



Repertoriul jurisprudenței

Cauza C-465/20 P

Comisia Europeană

împotriva

Irlandei

și

Apple Sales International Ltd

și

Apple Operations International Ltd

Hotărârea Curții (Marea Cameră) din 10 septembrie 2024

„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 licențele pentru proprietatea intelectuală sucursalelor societăților nerezidente – Principiul concurenței depline”

1. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Caracterul selectiv al măsurii – Măsură care conferă un avantaj fiscal – Soluții fiscale anticipate (tax rulings) referitoare la stabilirea profitului impozabil al societăților nerezidente – Cadru de referință pentru stabilirea existenței unui avantaj selectiv – Identificarea regimului fiscal de drept comun sau normal – Luare în considerare numai a dreptului național în materie de fiscalitate directă – Domeniu de aplicare*
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctele 74-85, 120, 297 și 298)

2. *Recurs – Motive – Apreciere eronată a faptelor și a elementelor de probă – Inadmisibilitate – Controlul exercitat de Curte cu privire la aprecierea faptelor și a elementelor de probă – Excludere cu excepția cazurilor de denaturare – Examinarea de către Comisie a existenței unui ajutor de stat în materie fiscală – Delimitarea cadrului de referință în dreptul național și interpretarea dispozițiilor care îl compun – Chestiune de drept care poate fi invocată în cadrul unui recurs*
[art. 107 alin. (1) și art. 256 alin. (1) al doilea paragraf TFUE; Statutul Curții de Justiție, art. 58 primul paragraf]

(a se vedea punctele 110-112, 170 și 173-178)

3. *Recurs – Motive – Motiv inoperant – Noțiune – Motiv formulat împotriva unui motiv al hotărârii care nu este necesar pentru justificarea dispozitivului său – Motiv formulat*

împotriva unei concluzii întemeiate pe mai multe motive – Caracter operant condiționat de invocarea unor critici care vizează fiecare dintre motivele reținute de Tribunal
[art. 256 alin. (1) al doilea paragraf TFUE; Statutul Curții de Justiție, art. 58 primul paragraf]

(a se vedea punctele 113-116)

4. *Recurs – Obiect – Anularea unei hotărâri a Tribunalului prin care se constată nelegalitatea unei decizii a Comisiei de constatare a incompatibilității unui ajutor cu piața internă și de dispunere a recuperării sale – Concluzii care figurează în hotărârea atacată cu recurs și care nu au făcut obiectul unui recurs incident – Autoritate de lucru judecat – Excluderea unei noi examinări*
[art. 107 alin. (1) și art. 256 alin. (1) al doilea paragraf TFUE; Statutul Curții de Justiție, art. 58 primul paragraf]

(a se vedea punctul 124)

5. *Recurs – Motive – Eroare de drept – Calificarea unei măsuri drept ajutor de stat – Examinare a metodei de repartizare a profitului validate prin soluții fiscale anticipate (tax rulings) – Identificarea existenței unui avantaj – Motiv întemeiat pe interpretarea eronată a raționamentului expus în decizia în litigiu a Comisiei – Includere*
[art. 107 alin. (1) și art. 256 alin. (1) al doilea paragraf TFUE; Statutul Curții de Justiție, art. 58 primul paragraf]

(a se vedea punctele 128-131)

6. *Recurs – Motive – Apreciere eronată a faptelor și a elementelor de probă – Inadmisibilitate – Controlul exercitat de Curte cu privire la aprecierea faptelor și a elementelor de probă – Excludere cu excepția cazurilor de denaturare – Examinarea respectării normelor care reglementează sarcina probei și administrarea probelor – Admisibilitate*
[art. 256 alin. (1) TFUE; Statutul Curții de Justiție, art. 58 primul paragraf]

(a se vedea punctele 168, 169 și 243-245)

7. *Ajutoare acordate de state – Decizia Comisiei – Control jurisdicțional – Limite – Aprecierea legalității în funcție de informațiile disponibile la momentul adoptării deciziei – Luare în considerare a elementelor de fapt sau de drept care nu au fost prezentate în cursul procedurii administrative – Excludere*
[art. 107 alin. (1), art. 108 alin. (3), art. 256 alin. (1) al doilea paragraf și art. 263 TFUE; Statutul Curții de Justiție, art. 58 primul paragraf]

(a se vedea punctele 183-193)

8. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Avantaj selectiv – Soluții fiscale anticipate (tax rulings) – Repartizarea profitului către sucursala unei societăți nerezidente – Examinarea metodei de repartizare a profitului validate în raport cu principiul concurenței*

depline – Repartizarea profitului generat de exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală – Criterii relevante
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctele 203, 206-215 și 217-222)

9. *Recurs – Recurs declarat fondat – Soluționarea pe fond a litigiului de către Curte – Domeniu de aplicare – Respingere prealabilă a unui motiv de anulare în cadrul unei hotărâri de anulare – Necontestarea motivelor respingerii respective pe calea recursului incident – Consecință – Excluderea unei noi examinări*
[Regulamentul de procedură al Curții, art. 169 alin. (1) și art. 178 alin. (1)]

(a se vedea punctele 274, 275, 277, 279, 290 și 304)

10. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Măsuri fiscale – Examinare comună a criteriilor selectivității și avantajului economic – Admisibilitate*
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctele 296 și 299-302)

11. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Avantaj selectiv – Soluții fiscale anticipate (tax rulings) – Examinare a metodei de repartizare a profitului validate în raport cu principiul concurenței depline – Derogare de la sistemul fiscal normal aplicabil – Justificare întemeiată pe natura și pe economia sistemului – Sarcina probei*
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctele 305-311)

12. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Acordare imputabilă statului a unui avantaj prin intermediul resurselor de stat – Adoptare a unei soluții fiscale anticipate (tax ruling) – Decizie care are ca efect reducerea sarcinilor fiscale ale unei întreprinderi – Includere*
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctele 315-322)

13. *Ajutoare acordate de state – Examinare de către Comisie – Procedură administrativă – Decizie de deschidere a procedurii oficiale de investigare prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE – Analiza existenței unui avantaj selectiv – Evoluția poziției Comisiei până la finalul procedurii – Obligația Comisiei de a invita părțile interesate să își prezinte observațiile – Domeniu de aplicare – Modificare care afectează natura măsurilor în cauză sau a calificării lor juridice*
[art. 108 alin. (2) TFUE; Regulamentul 2015/1589 al Consiliului, art. 4 alin. (4), art. 6 alin. (1) și art. 9]

(a se vedea punctele 331-339)

14. *Ajutoare acordate de state – Recuperarea unui ajutor ilegal – Respectarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime – Condiții și limite*
[art. 107 și art. 108 alin. (2) TFUE; Regulamentul 2015/1589 al Consiliului, art. 16 alin. (1)]

(a se vedea punctele 352-363)

15. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Intervenția statului în domenii care nu au făcut obiectul unei armonizări în Uniunea Europeană – Fiscalitate directă – Includere – Desemnarea bazei de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale – Competențele statelor membre – Limite*
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctele 371-378)

Rezumat

Prin anularea Hotărârii Irlanda și alții/Comisia a Tribunalului¹ prin care acesta a anulat decizia Comisiei Europene privind ajutorul de stat pus în aplicare de Irlanda în favoarea Apple², iar apoi prin faptul că s-a pronunțat ea însăși în mod definitiv asupra elementelor litigiului care mai trebuie soluționate, Curtea reunită în Marea Cameră a statuat, având în vedere analiza cuprinsă în decizia în litigiu, precum și constatările Tribunalului rămase necontestate, că în mod valabil Comisia a concluzionat în favoarea caracterului selectiv al avantajului acordat celor două societăți de drept irlandez ale grupului Apple prin două soluții fiscale anticipate adoptate de autoritățile fiscale irlandeze referitor la stabilirea bazei impozabile a sucursalelor irlandeze ale societăților în discuție. În această privință, Curtea își înscrie analiza în cadrul stabilit de principiile jurisprudențiale recent consolidate³, care guvernează definirea și analiza cadrului de referință în raport cu care trebuie apreciată selectivitatea măsurilor fiscale în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Ea amintește în această privință că delimitarea adecvată a cadrului de referință relevant și, prin extensie, interpretarea corectă a dispozițiilor de drept național care îl compun constituie o chestiune de drept care ține de controlul care revine Curții în stadiul recursului, în limitele obiectului acestuia din urmă.

În cadrul grupului Apple, Apple Inc., cu sediul la Cupertino (Statele Unite), controlează diferite societăți de drept irlandez prin intermediul filialei sale deținute în proporție de 100 %, Apple Operations International. Aceasta din urmă deține 100 % din filiala Apple Operations Europe (AOE), care, la rândul său, deține 100 % din filiala Apple Sales International (ASI). Atât ASI, cât și AOE sunt constituite ca societăți de drept irlandez, dar nu au reședința fiscală în Irlanda. Fiecare dintre acestea dispune de o filială în Irlanda, care este lipsită de personalitate juridică distinctă⁴.

