. Această contradicție ar constitui o nemotivare.
- 136 În al doilea rând, Comisia arată că, la punctele 267, 269, 273-275, 277, 281, 283 și 298-302 din hotărârea atacată, Tribunalul, invocând funcțiile îndeplinite de Apple Inc. pentru a respinge atribuirea către sucursalele irlandeze a licențelor de PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE, a încălcat abordarea entității distincte și principiul concurenței depline. În consecință, acesta ar fi

calificat în mod eronat faptele prezentate la punctele 251-311 din această hotărâre atunci când a statuat că Comisia nu demonstrase, în decizia în litigiu, existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

- 137 Această eroare de drept ar consta, în primul rând, într-o interpretare eronată a articolului 107 alineatul (1) TFUE și într-o denaturare a dreptului național. Dat fiind, mai întâi, că Apple Inc. nu ar deține licențele pentru PI a grupului Apple, funcțiile pe care le îndeplinește în raport cu această PI nu pot determina atribuirea acestor licențe sediilor ASI și AOE sau sucursalelor lor. În continuare, din abordarea entității distincte și din principiul concurenței depline ar rezulta că Apple Inc., pe de o parte, precum și ASI și AOE, pe de altă parte, trebuie tratate ca entități distincte în scopuri fiscale și că relațiile lor comerciale și financiare, reglementate de tranzacțiile intragrup, trebuie evaluate conform principiului concurenței depline. Pentru atribuire a profiturilor societăților ASI și AOE între sediile lor și sucursalele lor, numai funcțiile îndeplinite de aceste sedii și de aceste sucursale ar fi luate în considerare. Funcțiile în raport cu PI a grupului Apple îndeplinite de Apple Inc. „în beneficiul” ASI și AOE sau „pe seama” acestora nu ar putea, așadar, în principiu să fie atribuite sediilor sau sucursalelor societăților menționate. În sfârșit, potrivit Comisiei, deși politicile de grup pot servi drept bază pentru tranzacțiile intragrup între societăți asociate ale unui grup multinațional, acestea nu pot fi luate în considerare în vederea atribuirii profiturilor în favoarea unui sediu permanent al unei societăți nerezidente care aparține acestui grup, astfel cum se explică în considerentul (317) al deciziei în litigiu, precum și în memoriile în primă instanță ale Comisiei.
- 138 În al doilea rând, Tribunalul, prin faptul că a invocat în mod eronat funcțiile îndeplinite de Apple Inc. pentru a respinge alegerea Comisiei, în conformitate cu abordarea entității distincte, cu principiul concurenței depline și cu structura grupului Apple, de a atribui licențele de PI a grupului Apple deținute de ASI și de AOE sucursalelor lor irlandeze, ar fi încălcat această abordare și acest principiu. Procedând astfel, la punctele 255-302 din hotărârea atacată, Tribunalul ar fi aplicat în mod eronat noțiunea de avantaj prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE și/sau ar fi denaturat dreptul național.
- 139 În ceea ce privește, mai întâi, controlul calității, gestionarea instalațiilor de R & D și gestionarea riscurilor întreprinderii, menționate la punctele 259-267 și 288 din hotărârea atacată, Comisia apreciază că toate funcțiile și toate riscurile pe care s-a întemeiat Tribunalul pentru a respinge raționamentul său principal privind existența unui avantaj erau asumate de Apple Inc., fie în calitate de societate-mamă a grupului Apple în cadrul politicilor de grup, fie „în beneficiul” ASI și AOE în temeiul acordului de partajare a costurilor. Astfel cum ar fi explicat Comisia în considerentele (308)-(318) ale deciziei în litigiu, aceste funcții și riscuri sunt lipsite de relevanță în vederea repartizării profiturilor societăților ASI și AOE între sediile și sucursalele fiecăreia dintre ele.
- 140 În continuare, Tribunalul ar fi invocat în mod eronat, la punctele 268-284 din hotărârea atacată, funcții îndeplinite de Apple Inc. atunci când a examinat fiecare dintre funcțiile despre care Comisia indicase în decizia în litigiu că erau îndeplinite de sucursala irlandeză a ASI. Politicile și strategiile concepute și dezvoltate de Apple Inc. nu ar avea astfel niciun rol în repartizarea profiturilor ASI între sediul său și sucursala sa.
- 141 În plus, în ceea ce privește funcțiile îndeplinite de sucursala irlandeză a AOE, abordate la punctele 285-295 din hotărârea atacată, Tribunalul ar fi considerat în mod eronat că ele nu justificau atribuirea de către Comisie a licențelor pentru PI a grupului Apple către această sucursală.

- 142 În sfârșit, în ceea ce privește exemplele de decizii strategice în cadrul grupului Apple, invocate la punctele 298-302 din hotărârea atacată, acestea ar fi lipsite de relevanță în vederea repartizării profiturilor ASI și al AOE între sediile și sucursalele fiecăreia dintre ele. În ceea ce privește în special pretensele probe ale unor contracte care „au fost negociate și semnate de societatea-mamă, Apple”, menționate la punctul 301 din hotărârea atacată, acestea nu ar fi fost prezentate în cursul procedurii administrative, ci pentru prima dată în fața Tribunalului, în cadrul cauzei T-892/16, și ar fi, așadar, inadmisibile. În ceea ce privește împuternicirile în temeiul cărora directorii Apple Inc. ar fi semnat aceste contracte „pentru” ASI, trei dintre ele nu ar fi fost prezentate decât în stadiul replicii prezentate în această cauză. Prin faptul că s-a întemeiat pe aceste împuterniciri, cu privire la care nu exista niciun element care să justifice că nu au fost prezentate în stadiul cererii introductive, Tribunalul ar fi săvârșit o neregularitate de procedură. În orice caz, aceste elemente de probă ar fi lipsite de relevanță în vederea repartizării profiturilor societăților ASI și AOE între sediile și sucursalele fiecăreia dintre acestea.
- 143 În replica sa, Comisia respinge afirmația intimatelor potrivit căreia Tribunalul a considerat că numai funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze erau relevante în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97 și, prin urmare, nu a invocat și nici nu a avut nevoie să invoce funcțiile îndeplinite de Apple Inc. pentru a respinge raționamentul său principal referitor la existența unui avantaj.
- 144 Comisia arată în această privință că, la punctele 240, 242, 247 și 248 din hotărârea atacată, Tribunalul a aprobat criteriul juridic, pe care îl prezentase în considerentele (265)-(274) ale deciziei în litigiu, întemeiat pe simpla luare în considerare, pentru a constata existența unui avantaj, a activităților desfășurate, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de sediile și de sucursalele societăților ASI și AOE. Dacă Irlanda, ASI, AOI și Marele Ducat al Luxemburgului nu subscriu la constatările enunțate la punctele menționate, acestea, întrucât nu au fost contestate în cadrul unui recurs incident, ar avea în prezent autoritate de lucru judecat (Hotărârea din 4 martie 2021, Comisia/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punctul 110). În sfârșit, Comisia arată că, în mod contrar celor susținute de Irlanda, de ASI, de AOI și de Marele Ducat al Luxemburgului, Tribunalul a aplicat efectiv un criteriu diferit de cel pe care l-a aprobat, întemeiat pe o comparație între funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, pe de o parte, și cele îndeplinite de Apple Inc., pe de altă parte.
- 145 Irlanda apreciază că afirmațiile Comisiei privind funcțiile „îndeplinite de Apple [Inc.]” sunt inadmisibile, inoperante și, în orice caz, nefondate.
- 146 *Primo*, Irlanda susține că aceste afirmații denaturează hotărârea atacată. Ea arată că, contrar celor susținute de Comisie, respingerea, prin hotărârea atacată, a raționamentului formulat cu titlu principal nu se întemeiază pe pretensele „funcții îndeplinite de Apple [Inc.]”, care nu sunt relevante pentru aprecierea activităților sucursalelor irlandeze, ci pe activitățile reale ale acestor sucursale și pe împrejurarea că Comisia nu furnizase niciun element de probă că sucursalele menționate exercitaseră efectiv funcțiile-cheie și gestionaseră riscurile legate de PI a grupului Apple. Ca răspuns la afirmațiile Comisiei, Tribunalul ar fi reținut că toate deciziile strategice referitoare la PI a grupului Apple au fost luate efectiv în Statele Unite și că directorii ASI și AOE aveau de fapt capacitatea de a exercita și au exercitat funcțiile esențiale ale acestor societăți.
- 147 *Secundo*, Irlanda apreciază că nu se poate reproșa Tribunalului o neregularitate de procedură sau o lipsă de motivare. Tribunalul, care nu era obligat să răspundă la fiecare punct care i-a fost prezentat, ar fi examinat argumentele Comisiei în ceea ce privește rolul salariaților Apple Inc. În ceea ce privește probele referitoare la semnarea contractelor, a căror admisibilitate este contestată de Comisie, Irlanda arată că nu era vorba decât despre o parte dintre probele invocate

de Tribunal în susținerea aprecierii sale la punctul 302 din hotărârea atacată. În orice caz, contrar celor pretinse de Comisie, o acțiune în anulare s-ar putea întemeia pe informații nefurnizate în cursul procedurii administrative, dacă aceste informații ar fi fost disponibile la momentul respectiv și ar fi trebuit să fie examinate de Comisie (Hotărârea din 20 septembrie 2017, Comisia/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, punctul 71, și Hotărârea din 22 mai 2019, Real Madrid Club de Fútbol/Comisia, T-791/16, EU:T:2019:346, punctul 118).

- 148 *Tertio*, Irlanda arată că afirmațiile Comisiei întemeiate pe încălcarea și pe aplicarea eronată a articolului 107 TFUE, precum și pe o denaturare a dreptului național ar urmări în realitate să repună în discuție constatările de fapt ale Tribunalului. În special, Comisia nu ar fi prezentat nicio argumentație și niciun element de probă în susținerea afirmației potrivit căreia Tribunalul ar fi denaturat dreptul irlandez. Această afirmație ar fi, așadar, pentru acest motiv, inadmisibilă. Comisia nu ar fi explicat nici motivele pentru care hotărârea atacată încalcă articolul 107 alineatul (1) TFUE ca urmare a unei încălcări sau a unei nerespectări a abordării entităților distincte sau a principiului concurenței depline.
- 149 În orice caz, argumentația Comisiei ar fi inoperantă. Irlanda susține că faptele constatate de Tribunal arată că din aplicarea abordării autorizate a OCDE invocate de Comisie reiese că profiturile pentru care impozitul a fost plătit efectiv de ASI și de AOE erau conforme cu principiul concurenței depline. Chiar dacă Tribunalul ar fi săvârșit erori de drept și ar fi încălcat articolul 107 TFUE sau ar fi denaturat dreptul național, *quod non*, această împrejurare nu ar putea modifica respectivele constatări de fapt pe care Comisia nu poate, în lipsa unei denaturări a elementelor de probă, să le conteste.
- 150 ASI și AOI susțin că al doilea aspect al primului motiv trebuie respins ca fiind inadmisibil și, în orice caz, ca fiind nefondat și/sau inoperant.
- 151 Cu titlu introductiv, ele susțin că viciul fundamental al abordării Comisiei constă în faptul că evaluarea activităților ASI și AOE în Irlanda este eronată. Tribunalul ar fi examinat numeroasele elemente de probă și ar fi statuat – în mod întemeiat – că, ținând seama de funcțiile și de activitățile exercitate de sucursalele irlandeze, nivelul de impozitare a acestor societăți în Irlanda era conform cu dreptul fiscal național. De fapt, niciunul dintre argumentele invocate de Comisie nu ar permite infirmarea hotărârii atacate.
- 152 În primul rând, Comisia ar susține în mod eronat că Tribunalul a încălcat articolul 107 TFUE și a denaturat dreptul național. Comisia ar denatura hotărârea atacată și ar urmări, în realitate, să repună în discuție constatările de fapt ale Tribunalului. Or, Comisia nu ar indica care sunt elementele de probă specifice pe care Tribunalul le-a denaturat și în ce mod.
- 153 În al doilea rând, Comisia ar susține în mod eronat că hotărârea atacată este afectată de o neregularitate de procedură și de nemotivare, întrucât Tribunalul nu ar fi răspuns la argumentele sale privind „funcțiile îndeplinite de Apple [Inc.]” și salariații Apple Inc. care acționează pentru ASI și AOE și pe seama acestora. Astfel, Tribunalul ar fi examinat și ar fi respins aceste argumente printr-o motivare suficientă care să permită părților să înțeleagă justificările deciziei sale, iar Curții să își exercite controlul în stadiul recursului.
- 154 În al treilea rând, nu s-ar putea susține în mod valabil că Tribunalul s-a întemeiat pe elemente de probă inadmisibile. În primul rând, Comisia ar reproșa în mod eronat Tribunalului că s-a întemeiat pe probe referitoare la activitățile ASI și AOE în afara Irlandei care au fost prezentate pentru prima dată în cererea introductivă depusă în cauza T-892/16. În orice caz, Tribunalul ar fi

fost obligat să ia în considerare toate informațiile relevante care ar fi putut fi obținute de Comisie în cursul procedurii administrative (Hotărârea din 20 septembrie 2017, Comisia/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, punctul 71). În al doilea rând, Comisia ar susține de asemenea în mod eronat că anumite împuterniciri acordate de ASI și de AOE erau inadmisibile. Astfel, aceste societăți ar fi informat Comisia cu privire la importanța împuternicirilor în cursul procedurii administrative, în special prin furnizarea proceselor-verbale ale consiliilor de administrație. ASI și AOI arată că aveau, așadar, dreptul să includă probele respective în cererea lor introductivă și că Tribunalul era îndreptățit să le admită și să le examineze, chiar dacă în final s-a întemeiat pe faptele și pe probele prezentate în dosarul Comisiei pentru a-și întemeia hotărârea. ASI și AOI susțin de asemenea că critica Comisiei este, în orice caz, inoperantă, întrucât procurile, care privesc funcțiile acestor societăți în afara Irlandei, nu sunt de natură să modifice aprecierea Tribunalului potrivit căreia Comisia a săvârșit o eroare în evaluarea activităților societăților menționate în Irlanda.

- 155 Marele Ducat al Luxemburgului precizează că intenționează să răspundă numai la anumite aspecte invocate de Comisie în recursul său referitoare la chestiuni transversale și în special la raționamentul prezentat cu titlu principal referitor la existența unui avantaj și la principiile și la standardul de probă relevante în examinarea soluțiilor fiscale anticipate contestate. Acesta nu abordează, în schimb, considerațiile Comisiei privind repartizarea funcțiilor între diferitele entități ale grupului Apple. În această privință, el se limitează să constate că este vorba exclusiv despre chestiuni de fapt, care, potrivit unei jurisprudențe constante, nu pot face obiectul unui recurs.
- 156 Pe fond, Marele Ducat al Luxemburgului arată, în primul rând, că Comisia nu se poate întemeia pe principii fiscale fundamentale, în special pe principiul concurenței depline și pe abordarea entității distincte, pe care aceasta le definește în mod autonom și făcând abstracție de normele fiscale naționale. Tribunalul ar fi amintit în special, în mod întemeiat, că existența însăși a unui avantaj nu poate fi stabilită decât în raport cu o impozitare numită „normală” (punctul 223 din hotărârea atacată) și că, așadar, Comisiei îi revenea exclusiv în raport cu dreptul fiscal irlandez sarcina de a verifica dacă soluțiile fiscale anticipate contestate conduseseră la crearea unui avantaj (punctul 234 din hotărârea atacată). În al doilea rând, Comisia ar ignora în totalitate prima parte a hotărârii atacate care constată fără echivoc aplicarea eronată de către această instituție a dreptului fiscal irlandez și ar trece sub tăcere constatări determinante ale Tribunalului cu privire la interpretarea acestui drept, în special a secțiunii 25 din TCA 97, care privește impozitarea societăților nerezidente în Irlanda. În al treilea rând, Marele Ducat al Luxemburgului susține că, deși nu este necesară pentru anularea deciziei în litigiu, luarea în considerare de către Tribunal a funcțiilor Apple Inc. era corectă și pertinentă pentru a confirma că sucursalele irlandeze nu exercitaseră „în mod real” toate funcțiile în legătură cu PI a grupului Apple.
- 157 În sfârșit, Autoritatea de Supraveghere AELS subscrie la poziția susținută de Comisie. Ea afirmă că, pentru a se conforma abordării entității distincte și principiului concurenței depline, autoritatea fiscală irlandeză ar fi trebuit, în cadrul aplicării secțiunii 25 din TCA 97, să aprecieze funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE în raport cu funcțiile îndeplinite de sediile lor în legătură cu licențele pentru PI a grupului Apple deținute de aceste societăți. Este ceea ce ar fi confirmat Tribunalul la punctul 248 din hotărârea atacată, arătând că, „în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, atribuirea profiturilor către sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente trebuia să ia în considerare repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți”. Tribunalul nu ar fi aplicat însă acest criteriu pentru a respinge raționamentul principal al Comisiei, la punctele 251-302 din hotărârea atacată.

b) Aprecierea Curții

- 158 În esență, al doilea aspect al primului motiv de recurs este îndreptat împotriva punctelor 251-311 din hotărârea atacată, la care Tribunalul a examinat aprecierile Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple, analizând succesiv activitățile sucursalei irlandeze ASI (punctele 255-284 din hotărârea atacată), activitățile sucursalei irlandeze AOE (punctele 285-295 din hotărârea atacată) și activitățile desfășurate în afara acestor sucursale (punctele 296-309 din hotărârea menționată).
- 159 Comisia arată în această privință că, dat fiind că Apple Inc. este o entitate distinctă de ASI și AOE, funcțiile pe care le-a îndeplinit în legătură cu PI ale grupului Apple în calitatea sa de societate-mamă a grupului sau în executarea unor acorduri intragrup, fie „în beneficiul” întregului grup, fie în mod specific al ASI și al AOE sau „pe seama” acestora din urmă, nu au nicio incidență asupra atribuirii profiturilor rezultate din exploatarea licențelor pentru PI a grupului Apple pe care le dețin aceste două societăți pentru cumpărarea, fabricarea, vânzarea și distribuirea de produse ale acestui grup în afara continentului american.
- 160 Comisia invocă în acest context două critici. Prima critică este întemeiată pe faptul că Tribunalul a săvârșit o neregularitate de procedură și a reținut o motivare insuficientă și contradictorie. A doua critică privește o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, o denaturare a dreptului irlandez și o neregularitate de procedură ca urmare a luării în considerare a unor elemente de probă inadmisibile.
- 161 În temeiul unor argumente care coincid în mare măsură, Irlanda, ASI și AOI, precum și Marele Ducat al Luxemburgului susțin că motivele invocate de Comisie sunt în parte inadmisibile, inoperante și, în orice caz, nefondate.
- 162 Trebuie analizat, în primul rând, al doilea motiv invocat de Comisie.

1) Cu privire la a doua critică, întemeiată pe o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, pe o denaturare a dreptului irlandez și pe o neregularitate de procedură

- 163 Comisia susține că, prin faptul că s-a întemeiat pe funcțiile exercitate de Apple, Tribunalul a încălcat abordarea entității distincte și principiul concurenței depline pe care se întemeiază secțiunea 25 din TCA 97. Din moment ce, în conformitate cu jurisprudența, o eroare de interpretare și de aplicare a dreptului național constituie o eroare de interpretare și de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, Tribunalul ar fi încălcat de asemenea această dispoziție. Mai precis, Tribunalul ar fi interpretat în mod corect dreptul irlandez afirmând, la punctul 248 din hotărârea atacată, că, „în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, atribuirea profiturilor către sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente trebuia să ia în considerare repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți”. Cu toate acestea, la punctele 255-302 din hotărârea menționată, Tribunalul a aplicat un „criteriu juridic” diferit și eronat comparând funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE cu cele îndeplinite de Apple Inc., iar nu cu cele îndeplinite de sedii.
- 164 Comisia invocă de asemenea o neregularitate de procedură a Tribunalului în măsura în care acesta s-ar fi întemeiat pe elemente de probă inadmisibile.

i) Cu privire la admisibilitate

- 165 Admisibilitatea prezentei critici a fost contestată din două considerente.
- 166 *Primo*, Irlanda, ASI și AOI, precum și Marele Ducat al Luxemburgului susțin că respectiva critică este inadmisibilă în măsura în care urmărește să conteste aprecierea faptelor și a elementelor de probă efectuată de Tribunal.
- 167 Această argumentație nu poate fi admisă.
- 168 În cazul unui recurs, Curtea nu este competentă să se pronunțe asupra situației de fapt și nici în principiu să examineze probele pe care Tribunalul le-a reținut în susținerea respectivei situații de fapt. Astfel, din moment ce aceste probe au fost obținute în mod legal și au fost respectate principiile generale ale dreptului și normele de procedură aplicabile în materie de sarcină a probei și de administrare a probelor, numai Tribunalul are competența de a aprecia valoarea care trebuie să fie atribuită elementelor care i-au fost prezentate. Această apreciere nu constituie, așadar, cu excepția cazului denaturării elementelor de probă prezentate în fața Tribunalului, o problemă de drept supusă controlului Curții (Hotărârea din 11 mai 2017, *Dyson/Comisia*, C-44/16 P, EU:C:2017:357, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 169 Competența de control a Curții asupra constatărilor de fapt realizate de Tribunal se întinde, așadar, în special la inexactitatea materială a acestor constatări, care rezultă din elementele dosarului, la denaturarea elementelor de probă, la calificarea juridică a acestora și la problema dacă normele în materia sarcinii și administrării probelor au fost respectate (Hotărârea din 11 mai 2017, *Dyson/Comisia*, C-44/16 P, EU:C:2017:357, punctul 31 și jurisprudența citată).
- 170 În speță, Comisia susține că, prin luarea în considerare a funcțiilor Apple Inc., Tribunalul a săvârșit o eroare care viciază analiza sa factuală de la punctele 251-311 din hotărârea atacată, precum și rezultatele la care a condus această analiză, ceea ce a determinat o aplicare eronată a dreptului național și o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE. Or, prin intermediul celei de a doua critici în susținerea celui de al doilea aspect al primului motiv, Comisia urmărește în esență să repună în discuție criteriul pe baza căruia Tribunalul a efectuat această analiză, care nu ar respecta cadrul de referință relevant, și critică calificarea faptelor efectuată de Tribunal în acest sens. Argumentația Comisiei nu poate fi astfel înlăturată ca fiind inadmisibilă.
- 171 *Secundo*, Irlanda, precum și ASI și AOI susțin de asemenea că critica examinată este inadmisibilă în măsura în care urmărește să conteste aprecierile Tribunalului referitoare la dreptul irlandez, fără a invoca o denaturare a acestui drept. Irlanda susține în special că Comisia se întemeiază pe o interpretare eronată a jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 28 iunie 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia* (C-203/16 P, EU:C:2018:505), atunci când afirmă în esență că orice eroare în interpretarea și în aplicarea dreptului național constituie o eroare de interpretare și de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 172 Nici această argumentație nu poate fi admisă.
- 173 În această privință, trebuie amintit că competența Curții în cazul în care se pronunță asupra unui recurs formulat împotriva unei decizii pronunțate de Tribunal este definită la articolul 256 alineatul (1) al doilea paragraf TFUE. Acesta arată că recursul trebuie să fie limitat la chestiuni de drept și să se încadreze „în condițiile și limitele prevăzute de statut”. Într-o listă enumerativă a motivelor care pot fi invocate în acest cadru, articolul 58 primul paragraf din Statutul Curții de

Justiția a Uniunii Europene precizează că recursul se poate întemeia pe încălcarea dreptului Uniunii de către Tribunal (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 76, precum și jurisprudența citată).

- 174 Desigur, în principiu, în ceea ce privește examinarea în cadrul unui recurs a aprecierilor Tribunalului cu privire la dreptul național, care, în domeniul ajutoarelor de stat, constituie aprecieri ale unor fapte, Curtea este competentă numai să verifice dacă a existat o denaturare a acestui drept. Cu toate acestea, Curtea nu poate fi privată de posibilitatea de a controla dacă astfel de aprecieri nu constituie ele însele o încălcare a dreptului Uniunii (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 77, precum și jurisprudența citată).
- 175 Or, chestiunea dacă Tribunalul a delimitat în mod adecvat cadrul de referință relevant și, prin extensie, a interpretat în mod corect dispozițiile care îl compun este o chestiune de drept care poate face obiectul controlului Curții în stadiul recursului. Astfel, argumentele care urmăresc să repună în discuție alegerea cadrului de referință sau semnificația sa în prima etapă a analizei existenței unui avantaj selectiv sunt admisibile, întrucât această analiză decurge dintr-o calificare juridică a dreptului național pe baza unei dispoziții de drept al Uniunii (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 78, precum și jurisprudența citată).
- 176 A admite că Curtea nu este în măsură să stabilească dacă Tribunalul și-a însușit fără a săvârși o eroare de drept delimitarea cadrului de referință relevant, interpretarea sa și aplicarea sa ca parametru decisiv în vederea examinării existenței unui avantaj selectiv ar echivala cu acceptarea posibilității ca Tribunalul să fi săvârșit eventual o încălcare a unei dispoziții de drept primar al Uniunii, și anume articolul 107 alineatul (1) TFUE, fără ca această încălcare să poată fi sancționată în cadrul recursului, ceea ce ar contraveni articolului 256 alineatul (1) al doilea paragraf TFUE (Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxemburg și alții/Comisia, C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948, punctul 79, precum și jurisprudența citată).
- 177 În speță, Comisia susține că, deși Tribunalul a identificat în mod corect, la punctul 248 din hotărârea atacată, criteriul juridic aplicabil în temeiul dreptului irlandez în cadrul raționamentului cu titlu principal referitor la existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, acesta a aplicat totuși un criteriu diferit, care ar avea drept consecință repunerea în discuție a alegerii sistemului de referință în raport cu care trebuie analizată, în cadrul primei etape identificate la punctul 79 din prezenta hotărâre, existența unui avantaj selectiv. Prin argumentația sa, Comisia intenționează să conteste în special aprecierea efectuată de Tribunal cu privire la secțiunea 25 din TCA 97. Acest aspect este de o importanță crucială pentru analiza care trebuie efectuată în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE, întrucât are o incidență asupra definirii impozitării denumite „normale” în temeiul dreptului irlandez, pe baza căreia trebuie apreciată existența unui avantaj în sensul acestei dispoziții.
- 178 Prin urmare, este necesar să se considere că, prin faptul că a invitat Curtea să controleze dacă Tribunalul a determinat în mod corect domeniul de aplicare al dreptului național aplicabil impozitării societăților nerezidente și aplicarea acestuia în speță, Comisia urmărește să conteste sistemul de referință pe care Tribunalul l-a considerat corect pentru definirea unei impozitari normale, în vederea analizei referitoare la existența unui avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

179 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, motivele de inadmisibilitate invocate de Irlanda, de ASI și de AOI, precum și, respectiv, de Marele Ducat al Luxemburgului trebuie înlăturate.

ii) Cu privire la fond

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

180 Comisia susține că Tribunalul s-a referit în mod eronat la elementele de probă menționate la punctul 301 din hotărârea atacată pentru a statua că contractele cu producătorii terți (Original Equipment Manufacturers, denumiți în continuare „OEM”), responsabili pentru fabricarea unei mari părți a produselor vândute de ASI, și contractele cu clienți precum operatorii de telecomunicații fuseseră negociate de directorii ai grupului Apple și fuseseră semnate de Apple Inc. și de ASI, prin intermediul directorilor fiecăreia, în mod direct sau prin procură.

181 Potrivit Comisiei, Tribunalul nu putea ține seama de aceste elemente de probă, care constau, pe de o parte, în diverse schimburi de e-mailuri între directorii Apple Inc. privind contractele cu OEM și cu operatorii de telecomunicații și, pe de altă parte, în patru procuri acordate de ASI directorilor Apple Inc. referitoare la semnarea contractelor cu OEM și cu acești operatori, întrucât nu fuseseră prezentate în cursul procedurii administrative și, în ceea ce privește procurile, de asemenea ca urmare a faptului că nu au fost prezentate decât în cadrul replicii în fața Tribunalului sau nu au fost prezentate niciodată.

182 ASI și AOI nu contestă că elementele de probă menționate nu au fost prezentate în cursul procedurii administrative. Cu toate acestea, ele susțin că Comisia avea cunoștință de activitățile directorilor societăților ASI și AOE stabilite în Statele Unite, precum și de existența și de importanța împuternicirilor în cauză și că, în cazul în care Comisia ar fi efectuat o investigație adecvată, aceasta ar fi putut obține toate elementele de probă relevante. În plus, ASI și AOE susțin că critica Comisiei este inoperantă, întrucât împuternicirile în cauză nu ar fi de natură să repună în discuție aprecierea Tribunalului referitoare la evaluarea de către această instituție a activităților societăților ASI și AOE în Irlanda.

183 În această privință, reiese dintr-o jurisprudență consacrată că legalitatea unei decizii în materia ajutoarelor de stat trebuie apreciată de instanța Uniunii în funcție de informațiile de care Comisia putea să dispună la data la care a adoptat această decizie și a căror prezentare ar fi putut, la cerere, să o obțină în cursul procedurii administrative (Hotărârea din 10 noiembrie 2022, Comisia/Valencia Club de Fútbol, C-211/20 P, EU:C:2022:862, punctul 85 și jurisprudența citată).

184 Nu se poate reproșa Comisiei că nu ar fi ținut seama de eventualele elemente de fapt sau de drept care i-ar fi putut fi prezentate în cursul procedurii administrative, dar care nu i-au fost prezentate, întrucât Comisia nu are obligația de a examina din oficiu și prin extrapolare elementele ce i-ar fi putut fi prezentate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 aprilie 1998, Comisia/Sytraval și Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, punctul 60).

185 În speță, în ceea ce privește, în primul rând, schimburile de e-mailuri dintre directorii Apple Inc. referitoare la contractele cu OEM și cu operatorii de telecomunicații, din dosarul cauzei aflate pe rolul Tribunalului reiese că aceste schimburi se limitau în esență să raporteze cu privire la activitățile desfășurate de salariații Apple Inc. în cadrul acordului de partajare a costurilor și că nu conțineau nicio referire implicită sau explicită la ASI. Prin urmare, este vorba despre

- documente străine obiectului procedurii administrative, în măsura în care acestea priveau activitățile unei entități distincte de ASI și relații intragrup străine de obiectul soluțiilor fiscale anticipate contestate.
- 186 Prin urmare, nu se poate afirma că, presupunând că ar fi putut bănui existența acestor elemente, Comisia era obligată să solicite prezentarea lor în cursul procedurii administrative. Dimpotrivă, revenea societăților ASI și AOE sarcina de a prezenta Comisiei elementele menționate în cursul procedurii administrative în cazul în care apreciau că erau de natură să stabilească realitatea și relevanța caracterului centralizat al deciziilor strategice în cadrul grupului Apple, luate de directorii acestuia la Cupertino.
- 187 În ceea ce privește, în al doilea rând, împuternicirile referitoare la semnarea de contracte cu OEM și cu operatorii de telecomunicații, este cert că este vorba despre elementele de probă pe care s-a întemeiat Tribunalul la punctul 301 din hotărârea atacată. Este de asemenea cert că lista completă a împuternicirilor acordate de directorii ASI și AOE nu a fost furnizată decât în anexa la acțiunea în primă instanță prezentată de aceste societăți, că trei dintre aceste împuterniciri, referitoare la contractele cu OEM, au fost prezentate abia în stadiul replicii, iar a patra, referitoare la contractele cu operatorii de telecomunicații, nu a fost prezentată niciodată. Nu se contestă nici faptul că în procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE prezentate în cursul procedurii administrative (denumite în continuare „procesele-verbale examinate de Comisie”) nu erau menționate împuternicirile referitoare la semnarea contractelor cu OEM, ci numai împuternicirea referitoare la semnarea contractelor cu operatorii de telecomunicații, care, după cum s-a arătat, nu a fost prezentată niciodată.
- 188 În ceea ce privește elementele aduse la cunoștința Comisiei în cursul procedurii administrative, este necesar să se arate că, în observațiile sale din 7 septembrie 2015, prezentate în anexa la acțiunea societăților ASI și AOE în fața Tribunalului, grupul Apple menționează existența unui sistem de împuterniciri emise de consiliile de administrație ale ASI și AOE, în special în vederea negocierii și a semnării de contracte cu OEM și cu operatorii de telecomunicații. Aceste observații nu fac însă, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 50 din concluzii, decât o referire vagă și imprecisă.
- 189 În aceste condiții, nu se poate reproșa Comisiei că nu a obținut împuternicirile în cauză în cursul procedurii administrative. În special, trebuie să se țină seama de faptul că aceasta solicitase și examinase toate procesele-verbale ale consiliilor de administrație ale ASI și AOE din perioada relevantă, care nu menționează decât în mod lapidar aceste împuterniciri.
- 190 În sfârșit, trebuie să se arate că, contrar celor susținute de ASI și AOE, prezenta critică a Comisiei nu este inoperantă.
- 191 Astfel, întemeindu-se pe elementele de probă vizate la punctul 301 din hotărârea atacată și în special pe anumite împuterniciri, Tribunalul a considerat, la punctul următor, că Comisia concluzionase în mod eronat că gestionarea PI a grupului Apple, pentru care ASI și de AOE dețineau licențe, a fost în mod necesar asumată de sucursalele irlandeze ale acestor societăți.
- 192 Având în vedere în special această apreciere, Tribunalul a statuat, la punctul 310 din hotărârea menționată, că Comisia nu demonstrase că acestor sucursale ar fi trebuit să li se atribuie profiturile rezultate din exploatarea licențelor pentru PI a grupului Apple în vederea stabilirii profiturilor anuale impozabile ale ASI și ale AOE în Irlanda și că, în definitiv, la punctul 312 din

hotărârea menționată, Tribunalul a admis motivele îndreptate împotriva raționamentului cu titlu principal al Comisiei și întemeiate pe faptul că autoritățile fiscale irlandeze nu acordaseră societăților ASI și AOE un avantaj.

193 Prin urmare, trebuie admis argumentul potrivit căruia Tribunalul, luând în considerare elemente de probă inadmisibile în susținerea aprecierii sale cuprinse la punctul 301 din hotărârea atacată, a săvârșit o neregularitate de procedură.

– Cu privire la criteriul juridic aplicabil în temeiul dreptului irlandez în vederea stabilirii profiturilor unei societăți nerezidente

194 Deși părțile sunt de acord să excludă, în cadrul analizei funcționale necesare în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, relevanța funcțiilor exercitate de o entitate distinctă, în speță de Apple Inc., de societatea nerezidentă al cărei profit impozabil trebuie evaluat în Irlanda, acestea au, în schimb, poziții divergente cu privire la întinderea și la conținutul analizei impuse în temeiul dreptului irlandez.