¹ Hotărârea din 15 iulie 2020, Irlanda și alții/Comisia (T-778/16 și T-892/16, EU:T:2020:338).

² 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”).

³ A se vedea, în special, Hotărârea din 5 decembrie 2023, Luxembourg și alții/Comisia (C-451/21 P și C-454/21 P, EU:C:2023:948).

⁴ Sucursala irlandeză a ASI este responsabilă în principal de realizarea activităților de achiziții, de vânzare și de distribuție asociate vânzării de produse purtând marca Apple către părți afiliate și clienți terți în regiunile care acoperă Europa, Orientul Mijlociu, India și Africa, precum și Asia-Pacific. Sucursala irlandeză a AOE este responsabilă de fabricarea și asamblarea unei game specializate de produse informatice în Irlanda, precum calculatoare de birou iMac, laptopuri MacBook și alte accesorii pentru calculatoare, pe care le furnizează părților afiliate pentru Europa, Orientul Mijlociu, India și Africa.

ASI și AOE au încheiat cu Apple Inc. un acord de partajare a costurilor care prevedea în special acordarea în favoarea lor a unor licențe scutite de redevențe pentru a le permite să utilizeze drepturile asupra proprietății intelectuale a grupului Apple. Această utilizare consta în special în fabricarea și vânzarea produselor în cauză pe toate teritoriile situate în afara continentului american.

În temeiul dispozițiilor de drept irlandez care reglementează impozitarea societăților, în vigoare în perioada avută în vedere (denumite în continuare „dispozițiile de referință”), societățile nerezidente erau impozabile pentru profitul din exploatare generat direct sau indirect de o sucursală care își desfășoară activitatea în Irlanda. În speță, în anul 1990, autoritățile fiscale irlandeze au fost sesizate cu cereri formulate de predecesorii ASI și AOE prin care se solicita să se precizeze modul de determinare a profitului lor impozabil. Acesta este contextul în care autoritățile fiscale irlandeze au adoptat o primă soluție fiscală anticipată în anul 1991, revizuită ulterior la cererea ASI și a AOE, precum și o a doua decizie în anul 2007 (denumite în continuare, împreună, „soluțiile fiscale anticipate contestate”).

În urma unei proceduri oficiale de investigare inițiate în anul 2014, Comisia a adoptat decizia în litigiu privind soluțiile fiscale anticipate contestate. În această decizie, Comisia a considerat în special că, întrucât soluțiile fiscale anticipate contestate au condus la o reducere a bazei impozabile a ASI și a AOE, în vederea stabilirii impozitului pe profit în Irlanda, ele au acordat un avantaj acestor două societăți. Pentru a dovedi existența unui avantaj selectiv în speță, Comisia a examinat existența unui avantaj selectiv care decurge dintr-o derogare de la cadrul de referință. Întemeindu-se pe raționamente cu titlu principal, cu titlu subsidiar și cu titlu alternativ, Comisia a considerat în esență 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, și că această reducere a cuantumului impozitului reprezenta un avantaj în raport cu alte societăți care se aflau într-o situație comparabilă. Mai precis, cu titlu principal, Comisia a susținut că faptul că autoritățile fiscale irlandeze au acceptat, în soluțiile fiscale anticipate contestate, premisa potrivit căreia licențele pentru drepturile asupra proprietății intelectuale (denumită în continuare „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 principiului concurenței depline.

Atunci când a statuat cu privire la acțiunile introduse de Irlanda, precum și de ASI și, respectiv, de AOE, care urmăreau anularea deciziei atacate, 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.

În hotărârea sa, Tribunalul a amintit, cu titlu introductiv, că, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, pentru a examina dacă soluțiile fiscale anticipate contestate constituie astfel de ajutoare, revenea Comisiei sarcina de a demonstra în special că aceste soluții fiscale anticipate conferiseră un avantaj selectiv.

Având în vedere cele de mai sus, Tribunalul a respins acest raționament cu titlu principal al Comisiei referitor la existența unui avantaj pentru două motive legate, pe de o parte, de aprecierile Comisiei cu privire la impozitarea normală în temeiul dreptului fiscal irlandez aplicabil în speță și, pe de altă parte, de aprecierile Comisiei cu privire la activitățile din cadrul grupului Apple.