195 Astfel, Comisia consideră că Tribunalul a identificat în mod corect, la punctul 248 din hotărârea atacată, criteriul juridic aplicabil în temeiul dreptului irlandez pentru a stabili profiturile unei societăți nerezidente care sunt impozabile în Irlanda și că acest criteriu trebuie să ia în considerare „repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți”.

196 Irlanda consideră, la rândul său, că, astfel cum a statuat Tribunalul în special la punctul 227 din hotărârea atacată și cum a confirmat la mai multe alte puncte din această hotărâre, analiza relevantă în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97 trebuie să privească „activități[le] reale [ale sucursalelor irlandeze ale unei societăți nerezidente] și valoarea de piață” a acestor activități. La rândul lor, ASI și AOI susțin că, la punctele 182-186 din hotărârea atacată, Tribunalul a explicat că, în temeiul dreptului irlandez, profiturile generate de PI nu pot fi atribuite sucursalei irlandeze a unei societăți nerezidente decât dacă PI care le generează este controlată de sucursală.

197 Atât Irlanda, cât și ASI și AOI, care consideră că activitățile desfășurate de sedii sunt lipsite de orice relevanță în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, apreciază în esență că punctul 248 din hotărârea atacată, pe care se întemeiază Comisia, privește aplicarea abordării autorizate a OCDE, iar nu aplicarea secțiunii 25 din TCA 97 și că, în orice caz, reiese în special din cuprinsul punctului 242 din această hotărâre că această abordare nu confirmă analiza comparativă pe care se întemeiază Comisia, analiză care ar fi contrară dreptului irlandez.

198 În această privință, este cert că Tribunalul a apreciat, în special la punctul 242 din hotărârea atacată, că atât secțiunea 25 din TCA 97, cât și principiul concurenței depline și abordarea autorizată a OCDE impun, pentru a stabili profiturile impozabile în Irlanda ale unei societăți nerezidente, să se recurgă la o analiză „funcțională” în vederea identificării activităților desfășurate, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de sucursala acestei societăți în Irlanda.

199 În această privință, Tribunalul, pe de o parte, a admis, la punctul 240 din hotărârea atacată, că, pentru a stabili care sunt funcțiile efectiv asumate de sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente în scopul aplicării secțiunii 25 din TCA 97, este necesar să se ia în considerare „repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți”. Pe de altă parte, el a afirmat, la punctul 242 din această hotărâre, că analiza care vizează identificarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor care trebuie atribuite sediului permanent

al unei societăți, pe baza activităților efectiv desfășurate de aceasta, nu se poate „face în mod abstract, neluând în considerare activitățile și funcțiile îndeplinite în cadrul societății în ansamblu”.

- 200 Or, o astfel de interpretare este conformă cu însuși modul de redactare a secțiunii 25 din TCA 97, care impune, în vederea stabilirii profitului impozabil al unei societăți nerezidente în Irlanda, identificarea „veniturilor comerciale realizate direct sau indirect prin intermediul sucursalei [...] și a tuturor veniturilor provenite din active sau din drepturi utilizate sau deținute de sucursală sau pentru aceasta [...]”. Reiese în special din considerația care figurează la punctul 248 din hotărârea atacată că o asemenea identificare necesită, astfel cum a indicat în esență domnul avocat general la punctul 57 din concluzii, o comparație a activităților efectuate în legătură cu aceste active de diferitele părți ale acestei societăți, precizându-se că o asemenea comparație permite să se verifice dacă repartizarea activelor în cadrul societății nerezidente care a fost acceptată de autoritățile fiscale ca bază de stabilire a profiturilor impozabile în Irlanda este conformă cu repartizarea reală a funcțiilor, a activelor și a riscurilor între diferitele părți ale acestei societăți.
- 201 Interpretarea preconizată de Irlanda, precum și de ASI și AOI, potrivit căreia, în vederea atribuirii profiturilor generate de gestionarea drepturilor de PI în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, ar trebui să se țină seama numai de entitatea care este efectiv titulară a acestor drepturi implică, în definitiv, în ceea ce privește societățile nerezidente, să se atribuie în mod sistematic profiturile generate de exploatarea drepturilor menționate sediilor acestor societăți. Or, în măsura în care acestea din urmă sunt, prin definiție, situate în afara Irlandei, astfel de venituri ar fi în principiu excluse de la orice impozitare în acest stat membru.
- 202 În această privință, Tribunalul a apreciat că trebuia să ia în considerare, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursalele irlandeze și celelalte părți ale ASI și AOE și nu a considerat că era obligat, în temeiul dreptului irlandez, să analizeze rolul eventual jucat de Apple Inc.
- 203 Din ansamblul acestor considerații reiese că criteriul de stabilire a profitului unei societăți nerezidente, pe care Tribunalul l-a considerat aplicabil în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, impune luarea în considerare a repartizării activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți, fără a impune să se țină seama de rolul jucat de entități distincte.
- 204 Prin urmare, este necesar să se examineze aspectul dacă, astfel cum susține Comisia, Tribunalul s-a întemeiat într-adevăr pe funcțiile îndeplinite de Apple Inc. în ceea ce privește PI a grupului Apple sau dacă, astfel cum susțin atât Irlanda, cât și ASI și AOI, argumentația Comisiei denaturează cu privire la acest aspect motivarea hotărârii atacate.
- *Cu privire la luarea în considerare de către Tribunal a funcțiilor Apple Inc.*
- 205 În primul rând, Comisia susține că Tribunalul s-a referit la funcțiile îndeplinite de Apple Inc. la punctele 259-267 și 288 din hotărârea atacată, atunci când a examinat considerentele (289)-(295) ale deciziei în litigiu, prin care a fost atribuită sucursalelor irlandeze exercitarea funcțiilor de control al calității, de gestionare a facilităților, de R & D și de gestionare a riscurilor întreprinderii.
- 206 În această privință, din cuprinsul punctelor 260-264, 266 și 267 din hotărârea atacată rezultă că Tribunalul a ținut efectiv seama, în aprecierea faptelor, de funcțiile și de riscurilor asumate de Apple Inc., dat fiind că Irlanda, precum și ASI și AOE erau de acord cu privire la faptul că aceste

- funcții și riscuri, aferente întregii PI a grupului Apple, dezvoltării și gestionării sale, erau în cea mai mare parte asumate de Apple Inc. în calitatea sa de societate-mamă a grupului sau în cadrul acordului de partajare a costurilor și centralizate de aceasta la Cupertino.
- 207 În al doilea rând, Comisia susține că Tribunalul ar fi invocat în mod eronat funcțiile Apple Inc. atunci când a examinat funcțiile pe care le considerase ca fiind cele ale sucursalei ASI.
- 208 La punctele 268-284 din hotărârea atacată, Tribunalul a examinat activitățile și funcțiile menționate în considerentele (296)-(300) ale deciziei în litigiu ca fiind exercitate efectiv de această sucursală. El a considerat că aceste activități și funcții, indiferent dacă sunt avute în vedere separat sau în ansamblu, nu justificau repartizarea profiturilor rezultate din exploatarea licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursala menționată. Activitățile și funcțiile examinate de Tribunal includeau controlul calității, diverse activități de R & D și gestionarea costurilor de marketing local.
- 209 În această privință, în ceea ce privește controlul calității, este necesar să se arate, astfel cum susține Comisia, că aceasta din urmă a considerat în decizia în litigiu că această funcție făcea parte din funcțiile enumerate în acordul de partajare a costurilor și asociate, în acest acord, atât societății Apple Inc., cât și societăților ASI și AOE. În aceste condiții, atunci când, la punctul 269 din hotărârea atacată, Tribunalul evocă afirmația ASI și a AOE potrivit căreia „mii de persoane erau angajate cu atribuții în controlul calității în întreaga lume, în timp ce în Irlanda era angajată o singură persoană în această funcție”, el face în mod necesar referire la activități desfășurate de entități distincte de aceste ultime două societăți și în special la activitățile Apple Inc.
- 210 În ceea ce privește punctele 273 și 275 din hotărârea atacată, unde se precizează că funcțiile de R & D și activitățile de colectare și de analiză a datelor regionale desfășurate de angajații sucursalei ASI sunt de natură „auxiliară”, Tribunalul compară din nou aceste activități cu cele desfășurate la nivel global de entități din afara ASI. În sfârșit, trimiteri explicite la politicile și la strategiile de grup concepute de Apple Inc. sunt efectuate la punctul 277 din această hotărâre, întrucât Tribunalul a calificat la acest punct serviciul postvânzare și de reparație *AppleCare*, de care respectiva sucursală era responsabilă în regiunea EMEA, drept serviciu „de «execuție», conform orientărilor și direcției strategice definite în Statele Unite”. Situația este aceeași la punctele 281 și 283 din hotărârea menționată, care conțin o apreciere globală a Tribunalului privind natura „auxiliară” și „de execuție” a activităților sucursalei menționate.
- 211 În al treilea rând, Comisia consideră că Tribunalul s-a referit la activitățile Apple Inc. în cadrul examinării funcțiilor îndeplinite de sucursala irlandeză a AOE identificate în considerentul (301) al deciziei în litigiu.
- 212 Cu privire la acest aspect, trebuie arătat că, la punctul 290 din hotărârea atacată, Tribunalul afirmă, în ceea ce privește procedurile proprii și expertiza în materie de producție dezvoltate de această sucursală în cadrul activităților sale de producție, că, chiar dacă aceste elemente ar putea beneficia de protecția anumitor drepturi de PI, „este vorba despre un domeniu restrâns și specific activităților sucursalei [...] respective”, care nu justifică atribuirea în favoarea acesteia a tuturor licențelor de PI a grupului Apple. O asemenea referire la ansamblul licențelor pentru PI a acestui grup înseamnă, implicit, dar în mod cert, că, astfel cum afirmă în mod întemeiat Comisia, Tribunalul a comparat la punctul menționat competențele dezvoltate de sucursala irlandeză a AOE cu ansamblul funcțiilor de R & D referitoare la PI a grupului Apple.

- 213 În al patrulea și ultimul rând, Comisia arată că, la punctele 298-302 din hotărârea atacată, Tribunalul a ținut seama de funcțiile îndeplinite de Apple Inc. atunci când a examinat activitățile desfășurate în afara sucursalelor ASI și AOE.
- 214 În această privință, reiese din mai multe pasaje din hotărârea atacată, în special din cuprinsul punctelor 299 și 300 din aceasta, că Tribunalul a amintit funcțiile Apple Inc. și rolul său de societate-mamă a grupului, pe de o parte, atunci când a constatat, la modul general, „caracterul centralizat al deciziilor strategice în cadrul grupului Apple, luate de directori, la Cupertino” și, pe de altă parte, mai specific, în ceea ce privește deciziile în domeniul R & D, care se află la originea PI a grupului Apple, atunci când a menționat faptul că „deciziile referitoare la produsele care urmează să fie dezvoltate și strategia de [R & D] [...] fuseseră luate și puse în aplicare de conducerea grupului stabilită la Cupertino”. De asemenea, Tribunalul a constatat că „strategiile de lansare a unor produse noi și în special organizarea distribuției pe piețele europene [...] [fuseseră] stabilite la nivelul grupului Apple, în special de cadrele de conducere ale grupului (*Executive Team*) sub conducerea directorului general al grupului, la Cupertino”.
- 215 Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 67 din concluzii, din aceste constatări reiese că, la toate punctele din hotărârea atacată contestate de Comisie, Tribunalul s-a întemeiat, explicit sau implicit, pe funcțiile îndeplinite de Apple Inc. în raport cu PI a grupului Apple în cadrul acordului de partajare a costurilor sau al contractului de servicii de marketing sau în calitatea sa de societate-mamă a grupului, comparând aceste funcții cu cele îndeplinite de sucursalele irlandeze în raport cu licențele de PI. Prin urmare, contrar celor susținute de Irlanda, precum și de ASI și AOI, argumentul Comisiei întemeiat pe luarea în considerare de către Tribunal a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. nu se bazează nici pe o interpretare eronată a hotărârii atacate, nici pe denaturarea acesteia.
- *Cu privire la impactul luării în considerare a activităților și a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. asupra calificării juridice a faptelor*
- 216 Irlanda, precum și ASI și AOI susțin în esență că argumentul Comisiei întemeiat pe luarea în considerare eronată a activităților Apple Inc. este în orice caz inoperant, din moment ce, chiar presupunând că Tribunalul a luat în considerare aceste activități, aprecierile la care a ajuns la finalul examinării faptelor se întemeiază pe o analiză a activității sucursalelor irlandeze și a sediilor și pe constatarea naturii „de rutină” a funcțiilor îndeplinite de aceste sucursale, care, potrivit Tribunalului, nu era suficientă pentru a justifica atribuirea către respectivele sucursale a licențelor de PI și a profiturilor aferente.
- 217 În această privință, din cuprinsul punctului 310 din hotărârea atacată reiese că aprecierea Tribunalului potrivit căreia Comisia nu reușise să demonstreze că profiturile rezultate din exploatarea licențelor pentru PI ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor irlandeze în vederea stabilirii profiturilor anuale impozabile ale ASI și ale AOE în Irlanda se întemeiază, pe de o parte, pe examinarea activităților desfășurate în mod real de aceste sucursale și, pe de altă parte, pe „deciziile strategice adoptate și puse în aplicare în afara acestor sucursale”.
- 218 Or, la punctele 298-309 din hotărârea atacată, Tribunalul a constatat, pe de o parte, existența unui sistem decizional centralizat în cadrul grupului Apple, cu Apple Inc. aflat la conducerea sa, inclusiv în ceea ce privește gestionarea și dezvoltarea PI a grupului, și, pe de altă parte, capacitatea sediilor ASI și AOE de a lua, prin intermediul consiliilor lor de administrație sau prin intermediul unui sistem de delegare a competențelor în favoarea administratorilor individuali, „deciziile-cheie pentru societate [...] cum ar fi aprobarea conturilor anuale”. El nu a constatat

însă participarea acestor sedii la adoptarea deciziilor strategice luate de Apple Inc., nici implicarea lor efectivă în punerea în aplicare a acestor decizii sau în gestionarea activă a licențelor pentru PI. Singura constatare în această privință, la punctul 307 din hotărârea atacată, potrivit căreia ASI și AOE prezentaseră informații din care reieșea că diferitele versiuni ale acordului de partajare a costurilor fuseseră semnate de membrii consiliilor lor de administrație la Cupertino, este contestată de Comisie în cadrul celui de al treilea aspect al primului motiv, care va fi examinat ulterior.

- 219 Astfel, având în vedere importanța, în economia hotărârii atacate, a examinării activităților și funcțiilor Apple Inc. în raport cu PI a grupului Apple, precum și legătura strânsă dintre această examinare și cea a activităților sucursalelor ASI și AOE în Irlanda, nu se poate susține că argumentul întemeiat pe luarea în considerare de către Tribunal a acestor activități și funcții ar fi inoperant.
- 220 Având în vedere ansamblul acestor considerații, Comisia arată în mod întemeiat că, pentru a statua că probele care permit atribuirea profiturilor rezultate din exploatarea licențelor de PI sucursalelor ASI și AOE nu erau suficiente, Tribunalul a comparat în mod eronat funcțiile îndeplinite de aceste sucursale în raport cu respectivele licențe cu cele îndeplinite de Apple Inc. în raport cu PI a grupului Apple mai degrabă decât cu cele îndeplinite efectiv de sedii în legătură cu licențele menționate. Acest lucru reiese îndeosebi din aprecierile intermediare la care a ajuns Tribunalul în diferitele etape ale analizei faptelor și în special la punctele 266 și 302 din hotărârea atacată, în care Tribunalul a afirmat, pe de o parte, că Comisia nu încercase să demonstreze că sucursalele irlandeze exercitaseră efectiv administrarea cotidiană activă a „tuturor funcțiilor și riscurilor aferente PI a grupului Apple care sunt enumerate în [...] acordul de partajare a costurilor” și, pe de altă parte, că, întrucât deciziile strategice privind dezvoltarea produselor care se află la originea PI a grupului Apple fuseseră luate pentru întregul grup la Cupertino, Comisia considerase în mod eronat că gestionarea PI în cauză fusese în mod necesar asumată de aceste sucursale.
- 221 Reiese astfel din hotărârea atacată că aprecierea Tribunalului potrivit căreia Comisia ar fi săvârșit o eroare atunci când a considerat că sucursalele ASI și AOE îndeplineau „funcții semnificative desfășurate de personal” în raport cu PI a grupului Apple se întemeiază în mare parte pe o examinare a funcțiilor îndeplinite la nivelul Apple Inc., pe care el însuși a considerat-o ca nefiind relevantă în speță, potrivit interpretării sale a dreptului irlandez.
- 222 Argumentul Comisiei întemeiat pe luarea în considerare eronată a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. este, așadar, fondat. Rezultă că a doua critică din cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv de recurs trebuie de asemenea admisă.
- 2) Cu privire la prima critică, întemeiată pe o motivare insuficientă și contradictorie a hotărârii atacate și pe o neregularitate procedurală*
- 223 Având în vedere admiterea celei de a doua critici din cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv, nu este necesar să se examineze prima critică a acestui aspect, îndreptată împotriva aceleiași aprecieri a Tribunalului.

3. *Cu privire la al treilea aspect al primului motiv*

a) Argumentația părților

- 224 Prin intermediul celui de al treilea aspect al primului motiv de recurs, Comisia susține în esență că, la punctele 301 și 303-309 din hotărârea atacată, Tribunalul a încălcat abordarea entității distincte, principiul concurenței depline și, în consecință, articolul 107 alineatul (1) TFUE și a denaturat dreptul național atunci când a statuat că actele formale executate de directorii ASI și AOE constituiau funcții îndeplinite de sediile lor în raport cu licențele de PI a grupului Apple deținute de aceste societăți. Faptul că Tribunalul nu a ținut seama de explicațiile furnizate de Comisie în decizia în litigiu și în observațiile sale scrise, care indicau motivele pentru care aceste acte nu constituiau funcții îndeplinite de sediile societăților ASI și AOE în vederea aplicării abordării entității distincte și a principiului concurenței depline, ar constitui o neregularitate de procedură și o nemotivare. În plus, faptul că Tribunalul se întemeiază pe elemente de probă inadmisibile pentru a-și susține aprecierea ar demonstra de asemenea o astfel de neregularitate.
- 225 În primul rând, în ceea ce privește neregularitatea de procedură și nemotivarea care afectează hotărârea atacată, Comisia amintește conținutul explicațiilor pe care le-a furnizat atât în considerentele (280)-(294) ale deciziei în litigiu, cât și în răspunsul la argumentele pe care Irlanda, precum și ASI și, respectiv, AOE le invocaseră în cererile lor introductive în primă instanță. De aici ar reieși în special că nu se putea considera că sediile societăților ASI și AOE au îndeplinit efectiv funcții în raport cu licențele de PI deținute de aceste două societăți. Procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație ale ASI și AOE, care constituiau singura dovadă a deciziilor luate de sediile lor, nu ar demonstra că acestea îndeplineau asemenea funcții. Tribunalul, întemeindu-se însă pe aceste procese-verbale și obligând Comisia să dovedească faptul că deciziile-cheie ale ASI și ale AOE nu ar fi fost adoptate în cursul reuniunilor respective, i-ar impune acesteia o cerință de probă imposibil de îndeplinit. În sfârșit, prin acceptarea argumentului invocat de ASI și de AOE potrivit căruia acordarea către cadre de conducere ale Apple Inc. a unor împuterniciri pentru a semna contracte cu OEM și cu operatorii de telecomunicații „pe seama” ASI și AOE intra sub incidența funcțiilor îndeplinite de sediile acestor societăți, deși elementele de probă în susținerea acestui argument au fost prezentate pentru prima dată în cursul procedurii și erau, așadar, inadmisibile, Tribunalul ar fi săvârșit o neregularitate de procedură.
- 226 În al doilea rând, Comisia susține că, prin faptul că a considerat că actele formale executate de administratorii ASI și AOE constituie funcții îndeplinite de sediile acestor societăți în raport cu licențele pentru PI a grupului Apple, Tribunalul a încălcat abordarea entității distincte și principiul concurenței depline, ceea ce constituie o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE și o denaturare a dreptului național.
- 227 Comisia susține, în primul rând, că atribuirea profiturilor unei sucursale necesită o analiză funcțională, și anume o examinare a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de această sucursală în raport cu cele ale societății căreia îi aparține. Ar fi vorba, în conformitate cu abordarea autorizată a OCDE, despre identificarea „funcțiilor semnificative desfășurate de personal” ale sucursalei menționate și ale celorlalte părți ale acestei societăți, prin referire la „luarea activă de decizii și la gestionare, iar nu la simpla posibilitate de a aproba sau de a respinge o propunere”. În speță, Tribunalul ar fi asimilat în mod eronat, la punctele 301 și 303-309 din hotărârea atacată, actele formale executate de administratorii ASI și AOE unor funcții îndeplinite de sediile acestor societăți. Astfel, dacă acordarea unei împuterniciri sau

semnarea unor acorduri ar putea fi suficientă pentru a caracteriza îndeplinirea unor funcții de conducere, noțiunea de „funcții semnificative desfășurate de personal” în vederea analizei funcționale ar fi lipsită de sens.

- 228 În al doilea rând, prin asimilarea, la punctele 301, 306 și 307 din hotărârea atacată, a acordării de împuterniciri, a semnării unor acorduri cu OEM și cu operatorii de telecomunicații în temeiul acestor împuterniciri, precum și a semnării acordului de partajare a costurilor cu funcții îndeplinite de sediile societăților ASI și AOE, Tribunalul ar fi încălcat abordarea entităților distincte și principiul concurenței depline, ceea ce ar constitui o aplicare eronată a articolului 107 alineatul (1) TFUE și o denaturare a dreptului național. Comisia apreciază de asemenea că, prin admiterea, la punctul 308 din hotărârea atacată, a argumentului Irlandei, precum și al ASI și AOE potrivit căruia simpla prezență fizică a unui administrator constituie o funcție exercitată de sedii, fără a examina și fără a respinge propriile argumente în această privință, Tribunalul a viciat hotărârea atacată printr-o neregularitate de procedură și prin nemotivare.
- 229 Irlanda susține, în primul rând, că al treilea aspect al primului motiv de recurs trebuie înlăturat ca inoperant. Astfel, argumentația Comisiei nu ar fi în măsură să repună în discuție principala constatare de fapt a Tribunalului potrivit căreia activitățile sucursalelor irlandeze nu justifică atribuirea în favoarea lor a licențelor de PI a grupului Apple și a profiturilor care rezultă din acestea. Decizia în litigiu, în măsura în care afirmă în mod eronat că profiturile rezultate din exploatarea acestor licențe trebuie să fie atribuite acestor sucursale, ar trebui, așadar, în orice caz, să fie anulată.
- 230 În al doilea rând, Irlanda arată că argumentele invocate de Comisie sunt, în orice caz, nefondate.
- 231 În ceea ce privește, *primo*, procesele-verbale ale reuniunilor consiliilor de administrație, Irlanda susține că, sub acoperirea unei pretense neregularități de procedură și a unui viciu de motivare, Comisia înțelege în realitate să critice constatările de fapt referitoare la aceste reuniuni și importanța acordată de Tribunal probelor care i-au fost prezentate.
- 232 Situația ar fi aceeași în ceea ce privește, *secundo*, funcțiile îndeplinite de sediile societăților ASI și AOE. Comisia ar reproșa Tribunalului că a considerat că aceste sedii au putut exercita funcții în raport cu licențele de PI, repunând în discuție în esență constatările de fapt și ponderea acordată probelor de Tribunal. Comisia nu ar identifica însă vreo eroare de drept săvârșită de Tribunal în această privință.
- 233 ASI și AOI susțin că al treilea aspect al primului motiv, prin care Comisia ar urmări să dezbată din nou faptele, este inadmisibil și, în orice caz, nefondat și inoperant.
- 234 În primul rând, în ceea ce privește procesele-verbale ale consiliilor de administrație, ASI și AOI susțin, mai întâi, că Comisia denaturează elementele de probă afirmând că aceste procese-verbale constituiau singurele probe furnizate în cursul procedurii administrative referitoare la deciziile adoptate de ASI și AOE în afara Irlandei, în timp ce Tribunalul s-a întemeiat în special pe alte elemente de probă care arată că acordurile de împărțire a costurilor au fost de fapt semnate de directorii acestor societăți cu sediul în Statele Unite și că aceștia, precum și persoanele care acționează pe seama societăților menționate au negociat și au încheiat contracte cu OEM și cu operatorii de telecomunicații. ASI și AOI susțin, în continuare, că raționamentul care figurează la punctul 304 din hotărârea atacată este, în orice caz, suficient pentru a permite Comisiei să înțeleagă temeiul deciziei Tribunalului, iar Curții să își exercite controlul. În sfârșit, ASI și AOI arată că Tribunalul nu a impus Comisiei un nivel probatoriu imposibil de îndeplinit, ci a statuat

că aceasta nu se putea limita să examineze procesele-verbale ale consiliilor de administrație ale ASI și AOE, deși aceste societăți o informaseră că procesele-verbale respective nu constituiau o prezentare exhaustivă a activităților directorilor din Statele Unite și că îi furnizaseră numeroase dovezi ale acestor activități în cursul procedurii administrative.

- 235 În al doilea rând, ASI și AOI susțin că negocierea și semnarea contractelor cu OEM și cu operatorii de telecomunicații de către directorii din Statele Unite sau, prin intermediul unor împuterniciri, de salariați ai grupului Apple constituiau „funcții semnificative desfășurate de personal” exercitate de ASI și AOE în afara Irlandei. În plus, contrar celor susținute de Comisie, Tribunalul s-ar fi întemeiat pe semnarea acordurilor de partajare a costurilor sau pe acordarea de împuterniciri nu pentru a demonstra că sediile societăților ASI și AOE exercitau „funcții semnificative desfășurate de personal”, ci pentru a statua, la punctele 303-309 din hotărârea atacată, că Comisia a considerat în mod eronat că organele de conducere ale ASI și AOE, în special consiliile lor de administrație, „nu aveau capacitățile de a îndeplini funcțiile esențiale” ale acestor societăți. Prin urmare, hotărârea atacată nu ar fi afectată nici de o contradicție, nici de o încălcare a noțiunii de avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, nici de o denaturare a dreptului național.
- 236 În al treilea rând, critica Comisiei întemeiată pe faptul că Tribunalul nu a respectat abordarea entității distincte și principiul concurenței depline și, prin urmare, a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE și a denaturat dreptul național ar rezulta din postulatul eronat potrivit căruia negocierea și semnarea contractelor în discuție nu erau funcții îndeplinite de persoane care acționează în numele și pe seama ASI, ci de Apple Inc.
- 237 Marele Ducat al Luxemburgului susține argumentația Irlandei, a ASI și a AOI.
- 238 În sfârșit, Autoritatea de Supraveghere AELS este de acord cu argumentele prezentate de Comisie. Actele formale, precum întocmirea unei împuterniciri sau semnarea unui acord, nu ar constitui funcții îndeplinite efectiv de sediile societăților ASI și AOE în legătură cu licențele pentru PI a grupului Apple. Aceste acte nu ar fi decât formalizarea de către directorii ASI și AOE a unor funcții îndeplinite în mod real de Apple Inc., cum sunt negocierea și semnarea de contracte comerciale cu clienți precum operatorii de telecomunicații sau OEM. În consecință, deși Tribunalul a stabilit, la punctul 242 din hotărârea atacată, criteriul pertinent pentru a constata existența unui avantaj, acesta ar fi aplicat în schimb un criteriu eronat pentru a respinge raționamentul cu titlu principal al Comisiei, prezentat la punctele 303-309 din hotărârea atacată.

b) Aprecierea Curții

- 239 Prin intermediul celui de al treilea aspect din cadrul primului motiv de recurs, îndreptat împotriva punctelor 301 și 303-309 din hotărârea atacată, Comisia contestă în special aprecierile Tribunalului referitoare la activitățile desfășurate de sediile ASI și AOE.
- 240 În primul rând, Comisia susține că Tribunalul nu a răspuns la argumentul invocat în fața sa potrivit căruia procesele-verbale pe care le-a examinat erau unicul element de probă prezentat de Irlanda și de Apple Inc. în cursul procedurii administrative pentru a demonstra existența unor funcții îndeplinite de sedii.

- 241 În speță, la punctul 305 din hotărârea atacată, Tribunalul a considerat, în exercitarea competenței sale exclusive de a aprecia elementele de probă, că, în pofida caracterului lor sumar, extrasele din procesele-verbale examinate de Comisie erau suficiente pentru a „înțelege modul în care deciziile-cheie pentru societate [fuseseră] adoptate și consemnate în [aceste procese-verbale]”.
- 242 O astfel de apreciere, care permite Comisiei să înțeleagă motivele importanței acordate de Tribunal proceselor-verbale menționate, chiar dacă acestea din urmă ar fi unicul element de probă furnizat în cursul procedurii administrative în ceea ce privește funcțiile sediilor, nu poate face obiectul unui recurs în fața Curții, cu excepția cazului unei denaturări, care nu a fost invocată de Comisie.
- 243 În al doilea rând, Comisia susține că, la punctul 304 din hotărârea atacată, Tribunalul i-a impus o sarcină a probei imposibil de îndeplinit.
- 244 La acest punct 304, Tribunalul a arătat că „faptul că procesele-verbale [examine de Comisie] nu indică detalii referitoare la deciziile privind gestionarea licențelor pentru PI a grupului Apple, la acordul de partajare a costurilor și la deciziile comerciale importante nu poate exclude chiar existența acestor decizii”.
- 245 Astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 85 din concluzii, raționamentul expus la punctul 304 din hotărârea atacată, dacă ar fi confirmat, ar exclude posibilitatea Comisiei de a se întemeia pe împrejurarea că procesele-verbale ale consiliilor de administrație ale unei societăți nu menționează anumite categorii de decizii în vederea susținerii analizei sale care conchide în sensul inexistenței acestor decizii. Or, un astfel de raționament impune în mod efectiv Comisiei o sarcină a probei excesivă.
- 246 În al treilea rând, Comisia contestă punctul 306 din hotărârea atacată în măsura în care în special Tribunalul afirmă că „[din procesele-verbale examinate de Comisie] reiese că au fost delegate competențe foarte largi de gestionare în favoarea administratorilor individuali”. Aceasta susține că, deși procesele-verbale în discuție consemnau în mod ocazional acordarea de împuterniciri de către consiliul de administrație, numai una dintre aceste împuterniciri privea încheierea de contracte cu OEM și cu operatorii de telecomunicații.
- 247 În această privință, în măsura în care, Comisia urmărește, prin intermediul acestui argument, să repună în discuție aprecierea valorii probatorii a consemnării împuternicirii menționate la punctul precedent, această apreciere ține în principiu de competența exclusivă a Tribunalului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iunie 2000, Dorsch Consult/Consiliul și Comisia, C-237/98 P, EU:C:2000:321, punctul 50, precum și Hotărârea din 12 iulie 2005, Comisia/CEVA și Pfizer, C-198/03 P, EU:C:2005:445, punctul 50), cu precizarea că, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 87 din concluzii, nicio normă sau niciun principiu de drept al Uniunii nu interzice Tribunalului să se întemeieze pe un singur element de probă pentru a stabili faptele pertinente.
- 248 În al patrulea rând, Comisia contestă aprecierea Tribunalului care figurează mai precis la punctele 301, 306 și 307 din hotărârea atacată, potrivit căreia acte precum acordarea de împuterniciri în scopul, în speță, de a negocia, de a semna sau de a modifica acorduri constituie funcții îndeplinite efectiv de sediile societăților ASI și AOE în raport cu licențele de PI. Comisia admite că în special negocierile pentru încheierea de contracte comerciale, precum cele cu OEM și cu operatorii de telecomunicații, pot constitui „funcții semnificative desfășurate de personal” în scopul analizei funcționale și factuale care trebuie efectuată în temeiul secțiunii 25 din TCA 97. Totuși, în speță,

aceste funcții nu ar fi fost îndeplinite de sediile societăților ASI și AOE, ci de salariați ai Apple Inc., pe seama întregului grup Apple sau în beneficiul acestor două societăți. Punctele 301, 306 și 307 din hotărârea atacată ar fi de asemenea afectate de nemotivare, precum și de o motivare contradictorie.

- 249 Această argumentație a Comisiei provine dintr-o interpretare eronată a hotărârii atacate.
- 250 Astfel, atunci când a constatat că directorii ASI și AOE participaseră, direct sau prin împuternicire, la negocieri cu OEM și cu operatorii de telecomunicații sau la încheierea de contracte comerciale sau de acorduri intragrup, Tribunalul nu a intenționat să afirme că sediile acestor două societăți exercitaseră „funcții semnificative desfășurate de personal” în raport cu licențele de PI, ci s-a limitat să statueze, în special la punctele 302 și 309 din hotărârea atacată, că decizia în litigiu concluzionase în mod eronat că gestionarea PI a grupului Apple fusese în mod necesar asumată de sucursalele societăților menționate, întrucât sediile lor nu aveau capacitatea de a lua decizii referitoare la gestionarea acestor licențe.
- 251 În aceste condiții, deși, astfel cum s-a arătat la punctele 193 și 222 din prezenta hotărâre, acest raționament al Tribunalului se întemeiază pe elemente de probă inadmisibile și pe o luare în considerare eronată a funcțiilor îndeplinite de Apple Inc., argumentația Comisiei, rezumată la punctul 248 din prezenta hotărâre, nu poate fi admisă.
- 252 Din ansamblul acestor considerații rezultă că al treilea aspect al primului motiv este, pentru motivul expus la punctul 245 din prezenta hotărâre, în parte fondat.