După ce a respins în plus raționamentele prezentate cu titlu subsidiar, precum și cu titlu alternativ în această privință, Tribunalul a anulat decizia în litigiu în totalitate, fără a examina celelalte motive și critici invocate de Irlanda, precum și de ASI și AOE.

În susținerea recursului său, Comisia invocă două motive, care se referă la motivarea hotărârii atacate în ceea ce privește aprecierea raționamentului cu titlu principal și, respectiv, aprecierea raționamentului cu titlu subsidiar.

Aprecierea Curții

Cu titlu introductiv, Curtea amintește că, pentru a califica o măsură fiscală națională drept „selectivă” în vederea aplicării articolului 107 alineatul (1) TFUE, 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, întrucât 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.

Curtea precizează că determinarea cadrului de referință prezintă o importanță sporită în cazul 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”.

Cu privire la acest aspect, Curtea observă totodată că, 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, caracteristicile constitutive ale impozitului, care definesc în principiu sistemul de referință sau regimul fiscal „normal”. Acest lucru este valabil în special în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare, a faptului generator și a eventualelor scutiri care îl însoțesc. Rezultă că numai dreptul național aplicabil în statul membru în cauză trebuie să fie luat în considerare în vederea identificării sistemului de referință menționat. 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.

Curtea a inițiat examinarea recursului din perspectiva acestor principii.

În această privință, Curtea arată de la bun început că raționamentul cu titlu principal al Comisiei se întemeiază pe postulatul că, pentru a atribui în mod corect profiturile în conformitate cu abordarea entității distincte și cu principiul concurenței depline consacrate de dispozițiile de drept național aplicabile⁵, 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 dispozițiile menționate a determinat, potrivit Comisiei, o reducere a sarcinii fiscale a acestor societăți, care le conferea un avantaj selectiv.

⁵ Și anume, în special, cele vizate în secțiunea 25 din Taxes Consolidation Act din 1997 (Codul fiscal consolidat din 1997, denumit în continuare „TCA 97”).

Acestea fiind spuse, Curtea consideră că este admisibilă contestarea de către Comisie a aprecierilor Tribunalului referitoare la cadrul de referință rezultat din dreptul irlandez. Într-adevăr, chestiunea dacă Tribunalul a delimitat în mod adecvat sistemul de referință din dreptul irlandez și, prin extensie, dacă a interpretat în mod corect dispozițiile naționale care compun sistemul respectiv 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. În speță, acest lucru este valabil în ceea ce privește atât critica întemeiată pe faptul că Tribunalul ar fi interpretat decizia în mod eronat atunci când a reținut că, în raționamentul său cu titlu principal, Comisia s-a limitat la o abordare „prin excludere”, cât și critica prin care Comisia reproșează Tribunalului că s-a întemeiat pe funcțiile îndeplinite de Apple Inc.

Curtea examinează astfel, în primul rând, critica întemeiată pe existența unei erori de interpretare a deciziei în litigiu, în măsura în care Tribunalul ar fi considerat că raționamentul cu titlu principal al Comisiei se întemeia numai pe absența unor salariați și a prezenței fizice la sediile societăților ASI și AOE și, prin urmare, pe o abordare „prin excludere”.

În această privință, Curtea constată, mai întâi, că acest raționament al Comisiei se întemeiază pe postulatul potrivit căruia, pe de o parte, aplicarea dispozițiilor de referință impunea să se determine în prealabil o metodă de atribuire a profiturilor pe care aceste dispoziții nu o definesc și, pe de altă parte, această metodă trebuia să ajungă la un rezultat conform cu principiul concurenței depline. Or, acest postulat nu a fost repus în discuție de Tribunal, care a subliniat 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, înainte de a preciza 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.

Potrivit Curții, rezultă de aici că aplicarea principiului concurenței depline în speță se întemeiază 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 speță, Tribunalul a recunoscut în mod explicit că, contrar celor susținute de Irlanda, aplicarea dispozițiilor de referință, 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 referitoare la atribuirea profiturilor către un sediu permanent. Aceste constatări au determinat Tribunalul să statueze în special că Comisia nu a săvârșit o eroare atunci când s-a prevalat de principiul concurenței depline, pentru a verifica dacă, în aplicarea dispozițiilor de referință 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.

Or, reiese din etapele raționamentului prezentat în decizia în litigiu că Comisia a apreciat mai întâi că, pentru a stabili, în conformitate cu dispozițiile relevante ale dreptului național, 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, 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, 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.