4. Concluzii cu privire la primul motiv de recurs

- 253 Având în vedere toate considerațiile care precedă, primul motiv de recurs trebuie să fie admis.
- 254 Din examinarea acestui motiv reiese, în primul rând, că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a apreciat, în special la punctele 183-187, 228, 242 și 243 din hotărârea atacată, că Comisia adoptase o abordare „prin excludere” în examinarea activităților desfășurate, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97 și, prin urmare, a stabilirii veniturilor impozabile în Irlanda ale acestor societăți nerezidente. În consecință, Tribunalul a statuat în mod eronat, la punctul 249 din hotărârea atacată, că raționamentul cu titlu principal al Comisiei se întemeia pe aprecieri eronate privind impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță.
- 255 Tribunalul a săvârșit de asemenea o neregularitate de procedură luând în considerare elemente de probă inadmisibile în susținerea aprecierii sale cuprinse la punctul 301 din hotărârea atacată (a se vedea punctul 193 din prezenta hotărâre).
- 256 În al doilea rând, referindu-se, în examinarea aprecierilor Comisiei privind activitățile din cadrul grupului Apple, la funcțiile și la riscurile asumate de Apple Inc. în raport cu PI, în loc să se concentreze numai pe activitățile îndeplinite de sucursalele irlandeze și, respectiv, de sediile societăților ASI și AOE în legătură cu gestionarea și exploatarea licențelor de PI, Tribunalul a efectuat o calificare a faptelor examinate prin aplicarea unui criteriu juridic diferit de cel pe care el însuși îl considerase ca fiind aplicabil în temeiul secțiunii 25 din TCA 97. Acest cadru de referință impune să se țină seama de repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între

sucursală și celelalte părți ale societății nerezidente și, în temeiul principiilor fiscale aplicabile conform dreptului irlandez, exclude luarea în considerare a rolului unor entități distincte, precum o societate-mamă a societății nerezidente (a se vedea punctul 222 din prezenta hotărâre).

- 257 În al treilea rând, Tribunalul a impus Comisiei o sarcină a probei excesivă, reținând, la punctul 304 din hotărârea atacată, că faptul că procesele-verbale examinate de Comisie nu arată detalii cu privire la deciziile privind gestionarea licențelor de PI a grupului Apple, la acordul de partajare a costurilor și la deciziile comerciale importante nu poate exclude existența acestor decizii înseși (a se vedea punctul 245 din prezenta hotărâre).
- 258 În aceste împrejurări, Tribunalul a statuat în mod eronat, pe de o parte, că raționamentul principal al Comisiei se întemeia pe aprecieri eronate privind impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță și, pe de altă parte, a admis criticile invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE împotriva aprecierilor factuale ale Comisiei cu privire la activitățile sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE și la activitățile desfășurate în afara acestor sucursale.
- 259 Ținând seama de erorile constatate în cadrul examinării primului motiv, hotărârea atacată trebuie anulată în măsura în care admite criticile împotriva raționamentului cu titlu principal referitor la existența unui avantaj selectiv, invocate de Irlanda în cadrul primelor trei motive în cauza T-778/16 și de ASI și AOE în cadrul primelor cinci motive în cauza T-892/16, în care anulează decizia în litigiu și se pronunță cu privire la cheltuielile de judecată.

VI. Cu privire la acțiunile în fața Tribunalului

- 260 În conformitate cu articolul 61 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, Curtea de Justiție poate, în cazul în care decizia Tribunalului a fost anulată, fie să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul atunci când acesta este în stare de judecată, fie să trimită cauza Tribunalului pentru a se pronunța asupra acesteia.
- 261 Din cererile introductive în primă instanță reiese că motivele invocate de Irlanda și, respectiv, de ASI și AOE urmăreau, în primul rând, să conteste raționamentul cu titlu principal al Comisiei, denunțând erori privind aprecierea referitoare la existența unui avantaj selectiv (primele trei motive în cauza T-778/16 și primele șase motive în cauza T-892/16) și aprecierea referitoare la noțiunea de intervenție a statului (al treilea aspect al celui de al doilea motiv în cauza T-778/16).
- 262 În al doilea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE au arătat că examinarea Comisiei în cadrul procedurii administrative a fost efectuată cu încălcarea normelor fundamentale de procedură și în special a dreptului de a fi ascultat (al șaselea motiv în cauza T-778/16 și al șaptelea și al doisprezecelea motiv în cauza T-892/16).
- 263 În al treilea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE au contestat recuperarea dispusă prin decizia în litigiu cu încălcarea în special a principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime (al șaptelea motiv în cauza T-778/16 și al unsprezecelea motiv în cauza T-892/16).
- 264 În al patrulea rând, Irlanda, precum și ASI și AOE reproșează Comisiei ingerința sa în competențele statelor membre, invocând printre altele principiul autonomiei fiscale (al optulea motiv în cauza T-778/16 și al paisprezecelea motiv în cauza T-892/16).

- 265 În al cincilea și ultimul rând, Irlanda, precum și ASI și AOE au susținut că decizia în litigiu era insuficient motivată (al nouălea motiv în cauza T-778/16 și al treisprezecelea motiv în cauza T-892/16).
- 266 În speță, Curtea dispune de elementele necesare pentru a se pronunța cu privire la toate aceste motive. Astfel, acestea din urmă au făcut obiectul unei dezbateri în contradictoriu în fața Tribunalului, iar examinarea lor nu necesită adoptarea niciunei măsuri suplimentare de organizare a procedurii sau de cercetare judecătorească a dosarului, ținând seama de aspectele care trebuie soluționate pentru a pune capăt litigiului.
- 267 Curtea apreciază, așadar, că acțiunile sunt în stare de judecată și că se impune să fie soluționate în mod definitiv în limitele litigiului cu care rămâne sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 martie 2021, Comisia/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punctul 108 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 5 martie 2024, Kočner/Europol, C-755/21 P, EU:C:2024:202, punctul 112).

A. Cu privire la motivele care vizează aprecierea referitoare la existența unui avantaj selectiv

- 268 Mai exact, în cadrul contestării raționamentului cu titlu principal al Comisiei, *primo*, Irlanda reproșează acesteia că a efectuat o examinare comună a noțiunilor de avantaj și de selectivitate (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16).
- 269 *Secundo*, atât Irlanda, cât și ASI și AOE au reproșat Comisiei că a identificat în mod eronat cadrul de referință, în special pe baza unor aprecieri eronate ale impozitării normale în temeiul dreptului irlandez (în parte primul și al doilea motiv în cauza T-778/16 și primul motiv în cauza T-892/16), ale aplicării eronate a principiului concurenței depline (în parte primul motiv și al treilea motiv în cauza T-778/16 și în parte primul motiv și al doilea motiv în cauza T-892/16) și ale aplicării necorespunzătoare a abordării autorizate a OCDE (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16 și al cincilea motiv în cauza T-892/16).
- 270 *Tertio*, Irlanda, precum și ASI și AOE au contestat aprecierile de fapt ale Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple (primul motiv în cauza T-778/16, precum și al treilea și al patrulea motiv în cauza T-892/16).
- 271 *Quarto*, acestea au criticat aprecierile referitoare la caracterul selectiv al soluțiilor fiscale anticipate contestate (în parte al doilea motiv în cauza T-778/16 și al șaselea motiv în cauza T-892/16).

1. Cu privire la examinarea criteriului avantajului și al selectivității

- 272 Irlanda susține în esență că Comisia nu a luat în considerare principii consacrate în jurisprudență confundând criteriile avantajului și selectivității și îi reproșează că nu a examinat aceste două criterii separat.
- 273 Întrucât Tribunalul a înlăturat, pentru motivele expuse la punctele 134-138 din hotărârea atacată, critica Irlandei prin care se urmărește criticarea examinării comune a criteriului avantajului și al selectivității, fără ca Irlanda să conteste, în cadrul unui recurs incident, temeinicia acestei părți a hotărârii menționate, anularea hotărârii menționate, pronunțată de Curte, nu repune în discuție această hotărâre în măsura în care Tribunalul a respins respectiva critică (a se vedea în acest sens

Hotărârea din 4 martie 2021, Comisia/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punctul 109, și Hotărârea din 23 noiembrie 2021, Consiliul/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, punctul 81).

- 274 Astfel, articolul 178 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții prevede că prin concluziile recursului incident se poate cere anularea, în tot sau în parte, a deciziei Tribunalului, fără a limita conținutul acestor concluzii la decizia Tribunalului așa cum figurează în dispozitivul respectivei decizii, spre deosebire de articolul 169 alineatul (1) din acest regulament, referitor la concluziile recursului. În consecință, în speță, Irlanda ar fi putut introduce un recurs incident care să repună în discuție respingerea de către Tribunal a argumentației prezentate în primă instanță. În lipsa unui asemenea recurs incident, hotărârea atacată are autoritate de lucru judecat în măsura în care Tribunalul a respins această argumentație (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 martie 2021, Comisia/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punctul 110, și Hotărârea din 23 noiembrie 2021, Consiliul/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, punctul 82).
- 275 În aceste condiții, critica invocată de Irlanda prin care se urmărește criticarea examinării comune a criteriilor avantajului și selectivității se suprapune parțial cu criticile îndreptate mai precis împotriva aprecierilor referitoare la caracterul selectiv al soluțiilor fiscale anticipate contestate, examinate la punctele 294-311 din prezenta hotărâre. Prin urmare, aceste diferite critici vor fi analizate împreună.

2. Cu privire la identificarea cadrului de referință și la aprecierile Comisiei referitoare la impozitarea normală a profitului în temeiul dreptului fiscal irlandez

- 276 În primul rând, în ceea ce privește identificarea cadrului de referință, este necesar, pentru aceleași motive ca cele expuse la punctele 273 și 274 din prezenta hotărâre, să se considere că hotărârea atacată, în măsura în care a respins, pentru motivele expuse la punctele 144-162 din aceasta, criticile invocate de Irlanda și de ASI și AOE referitoare la cadrul de referință astfel cum este definit în decizia în litigiu, are, în lipsa unui recurs incident, autoritate de lucru judecat. În consecință, Curtea nu trebuie să se pronunțe cu privire la aceste critici.
- 277 În al doilea rând, în ceea ce privește aprecierile referitoare la impozitarea normală a profitului în temeiul dreptului fiscal irlandez, reiese, mai întâi, din considerațiile formulate la punctele 120-130 din prezenta hotărâre că nu s-a stabilit că Comisia a procedat doar la o atribuire a profiturilor „prin excludere”, care nu ar fi conformă cu secțiunea 25 din TCA 97, apreciind că licențele pentru PI a grupului Apple ar fi trebuit să fie atribuite sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE întrucât sediile acestor societăți nu aveau nici salariați, nici prezență fizică necesară pentru a asigura gestionarea acestor licențe. Prin urmare, nu se poate susține în mod valabil că Comisia nu a încercat să demonstreze că sucursalele irlandeze ale ASI și AOE desfășuraseră efectiv activitățile în legătură cu licențele pentru PI a grupului Apple care justificau că autoritățile fiscale irlandeze ar fi trebuit să atribuie acestor sucursale licențele pentru PI a grupului Apple deținute de ASI și AOE și că, în consecință, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, toate veniturile comerciale ale ASI și AOE ar fi trebuit considerate ca decurgând din activitatea sucursalelor menționate.
- 278 În continuare, Irlanda, precum și ASI și AOE au susținut, în cadrul primului motiv în cauza T-778/16 și al primului și al celui de al doilea motiv în cauza T-892/16, că Comisia, ținând seama de aplicarea de către autoritățile fiscale irlandeze a secțiunii 25 din TCA 97, nu putea controla, prin intermediul principiului concurenței depline, dacă nivelul profiturilor atribuite sucursalelor pentru activitățile lor comerciale în Irlanda, astfel cum a fost acceptat în soluțiile fiscale anticipate contestate, corespundea nivelului profiturilor care ar fi fost obținute prin desfășurarea acestor

activități comerciale în condiții de piață. Pentru aceleași motive precum cele expuse la punctele 273 și 274 din prezenta hotărâre, hotărârea atacată, în măsura în care a respins, pentru motivele expuse la punctele 192-225 din aceasta, respectivele argumente, are, în lipsa unui recurs incident, autoritate de lucru judecat. Prin urmare, nu este necesară pronunțarea cu privire la acestea.

- 279 În plus, Tribunalul, pentru motivele care figurează la punctele 233-239 din hotărârea atacată, a înlăturat critica întemeiată pe faptul că Comisia s-a bazat în esență pe abordarea autorizată a OCDE atunci când a considerat că, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, atribuirea profiturilor către sucursala irlandeză a unei societăți nerezidente trebuia să ia în considerare repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursală și celelalte părți ale acestei societăți. În lipsa unui recurs incident, această hotărâre are, în această măsură, autoritate de lucru judecat. Prin urmare, nu este necesară pronunțarea cu privire la această obiecție.
- 280 În sfârșit, astfel cum rezultă din examinarea primului motiv de recurs, nu s-a stabilit că Comisia a aplicat în mod eronat principiul concurenței depline în cadrul raționamentului său cu titlu principal, întrucât nu ar fi luat în considerare realitatea economică, structura și particularitățile grupului Apple, în special funcțiile referitoare la gestionarea PI a acestui grup exercitate în Cupertino. Prin urmare, trebuie înlăturate argumentele invocate de Irlanda în cadrul celui de al treilea motiv în cauza T-778/16, în măsura în care vizează concluziile la care Comisia a ajuns în cadrul raționamentului său cu titlu principal, în temeiul principiului concurenței depline.
- 281 Având în vedere ansamblul acestor considerații, trebuie înlăturate toate motivele îndreptate împotriva aprecierilor Comisiei referitoare la raționamentul său cu titlu principal și care privesc, pe de o parte, identificarea cadrului de referință și, pe de altă parte, impozitarea normală în temeiul dreptului irlandez aplicabil în speță.

3. Cu privire la aprecierile Comisiei referitoare la activitățile din cadrul grupului Apple

- 282 Irlanda, precum și ASI și AOE susțineau în esență că activitățile și funcțiile îndeplinite de sucursalele irlandeze ale acestora din urmă, identificate de Comisie, reprezentau doar o parte nesemnificativă din activitatea lor economică și din profiturile societăților menționate și că, în orice caz, aceste activități și aceste funcții nu au inclus nici gestionarea, nici luarea unor decizii strategice privind dezvoltarea și comercializarea PI.
- 283 Potrivit Irlandei, precum și potrivit ASI și AOE, toate deciziile strategice, în special în ceea ce privește conceperea și dezvoltarea produselor, ar fi fost luate potrivit unei strategii comerciale globale stabilite la Cupertino și puse în aplicare de organele de conducere ale celor două societăți în discuție, în afara sucursalelor irlandeze. În consecință, atribuirea către sucursalele irlandeze a licențelor pentru PI a grupului Apple nu ar fi justificată.
- 284 Din examinarea primului motiv de recurs rezultă că Tribunalul, pe de o parte, a admis în mod eronat relevanța funcțiilor îndeplinite de Apple Inc. în vederea repartizării profiturilor societăților ASI și AOE între sediile și sucursalele lor (al doilea aspect) și, pe de altă parte, a săvârșit o eroare de drept atunci când a constatat că organele de conducere ale ASI și ale AOE au exercitat, în mod direct sau prin împuternicire, funcții esențiale în ceea ce privește licențele pentru PI (al treilea aspect).
- 285 În plus, astfel cum arată Comisia, atribuirea pe plan fiscal a licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, precum și repartizarea ulterioară a profiturilor generate de utilizarea acestor licențe decurg în mod direct dintr-o aplicare corectă a principiilor

fiscale relevante în privința structurii grupului Apple, astfel cum a fost instituită chiar de Apple Inc. prin intermediul acordului de partajare a costurilor descris la punctele 6 și 7 din prezenta hotărâre.

- 286 Astfel, necesitatea de a lua în considerare, în scopul aplicării secțiunii 25 din TCA 97, repartizarea activelor, a funcțiilor și a riscurilor între sucursalele irlandeze și celelalte părți ale ASI și AOE, fără a ține seama de rolul eventual jucat de Apple Inc., decurge din simpla alegere efectuată de grupul Apple de a transfera, prin intermediul acordului de partajare a costurilor, costurile și riscurile legate de PI a acestui grup.
- 287 Contrar celor statuate de Tribunal la punctul 310 din hotărârea atacată, Comisia a reușit, așadar, să demonstreze că, având în vedere, pe de o parte, activitățile și funcțiile îndeplinite efectiv de sucursalele irlandeze ale ASI și AOE și, pe de altă parte, lipsa unor elemente concordante de natură să stabilească existența unor decizii strategice adoptate și puse în aplicare de sediile acestor societăți situate în afara Irlandei, acestor sucursale ar fi trebuit să li se atribuie profiturile generate de exploatarea licențelor pentru PI a grupului Apple, în vederea stabilirii profiturilor anuale impozabile ale ASI și ale AOE în Irlanda.
- 288 În aceste împrejurări, trebuie respinse de asemenea criticile invocate de Irlanda în cadrul primului motiv în cauza T-778/16 și de ASI și AOE în cadrul celui de al treilea și al celui de al patrulea motiv în cauza T-892/16, împotriva aprecierilor factuale ale Comisiei cu privire la activitățile sucursalelor irlandeze ale ASI și AOE și la activitățile în afara acestor sucursale.

4. Cu privire la caracterul selectiv al soluțiilor fiscale anticipate contestate

a) Argumentația părților

- 289 Irlanda, precum și ASI și AOE, susținute de Marele Ducat al Luxemburgului, arată, mai întâi, că Comisia a săvârșit o eroare atunci când a calificat soluțiile fiscale anticipate contestate drept măsuri de ajutor individuale pentru simplul fapt că acestea nu se aplicau decât societăților ASI și AOE și, prin urmare, prezumând în mod eronat selectivitatea lor. Jurisprudența invocată de Comisie nu ar veni în susținerea concluziei sale în speță, ținând seama în special de faptul că, în primul rând, soluțiile fiscale anticipate sunt disponibile pentru toți contribuabilii care solicită acest lucru, în al doilea rând, soluțiile fiscale anticipate contestate nu fac decât să aplice secțiunea 25 din TCA 97 faptelor relatate în cererile adresate autorităților fiscale irlandeze și, în al treilea rând și în consecință, ar fi putut fi adoptate soluții fiscale anticipate echivalente în privința oricărei societăți care s-ar afla într-o situație comparabilă cu cea a ASI și a AOE, care le-ar fi solicitat.
- 290 În continuare, Irlanda, precum și ASI și AOE susțin în esență că, în cadrul analizei în trei etape a selectivității, Comisia a urmat o abordare părtinitoare a selectivității, invocând un sistem de referință fictiv și susținând că exista o derogare de la norme care nu se aplicau în realitate niciunui contribuabil aflat într-o situație comparabilă cu cea a ASI și a AOE.
- 291 Potrivit acestor reclamante, pentru a demonstra selectivitatea soluțiilor fiscale anticipate contestate, Comisia ar fi trebuit să demonstreze că acestea au determinat un tratament diferențiat al societăților care, având în vedere obiectivul măsurii, se află într-o situație

comparabilă. Ținând seama de obiectivul soluțiilor fiscale anticipate contestate, societățile rezidente și nerezidente nu s-ar afla într-o situație de drept și de fapt comparabilă în ceea ce privește stabilirea profiturilor lor impozabile în Irlanda.

- 292 În sfârșit, Irlanda arată că, în măsura în care Comisia a demonstrat caracterul selectiv al soluțiilor fiscale anticipate contestate, *quod non*, diferența de tratament la care sunt supuse societățile nerezidente era justificată de natura și de economia sistemului fiscal irlandez și în special de întinderea teritorială a competenței de impozitare a Irlandei.
- 293 Comisia, susținută de Republica Polonă și de Autoritatea de Supraveghere AELS, contestă argumentele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE.

b) Aprecierea Curții

- 294 În esență, Irlanda, precum și ASI și AOE critică concluziile Comisiei cu privire la caracterul selectiv al soluțiilor fiscale anticipate contestate, în măsura în care, pe de o parte, o asemenea selectivitate nu poate fi prezumată în speță și, pe de altă parte, nu ar fi existat un tratament derogatoriu sau selectiv în privința ASI și a AOE în raport cu alte întreprinderi aflate într-o situație comparabilă. Irlanda arată că, în orice caz, presupunând că este dovedit, un asemenea tratament ar fi fost justificat de natura și de economia regimului fiscal irlandez.
- 295 Reiese din jurisprudență că, deși cerința selectivității care decurge din articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie distinsă în mod clar de identificarea concomitentă a unui avantaj economic prin aceea că, atunci când Comisia a identificat prezența unui avantaj, privit în sens larg, care decurge în mod direct sau indirect dintr-o anumită măsură, ea este obligată să stabilească, în plus, că de acest avantaj beneficiază în mod specific una sau mai multe întreprinderi (Hotărârea din 21 septembrie 2023, Fachverband Spielhallen și LM/Comisia, C-831/21 P, EU:C:2023:686, punctul 35, precum și jurisprudența citată), nu se poate exclude ca aceste criterii să poată fi examinate împreună, din moment ce reiese din examinarea efectuată de Comisie, pe de o parte, că măsura în cauză conferă un avantaj economic beneficiarului său și, pe de altă parte, că de acest avantaj nu beneficiază întreprinderi aflate într-o situație de fapt și de drept comparabilă.
- 296 În ceea ce privește, mai precis, măsurile fiscale, examinarea avantajului și examinarea selectivității se suprapun, din moment ce aceste două criterii implică demonstrarea faptului că măsura fiscală contestată conduce la o reducere a cuantumului impozitului care ar fi fost datorat în mod normal de beneficiarul măsurii dacă acesta ar fi fost supus regimului fiscal „normal”, aplicabil celorlalți contribuabili care se află în aceeași situație.
- 297 Astfel cum a precizat Curtea, examinarea pe care trebuie să o efectueze Comisia pentru a constata selectivitatea unei scheme de ajutor de natură fiscală coincide, în ceea ce privește identificarea sistemului de referință sau a regimului fiscal „normal”, cu cea care trebuie efectuată pentru a verifica dacă măsura în litigiu are ca efect conferirea unui avantaj beneficiarilor săi (Hotărârea din 21 septembrie 2023, Fachverband Spielhallen și LM/Comisia, C-831/21 P, EU:C:2023:686, punctul 41).
- 298 În speță, trebuie amintit că, în cadrul examinării comune a avantajului și a selectivității, Comisia a urmat analiza selectivității în trei etape a unei măsuri fiscale naționale, și anume, mai întâi, identificarea sistemului de referință adecvat, în continuare, aprecierea aspectului dacă măsurile în litigiu constituiau o derogare de la acest sistem și, în sfârșit, aprecierea aspectului dacă o asemenea derogare este justificată de natura și de economia sistemului menționat.

- 299 Or, în ceea ce privește, în primul rând, argumentația reclamantelor potrivit căreia Comisia s-ar fi întemeiat în mod eronat pe prezumția de selectivitate aferentă măsurilor de natură individuală, astfel cum a fost stabilită în jurisprudență (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, și Hotărârea din 30 iunie 2016, Belgia/Comisia, C-270/15 P, EU:C:2016:489), aceasta trebuie declarată inoperantă.
- 300 Astfel, chiar presupunând că soluțiile fiscale anticipate contestate pun în aplicare secțiunea 25 din TCA 97, care este o dispoziție de care beneficiază în mod general și abstract toate societățile nerezidente și, prin urmare, nu pot fi calificate drept „ajutoare individuale”, trebuie să se constate că aceste soluții fiscale anticipate au fost examinate în lumina metodei de analiză în trei etape aplicabile schemelor de ajutoare fiscale, astfel cum a fost consacrată în jurisprudența amintită la punctul 76 din prezenta hotărâre.
- 301 Pe scurt, chiar presupunând că Comisia nu era îndreptățită să invoce o prezumție de selectivitate în speță, această eroare nu ar putea avea o influență asupra constatării selectivității stabilite de Comisie decât dacă aceasta din urmă ar fi omis să demonstreze, la finalul acestei analize în trei etape, că soluțiile fiscale anticipate contestate au condus la o reducere a quantumului impozitului datorat în mod normal de beneficiarul măsurii dacă ar fi fost supus regimului fiscal „normal”, aplicabil celorlalți contribuabili care se află în aceeași situație.
- 302 În al doilea rând, nu s-a dovedit că Comisia a adoptat o abordare părtinitoare în analiza sa privind selectivitatea în trei etape.
- 303 În primul rând, în ceea ce privește identificarea cadrului de referință, pentru aceleași motive ca cele expuse la punctul 276 din prezenta hotărâre, hotărârea atacată, în măsura în care a respins criticile invocate de Irlanda și de ASI și AOE referitoare la cadrul de referință astfel cum este definit în decizia în litigiu, are, în lipsa unui recurs incident, autoritate de lucru judecat.
- 304 În al doilea rând, critica potrivit căreia Comisia nu a demonstrat că soluțiile fiscale anticipate contestate constituie o derogare de la cadrul de referință pe care l-a identificat nu poate fi admisă.
- 305 Astfel, Comisia a demonstrat în mod suficient că aceste soluții fiscale anticipate conduc la faptul că ASI și AOE beneficiază de un tratament fiscal favorabil în raport cu societățile rezidente impozitate în Irlanda care nu sunt susceptibile să beneficieze de asemenea decizii anticipative ale administrației fiscale, și anume în special societățile neintegrate autonome, societățile integrate dintr-un grup care realizează tranzacții cu terți sau cu societățile integrate dintr-un grup care realizează tranzacții cu societăți din grup la care sunt afiliate prin stabilirea prețului acestor tranzacții în condiții de concurență deplină, chiar dacă aceste societăți se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește obiectivul urmărit de sistemul de referință, care este acela de a impozita profiturile generate în Irlanda.
- 306 Astfel, soluțiile fiscale anticipate contestate, în măsura în care reduc quantumul anual al impozitului pe care ASI și AOE sunt obligate să îl plătească în Irlanda în special în raport cu societățile neintegrate al căror profit impozabil reflectă prețurile stabilite pe piață și negociate în condiții de concurență deplină, determină un tratament diferențiat care poate fi calificat în esență drept derogatoriu și discriminatoriu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54).

- 307 În al treilea rând, în ceea ce privește aspectul dacă discriminarea cauzată de soluțiile fiscale anticipate contestate este justificată de natura și de logica sistemului de impozitare în Irlanda, este consacrat faptul că o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general poate fi justificată dacă această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale acestui sistem fiscal. În această privință, trebuie stabilită o distincție între, pe de o parte, obiectivele atribuite unui regim fiscal special și care îi sunt exterioare și, pe de altă parte, mecanismele inerente sistemului fiscal însuși care sunt necesare pentru realizarea unor asemenea obiective. În consecință, avantaje fiscale care ar rezulta dintr-un obiectiv străin sistemului de impozitare din care fac parte nu pot eluda cerințele care decurg din articolul 107 alineatul (1) TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2011, *Paint Graphos și alții*, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 65-70, precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 48).
- 308 În speță, trebuie arătat că, în urma raționamentului prezentat în considerentele (404)-(411) ale deciziei în litigiu, Comisia a apreciat că niciunul dintre argumentele prezentate în cadrul procedurii administrative, întemeiat în esență pe exercitarea puterii discreționare de care beneficiază Irish Revenue (administrația fiscală, Irlanda), pe practica urmată de această administrație fiscală și pe „eficacitatea sistemului fiscal” la care se presupune că contribuie soluțiile fiscale anticipate contestate, nu justificau tratamentul de care au beneficiat ASI și AOE, care a constat în acordarea unui avantaj selectiv acestor societăți.
- 309 Irlanda nu a reușit să explice motivele pentru care aprecierile Comisiei care figurează în această parte a deciziei în litigiu ar fi eronate. În special, Irlanda nu indică modul în care principiul teritorialității, de care se prevalează, impune în mod necesar un tratament favorabil pentru societățile nerezidente. Or, revine statului membru care a introdus o diferențiere între întreprinderi în materie de sarcini fiscale sarcina de a demonstra că aceasta se justifică prin natura și prin economia sistemului în cauză (Hotărârea din 8 septembrie 2011, *Comisia/Țările de Jos*, C-279/08 P, EU:C:2011:551, punctul 62 și jurisprudența citată).
- 310 În consecință, Comisia a considerat în mod întemeiat în decizia în litigiu că diferențierea în materie de tratament fiscal al profiturilor ASI și AOE determinată de soluțiile fiscale anticipate contestate nu era justificată de natura sau de economia sistemului fiscal irlandez.
- 311 În asemenea condiții, trebuie înlăturate criticile invocate de reclamante cu privire la examinarea selectivității acestor soluții fiscale anticipate în decizia în litigiu.

B. Cu privire la existența unei intervenții a statului sau prin intermediul resurselor de stat

1. Argumentația părților

- 312 Irlanda arată că Comisia a concluzionat în mod eronat în sensul existenței unei intervenții a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În primul rând, nu ar fi existat „intervenție” în măsura în care, în speță, deciziile emise de administrația fiscală irlandeză nu ar modifica drepturile și obligațiile contribuabilului, ci s-ar limita la aplicarea dreptului fiscal național la situația specială a acestuia. În al doilea rând, Irlanda susține că, în mod contrar celor reținute de Comisie în considerentul (221) al deciziei în litigiu, ea nu a renunțat la venituri fiscale prin faptul că nu a impozitat în întregime profiturile ASI și ale AOE, în măsura în care numai profiturile sucursalelor acestor două societăți sunt supuse impozitării în Irlanda, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97.

313 Pe de o parte, Comisia susține că soluțiile fiscale anticipate contestate sunt imputabile Irlandei, întrucât au fost adoptate de administrația sa fiscală, și anume de administrația fiscală irlandeză, care este un organism al statului. Or, aceste soluții fiscale anticipate și acceptarea de către Irlanda a declarațiilor fiscale ale ASI și AOE pe baza soluțiilor fiscale anticipate menționate nu pot fi dissociate. Pe de altă parte, potrivit Comisiei, în măsura în care soluțiile fiscale anticipate contestate au redus profiturile impozabile ale ASI și AOE în sensul secțiunii 25 din TCA 97, Irlanda a renunțat la venituri fiscale și, prin urmare, la resurse de stat.

2. *Aprecierea Curții*

314 Potrivit unei jurisprudențe constante, o măsură poate fi calificată drept intervenție a statului sau ajutor acordat „prin intermediul resurselor de stat” dacă, pe de o parte, măsura este acordată direct sau indirect prin intermediul acestor resurse și, pe de altă parte, măsura este imputabilă unui stat membru (Hotărârea din 12 ianuarie 2023, DOBELES HES, C-702/20 și C-17/21, EU:C:2023:1, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

315 În primul rând, condiția privind imputabilitatea măsurii unui stat membru impune să se aprecieze dacă autoritățile publice au fost, într-un fel sau altul, implicate în adoptarea acestei măsuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 martie 2019, Germania/Comisia, C-405/16 P, EU:C:2019:268, punctul 49).

316 În speță, Comisia a apreciat, în considerentul (221) al deciziei în litigiu, că soluțiile fiscale anticipate contestate erau imputabile Irlandei, întrucât au fost adoptate de administrația sa fiscală, și anume Irish Revenue, care este un organism al statului. Ea a arătat mai precis că aceste soluții fiscale anticipate fuseseră utilizate de ASI și de AOE pentru a calcula quantumul pe care trebuiau să îl plătească în fiecare an cu titlu de impozit pe profit în Irlanda, că administrația fiscală irlandeză a acceptat aceste calcule și, pe această bază, a acceptat că impozitul plătit de societățile respective în Irlanda în perioada relevantă corespunde quantumului impozitului pe profit pe care trebuiau să îl plătească.

317 Prin aceste aprecieri, Comisia a stabilit că autoritățile publice au fost implicate în adoptarea soluțiilor fiscale anticipate contestate. Prin urmare, afirmația Irlandei potrivit căreia măsurile în litigiu nu pot fi calificate drept intervenții imputabile statului trebuie înlăturată.

318 În al doilea rând, în ceea ce privește condiția ca avantajul să fie acordat „prin intermediul resurselor de stat”, reiese din jurisprudența Curții că o măsură de stat care acordă anumitor întreprinderi o nesupunere la plata unei taxe constituie un ajutor de stat, chiar dacă nu implică un transfer de resurse publice, din moment ce constă în renunțarea autorităților respective la veniturile fiscale pe care ar fi putut în mod normal să le perceapă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709, punctul 57 și jurisprudența citată).

319 Nu este necesar, așadar, să se stabilească în toate cazurile că a avut loc un transfer de resurse de stat pentru ca avantajul acordat uneia sau mai multor întreprinderi să poată fi considerat ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Astfel, sunt printre altele considerate ajutoare intervențiile care, sub diverse forme, reduc sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice (Hotărârea din 19 martie 2013, Bouygues și alții/Comisia și alții, C-399/10 P și C-401/10 P, EU:C:2013:175, punctele 100 și 101).

- 320 În speță, Comisia a reținut fără a săvârși o eroare, în considerentul (221) al deciziei în litigiu, că Irlanda renunțase la venituri fiscale din partea ASI și a AOE în măsura în care soluțiile fiscale anticipate contestate aprobă metode de atribuire a profiturilor care conduc la un rezultat pe care nu l-ar fi acceptat întreprinderi distincte și autonome care acționează în condiții de piață. Aceste soluții fiscale anticipate reduc astfel profitul impozabil al ASI și al AOE în scopul aplicării secțiunii 25 din TCA 97 și, astfel, cuantumului impozitului pe profit pe care trebuie să îl plătească în Irlanda în raport cu celelalte societăți impozitate în acest stat membru ale căror profituri impozabile reflectă prețurile stabilite pe piață în condiții de concurență deplină. Astfel de măsuri reduc, așadar, sarcinile care grevează în principiu bugetul unei întreprinderi, în sensul jurisprudenței citate la punctul 319 din prezenta hotărâre.
- 321 Rezultă că al treilea aspect al celui de al doilea motiv în cauza T-778/16 trebuie de asemenea înlăturat.

C. Cu privire la motivele întemeiate pe încălcarea unor norme fundamentale de procedură și în special a dreptului de a fi ascultat

1. Argumentația părților

- 322 Irlanda susține că Comisia a încălcat mai multe norme fundamentale de procedură și în special dreptul de a fi ascultat în cadrul procedurii care a condus la adoptarea deciziei în litigiu. Astfel, Comisia nu ar fi dat în mod real Irlandei ocazia de a participa la o dezbatere contradictorie.
- 323 Ea arată, *primo*, că întinderea aprecierii legalității soluțiilor fiscale anticipate contestate de Comisie s-a schimbat între adoptarea deciziei de inițiere și adoptarea deciziei în litigiu. În primul rând, Comisia nu ar fi fost coerentă în ceea ce privește temeiul juridic al cerinței conform căreia Irish Revenue ar fi trebuit să aplice principiul concurenței depline în soluțiile fiscale anticipate contestate. În continuare, aceste două decizii ar fi incompatibile în abordarea lor cu privire la sistemul de referință. În sfârșit, autoritățile irlandeze nu ar fi fost în măsură să își facă cunoscut punctul de vedere cu privire la realitatea și la relevanța faptelor, precum și cu privire la elementele invocate de Comisie în susținerea concluziilor sale.
- 324 *Secundo*, Irlanda susține că decizia în litigiu conține constatări de fapt pe care nu a avut niciodată oportunitatea să le comenteze. Această decizie ar enunța astfel, pentru prima dată, observații cu privire la rapoartele de expertiză prezentate de reclamante în cadrul procedurii administrative și considerații referitoare la avizele autorităților fiscale irlandeze cu privire la alți contribuabili, asupra cărora, în consecință, aceasta nu s-a putut pronunța.
- 325 *Tertio*, Irlanda afirmă că funcționari ai Comisiei au făcut declarații publice care aduceau atingere rezultatului procedurii formale de investigare, în special în cursul anului 2015, și anume cu mult înainte ca decizia în litigiu să fi fost adoptată.
- 326 *Quarto*, Comisia nu ar fi respectat obligațiile de diligență și de imparțialitate care îi revin, în temeiul principiului bunei administrări, în ceea ce privește analiza sa privind dreptul fiscal irlandez și luarea în considerare a tuturor elementelor pertinente. Irlanda consideră că decizia în litigiu pare să fi fost influențată de considerații nerelevante în special în raport cu regimul fiscal irlandez și cu activitățile grupului Apple. În special, faptul, arătat de Comisie, că cea mai mare parte a veniturilor ASI și AOE nu era impozitată în niciun stat s-ar referi, în realitate, la disparitățile și la neconcordanțele care există între regimurile fiscale irlandez și american.