Prin urmare, 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 cadrul deciziei în litigiu.

În aceste condiții, Curtea statuează că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat că, în raționamentul său cu titlu principal, Comisia s-a limitat la o abordare „prin excludere”, aceasta constituind o interpretare eronată a deciziei în litigiu.

În al doilea rând, în ceea ce privește motivele vizate de recurs pe care s-a întemeiat Tribunalul pentru a considera că sucursalele societăților ASI și AOE în Irlanda nu controlau licențele pentru PI a grupului Apple și nu generau profiturile pe care Comisia pretinde că le realizau, Curtea statuează, mai întâi, că Comisia susține în mod întemeiat că Tribunalul a săvârșit o neregularitate de procedură luând în considerare, în cadrul analizei sale, elemente de probă care nu fuseseră prezentate în cursul procedurii administrative și care, prin urmare, trebuiau considerate ca fiind inadmisibile. De asemenea, în ceea ce privește metoda de repartizare a profiturilor impozabile impusă de dreptul irlandez, Curtea observă 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 sucursalele irlandeze și celelalte părți ale societăților vizate, cu excluderea eventualului rol jucat de entități distincte precum, în speță, Apple Inc. Or, în această privință, Curtea constată că Tribunalul s-a întemeiat, în motivarea criticată, explicit sau implicit, pe funcțiile îndeplinite de aceasta din urmă în raport cu PI a grupului Apple, pentru a susține constatarea sa privind existența unei erori care viciază analiza prezentată de Comisie. În consecință, Curtea statuează că Comisia arată în mod întemeiat că, pentru a statua că probele care permit atribuirea profiturilor rezultate din exploatarea licențelor de PI sucursalelor societăților 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.

În al treilea rând, Curtea examinează concluzia potrivit căreia acordurile și activitățile societăților 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. Ea consideră în această privință că, deși aprecierea valorii probatorii a unui înscris din dosar revine, în principiu, numai Tribunalului, acestuia îi revine, în schimb, sarcina de a examina o critică întemeiată pe determinarea eronată a sarcinii probei. În speță, prin faptul că a considerat că revenea Comisiei să demonstreze existența unor decizii comerciale importante care nu au fost menționate în procesele-verbale ale consiliilor de administrație ale societăților vizate, Tribunalul a impus Comisiei o sarcină a probei excesivă.

Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, Curtea anulează hotărârea atacată cu recurs în măsura în care admite criticile împotriva raționamentului cu titlu principal referitor la existența unui avantaj selectiv și anulează, în consecință, decizia în litigiu.

Într-o a doua etapă, apreciind că litigiul este în stare de judecată, Curtea examinează ea însăși acțiunile în anularea deciziei în litigiu introduse de Irlanda, precum și de ASI și AOE.

În acest temei, Curtea statuează, mai întâi, că este necesar să se înlăture 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, din moment ce Tribunalul a respins criticile invocate în această privință prin motive rămase necontestate în stadiul recursului. În lipsa unui recurs incident, astfel de motive au autoritate de lucru judecat.

În continuare, contrar celor statuate de Tribunal, Curtea consideră că Comisia a reușit să demonstreze că, având în vedere, pe de o parte, activitățile și funcțiile îndeplinite efectiv de sucursalele irlandeze ale societăților 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. În plus, Comisia a demonstrat în mod suficient că soluțiile fiscale anticipate contestate 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 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. În sfârșit, 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. În asemenea condiții, trebuie înlăturate criticile invocate de reclamante cu privire la examinarea selectivității acestor soluții fiscale anticipate în decizia în litigiu.

În plus, Comisia a considerat fără a săvârși o eroare 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 dispozițiilor de referință și prin urmare cuantumul 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. Asemenea măsuri reduc, așadar, sarcinile care grevează în principiu bugetul unei întreprinderi, astfel încât implică un avantaj acordat „prin intermediul resurselor de stat”.

În sfârșit, Curtea respinge ca nefondate motivele întemeiate în special pe încălcarea dreptului de a fi ascultat în cadrul procedurii care a condus la adoptarea deciziei în litigiu, pe încălcarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime, precum și pe depășirea de către Comisie a competențelor sale și pe ingerința acesteia din urmă în competențele statelor membre, cu încălcarea principiului autonomiei fiscale a acestora.

În lumina celor ce precedă, Curtea respinge în totalitate acțiunile în anulare introduse în fața Tribunalului.