- 327 ASI și AOE afirmă de asemenea, în primul rând în susținerea celui de al șaptelea motiv, că Comisia a încălcat mai multe norme fundamentale de procedură. Amintind că pretinsul beneficiar al unui ajutor de stat trebuie să fi fost în măsură să participe în mod eficient la procedura formală de investigare, reclamantele menționate susțin, pe de o parte, că argumentația principală reținută în definitiv de Comisie, potrivit căreia drepturile asupra PI a grupului Apple pe care le dețin trebuiau atribuite sucursalelor irlandeze, nu era enunțată în decizia de inițiere și, pe de altă parte, că comunicările informale ale Comisiei nu au oferit Apple Inc. oportunitatea suficientă de a răspunde în mod eficient la această argumentație principală.
- 328 În al doilea rând, în cadrul celui de al doisprezecelea motiv, ASI și AOE susțin că Comisia a încălcat obligația de examinare cu diligență și cu imparțialitate care îi revine în domeniul ajutoarelor de stat. Ele arată că decizia în litigiu se întemeiază pe aprecierea eronată potrivit căreia funcțiile și activitățile consiliilor de administrație ale acestor societăți erau descrise integral în procesele-verbale de reuniune, în pofida declarației contrare a Apple Inc. Prin urmare, Comisia ar fi trebuit să ofere Apple Inc. ocazia de a furniza informații suplimentare în această privință.
- 329 Comisia, susținută de Republica Polonă și de Autoritatea de Supraveghere AELS, contestă toate aceste afirmații.

2. Aprecierea Curții

- 330 În conformitate cu articolul 4 alineatul (4) din Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 [TFUE] (JO 2015, L 248, p. 9), Comisia trebuie să inițieze o procedură formală de investigare a unui ajutor de stat, prevăzând informarea părților interesate, în cazul în care, în urma unei examinări preliminare, are îndoieli cu privire la compatibilitatea măsurii în cauză cu piața internă. Rezultă că Comisia nu este obligată să prezinte o analiză completă cu privire la măsura în cauză în decizia sa de inițiere a acestei proceduri. În schimb, este necesară definirea în mod suficient de către Comisie a cadrului investigației sale, pentru a nu lipsi de conținut dreptul persoanelor interesate de a-și prezenta observațiile.
- 331 În speță, în decizia de inițiere, care urmează mai multor schimburi de scrisori între autoritățile irlandeze și serviciile Comisiei și care invită părțile interesate să își prezinte observațiile, Comisia a expus motivele care au determinat-o să concluzioneze, cu titlu preliminar, că soluțiile fiscale anticipate contestate constituiau o acordare de ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE de către Irlanda în favoarea Apple Inc., a ASI și a AOE și că aceste ajutoare erau incompatibile cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatele (2) și (3) TFUE. În special, Comisia a exprimat îndoieli cu privire la faptul că metodele de atribuire a profiturilor 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 condițiile normale ale unei economii de piață.
- 332 *Primo*, în ceea ce privește critica potrivit căreia Comisia și-ar fi modificat abordarea între decizia de inițiere și decizia în litigiu, trebuie amintit că Comisia este obligată să inițieze procedura formală de investigare dacă, după o primă evaluare, măsura examinată ridică îndoieli cu privire la compatibilitatea sa cu piața internă.

- 333 Conform articolului 6 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589, în cazul în care Comisia decide să deschidă procedura formală de investigare, această decizie se poate limita să recapituleze elementele relevante de fapt și de drept, să includă o evaluare provizorie a măsurii în cauză, prin care se urmărește să se stabilească dacă aceasta prezintă caracter de ajutor, și să expună motivele care dau naștere la îndoieli privind compatibilitatea acesteia cu piața internă.
- 334 Rezultă că, într-o decizie de inițiere a procedurii formale de investigare, calificarea măsurii drept ajutor de stat nu are caracter definitiv. Inițierea acestei proceduri urmărește tocmai să permită Comisiei să obțină toate avizele necesare pentru ca ea să poată adopta o decizie definitivă cu privire la acest aspect.
- 335 Din articolul 9 din Regulamentul 2015/1589 reiese că, în urma procedurii formale de investigare, analiza Comisiei poate să fi evoluat întrucât aceasta poate decide în final că măsura nu constituie un ajutor sau că îndoielile privind incompatibilitatea sa au fost înlăturate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2023, EDP España/Naturgy Energy Group și Comisia, C-693/21 P și C-698/21 P, EU:C:2023:989, punctul 63). Rezultă că decizia de inițiere a procedurii formale de investigare și decizia de închidere a acestei proceduri pot prezenta anumite divergențe, fără ca ele să vicieze însă această din urmă decizie.
- 336 De asemenea, chiar dacă ar fi posibil ca aprecierea Comisiei să se fi schimbat între decizia de inițiere a procedurii oficiale de investigare și decizia de închidere a procedurii respective, această schimbare nu afectează în mod necesar legalitatea acestei din urmă decizii. Numai o modificare de poziție care afectează natura măsurilor în cauză sau calificarea lor juridică, determinând astfel o schimbare a obiectului procedurii formale de investigare, poate impune Comisiei să informeze, încă o dată, părțile interesate pentru ca acestea să fie în măsură să își prezinte observațiile cu privire la acest subiect (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Autostrada Wielkopolska/Comisia și Polonia, C-933/19 P, EU:C:2021:905, punctul 71).
- 337 În speță, decizia de inițiere a definit în mod suficient cadrul procedurii formale de investigare a Comisiei și a fost suficient de clară pentru a permite reclamantelor să înțeleagă îndoielile Comisiei cu privire la compatibilitatea soluțiilor fiscale anticipate contestate cu piața internă și pentru a le oferi oportunitatea de a-și susține poziția.
- 338 În plus, decizia de inițiere a procedurii definește suficient de clar cadrul analizei Comisiei, inclusiv în ceea ce privește principiul concurenței depline. În această privință, Comisia nu era obligată să informeze părțile interesate cu privire la modul în care analiza sa a evoluat în cursul procedurii formale de investigare și nici să răspundă la fiecare raport care îi era prezentat, în măsura în care aceasta nu echivala cu modificarea obiectului însuși al respectivei proceduri.
- 339 *Secundo*, declarațiile personalului Comisiei menționate de ASI și AOE, care nu reflectă o poziție a Comisiei sau a unuia dintre membrii săi, sunt lipsite de relevanță. Astfel, afirmațiile funcționarilor și ale agenților Comisiei, presupunând că exprimă în mod clar o opinie cu privire la rezultatul procedurii formale de investigare referitoare la soluțiile fiscale anticipate contestate, nu sunt de natură să demonstreze că Comisia a prejudecat decizia sa.
- 340 *Tertio*, nu s-a stabilit că, astfel cum susține Irlanda în cadrul celui de al șaselea motiv și astfel cum arată ASI și AOE în cadrul celui de al doisprezecelea motiv, Comisia ar fi încălcat principiul buneii administrări și ar fi omis să efectueze o examinare diligentă și imparțială a dosarului prin faptul că

nu a solicitat comunicarea unor informații despre care rezultă că sunt de natură să confirme sau să infirme alte informații pertinente pentru examinarea măsurii în cauză, dar a căror fiabilitate nu poate fi considerată suficient dovedită.

- 341 Dacă reclamantele ar fi apreciat că informații legate de regimul fiscal irlandez și de activitățile din cadrul ASI și AOE în afara Irlandei s-ar dovedi pertinente, acestea ar fi trebuit, conform jurisprudenței amintite la punctul 184 din prezenta hotărâre, să le comunice în cursul procedurii administrative. Faptul că ele nu le-au comunicat nu poate fi imputat unei neîndepliniri de către Comisie a obligației sale de a efectua o examinare diligentă și imparțială.
- 342 În definitiv, reclamantele au fost suficient informate cu privire la inițierea unei proceduri formale de investigare privind soluțiile fiscale anticipate contestate și cu privire la faptul că această procedură privea aspectul dacă metodele de atribuire a profiturilor aprobate prin aceste soluții fiscale anticipate erau adecvate sau dacă ele confereau ASI și AOE un avantaj selectiv. Reclamantele au avut posibilitatea de a prezenta toate observațiile pe care le considerau pertinente în calitate de părți interesate și au utilizat efectiv această posibilitate.
- 343 Rezultă că Irlanda, precum și ASI și AOE nu pot susține în mod întemeiat că drepturile lor procedurale au fost încălcate și că Comisia a încălcat principiul bunei administrări, din moment ce aceasta și-a îndeplinit în mod corect, în limitele motivelor sale, sarcina constând în a conferi părților interesate posibilitatea de a-și prezenta în mod util observațiile în cadrul procedurii formale de investigare a ajutorului.
- 344 Astfel, trebuie respinse al șaselea motiv în cauza T-778/16, precum și al șaptelea și al doisprezecelea motiv în cauza T-892/16.

D. Cu privire la motivele întemeiate pe încălcarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime

1. Argumentația părților

- 345 Irlanda, precum și ASI și AOE susțin în esență că Comisia a încălcat principiile securității juridice și neretroactivității prin faptul că a dispus ca Irlanda, pe baza unei interpretări inedite a articolului 107 alineatul (1) TFUE, să recupereze ajutoarele de stat pe care le-ar fi acordat. Irlanda susține de asemenea, pentru același motiv, că Comisia a încălcat principiul protecției încrederii legitime.
- 346 Potrivit ASI și AOE, interpretarea Comisiei nu ar fi fost previzibilă la momentul adoptării soluțiilor fiscale anticipate contestate în cursul anilor 1991 și 2007, în măsura în care Comisia nu o menționase în comunicările sale privind ajutoarele de stat. În plus, abordarea autorizată a OCDE și Liniile directe ale OCDE privind prețurile de transfer, adoptate în cursul anului 2010, pe care se întemeiază Comisia în decizia în litigiu, nu existau la momentul adoptării soluțiilor fiscale anticipate contestate. În aceste condiții, Comisia nu ar fi trebuit să dispună recuperarea ajutoarelor în temeiul articolului 16 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589.

- 347 În plus, în măsura în care soluțiile fiscale anticipate contestate constituie o aplicare a unor norme privind impozitarea societăților nerezidente, care figurează în prezent în secțiunea 25 din TCA 97, care nu au fost modificate cel puțin din anul 1967, adică înainte de aderarea Irlandei la Uniune, măsurile de ajutor invocate ar trebui considerate ajutoare existente care, prin urmare, nu pot da naștere la recuperare.
- 348 Potrivit Irlandei, Comisia a încălcat principiile securității juridice, neretroactivității și protecției încrederii legitime prin faptul că a dispus să recupereze, pe baza unei interpretări a articolului 107 alineatul (1) TFUE care nu era previzibilă la momentul adoptării soluțiilor fiscale anticipate contestate, ajutoarele de stat pe care le-ar fi acordat. În special, recurgerea de către Comisie la principiul concurenței depline ar demonstra o nouă abordare în materie de ajutoare de stat. În plus, decizia în litigiu ar încălca în mod flagrant dreptul Apple Inc. de a cunoaște întinderea obligațiilor sale juridice și de a nu fi afectată de o aplicare a dreptului care nu era previzibilă la momentul faptelor relevante. Nici pentru acest motiv, Comisia nu ar fi trebuit, așadar, să dispună recuperarea ajutoarelor.
- 349 Marele Ducat al Luxemburgului susține în esență această argumentație.
- 350 Comisia, susținută de Republica Polonă și de Autoritatea de Supraveghere AELS, contestă temeinicia argumentației menționate.

2. Aprecierea Curții

- 351 Potrivit articolului 16 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589, atunci când adoptă decizii negative în cazuri de ajutor ilegal, Comisia decide ca statul membru în cauză să ia toate măsurile necesare pentru recuperarea ajutorului de la beneficiar, cu excepția cazului în care aceasta contravine unui principiu general de drept al Uniunii.
- 352 În speță, Comisia nu a săvârșit nicio eroare de drept atunci când a impus Irlandei, potrivit articolului 2 din decizia în litigiu, recuperarea ajutoarelor în litigiu. Contrar afirmațiilor reclamantelor, susținute de Marele Ducat al Luxemburgului, o asemenea obligație nu contravine astfel nici principiului securității juridice, nici principiului protecției încrederii legitime.
- 353 În primul rând, principiul securității juridice, care face parte dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, impune ca normele de drept să fie clare, precise și previzibile în privința efectelor lor, astfel încât persoanele interesate să se poată orienta în situații și în raporturi juridice care sunt guvernate de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia, C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctul 100).
- 354 Cu alte cuvinte, persoanele interesate trebuie să fie în măsură să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care o reglementare a Uniunii le instituie în sarcina lor, să își cunoască fără ambiguitate drepturile și obligațiile și să ia decizii în consecință (Hotărârea din 11 decembrie 2012, Comisia/Spania, C-610/10, EU:C:2012:781, punctul 49).
- 355 Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, cerința fundamentală a securității juridice se opune ca Comisia să poată întârzia la nesfârșit exercitarea competențelor sale (Hotărârea din 24 septembrie 2002, Falck și Acciaierie di Bolzano/Comisia, C-74/00 P și C-75/00 P, EU:C:2002:524, punctul 140, precum și Hotărârea din 22 aprilie 2008, Comisia/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, punctul 100).

- 356 Cu toate acestea, este necesar să se precizeze că acest principiu nu poate fi invocat decât atunci când Comisia a făcut dovada unei încălcări evidente a obligației sale de diligență și a unei abțineri vădite în exercitarea competențelor sale de control. În special, în cazul în care o măsură de ajutor a fost acordată fără să fi fost notificată, simplul fapt că Comisia a întârziat să dispună recuperarea ajutorului nu este suficient, în sine, pentru ca această decizie de recuperare să fie afectată de nelegalitate în temeiul principiului securității juridice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2008, Comisia/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, punctul 106).
- 357 În considerentul (440) al deciziei în litigiu, Comisia a explicat că, deși soluțiile fiscale anticipate contestate au fost acordate în cursul anilor 1991 și 2007, acestea nu i-au fost niciodată notificate. În plus, nici existența, nici conținutul acestora nu erau cunoscute de Comisie înainte de luna mai 2013 și de publicarea raportului audierilor al Permanent Subcommittee on Investigations of the United States Senate (Subcomitetul permanent al Senatului Statelor Unite însărcinat cu efectuarea anchetelor) cu privire la situația fiscală mondială a grupului Apple. Comisia a trimis Irlandei prima sa cerere de informații la 12 iunie 2013, și anume o lună mai târziu.
- 358 Or, în speță, deși raționamentul urmat de Comisie se aplica, desigur, unor soluții fiscale anticipate, rezultă nu numai că acesta nu era inedit în practica decizională, astfel cum ilustrează deciziile citate de această instituție în înscrisurile sale în primă instanță, ci că, în plus, nu putea părea ca fiind imprevizibil în raport cu principiile rezultate din jurisprudența anterioară referitoare la ajutoarele de stat de natură fiscală.
- 359 În consecință, Comisia nu a încălcat principiul securității juridice prin faptul că a dispus recuperarea ajutoarelor de stat.
- 360 În al doilea rând, aceeași constatare se impune în ceea ce privește principiul protecției încrederii legitime, principiu fundamental al dreptului Uniunii, care permite oricărui operator economic pe care o instituție l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate să se prevaleze de acesta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 martie 2011, ISD Polska și alții/Comisia, C-369/09 P, EU:C:2011:175, punctul 123, precum și jurisprudența citată).
- 361 Având în vedere caracterul imperativ al controlului ajutoarelor de stat efectuat de Comisie, întreprinderile care beneficiază de un ajutor nu pot să aibă în principiu încredere legitimă în legalitatea ajutorului decât dacă acesta a fost acordat cu respectarea procedurii prevăzute la articolul 108 TFUE (Hotărârea din 24 noiembrie 2020, Viasat Broadcasting UK, C-445/19, EU:C:2020:952, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 362 Pe de altă parte, nu rezultă că, prin comportamentul său, Comisia a determinat speranțe întemeiate în ceea ce privește legalitatea soluțiilor fiscale anticipate contestate în raport cu dreptul ajutoarelor de stat.
- 363 Prin urmare, Comisia nu a încălcat principiul protecției încrederii legitime prin faptul că a dispus recuperarea ajutoarelor de stat.
- 364 În al treilea rând, trebuie înlăturat argumentul reclamantelor întemeiat în esență pe faptul că Comisia ar fi încălcat principiul neretroactivității prin faptul că a întemeiat decizia în litigiu pe o abordare autorizată a OCDE ulterioară soluțiilor fiscale anticipate contestate. După cum a arătat Comisia în considerentul (441) al deciziei în litigiu, abordarea sa se întemeiază pe o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, care face parte din ordinea juridică a Irlandei de la aderarea sa în anul 1973, iar nu pe nerespectarea cadrului definit la nivelul OCDE. Comisia s-a referit la acest

cadru numai în măsura în care oferă orientări utile pentru a stabili dacă o metodă de stabilire a profitului impozabil al unei sucursale produce o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.

- 365 În al patrulea și ultimul rând, nu poate fi admis nici argumentul potrivit căruia măsurile în litigiu ar trebui calificate drept ajutoare „existente” în sensul articolului 1 litera (b) punctul (iv) din Regulamentul 2015/1589, în măsura în care secțiunea 25 din TCA 97 reia norme care existau înainte de aderarea Irlandei la Uniune. Astfel, măsurile relevante în speță constau în soluțiile fiscale anticipate contestate, iar nu în normele de impozitare a societăților nerezidente aplicabile în temeiul dreptului irlandez.
- 366 Având în vedere aceste considerații, al șaptelea motiv invocat în cauza T-778/16 și al unsprezecelea motiv invocat în cauza T-892/16 trebuie respinse.

E. Cu privire la motivele întemeiate pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe ingerința acesteia în competențele statelor membre, în special cu încălcarea principiului autonomiei fiscale

1. Argumentația părților

- 367 Irlanda, precum și ASI și AOE, susținute de Marele Ducat al Luxemburgului, arată în esență că decizia în litigiu constituie o încălcare a principiilor constituționale fundamentale ale ordinii juridice a Uniunii care reglementează repartizarea competențelor dintre Uniune și statele membre, astfel cum sunt prevăzute în special la articolele 4 și 5 TUE, și a principiului autonomiei fiscale a statelor membre care decurge din acestea. Astfel, în stadiul actual al dreptului Uniunii, domeniul impozitării directe ar fi de competența statelor membre.
- 368 Irlanda, precum și ASI și AOE reproșează, mai precis, Comisiei că și-a depășit competențele în măsura în care s-ar fi întemeiat pe o interpretare unilaterală și eronată a dreptului fiscal irlandez, în special a secțiunii 25 din TCA 97. În plus, aceasta ar fi impus norme procedurale de evaluare a fiscalității naționale care nu există în dreptul irlandez. Pe de altă parte, Comisia și-ar fi depășit competențele justificând adoptarea deciziei în litigiu prin constatarea potrivit căreia ASI și AOE ar fi „apatride fiscal”.
- 369 Comisia, susținută de Republica Polonă și de Autoritatea de Supraveghere AELS, contestă aceste argumente. În esență, ea amintește că, deși statele membre beneficiază de suveranitate fiscală, orice măsură fiscală adoptată de un stat membru trebuie să respecte normele dreptului Uniunii privind ajutoarele de stat.

2. Aprecierea Curții

- 370 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în dreptul Uniunii nu sunt excluse din domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE privind controlul ajutoarelor de stat. Prin urmare, statele membre trebuie să își exercite competența în materia fiscalității directe, precum cea pe care o dețin în materia adoptării deciziilor fiscale anticipative, cu respectarea dreptului Uniunii și în special a normelor instituite prin Tratatul FUE în materia ajutoarelor de stat. În consecință, acestea trebuie să se abțină, în exercitarea acestei competențe, de la adoptarea unor măsuri susceptibile

- să constituie ajutoare de stat incompatibile cu piața internă, În sensul articolului 107 TFUE (Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctele 120 și 121, precum și jurisprudența citată).
- 371 Prin urmare, măsuri de fiscalitate directă, precum deciziile fiscale anticipative acordate de statele membre, pot fi calificate drept ajutoare de stat în măsura în care sunt îndeplinite toate condițiile de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, amintite la punctul 74 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 119).
- 372 În ceea ce privește mai precis condiția potrivit căreia măsura în cauză trebuie să confere un avantaj economic, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cazul măsurilor fiscale, existența însăși a unui avantaj nu poate fi stabilită decât în raport cu o impozitare denumită „normală” (Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 56).
- 373 Pentru a stabili dacă există un avantaj fiscal, trebuie să se compare situația beneficiarului care rezultă din aplicarea măsurii în cauză cu situația în care s-ar afla dacă, în lipsa acestei măsuri, i-ar fi fost aplicate normele normale de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 92).
- 374 În această privință, *primo*, trebuie arătat că, în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, societățile nerezidente care își desfășoară activitatea comercială în Irlanda prin intermediul unei sucursale sunt impozitate, în ceea ce privește veniturile lor comerciale, numai pentru profiturile obținute din activități comerciale care pot fi atribuite direct sau indirect acestei sucursale irlandeze. Trebuie arătat de asemenea că această dispoziție nu definește nicio metodă specifică pentru a stabili valoarea profiturilor care pot fi atribuite sucursalelor irlandeze ale societăților nerezidente.
- 375 Or, din înscrisurile Irlandei, precum și din pledoariilor părților în ședință reiese că, în vederea aplicării secțiunii 25 din TCA 97, trebuie să se țină seama de cadrul factual și de situația sucursalei în Irlanda, în special de funcțiile îndeplinite, de activele utilizate și de riscurile asumate de această sucursală.
- 376 În aceste împrejurări și astfel cum rezultă din jurisprudența citată la punctul 373 din prezenta hotărâre, pentru a stabili dacă a existat un avantaj în speță, Comisia trebuia să poată compara tratamentul fiscal al ASI și al AOE care rezultă din aplicarea deciziilor fiscale în litigiu cu tratamentul fiscal care ar fi fost rezervat acestor două societăți dacă, în lipsa respectivelor soluții fiscale anticipate, le-ar fi fost aplicate regulile normale de impozitare în Irlanda.
- 377 Prin urmare, nu se poate reproșa Comisiei că a efectuat o aplicare unilaterală a normelor fiscale de fond și o armonizare fiscală *de facto* atunci când a examinat dacă profiturile impozabile ale ASI și AOE în Irlanda, calculate potrivit metodelor de atribuire a profiturilor aprobate prin soluțiile fiscale anticipate contestate, corespundeau profiturilor care, în lipsa respectivelor soluții fiscale anticipate, ar fi fost imputate sucursalelor irlandeze ale acestor două societăți în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, ținând seama de funcțiile îndeplinite, de activele utilizate și de riscurile asumate de aceste sucursale.

- 378 În al doilea rând, în susținerea argumentului său potrivit căruia Comisia ar fi impus norme procedurale de evaluare a fiscalității naționale străine dreptului irlandez, Irlanda arată că, în considerentele (262), (274), (363) și (368) ale deciziei în litigiu, Comisia susținuse că soluțiile fiscale anticipate contestate nu se întemeiau pe rapoarte de atribuire a profiturilor, că acestea nu fuseseră revizuite în mod regulat și că, înainte de a proceda la adoptarea acestor soluții fiscale anticipate, autoritățile fiscale irlandeze nu au investigat alte societăți din cadrul grupului Apple, indiferent de locul lor de activitate.
- 379 În această privință, trebuie amintit că Comisia a concluzionat în sensul existenței unui avantaj selectiv, cu titlu principal, în considerentele (265)-(321) ale deciziei în litigiu, ca urmare a neatribuirii licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursalele irlandeze ale ASI și AOE, cu titlu subsidiar, în considerentele (325)-(360) ale acestei decizii, ca urmare a alegerii inadecvate a metodelor de atribuire a profiturilor către aceste sucursale irlandeze și, cu titlu alternativ, în considerentele (369)-(403) ale deciziei menționate, ca urmare a faptului că soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi derogat de la secțiunea 25 din TCA 97, în mod discreționar.
- 380 Prin urmare, nu se poate considera că Comisia s-a întemeiat pe încălcarea normelor de natură procedurală pentru a concluziona în sensul existenței unui avantaj selectiv în speță. În aceste împrejurări, criticile Irlandei amintite la punctul 368 din prezenta hotărâre trebuie respinse ca inoperante.
- 381 În al treilea rând, în ceea ce privește calificarea societăților ASI și AOE drept „apatride fiscal”, este necesar să se arate că, desigur, în special în considerentele (52), (276), (277) și (281) ale deciziei în litigiu, Comisia a reținut efectiv o asemenea calificare în cadrul raționamentului său conchizând în sensul lipsei oricărei prezențe fizice a acestor două societăți în afara Irlandei.
- 382 Faptul că Comisia a reținut această calificare nu înseamnă însă că ea s-a întemeiat pe aceasta pentru a conchide în sensul existenței unui avantaj selectiv. Dimpotrivă, considerentele deciziei în litigiu menționate la punctul 379 din prezenta hotărâre demonstrează că nu aceasta este situația.
- 383 În aceste împrejurări, pentru aceleași motive ca cele expuse la punctul 380 din prezenta hotărâre, trebuie înlăturate ca inoperante criticile invocate de Irlanda și de ASI și AOE întemeiate pe faptul că Comisia și-ar fi depășit competențele prin calificarea acestor două societăți drept „apatride fiscal”.
- 384 În lumina considerațiilor de mai sus, al optulea motiv din cauza T-778/16 și al paisprezecelea motiv din cauza T-892/16, întemeiate pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe ingerința acesteia în competențele statelor membre, trebuie să fie respinse.

F. Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe lipsa motivării deciziei în litigiu

1. Argumentația părților

- 385 Reclamantele susțin că decizia în litigiu, care este afectată în mai multe privințe de numeroase insuficiențe ale motivării, nu îndeplinește cerințele articolului 296 TFUE și ale articolului 41 alineatul (2) litera (c) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene.

- 386 Potrivit recurentelor, raționamentul Comisiei din decizia în litigiu nu apare în mod clar și neechivoc și nu permite, așadar, instanței Uniunii să își exercite controlul.
- 387 Mai întâi, această decizie ar fi lipsită de coerență în ceea ce privește identificarea normei pe care Irlanda ar fi încălcat-o, în special în ceea ce privește sursele și domeniul de aplicare al principiului concurenței depline, prezentate în considerentele (255)-(257) ale deciziei menționate. În continuare, considerentul (451) al deciziei în litigiu, care prevede că quantumul ajutoarelor care trebuie recuperate ar putea fi redus dacă vânzările realizate de ASI în regiunea EMEIA ar fi contabilizate retroactiv în alte țări decât Irlanda, ar fi în contradicție cu concluzia Comisiei, care figurează în considerentele (412) și (413) ale acestei decizii, potrivit căreia Irlanda a adoptat soluții fiscale anticipate care au redus profiturile impozabile ale ASI în raport cu cele care ar fi fost impozitate dacă această societate ar fi fost supusă normelor de drept comun. În plus, Comisia nu și-ar fi motivat suficient examinarea prin care urmărea să stabilească dacă pretinsele ajutoare erau susceptibile să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În sfârșit, Comisia s-ar fi contrazis atunci când a recunoscut, în considerentele (50) și (416) ale deciziei în litigiu, că ASI și AOE erau gestionate și controlate din Statele Unite, afirmând în același timp, în considerentul (286) al acestei decizii, că aceste societăți erau controlate efectiv din Irlanda.
- 388 Comisia, susținută de Republica Polonă și de Autoritatea de Supraveghere AELS, contestă toate aceste afirmații.

2. *Aprecierea Curții*

- 389 Reiese dintr-o jurisprudență consacrată că obligația de motivare constituie o normă fundamentală de procedură care trebuie diferențiată de problema temeiniciei motivării, aceasta din urmă ținând de legalitatea pe fond a actului în litigiu (Hotărârea din 22 martie 2001, Franța/Comisia, C-17/99, EU:C:2001:178, punctul 35, și Hotărârea din 29 septembrie 2011, Elf Aquitaine/Comisia, C-521/09 P, EU:C:2011:620, punctul 146, precum și jurisprudența citată).
- 390 Astfel, motivarea unei decizii constă în exprimarea formală a motivelor pe care se întemeiază această decizie. Dacă aceste motive sunt afectate de erori, acestea afectează legalitatea pe fond a deciziei, dar nu motivarea sa, care poate fi suficientă chiar dacă cuprinde motive eronate. În consecință, criticile și argumentele care urmăresc contestarea temeiniciei unui act sunt lipsite de relevanță în cadrul unui motiv întemeiat pe nemotivare sau pe motivarea insuficientă (Hotărârea din 18 iunie 2015, Ipatau/Consiliul, C-535/14 P, EU:C:2015:407, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 391 În plus, motivarea impusă la articolul 296 TFUE trebuie să fie adaptată naturii actului în cauză și trebuie să menționeze în mod clar și neechivoc raționamentul instituției care a emis actul, astfel încât să dea posibilitatea persoanelor interesate să ia cunoștință de temeiurile măsurii luate, iar instanței competente să își exercite controlul (Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia, C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 73 și jurisprudența citată).
- 392 Nu este obligatoriu ca motivarea să specifice toate elementele de fapt și de drept pertinente, având în vedere că problema dacă motivarea unui act respectă condițiile impuse de acest articol trebuie să fie apreciată nu numai prin prisma modului de redactare, ci și în raport cu contextul său, precum și cu ansamblul normelor juridice ce reglementează materia respectivă (Hotărârea din 2 aprilie 1998, Comisia/Sytraval și Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, punctul 63, precum și Hotărârea din 2 septembrie 2021, Comisia/Tempus Energy și Tempus Energy Technology, C-57/19 P, EU:C:2021:663, punctul 198, precum și jurisprudența citată).

- 393 Or, în speță, pe lângă faptul că Irlanda, precum și ASI și AOE au fost implicate îndeaproape în procedura formală de investigare, mai întâi, trebuie să se constate că acestea din urmă au fost, în lumina înscrisurilor lor prezentate în fața Tribunalului, în măsură să conteste în mod util temeinicia deciziei în litigiu.
- 394 În continuare, decizia în litigiu nu prezintă lacune care ar fi împiedicat exercitarea deplină de către Curte a controlului său de legalitate.
- 395 În sfârșit, în rest, este necesar să se arate că recurențele nu urmăresc să critice lipsa de motivare a afirmațiilor cuprinse în decizia în litigiu, ci temeinicia acestor afirmații.
- 396 Prin urmare, al nouălea motiv invocat în cauza T-778/16 și al treisprezecelea motiv în cauza T-892/16 și, prin urmare, toate motivele îndreptate împotriva raționamentului principal al Comisiei trebuie respinse ca fiind nefondate.
- 397 În consecință, este necesar să se constate că caracterul selectiv al avantajului acordat ASI și AOE prin soluțiile fiscale anticipate contestate este dovedit corespunzător cerințelor legale, în temeiul raționamentului principal al Comisiei în decizia în litigiu, astfel încât nu este necesar să se examineze motivele și argumentele invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE pentru a contesta aprecierile formulate de Comisie în cadrul raționamentelor sale cu titlu subsidiar și cu titlu alternativ. Prin urmare, acțiunile trebuie să fie respinse.

VII. Cu privire la cheltuielile de judecată

- 398 Potrivit articolului 184 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, atunci când recursul nu este fondat sau atunci când recursul este fondat, iar Curtea soluționează ea însăși în mod definitiv litigiul, aceasta se pronunță asupra cheltuielilor de judecată.
- 399 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din acest regulament, aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 184 alineatul (1), partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată.
- 400 În speță, întrucât recursul Comisiei a fost admis, iar acțiunile Irlandei, precum și ale ASI și AOE îndreptate împotriva deciziei în litigiu sunt respinse, se impune, în conformitate cu concluziile Comisiei, obligarea Irlandei, precum și a ASI și a AOE să suporte, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, cheltuielile de judecată efectuate de Comisie în cadrul prezentului recurs și în primă instanță.
- 401 Articolul 140 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 184 alineatul (1) din acest regulament, prevede că statele membre și instituțiile care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată.
- 402 Prin urmare, Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Polonă vor trebui să suporte propriile cheltuieli de judecată.
- 403 În temeiul articolului 140 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, de asemenea aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 184 alineatul (1) din acest regulament, Autoritatea de Supraveghere AELS suportă propriile cheltuieli de judecată atunci când a intervenit în litigiu.

404 În consecință, Autoritatea de Supraveghere AELS suportă propriile cheltuieli de judecată aferente atât procedurii în primă instanță, cât și procedurii de recurs.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară și hotărăște:

- 1) **Anulează Hotărârea Tribunalului Uniunii Europene din 15 iulie 2020, Irlanda și alții/Comisia (T-778/16 și T-892/16, EU:T:2020:338), în măsura în care admite obiecțiile invocate de Irlanda în cadrul primelor trei motive în cauza T-778/16 și de Apple Sales International Ltd și Apple Operations Europe Ltd în cadrul primelor cinci motive în cauza T-892/16, în care anulează 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 și în care se pronunță cu privire la cheltuielile de judecată.**
- 2) **Respinge acțiunile formulate de Irlanda, precum și de Apple Sales International Ltd și de Apple Operations International Ltd.**
- 3) **Obligă Irlanda, precum și Apple Sales International Ltd și Apple Operations International Ltd să suporte, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, pe cele efectuate de Comisia Europeană în cadrul prezentului recurs și în primă instanță.**
- 4) **Marele Ducat al Luxemburgului, Republica Polonă și Autoritatea de Supraveghere AELS suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături