

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

10 settembre 2024

INDICE

I. Fatti

A. Sulla cronistoria del gruppo Apple

1. Per quanto riguarda il gruppo Apple

2. Per quanto riguarda l'ASI e l'AOE

3. Per quanto riguarda le succursali irlandesi

B. Sui ruling fiscali contestati

1. Sul ruling fiscale del 1991

a) Sulla base imponibile dell'ACL, predecessore dell'AOE

b) Sulla base imponibile dell'ACAL, predecessore dell'ASI

2. Sul ruling fiscale del 2007

C. Sul procedimento amministrativo dinanzi alla Commissione

D. Sulla decisione controversa

1. Sull'esistenza di un vantaggio selettivo

a) Sul quadro di riferimento

b) Sul principio di libera concorrenza

c) Sul ragionamento in via principale della Commissione relativo all'esistenza di un vantaggio selettivo a causa della mancata attribuzione alle succursali irlandesi degli utili derivati dalle licenze di PI detenute dall'ASI e dall'AOE

d) Sul ragionamento in subordine della Commissione relativo all'esistenza di un vantaggio selettivo derivante dalla scelta inadeguata dei metodi di attribuzione di utili alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE

e) Sul ragionamento alternativo della Commissione relativo all'esistenza di un vantaggio selettivo derivante dalla deroga al quadro di riferimento costituito dall'articolo 25 del TCA 97

f) Conclusioni della Commissione sull'esistenza di un vantaggio selettivo

2. Sull'incompatibilità, sull'illegittimità e sul recupero degli aiuti

II. Procedimento dinanzi al Tribunale

III. Sentenza impugnata

IV. Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti in sede di impugnazione

V. Sull'impugnazione

A. Considerazioni preliminari

B. Sul primo motivo d'impugnazione, vertente su errori nella valutazione del ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio

1. Sulla prima parte del primo motivo d'impugnazione

a) Argomenti delle parti

b) Giudizio della Corte

1) Sulla ricevibilità e sul carattere operante dell'argomento della Commissione

2) Nel merito

i) Sulla prima censura, vertente sull'esistenza di un errore di interpretazione della decisione controversa

ii) Sulla seconda e sulla terza censura

2. Sulla seconda parte del primo motivo d'impugnazione

a) Argomenti delle parti

b) Giudizio della Corte

1) Sulla seconda censura, vertente su una violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, su uno snaturamento del diritto irlandese e su un'irregolarità procedurale

i) Sulla ricevibilità

ii) Nel merito

– Sulla presa in considerazione di elementi di prova irricevibili

– Sul criterio giuridico applicabile in forza del diritto irlandese ai fini della determinazione degli utili di una società non residente

– Sulla presa in considerazione delle funzioni della Apple Inc. da parte del Tribunale

– Sull'incidenza della presa in considerazione delle attività e delle funzioni esercitate dalla Apple Inc. sulla qualificazione giuridica dei fatti

2) Sulla prima censura, vertente su una motivazione insufficiente e contraddittoria della sentenza impugnata e su un'irregolarità procedurale

3. Sulla terza parte del primo motivo d'impugnazione

a) Argomenti delle parti

b) Giudizio della Corte

4. Conclusioni sul primo motivo d'impugnazione

VI. Sui ricorsi dinanzi al Tribunale

A. Sui motivi di ricorso riguardanti la valutazione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo

1. Sull'esame congiunto dei criteri del vantaggio e della selettività

2. Sull'individuazione del quadro di riferimento e sulle valutazioni della Commissione relative alla tassazione normale degli utili in forza del diritto tributario irlandese

3. Sulle valutazioni della Commissione riguardante le attività all'interno del gruppo Apple

4. Sul carattere selettivo dei ruling fiscali contestati

a) Argomenti delle parti

b) Giudizio della Corte

B. Sull'esistenza di un intervento dello Stato o mediante risorse statali

1. Argomenti delle parti

2. Giudizio della Corte

C. Sui motivi di ricorso relativi alla violazione delle forme sostanziali e, in particolare, del diritto di essere ascoltato

1. Argomenti delle parti

2. Giudizio della Corte

D. Sui motivi di ricorso vertenti su una violazione dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento

1. Argomenti delle parti

2. Giudizio della Corte

E. Sui motivi di ricorso riguardanti il travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze e l'ingerenza di quest'ultima nelle competenze degli Stati membri, in particolare in violazione del principio di autonomia fiscale

1. Argomenti delle parti

2. Giudizio della Corte

F. Sui motivi di ricorso vertenti sul difetto di motivazione della decisione controversa

1. Argomenti delle parti

2. Giudizio della Corte

VII. Sulle spese

« Impugnazione – Aiuti di Stato – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Ruling fiscali preventivi adottati da uno Stato membro – Vantaggi fiscali selettivi – Attribuzione degli utili derivanti da licenze di proprietà intellettuale alle succursali di società non residenti – Principio di libera concorrenza »

Nella causa C-465/20 P,

avente ad oggetto l'impugnazione, ai sensi dell'articolo 56 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, proposta il 25 settembre 2020,

Commissione europea, rappresentata da L. Flynn, P.-J. Loewenthal e F. Tomat, in qualità di agenti,

ricorrente,

procedimento in cui le altre parti sono:

Irlanda, rappresentata da M. Browne, Chief State Solicitor, A. Joyce e J. Quaney, in qualità di agenti, inizialmente assistiti da P.W. Baker, KC, C. Donnelly, SC, A. Goodman, SC, S. Kingston, SC, e B. Doherty, BL, successivamente da P.W. Baker, KC, C. Donnelly, SC, P. Gallagher, SC, A. Goodman, SC, B. Doherty, BL, e D. Fennelly, BL,

Apple Sales International Ltd, con sede in Cork (Irlanda),

Apple Operations International Ltd, già Apple Operations Europe Ltd, con sede in Cork, rappresentate da D. Beard, KC, J. Bourke, barrister, L. Osepciu, barrister, C. Riis-Madsen, advokat, E. van der Stok, advocaat, e A. von Bonin, Rechtsanwalt,

ricorrenti in primo grado,

Granducato di Lussemburgo, rappresentato inizialmente da A. Germeaux e T. Uri, successivamente da A. Germeaux e T. Schell, in qualità di agenti, assistiti da J. Bracker e D. Waelbroeck, avocats,

Repubblica di Polonia,

Autorità di vigilanza EFTA, rappresentata inizialmente da M. Sánchez Rydelski, C. Simpson e C. Zatschler, successivamente da M. Sánchez Rydelski e C. Simpson, in qualità di agenti,

intervenienti in primo grado,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, L. Bay Larsen, vicepresidente, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, Z. Csehi e O. Spineanu-Matei, presidenti di sezione, M. Ilešič, J.-C. Bonichot, I. Jarukaitis, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (relatore) e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: M. Longar, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 23 maggio 2023,
sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 novembre 2023,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con la sua impugnazione, la Commissione europea chiede l'annullamento della sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 15 luglio 2020, Irlanda e a./Commissione (T-778/16 e T-892/16; in prosieguo: la «sentenza impugnata», EU:T:2020:338), con la quale quest'ultimo ha annullato la decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple (GU 2017, L 187, pag. 1; in prosieguo: la «decisione controversa»).

I. Fatti

2 I fatti all'origine della controversia, quali esposti ai punti da 1 a 47 della sentenza impugnata, possono, ai fini del presente procedimento, essere riassunti come segue.

A. Sulla cronistoria del gruppo Apple

1. Per quanto riguarda il gruppo Apple

3 Il gruppo Apple, fondato nel 1976 e con sede in Cupertino (Stati Uniti), è composto dalla Apple Inc. e da tutte le società da essa controllate (in prosieguo, congiuntamente: il «gruppo Apple»). Il gruppo Apple progetta, produce e commercializza in particolare apparecchiature di comunicazione mobile e multimediale, personal computer nonché lettori portatili di musica digitale e vende software, altri servizi, soluzioni di messa in rete oltre a contenuti e applicazioni digitali di terzi. Il gruppo Apple commercializza i suoi prodotti e servizi con consumatori, imprese e pubbliche amministrazioni di tutto il mondo attraverso i suoi punti vendita fisici e online e il suo servizio di vendita diretta, nonché attraverso operatori terzi di reti mobili, grossisti, dettaglianti e rivenditori. L'attività mondiale del gruppo Apple è articolata in aree funzionali principali, gestite e dirette, dagli Stati Uniti, da dirigenti presso la sede di Cupertino.

2. Per quanto riguarda l'ASI e l'AOE

4 All'interno del gruppo Apple, la Apple Operations International Ltd (AOI) è una società figlia al 100% della Apple Inc. L'AOI detiene il 100% della società figlia Apple Operations Europe Ltd (AOE), già «Apple Computer Ltd (ACL)». Quest'ultima detiene il 100% della società figlia Apple Sales International Ltd (ASI), già «Apple Computer Accessories Ltd (ACAL)», successivamente «Apple Computer International». L'ASI e l'AOE sono entrambe costituite come società di diritto irlandese, ma non sono residenti fiscalmente in Irlanda.

5 Come indicato ai considerando da 113 a 115 della decisione controversa, una parte rilevante dei membri dei consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE erano amministratori, dipendenti della Apple Inc. e con sede a Cupertino. Al considerando 115 di tale decisione sono riprodotti estratti di delibere e di verbali delle riunioni delle assemblee generali e dei consigli di

amministrazione dell'ASI e dell'AOE. Le delibere dei consigli di amministrazione riguardavano, generalmente, questioni quali il versamento di dividendi, l'approvazione delle relazioni degli amministratori, o ancora la nomina e le dimissioni di questi ultimi. Più occasionalmente, tali delibere riguardavano la costituzione di controllate e il conferimento a determinati amministratori di procure che coprivano attività quali la gestione dei conti bancari, i rapporti con i governi e gli organismi pubblici, gli audit, la conclusione di contratti di assicurazione, la locazione, l'acquisto e la vendita di attivi, la ricezione di merci e i contratti commerciali.

6 La Apple Inc., da un lato, e l'ASI e l'AOE, dall'altro, erano vincolate da un accordo di ripartizione dei costi (in prosieguo: l'«accordo di ripartizione dei costi»). I costi ripartiti riguardavano in particolare la ricerca e lo sviluppo (R & S) delle tecnologie incorporate nei prodotti del gruppo Apple. L'accordo di ripartizione dei costi è stato inizialmente stipulato nel dicembre 1980 tra la Apple Inc., allora denominata «Apple Computer Inc.», e la ACL. Nel corso del 1999 la Apple Computer International ha aderito a tale accordo. L'accordo di ripartizione dei costi è stato modificato più volte, al fine, in particolare, di tener conto dei cambiamenti nella normativa applicabile.

7 In forza di tale accordo, le parti hanno accettato di ripartire i costi e i rischi delle attività di R & S dei beni immateriali sviluppati nell'ambito del programma di sviluppo dei prodotti e servizi del gruppo Apple. Le parti si sono anche accordate sul fatto che la Apple Inc. rimanesse il proprietario legale ufficiale dei beni immateriali a costi ripartiti, ivi compresi i diritti di proprietà intellettuale (in prosieguo: la «PI») del gruppo Apple. Inoltre, la Apple Inc. ha concesso all'ASI e all'AOE licenze senza royalties, che consentivano loro di utilizzare la PI del gruppo Apple al fine, in particolare, di produrre e di vendere i prodotti di cui trattasi in tutti i territori situati al di fuori del continente americano. Infine, le parti dell'accordo di ripartizione dei costi erano tenute ad assumersi i rischi derivanti da tale accordo, e il principale rischio era costituito dall'obbligo di pagare i costi di sviluppo dei diritti di PI del gruppo Apple.

8 Nel corso del 2008, l'ASI ha concluso un contratto di servizi di marketing con la Apple Inc., nell'ambito del quale quest'ultima si impegnava a fornirle servizi di commercializzazione, comprendenti in particolare la creazione, lo sviluppo e l'attuazione di strategie di marketing, di programmi e di campagne promozionali. L'ASI si impegnava, in cambio, a pagare alla Apple Inc. un corrispettivo corrispondente a una percentuale dei «costi ragionevoli sostenuti» dalla Apple Inc. per tali servizi, aumentato di un margine.

3. Per quanto riguarda le succursali irlandesi

9 L'ASI e l'AOE dispongono, ciascuna, di una succursale in Irlanda, designata in lingua inglese con il termine «*branch*». Tali succursali sono prive di personalità giuridica distinta.

10 La succursale irlandese dell'ASI è responsabile, in particolare, dello svolgimento delle attività di approvvigionamento, vendita e distribuzione, associate alla vendita di prodotti recanti il marchio Apple a entità correlate e a clienti terzi nelle regioni comprendenti l'Europa, il Medio Oriente, l'India e l'Africa (EMEIA) nonché l'Asia-Pacifico (APAC). Le principali funzioni svolte nell'ambito di tale succursale includono l'acquisto di prodotti finiti di marca Apple

presso fabbricanti terzi e collegati, le attività di distribuzione associate alla vendita di prodotti a entità correlate nelle regioni EMEIA e APAC, le attività di vendita e di distribuzione associate alla vendita di prodotti a clienti terzi nella regione EMEIA, la vendita online, le operazioni logistiche e la gestione del servizio di assistenza post-vendita. La Commissione ha constatato, al considerando 55 della decisione controversa, che numerose attività associate alla distribuzione nella regione APAC erano realizzate da entità correlate nell'ambito di contratti di servizi.

11 La succursale irlandese dell'AOE è responsabile della fabbricazione e dell'assemblaggio, in Irlanda, di una gamma specializzata di prodotti informatici, quali desktop, laptop e altri accessori per computer, che essa fornisce a entità correlate per la regione EMEIA. Le principali funzioni svolte nell'ambito di tale succursale includono la pianificazione e la programmazione della produzione, l'ingegneria di processo, la produzione e la gestione, l'assicurazione e il controllo della qualità e le operazioni di ricondizionamento.

B. Sui ruling fiscali contestati

12 Con lettere del 29 gennaio 1991 e del 23 maggio 2007, le autorità tributarie irlandesi hanno adottato taluni ruling fiscali preventivi, detti «ruling fiscali», riguardanti la determinazione degli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda (in prosieguo, congiuntamente: i «ruling fiscali contestati»), conformemente alle proposte formulate al riguardo dai rappresentanti del gruppo Apple. Tali ruling fiscali sono descritti ai considerando da 59 a 62 della decisione controversa.

1. Sul ruling fiscale del 1991

a) Sulla base imponibile dell'ACL, predecessore dell'AOE

13 Con lettera del 12 ottobre 1990, indirizzata alle autorità tributarie irlandesi, i consulenti fiscali del gruppo Apple hanno descritto le attività dell'ACL in Irlanda e quelle esercitate dalla sua succursale irlandese con sede a Cork (Irlanda). Tale lettera precisava che detta succursale era proprietaria degli attivi inerenti alle attività di produzione, ma che l'ACL aveva conservato la proprietà dei materiali utilizzati, dei prodotti in corso di lavorazione e dei prodotti finiti.

14 A seguito di uno scambio di corrispondenza, le autorità tributarie irlandesi, con lettera del 29 gennaio 1991, hanno dato il loro accordo alla proposta del gruppo Apple affinché l'utile imponibile dell'ACL in Irlanda, imputabile ai redditi della sua succursale irlandese, fosse calcolato secondo il seguente metodo:

- l'utile netto attribuibile alla succursale irlandese corrisponde al 65% dei costi operativi di tale succursale fino a concorrenza di un importo annuo pari a [riservato] [\(1\)](#) e al 20% di tali costi oltre tale importo;
- se l'utile complessivo della succursale irlandese è inferiore all'importo così ottenuto, tale utile complessivo è utilizzato per determinare l'utile netto di tale succursale;

- i costi operativi da prendere in considerazione per il calcolo dell'utile netto della succursale irlandese comprendono tutte le spese di esercizio di tale succursale, ad esclusione del materiale destinato alla rivendita e dei costi relativi ai beni immateriali fatturati dalle società affiliate al gruppo Apple, e
- poteva essere richiesta una detrazione per ammortamento a condizione che non superasse del *[riservato]* gli ammortamenti dichiarati nei bilanci pertinenti.

b) Sulla base imponibile dell'ACAL, predecessore dell'ASI

15 Con lettera del 2 gennaio 1991 i consulenti fiscali del gruppo Apple hanno informato le autorità tributarie irlandesi dell'esistenza dell'ACAL, la cui succursale in Irlanda era descritta come responsabile dell'approvvigionamento, presso produttori irlandesi, dei prodotti destinati all'esportazione.

16 Il 16 gennaio 1991 i rappresentanti del gruppo Apple hanno inviato una lettera alle autorità tributarie irlandesi, che riassumeva i termini dell'accordo concluso in occasione di una riunione tra tale gruppo e dette autorità il 3 gennaio 1991 riguardo alla determinazione dell'utile imponibile dell'ACAL. Secondo tale lettera, il calcolo dell'utile della succursale doveva basarsi su un margine del 12,5% dei costi operativi della succursale, ad esclusione del materiale destinato alla rivendita.

17 Con lettera del 29 gennaio 1991, le autorità tributarie irlandesi hanno confermato i termini dell'accordo quali espressi nella lettera del 16 gennaio 1991.

2. Sul ruling fiscale del 2007

18 Con lettera del 16 maggio 2007, i consulenti fiscali del gruppo Apple hanno proposto alle autorità tributarie irlandesi di rivedere il metodo di determinazione della base imponibile delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE.

19 Per quanto riguarda la succursale irlandese dell'ASI, il gruppo Apple ha proposto che l'utile imponibile attribuito a tale succursale corrispondesse al *[riservato]* dei suoi costi operativi, ad esclusione dei costi quali le somme fatturate dalle società affiliate all'interno del gruppo Apple e i costi del materiale.

20 Per quanto riguarda la succursale irlandese dell'AOE, il gruppo Apple ha proposto che l'utile imponibile attribuito a tale succursale fosse determinato aggiungendo all'importo corrispondente al *[riservato]* dei suoi costi operativi, ad esclusione dei costi quali le somme fatturate dalle società affiliate all'interno del gruppo Apple e i costi del materiale, un importo pari al *[riservato]* del suo volume d'affari, che rappresenta il rendimento sulla PI per le tecnologie del processo di produzione elaborate da tale succursale. Il gruppo ha inoltre chiesto una detrazione per gli ammortamenti «normalmente calcolati e autorizzati» sugli stabilimenti e sugli edifici.

21 Il gruppo Apple ha proposto che il nuovo accordo entrasse in vigore a partire dal 1^o ottobre 2007 per le due succursali, che si applicasse per un periodo di cinque anni, salvo

mutamento delle circostanze, e che fosse successivamente rinnovato su base annua. Esso ha altresì suggerito che tale accordo potesse essere applicato a nuove entità che avrebbero potuto essere create o trasformate all'interno del gruppo Apple, purché le loro attività corrispondessero a quelle esercitate rispettivamente dall'ASI e dall'AOE.

22 Con lettera del 23 maggio 2007, le autorità tributarie irlandesi hanno dato il loro accordo su tutte le proposte contenute nella lettera del 16 maggio 2007. Tale accordo è stato applicato fino alla chiusura, il 27 settembre 2014, dell'esercizio fiscale 2014.

C. Sul procedimento amministrativo dinanzi alla Commissione

23 Con lettera del 12 giugno 2013, la Commissione ha chiesto all'Irlanda di fornirle informazioni riguardo alla prassi dei ruling fiscali sul suo territorio, in particolare riguardo a quelli concessi a talune entità del gruppo Apple, tra cui l'ASI e l'AOE.

24 Con decisione dell'11 giugno 2014, la Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE (in prosieguo: la «decisione di avvio del procedimento»), riguardante i ruling fiscali contestati, sulla base del rilievo che tali ruling fiscali potevano costituire aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. La Commissione, dopo aver esaminato se gli accordi sui prezzi di trasferimento contenuti nei ruling fiscali contestati si discostassero dalle condizioni che sarebbero state fissate tra operatori di mercato indipendenti e quindi dal principio di libera concorrenza, ha ritenuto che tali ruling fiscali potessero aver procurato un vantaggio alle imprese alle quali erano stati concessi. Tale decisione è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* il 17 ottobre 2014.

25 Con lettere del 5 settembre e del 17 novembre 2014, l'Irlanda e la Apple Inc. hanno presentato, rispettivamente, le loro osservazioni sulla decisione di avvio del procedimento.

26 Nel corso del procedimento di indagine formale si sono svolti diversi scambi e riunioni tra la Commissione, le autorità tributarie irlandesi e la Apple Inc. Inoltre, l'Irlanda e la Apple Inc. hanno presentato due relazioni ad hoc sull'attribuzione di utili alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, redatte dai rispettivi consulenti fiscali.

D. Sulla decisione controversa

27 Il 30 agosto 2016 la Commissione ha adottato la decisione controversa, la quale verte sui ruling fiscali contestati. Dopo aver descritto il contesto normativo e fattuale (sezione 2) e il procedimento amministrativo (sezioni da 3 a 7), la Commissione si è concentrata sull'analisi dell'esistenza degli aiuti (sezione 8).

28 In primo luogo, la Commissione ha rilevato che i ruling fiscali contestati erano stati concessi dall'amministrazione tributaria irlandese ed erano quindi imputabili allo Stato. Essa ha ritenuto che, poiché tali ruling fiscali comportavano una riduzione dell'importo dell'imposta dovuta dall'ASI e dall'AOE, l'Irlanda avesse rinunciato a un gettito tributario, il che aveva dato origine a una perdita di risorse statali (considerando 221 della decisione controversa).

29 In secondo luogo, la Commissione ha ritenuto che, poiché l'ASI e l'AOE fanno parte del gruppo Apple, operante in tutti gli Stati membri, i ruling fiscali contestati potessero incidere, di conseguenza, sugli scambi all'interno dell'Unione europea (considerando 222 della decisione controversa).

30 In terzo luogo, la Commissione ha ritenuto che, poiché i ruling fiscali contestati avevano comportato una riduzione della base imponibile dell'ASI e dell'AOE ai fini della determinazione dell'imposta sulle società in Irlanda, essi procurassero un vantaggio a queste due società (considerando 223 della decisione controversa).

31 Inoltre, secondo la Commissione, poiché i ruling fiscali contestati erano stati concessi esclusivamente all'ASI e all'AOE, la loro natura selettiva poteva essere presunta. Tuttavia, a fini di completezza, la Commissione ha constatato che tali ruling fiscali costituivano una deroga al quadro di riferimento pertinente, definito come il regime di tassazione ordinario delle società in Irlanda (considerando 224 della decisione controversa).

32 In quarto luogo, la Commissione ha rilevato che, poiché i ruling fiscali contestati avevano comportato una riduzione dell'importo dell'imposta dovuta dall'ASI e dall'AOE, essi sarebbero atti a migliorare la posizione concorrenziale di queste due società e, pertanto, a falsare o a minacciare di falsare la concorrenza (considerando 222 della decisione controversa).

1. Sull'esistenza di un vantaggio selettivo

33 Nella sezione 8.2 della decisione controversa, la Commissione ha seguito l'analisi in tre fasi risultante dalla giurisprudenza al fine di dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo nel caso di specie. Così, anzitutto, essa ha individuato il quadro di riferimento e ha giustificato l'applicazione del principio di libera concorrenza. Essa ha poi esaminato l'esistenza di un vantaggio selettivo derivante da una deroga al quadro di riferimento. In sostanza, basandosi su ragionamenti dedotti in via principale, in subordine ed in via alternativa, la Commissione ha considerato che i ruling fiscali contestati avevano consentito all'ASI e all'AOE di ridurre l'importo dell'imposta da esse dovuta in Irlanda nel periodo durante il quale essi erano in vigore, vale a dire tra il 1991 e il 2014 (in prosieguo: il «periodo pertinente»), e che tale riduzione dell'importo dell'imposta rappresentava un vantaggio rispetto ad altre società che si trovavano in una situazione analoga. Infine, la Commissione ha constatato che né l'Irlanda né la Apple Inc. avevano dedotto argomenti relativi alla giustificazione di tale vantaggio selettivo.

a) Sul quadro di riferimento

34 Ai considerando da 227 a 243 della decisione controversa, la Commissione ha ritenuto che il quadro di riferimento fosse costituito dal regime di tassazione ordinario degli utili delle società in Irlanda, il cui obiettivo consisterebbe nel tassare gli utili di tutte le società soggette ad imposizione fiscale in Irlanda, siano esse residenti o non residenti. La Commissione ha ritenuto che le società integrate e le società non integrate si trovassero in una situazione di diritto e di fatto analoga alla luce di tale obiettivo. Pertanto, l'articolo 25 del Taxes Consolidation Act del 1997 (codice tributario consolidato del 1997; in prosieguo: il «TCA 97»), che prevede la tassazione delle società non residenti per i redditi commerciali realizzati

direttamente o indirettamente tramite una succursale operante in Irlanda, debba essere considerato parte integrante di tale quadro di riferimento e non come un quadro di riferimento distinto.

b) *Sul principio di libera concorrenza*

35 Ai considerando da 244 a 263 della decisione controversa, la Commissione ha indicato che tanto dai termini dell'articolo 25 del TCA 97 quanto dalla sua finalità risultava che tale disposizione, che non fornisce alcuna indicazione sul modo in cui deve essere determinato l'utile imponibile di una succursale irlandese, poteva essere applicata solo utilizzando un metodo di attribuzione degli utili. A tal riguardo, essa ha rilevato che l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE esige che tale metodo fosse basato sul principio di libera concorrenza, indipendentemente dal fatto che l'Irlanda avesse o meno incorporato tale principio nel proprio ordinamento giuridico nazionale. La Commissione ha basato tale considerazione su due premesse. Da un lato, essa ha ricordato che ogni misura fiscale adottata da uno Stato membro doveva rispettare le norme relative agli aiuti di Stato. D'altro lato, essa ha sostenuto che dalla sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416) discendeva che una riduzione della base imponibile risultante da una misura fiscale che consente a un contribuente di utilizzare prezzi di trasferimento, nell'ambito di operazioni infragruppo, che non sono prossimi ai prezzi che sono praticati secondo il principio di libera concorrenza, conferisce un vantaggio selettivo a tale contribuente ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

36 Pertanto, la Commissione ha sostenuto che il principio di libera concorrenza costituiva un criterio di riferimento per determinare se una società integrata beneficiasse di un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE a causa di una misura fiscale che determinava i suoi prezzi di trasferimento e, pertanto, la sua base imponibile. Tale principio mirerebbe a garantire che le operazioni infragruppo siano trattate, a fini fiscali, allo stesso modo di quelle effettuate tra società autonome non integrate. La sua applicazione consentirebbe di evitare una disparità di trattamento tra società che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga alla luce dell'obiettivo del sistema ordinario dell'imposta sulle società, che sarebbe quello di tassare gli utili di tutte le società rientranti nell'ambito di applicazione di tale imposta.

37 Quanto ai principi elaborati nell'ambito dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), la Commissione ha precisato che essi costituivano unicamente orientamenti utili per le autorità tributarie, al fine di garantire che i metodi di attribuzione degli utili e di fissazione dei prezzi di trasferimento producessero risultati conformi alle condizioni di mercato.

c) *Sul ragionamento in via principale della Commissione relativo all'esistenza di un vantaggio selettivo a causa della mancata attribuzione alle succursali irlandesi degli utili derivati dalle licenze di PI detenute dall'ASI e dall'AOE*

38 In via principale, ai considerando da 265 a 321 della decisione controversa, la Commissione ha sostenuto che il fatto che le autorità tributarie irlandesi avessero accettato, nei ruling fiscali contestati, l'assunto secondo cui le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE dovevano essere attribuite al di fuori dell'Irlanda aveva comportato utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda che si discostavano da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato secondo il principio di libera concorrenza.

39 In sostanza, la Commissione ha ritenuto che le licenze di PI detenute dall'ASI e dall'AOE per l'acquisto, la produzione, la vendita e la distribuzione di prodotti del gruppo Apple al di fuori del continente americano avessero contribuito in misura considerevole al reddito di queste due società.

40 Pertanto, la Commissione ha addebitato alle autorità irlandesi di aver erroneamente attribuito alle sedi dell'ASI e dell'AOE attivi, funzioni e rischi, mentre tali sedi non avevano né presenza fisica né dipendenti al di fuori del territorio irlandese. Più in particolare, per quanto riguarda le funzioni inerenti alle licenze di PI, la Commissione ha ritenuto che tali funzioni non avessero potuto essere esercitate unicamente tramite i consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE, in assenza di personale al livello delle sedi di tali società. Essa ha rilevato, a tal riguardo, l'assenza di riferimenti a discussioni e a decisioni relative alla PI nei verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione che le erano stati forniti. Pertanto, secondo la Commissione, poiché le sedi dell'ASI e dell'AOE non avevano potuto controllare né gestire le licenze di PI del gruppo Apple, a tali sedi non avrebbero dovuto essere attribuiti, in un contesto di libera concorrenza, gli utili derivanti dall'utilizzo di tali licenze. Pertanto, tali utili avrebbero dovuto essere attribuiti alle succursali dell'ASI e dell'AOE, le uniche che erano in grado di svolgere concretamente funzioni relative alla PI del gruppo Apple essenziali per l'attività commerciale dell'ASI e dell'AOE.

41 Pertanto, omettendo di attribuire alle succursali dell'ASI e dell'AOE gli utili derivati dalla PI del gruppo Apple, in modo non conforme al principio di libera concorrenza, le autorità tributarie irlandesi avrebbero procurato un vantaggio all'ASI e all'AOE, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, sotto forma di riduzione dei rispettivi utili annuali imponibili. Secondo la Commissione, tale vantaggio presentava carattere selettivo, in quanto comportava una riduzione dell'onere fiscale dell'ASI e dell'AOE in Irlanda rispetto alle società non integrate, il cui utile imponibile riflette i prezzi negoziati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza. La Commissione ha aggiunto, infine, che l'applicazione dell'approccio autorizzato dell'OCSE sull'attribuzione degli utili ad una stabile organizzazione (in prosieguo: l'«approccio autorizzato dell'OCSE») consentiva di giungere ad una conclusione analoga.

d) Sul ragionamento in subordine della Commissione relativo all'esistenza di un vantaggio selettivo derivante dalla scelta inadeguata dei metodi di attribuzione di utili alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE

42 In subordine, ai considerando da 325 a 360 della decisione controversa, la Commissione ha ritenuto che, anche supponendo che le autorità tributarie irlandesi fossero state legittimate ad attribuire le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE al di fuori

dell'Irlanda, i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati avessero, in ogni caso, comportato che gli utili annuali imponibili di queste due società in Irlanda si discostassero da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato secondo il principio di libera concorrenza. Infatti, secondo la Commissione, tali metodi erano basati su scelte metodologiche inadeguate che avevano condotto a una riduzione dell'importo dell'imposta che l'ASI e l'AOE dovevano pagare rispetto alle società non integrate il cui utile imponibile, ai sensi delle norme del regime di tassazione ordinario degli utili in Irlanda, era determinato dai prezzi negoziati sul mercato secondo il principio di libera concorrenza. Pertanto, secondo la Commissione, i ruling fiscali contestati, a causa dell'approvazione di tali metodi, avevano procurato un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

e) Sul ragionamento alternativo della Commissione relativo all'esistenza di un vantaggio selettivo derivante dalla deroga al quadro di riferimento costituito dall'articolo 25 del TCA 97

43 In via alternativa, la Commissione ha sostenuto, ai considerando da 369 a 403 della decisione controversa, che, anche supponendo che il quadro di riferimento fosse costituito unicamente dall'articolo 25 del TCA 97, i ruling fiscali contestati avevano procurato un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE, sotto forma di riduzione della loro base imponibile in Irlanda. Da un lato, la Commissione ha ritenuto che l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 in Irlanda si basasse sul principio di libera concorrenza. Orbene, nel caso di specie, la Commissione avrebbe dimostrato che i ruling fiscali contestati si erano discostati da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza, il che avrebbe procurato un vantaggio economico all'ASI e all'AOE. D'altro lato, e in ogni caso, la Commissione ha fatto valere che, anche se si fosse dovuto considerare che l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 non era basata sul principio di libera concorrenza, si doveva concludere che i ruling fiscali contestati erano stati adottati dalle autorità tributarie irlandesi in modo discrezionale, in assenza di criteri oggettivi legati al sistema fiscale irlandese, e che, pertanto, essi procuravano un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE.

f) Conclusioni della Commissione sull'esistenza di un vantaggio selettivo

44 La Commissione ha concluso che i ruling fiscali contestati avevano ridotto gli oneri che l'ASI e l'AOE, di norma, avrebbero dovuto sostenere nell'ambito delle loro normali attività, e che pertanto essi dovevano essere considerati nel senso che avevano concesso a queste due società aiuti al funzionamento. Tuttavia, essa ha ritenuto che, poiché l'ASI e l'AOE facevano parte del gruppo Apple, a carattere multinazionale, e che quest'ultimo doveva essere considerato come una singola unità economica, ai sensi della giurisprudenza, detto gruppo nel suo insieme aveva beneficiato degli aiuti di Stato concessi dall'Irlanda mediante i ruling fiscali contestati (sezioni 8.3 e 8.4 della decisione controversa).

2. Sull'incompatibilità, sull'illegittimità e sul recupero degli aiuti

45 La Commissione ha rilevato che tali misure di aiuti erano incompatibili con il mercato interno in forza dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE e che, non essendo state

previamente notificate, costituivano aiuti di Stato illegittimi attuati in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (sezioni 8.5 e 9 della decisione controversa).

46 Infine, la Commissione ha dichiarato che l'Irlanda doveva recuperare gli aiuti concessi dai ruling fiscali contestati per il periodo compreso tra il 12 giugno 2003 – data a partire dalla quale tali aiuti non erano colpiti dalla prescrizione e dovevano quindi essere considerati aiuti «nuovi» – e il 27 settembre 2014, data in cui tali ruling fiscali hanno cessato di essere applicati. Essa ha precisato che l'importo da recuperare doveva essere calcolato sulla base di un raffronto tra l'imposta effettivamente pagata e quella che avrebbe dovuto essere pagata se, in mancanza di ruling, fossero state applicate le norme del regime di tassazione ordinario degli utili in Irlanda (sezione 11 della decisione controversa).

47 Quanto agli argomenti relativi alla violazione dei diritti procedurali dell'Irlanda e della Apple Inc. nel corso del procedimento amministrativo, la Commissione ha dichiarato che, poiché la portata della sua indagine relativa all'esistenza di aiuti di Stato era rimasta invariata tra la decisione di avvio del procedimento e l'adozione della decisione controversa, i suddetti diritti erano stati pienamente rispettati (sezione 10 della decisione controversa).

II. Procedimento dinanzi al Tribunale

48 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale il 9 novembre 2016, l'Irlanda ha proposto il ricorso nella causa T-778/16, volto all'annullamento della decisione controversa.

49 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale il 19 dicembre 2016, l'ASI e l'AOE hanno proposto il ricorso nella causa T-892/16, volto all'annullamento della decisione controversa.

50 Con decisione del 28 giugno 2017, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha accolto l'istanza di intervento dell'Irlanda a sostegno delle conclusioni dell'ASI e dell'AOE nella causa T-892/16.

51 Con ordinanze del 19 luglio 2017, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha accolto, da un lato, le istanze di intervento del Granducato di Lussemburgo e della Repubblica di Polonia a sostegno, rispettivamente, delle conclusioni dell'Irlanda e di quelle della Commissione nella causa T-778/16 e, dall'altro, l'istanza di intervento dell'Autorità di vigilanza EFTA a sostegno delle conclusioni della Commissione nella causa T-892/16.

III. Sentenza impugnata

52 Dopo aver deciso che occorreva riunire, per ragioni di connessione, le cause T-778/16 e T-892/16 ai fini della decisione che definisce il giudizio (punto 87 della sentenza impugnata), il Tribunale ha rilevato che, a sostegno dei loro rispettivi ricorsi, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE deducevano, rispettivamente, nove e quattordici motivi, la maggior parte dei quali si sovrapponevano.

53 Il Tribunale ha ricordato, in via preliminare e ai fini dell'esame della legittimità della decisione controversa, che, nell'ambito del controllo degli aiuti di Stato, per esaminare se i ruling fiscali contestati avessero costituito aiuti siffatti, spettava alla Commissione dimostrare che ricorrevano le condizioni per l'esistenza di un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, e che in particolare tali ruling fiscali avevano procurato un vantaggio selettivo (punti 100 e 101 della sentenza impugnata).

54 Per quanto riguarda l'esame propriamente detto dei motivi dedotti, il Tribunale ha, in primo luogo, respinto l'ottavo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e il quattordicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16, vertenti sul travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze e sull'ingerenza di quest'ultima nelle competenze degli Stati membri (punti da 103 a 123 della sentenza impugnata). Il Tribunale ne ha dedotto che, nella misura in cui la Commissione era competente, nell'ambito del controllo degli aiuti di Stato, ad esaminare se i ruling fiscali contestati avessero costituito aiuti di tal genere, occorreva di seguito analizzare i motivi dedotti dall'Irlanda, dall'ASI e dall'AOE volti a contestare la fondatezza di ciascuna fase del ragionamento esposto dalla Commissione nella decisione controversa al fine di dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo nel caso di specie (punto 124 della sentenza impugnata).

55 In secondo luogo, il Tribunale ha esaminato i motivi di ricorso vertenti sugli errori commessi nell'ambito del ragionamento in via principale della Commissione (punti da 125 a 313 della sentenza impugnata).

56 Anzitutto, esso ha respinto in quanto infondate le censure relative, da un lato, all'esame congiunto dei criteri del vantaggio e della selettività (punti da 133 a 139 della sentenza impugnata) e, dall'altro, al quadro di riferimento quale definito nella decisione controversa (punti da 140 a 164 della sentenza impugnata).

57 Successivamente, tenuto conto del fatto che il quadro di riferimento come definito nella decisione controversa, vale a dire il regime di tassazione ordinario degli utili societari in Irlanda, includeva in particolare le disposizioni di cui all'articolo 25 del TCA 97, il Tribunale ha dichiarato che occorreva analizzare le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro l'interpretazione di tali disposizioni da parte della Commissione (punto 165 della sentenza impugnata).

58 A tal riguardo, il Tribunale ha smentito il ragionamento in via principale della Commissione relativo all'esistenza di un vantaggio, sulla base di due motivi.

59 Sotto un primo profilo, il Tribunale ha rilevato che, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione era incorsa in errori per quanto riguarda l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 (punto 187 della sentenza impugnata), del principio di libera concorrenza (punto 229 di tale sentenza) e dell'approccio autorizzato dell'OCSE (punti 244 e 245 di detta sentenza). Il Tribunale ne ha dedotto che il ragionamento in via principale della Commissione era fondato su valutazioni errate relative alla tassazione normale in forza del diritto tributario irlandese applicabile nel caso di specie.

60 Sotto un secondo profilo, il Tribunale ha accolto le censure dedotte dalle ricorrenti, esaminate «per completezza» (punto 250 della sentenza impugnata), contro le valutazioni fattuali operate dalla Commissione riguardo alle attività all'interno del gruppo Apple. Esso ha ritenuto che, nel caso di specie, la Commissione non era riuscita a dimostrare che, tenuto conto, da un lato, delle attività e delle funzioni effettivamente esercitate dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE e, dall'altro, delle decisioni strategiche adottate e attuate al di fuori di tali succursali, detti utili generati dallo sfruttamento delle licenze di PI del gruppo Apple avrebbero dovuto essere attribuite a dette succursali, ai fini della determinazione degli utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda (punti 310 e 311 della sentenza impugnata). Il Tribunale ha fatto riferimento in tale contesto, da un lato, alle attività limitate svolte dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, quali indicate nella decisione controversa e, dall'altro, alle decisioni strategiche adottate e attuate al di fuori di tali succursali dai dirigenti e dai dipendenti della Apple (punti da 255 a 302 di tale sentenza) e dai dirigenti dell'ASI e dell'AOE (punti 301 e da 303 a 309 di tale sentenza).

61 Sotto un terzo profilo, per quanto riguarda il ragionamento in subordine della Commissione relativo all'esistenza di un vantaggio, il Tribunale ha accolto le censure dedotte contro, in primo luogo, le constatazioni della Commissione sulla scelta erranea delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come parti sottoposte a test nell'applicazione dei metodi di attribuzione degli utili sui quali erano fondati i ruling fiscali contestati (punti da 328 a 351 della sentenza impugnata), in secondo luogo, le constatazioni della Commissione sull'errore metodologico relativo alla scelta dei costi operativi come indicatore del livello degli utili di tali succursali (punti da 352 a 417 di tale sentenza) e, in terzo luogo, le constatazioni della Commissione sull'errore metodologico relativo ai livelli dei rendimenti accettati nei ruling fiscali contestati (punti da 418 a 478 di detta sentenza). Il Tribunale ha dichiarato che, sebbene le carenze constatate nei metodi di calcolo degli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE dimostrassero il carattere lacunoso e talvolta incoerente dei ruling fiscali contestati, tali carenze non erano sufficienti, di per sé, a dimostrare l'esistenza di un vantaggio, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (punto 479 della sentenza impugnata).

62 Sotto un quarto e ultimo profilo, il Tribunale ha ritenuto che occorresse accogliere i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE vertenti sul fatto che, nell'ambito del suo ragionamento in via alternativa, la Commissione non era riuscita a dimostrare l'esistenza di un vantaggio nel caso di specie, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, senza che fosse necessario esaminare le censure vertenti sulla violazione delle forme sostanziali e sulla violazione del diritto di essere ascoltati, fatte valere dall'ASI e dall'AOE contro le valutazioni della Commissione nell'ambito di detto ragionamento (punti da 486 a 504 della sentenza impugnata).

63 Alla luce di tali considerazioni, il Tribunale, considerando che la Commissione non era riuscita a dimostrare in modo giuridicamente sufficiente l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, ha annullato la decisione controversa nella sua interezza, senza esaminare gli altri motivi e censure dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, ha condannato la Commissione a farsi carico delle proprie spese nonché di quelle sostenute dalle

parti ricorrenti nell'ambito delle cause T-778/16 e T-892/16 e ha condannato l'Irlanda, nell'ambito della causa T-892/16, il Granducato di Lussemburgo, la Repubblica di Polonia e l'Autorità di vigilanza EFTA a farsi carico delle proprie spese.

IV. Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti in sede di impugnazione

64 Con atto depositato il 25 settembre 2020 la Commissione ha proposto la presente impugnazione.

65 Con atto depositato il 23 aprile 2023 gli avvocati dell'ASI e dell'AOE hanno informato la Corte che, in seguito ad una fusione in base al diritto irlandese, l'AOE era stata assorbita dall'AOI con effetti a partire dal 2 aprile 2023. L'AOI ha quindi sostituito l'AOE in qualità di parte nella presente causa.

66 Con la sua impugnazione, la Commissione chiede che la Corte voglia:

- annullare la sentenza impugnata;
- respingere i motivi di ricorso primo, secondo, terzo, quarto e ottavo nella causa T-778/16, nonché i motivi di ricorso primo, secondo, terzo, quarto, quinto, ottavo e quattordicesimo nella causa T-892/16;
- rinviare la causa dinanzi al Tribunale affinché esso statuisca sui motivi di ricorso che non sono ancora stati esaminati, e
- riservare le spese relative al procedimento di primo grado e a quello d'impugnazione.

67 L'Irlanda chiede che la Corte voglia:

- respingere l'impugnazione in quanto irricevibile o infondata e
- condannare la Commissione alle spese del presente procedimento.

68 L'ASI e l'AOI chiedono che la Corte voglia:

- respingere l'impugnazione e
- condannare la Commissione alle spese.

69 Il Granducato di Lussemburgo chiede che la Corte voglia:

- respingere l'impugnazione e
- condannare la Commissione alle spese del presente procedimento.

70 L'Autorità di vigilanza EFTA chiede che la Corte voglia:

- accogliere integralmente l'impugnazione;
- rinviare la causa al Tribunale per un riesame dei motivi di ricorso sui quali esso non ha statuito, e

- riservare le spese relative al giudizio di primo grado e a quello d'impugnazione.

V. Sull'impugnazione

71 A sostegno della sua impugnazione, la Commissione deduce due motivi. Il primo motivo d'impugnazione riguarda i punti della motivazione della sentenza impugnata con cui il Tribunale ha dichiarato che il ragionamento in via principale che aveva portato la Commissione a concludere per l'esistenza di un vantaggio era errato. Il secondo motivo d'impugnazione è diretto contro i punti della motivazione della sentenza impugnata relativi all'esame del ragionamento svolto in subordine dalla Commissione.

A. Considerazioni preliminari

72 La Commissione sostiene che l'impugnazione si articola essenzialmente sulla questione se al Tribunale fosse consentito di tener conto delle funzioni esercitate dalla Apple Inc. quando ha respinto le constatazioni della decisione controversa secondo le quali i ruling fiscali contestati conferivano un vantaggio all'ASI e all'AOE ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Basandosi sulle funzioni esercitate dalla Apple Inc. per respingere tali constatazioni, il Tribunale avrebbe violato principi fiscali fondamentali e le norme che concretizzano tali principi e, così facendo, avrebbe applicato erroneamente la nozione di «vantaggio», in violazione di tale disposizione. Nella sua replica, la Commissione precisa che il Tribunale, pur avendo approvato il criterio giuridico adeguato, basato su un confronto delle funzioni dell'ASI e dell'AOE con quelle delle loro succursali, per constatare l'esistenza di un vantaggio ai sensi di tale disposizione, ha applicato un criterio diverso ed errato, basato su un confronto delle funzioni di tali succursali con quelle dell'Apple Inc., per respingere le constatazioni della decisione controversa relative all'esistenza di un vantaggio.

73 Al riguardo, occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, gli interventi degli Stati membri nei settori che non sono stati oggetto di armonizzazione nel diritto dell'Unione non sono esclusi dall'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE relative al controllo degli aiuti di Stato. Gli Stati membri devono quindi astenersi dall'adottare qualsiasi misura fiscale che possa costituire un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 104 nonché giurisprudenza ivi citata).

74 A tal riguardo, da una giurisprudenza consolidata della Corte risulta che la qualificazione di una misura nazionale come «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE richiede che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, esso deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 105 nonché giurisprudenza ivi citata).

75 Per quanto concerne la condizione relativa al vantaggio selettivo, essa impone di stabilire se, nell'ambito di un determinato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia

idonea a favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da detto regime, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato qualificabile, in sostanza, come discriminatorio (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 106 nonché giurisprudenza ivi citata).

76 Ai fini della qualificazione di una misura fiscale nazionale come «selettiva», la Commissione deve individuare, in un primo tempo, il sistema di riferimento, ossia il regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato, e dimostrare, in un secondo tempo, che la misura fiscale di cui trattasi deroga a tale sistema di riferimento, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale sistema, in una situazione materiale e giuridica comparabile. La nozione di «aiuto di Stato» non riguarda tuttavia le misure che stabiliscono una differenziazione tra imprese che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal regime giuridico in questione, in una situazione materiale e giuridica comparabile, e pertanto a priori selettive, qualora lo Stato membro interessato riesca a dimostrare, in un terzo tempo, che tale differenziazione è giustificata, nel senso che essa deriva dalla natura o dalla struttura del sistema in cui tali misure si inseriscono (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 107 nonché giurisprudenza ivi citata).

77 La determinazione del quadro di riferimento assume un'importanza maggiore nel caso di misure fiscali, dato che l'esistenza di un vantaggio economico, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, può essere accertata solo con riferimento a un livello di tassazione definito «normale» (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 108).

78 Pertanto, l'individuazione dell'insieme delle imprese che si trovino in una situazione materiale e giuridica analoga dipende dalla definizione preliminare del regime giuridico rispetto al cui obiettivo deve, se del caso, essere esaminata la comparabilità della situazione materiale e giuridica, rispettivamente, delle imprese favorite dalla misura di cui trattasi e di quelle che non lo sono (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 109 nonché giurisprudenza ivi citata).

79 Ai fini della valutazione del carattere selettivo di una misura fiscale, è quindi necessario che il regime fiscale comune o il sistema di riferimento applicabile nello Stato membro interessato sia correttamente individuato nella decisione della Commissione ed esaminato dal giudice investito di una contestazione vertente su tale individuazione. Poiché la determinazione del sistema di riferimento è il punto di partenza dell'esame comparativo da effettuare nel contesto della valutazione della selettività, un errore commesso in tale determinazione inficia necessariamente tutta l'analisi della condizione della selettività (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 110 nonché giurisprudenza ivi citata).

80 In siffatto contesto, occorre, in primo luogo, precisare che la determinazione del quadro di riferimento, che deve essere effettuata al termine di un dibattito in contraddittorio con lo

Stato membro interessato, deve risultare da un esame obiettivo del contenuto, dell'articolazione e degli effetti concreti delle norme applicabili in forza del diritto nazionale di tale Stato (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 111 nonché giurisprudenza ivi citata).

81 In secondo luogo, al di fuori dei settori in cui il diritto tributario dell'Unione è oggetto di armonizzazione, spetta allo Stato membro interessato determinare, nell'esercizio delle proprie competenze in materia di imposte dirette e della propria autonomia fiscale, le caratteristiche costitutive dell'imposta, le quali definiscono, in linea di principio, il sistema di riferimento oppure il regime fiscale «normale», a partire dal quale occorre analizzare la condizione della selettività. Ciò vale, in particolare, per la determinazione della base imponibile, del suo fatto generatore e delle eventuali esenzioni dall'imposta (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 112 nonché giurisprudenza ivi citata).

82 Ne consegue che solo il diritto nazionale applicabile nello Stato membro interessato deve essere preso in considerazione al fine di individuare il sistema di riferimento in materia di imposte dirette, essendo tale individuazione a sua volta un presupposto indispensabile, al fine di valutare non solo se esista un vantaggio, ma anche se quest'ultimo abbia carattere selettivo (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 113 nonché giurisprudenza ivi citata).

83 Tale conclusione non pregiudica tuttavia la possibilità di constatare che il quadro di riferimento stesso, quale risultante dal diritto nazionale, è incompatibile con il diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato, allorché il sistema fiscale di cui trattasi è stato configurato secondo parametri manifestamente discriminatori, destinati ad eludere tale diritto (sentenza del 5 dicembre 2023, Lussemburgo e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 114 nonché giurisprudenza ivi citata).

84 Nel caso di specie, la Commissione non ha fatto riferimento, nella decisione controversa, alla circostanza che il sistema fiscale di cui trattasi sarebbe stato configurato secondo parametri manifestamente discriminatori destinati ad eludere i principi applicabili in forza del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato, ai sensi della giurisprudenza richiamata al punto precedente della presente sentenza.

85 Tale istituzione ha infatti ritenuto, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, che, con i ruling fiscali contestati – il cui oggetto era determinare l'utile imponibile delle società irlandesi non residenti ASI e AOE in forza dell'articolo 25 del TCA 1997 – le autorità tributarie irlandesi avessero procurato un vantaggio a tali società, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, sotto forma di una riduzione dei loro rispettivi utili annuali imponibili, omettendo di attribuire alle succursali di dette società gli utili generati dallo sfruttamento della PI del gruppo Apple, e ciò in modo non conforme al principio di libera concorrenza. In subordine, la Commissione ha ritenuto che, anche supponendo che le autorità tributarie irlandesi fossero state legittimate ad attribuire tali utili al di fuori dell'Irlanda, i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati avevano, in ogni caso, comportato

che gli utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda si fossero discostati da un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.

86 È alla luce di tali precisazioni preliminari che occorre esaminare l'impugnazione.

B. Sul primo motivo d'impugnazione, vertente su errori nella valutazione del ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio

87 Con il suo primo motivo d'impugnazione, la Commissione sostiene che il Tribunale è incorso in vari errori censurando il suo ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio accertato nella decisione controversa. Tale motivo è suddiviso in tre parti.

88 Anzitutto, occorre ricordare che, secondo il suo ragionamento in via principale, la Commissione aveva sostenuto, in sostanza, che, poiché le sedi dell'ASI e dell'AOE non avevano potuto controllare né gestire le licenze di PI del gruppo Apple, a tali sedi non avrebbero dovuto essere attribuiti, in un «contesto di libera concorrenza», gli utili derivanti dall'utilizzo di tali licenze. Pertanto, tali utili avrebbero dovuto essere attribuiti alle succursali dell'ASI e dell'AOE, che sarebbero state le uniche in grado di svolgere effettivamente funzioni relative alla PI del gruppo Apple essenziali per l'attività commerciale dell'ASI e dell'AOE. La Commissione ha quindi ritenuto che, con i ruling fiscali contestati, le autorità irlandesi avessero erroneamente accettato che le licenze di PI del gruppo Apple e gli utili che ne derivavano dovevano essere interamente attribuiti al di fuori dell'Irlanda, ossia alle sedi dell'ASI e dell'AOE, senza aver verificato se tali licenze e tali utili dovessero, in tutto o in parte, essere imputati alle succursali irlandesi di tali società ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97.

89 Il ragionamento in via principale della Commissione si basa quindi, come risulta dai considerando da 265 a 321 della decisione controversa, sul postulato che, per attribuire correttamente gli utili conformemente all'approccio dell'entità distinta e al principio di libera concorrenza sanciti da tale disposizione, spettava alle autorità irlandesi competenti verificare se gli utili derivanti dall'utilizzo delle licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE non dovessero, in tutto o in parte, essere imputati alle loro succursali irlandesi. L'assenza delle verifiche richieste da detta disposizione, secondo la Commissione, ha comportato una riduzione dell'onere fiscale di tali società, conferendo loro un vantaggio selettivo.

90 La Commissione è giunta a tale conclusione dopo aver constatato, in particolare, che, mentre non esisteva alcuna prova del fatto che le sedi dell'ASI e dell'AOE adottassero decisioni o esercitassero funzioni in relazione alle licenze di PI del gruppo Apple, o addirittura disponessero della capacità di farlo (considerando da 281 a 293 della decisione controversa), le succursali irlandesi esercitavano diverse funzioni per le quali l'utilizzo di tali licenze era cruciale (considerando da 294 a 304 di tale decisione). La Commissione riconosce nella sua decisione che le principali funzioni relative alla PI del gruppo Apple erano esercitate dalla Apple Inc., in qualità di società madre del gruppo Apple, o in forza dell'accordo di ripartizione dei costi, ma essa spiega che tale circostanza è irrilevante ai fini della ripartizione degli utili dell'ASI e

dell'AOE tra le loro sedi centrali e le loro rispettive succursali, unico fattore rilevante alla luce del quadro di riferimento applicabile (considerando da 308 a 318 di detta decisione).

91 Il Tribunale ha respinto tale ragionamento in via principale per due motivi, che, come risulta dal punto 312 della sentenza impugnata, riguardano, da un lato, le valutazioni della Commissione sulla tassazione normale in forza del diritto tributario irlandese applicabile nel caso di specie, le quali sono oggetto della prima parte del primo motivo d'impugnazione, e, dall'altro, le valutazioni della Commissione sulle attività all'interno del gruppo Apple, le quali sono oggetto della seconda e della terza parte del primo motivo d'impugnazione.

92 Più precisamente, il Tribunale ha dichiarato:

- che la Commissione, nel ritenere che le licenze PI del gruppo Apple dovessero essere automaticamente attribuite alle succursali, in quanto l'ASI e l'AOE non avevano né dipendenti né una presenza fisica al di fuori delle succursali irlandesi, aveva effettuato un'attribuzione di utili «per esclusione», che non aveva valutato correttamente le attività di tali società in Irlanda e che aveva basato il suo ragionamento su una valutazione errata della tassazione normale ai sensi della legge irlandese (punti da 166 a 249 della sentenza impugnata);
- che le succursali dell'ASI e dell'AOE in Irlanda non controllavano le licenze di PI del gruppo Apple e non generavano gli utili che la Commissione asseriva che esse realizzassero (punti da 251 a 295 della sentenza impugnata), e
- che gli accordi e le attività dell'ASI e dell'AOE al di fuori dell'Irlanda dimostravano che tali società erano in grado di sviluppare e gestire la PI del Gruppo Apple e di generare utili al di fuori dell'Irlanda e che tali profitti non erano quindi soggetti a imposta in Irlanda (punti da 296 a 311 della sentenza impugnata).

1. Sulla prima parte del primo motivo d'impugnazione

a) Argomenti delle parti

93 Con la prima parte del primo motivo d'impugnazione, la Commissione sostiene che la sentenza impugnata è inficiata da un errore di diritto, un'irregolarità procedurale e da un difetto di motivazione nei limiti in cui il Tribunale ha dichiarato che la Commissione aveva proceduto ad un'analisi «per esclusione».

94 In primo luogo, la Commissione afferma che, ai punti 125, da 183 a 187, 228, 242, 243 e 249 della sentenza impugnata, il Tribunale ha interpretato in modo errato la decisione controversa, ritenendo che il suo ragionamento in via principale sull'esistenza di un vantaggio si basasse esclusivamente sull'assenza di dipendenti e di presenza fisica presso le sedi legali dell'ASI e dell'AOE e che non avesse cercato di dimostrare che le succursali irlandesi svolgessero effettivamente funzioni idonee a giustificare l'attribuzione in capo ad esse degli utili derivanti dalla gestione delle licenze PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE.

95 La Commissione evidenzia che, contrariamente a quanto affermato dal Tribunale, essa non ha effettuato, nella decisione controversa, un'analisi «per esclusione» al fine di suffragare

il suo ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio. Come risulterebbe dalla struttura e dal contenuto di tale decisione, essa avrebbe, al contrario, esaminato chiaramente le funzioni effettivamente esercitate tanto dalle sedi quanto dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE in relazione alle licenze di PI del gruppo Apple detenute da tali società per giustificare l'attribuzione, ai fini dell'imposta, degli utili derivanti dallo sfruttamento di tali licenze a tali succursali. Gli stessi punti da 255 a 295 della sentenza impugnata confermerebbero che la Commissione ha esaminato le funzioni effettivamente esercitate da dette succursali in relazione alle licenze di PI del gruppo Apple. Sebbene il Tribunale, come del resto ha fatto per il secondo motivo di ricorso per il quale ha respinto il ragionamento in via principale della Commissione, potesse non condividere la valutazione di quest'ultima secondo la quale le funzioni esercitate dalle succursali irlandesi giustificavano l'attribuzione in capo ad esse di utili derivanti dallo sfruttamento delle licenze di PI del gruppo Apple, non vi sarebbe tuttavia alcun dubbio che la Commissione, nella decisione controversa, abbia esaminato tali funzioni.

96 Dichiarando che la Commissione ha proceduto a un'analisi «per esclusione» al fine di attribuire le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE alle succursali irlandesi, il Tribunale avrebbe quindi erroneamente interpretato la decisione controversa e, di conseguenza, sarebbe incorso in un errore di diritto.

97 In secondo luogo, il fatto che il Tribunale non abbia debitamente preso in considerazione la struttura e il contenuto della decisione controversa né le spiegazioni fornite dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte riguardanti le funzioni esercitate dalle sedi e dalle succursali irlandesi in relazione a tali licenze costituirebbe un'irregolarità procedurale.

98 In terzo luogo, il fatto che il Tribunale abbia riconosciuto, ai punti da 268 a 283, 286 e 287 della sentenza impugnata, che la Commissione, in tale decisione, aveva esaminato le funzioni esercitate dalle succursali irlandesi per giustificare l'attribuzione, a fini fiscali, delle licenze di PI del gruppo Apple a tali succursali vizierebbe la sua sentenza di una motivazione contraddittoria e, pertanto, di un difetto di motivazione.

99 Nella sua replica, la Commissione sostiene che, contrariamente a quanto affermato dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOI, la prima parte del primo motivo d'impugnazione, che mira in particolare a dimostrare che il Tribunale ha interpretato erroneamente la decisione controversa, non è né inoperante né irricevibile. Quanto alla fondatezza di tale parte, essa afferma che i considerando 288 e 289 di tale decisione, che sono gli unici citati dal Tribunale, dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOI per ritenere che essa abbia proceduto ad un'analisi «per esclusione», non farebbero parte dell'analisi delle attività delle succursali irlandesi da essa effettuata ai considerando da 294 a 304 di detta decisione e che l'ha indotta ad attribuire le licenze di PI del gruppo Apple a tali succursali. Tali considerando 288 e 289 mirerebbero a rispondere a un argomento addotto dalla Apple Inc. nel corso del procedimento amministrativo.

100 L'Irlanda sostiene che il Tribunale ha a buon diritto ritenuto che la Commissione si fosse basata su un approccio «per esclusione». Dalla decisione controversa risulterebbe infatti che la

Commissione ha effettivamente ritenuto che gli utili di una società non residente dovessero essere attribuiti automaticamente alle sue succursali irlandesi in quanto tali utili non possono essere attribuiti ad altre parti di tale società. Il Tribunale avrebbe non solo dichiarato che un siffatto approccio era fondamentalmente incompatibile con il diritto irlandese, il principio di libera concorrenza e l'approccio autorizzato dell'OCSE, ma avrebbe anche ritenuto che le affermazioni di fatto della Commissione in ordine all'asserita «assenza di qualsiasi attività all'interno [dell'ASI e dell'AOE] al di fuori dell'Irlanda connessa alle licenze di [PI del gruppo Apple]» fossero errate. A tal riguardo, il Tribunale avrebbe formulato, ai punti da 251 a 310 della sentenza impugnata, constatazioni fattuali dettagliate sulle succursali e sul processo decisionale dell'ASI e dell'AOE negli Stati Uniti e avrebbe ritenuto che le affermazioni della Commissione riguardanti le attività reali delle succursali irlandesi e delle sedi centrali di tali società fossero inesatte.

101 L'Irlanda afferma altresì che, poiché la Commissione non individua alcun errore di diritto, la prima parte del primo motivo d'impugnazione è irricevibile e/o infondata. Tale parte sarebbe inoltre inoperante. Infatti, anche supponendo che il Tribunale sia incorso in un errore di diritto, dalle constatazioni fattuali da esso effettuate riguardo alle succursali irlandesi risulterebbe che gli utili mondiali connessi alle licenze di PI del gruppo Apple non potrebbero essere attribuiti a tali succursali, cosicché un siffatto errore di diritto non inciderebbe sulla fondatezza della sentenza impugnata.

102 L'ASI e l'AOI sostengono che la prima parte del primo motivo d'impugnazione deve essere respinta in quanto irricevibile in relazione all'asserita erronea interpretazione della decisione controversa e, in ogni caso, in quanto infondata nella sua interezza.

103 Esse ritengono che il Tribunale non sia incorso in errore nel considerare che la Commissione aveva effettuato un'analisi «per esclusione» per dimostrare l'esistenza di un vantaggio. Il Tribunale avrebbe correttamente constatato che la Commissione aveva in gran parte basato la sua analisi sul fatto che gli utili dell'ASI e dell'AOE avrebbero dovuto essere attribuiti alle succursali irlandesi «in quanto tali società non avevano presenza fisica né dipendenti al di fuori di dette succursali e non avrebbero quindi potuto [esercitare] il controllo [delle licenze di PI del gruppo Apple]» (punti 39 e 183 della sentenza impugnata). Tale constatazione sarebbe conforme al ragionamento della Commissione, esposto al punto 289 della decisione controversa, secondo cui «soltanto le filiali irlandesi, e non le sedi centrali (...) avrebbero potuto svolgere le funzioni o assumere i rischi», poiché queste ultime non disponevano di alcun dipendente. Per di più, la Commissione tenterebbe di snaturare il senso della sentenza impugnata, in quanto il Tribunale avrebbe espressamente riconosciuto che la decisione controversa non si limitava all'approccio «per esclusione». Inoltre, la sentenza impugnata non sarebbe viziata da irregolarità procedurale nel senso che il Tribunale ha esaminato in maniera approfondita gli argomenti della Commissione riguardanti le attività delle succursali irlandesi e delle sedi centrali al di fuori dell'Irlanda. Peraltro, il Tribunale ha esposto dettagliatamente le ragioni del rigetto degli argomenti della Commissione, in modo da consentire alle parti di comprendere i motivi della sua sentenza e alla Corte di esercitare il suo

controllo. In ogni caso, l'argomento della Commissione equivarrebbe a impugnare constatazioni fattuali del Tribunale e, a tale titolo, dovrebbe essere dichiarato irricevibile.

104 Il Granducato di Lussemburgo sostiene che il Tribunale ha correttamente concluso che la Commissione aveva proceduto ad un'attribuzione degli utili non conforme alle norme tributarie irlandesi. Esso osserva che la Commissione non contesta, nella sua impugnazione, l'interpretazione da parte del Tribunale dell'articolo 25 del TCA 97, ma cerca di applicare lo stesso approccio «per esclusione» da essa fatto valere nella decisione controversa.

105 L'Autorità di vigilanza EFTA, infine, adduce che la Commissione non ha proceduto a un'analisi «per esclusione» nella sua valutazione ai fini dell'attribuzione delle licenze di PI del gruppo Apple, ma ha esaminato in dettaglio le funzioni esercitate, gli attivi utilizzati e i rischi assunti dalle sedi centrali dell'ASI e dell'AOE e dalle loro succursali irlandesi in relazione a tali licenze. La valutazione del Tribunale secondo cui la Commissione avrebbe proceduto a un'analisi «per esclusione» nella decisione controversa per attribuire gli utili generati dallo sfruttamento delle licenze di PI del gruppo Apple a tali succursali deriverebbe di conseguenza da un'interpretazione errata di tale decisione, costitutiva di un errore di diritto.

b) Giudizio della Corte

106 La prima parte del primo motivo d'impugnazione della Commissione è diretta contro i punti 125, da 183 a 187, 228, 242, 243 e 249 della sentenza impugnata, con i quali il Tribunale avrebbe dichiarato che la Commissione, attribuendo gli utili generati dallo sfruttamento delle licenze di PI, a fini fiscali, alle succursali irlandesi per il motivo che le sedi dell'ASI e dell'AOE non avevano né dipendenti né presenza fisica per assicurarne il controllo e la gestione, aveva proceduto a un'attribuzione di utili «per esclusione» che non era conforme né all'articolo 25 del TCA 97 né al principio di libera concorrenza né all'approccio autorizzato dell'OCSE. La Commissione deduce, a tal riguardo, tre censure vertenti, in sostanza, sul fatto che, rispettivamente, il Tribunale ha interpretato la decisione controversa in maniera erronea, ha commesso un'irregolarità procedurale e ha reso la sentenza impugnata viziata da una motivazione contraddittoria.

107 Occorre, anzitutto, pronunciarsi sulla ricevibilità e sul carattere operante della prima parte del primo motivo d'impugnazione della Commissione, contestati dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOI.

1) Sulla ricevibilità e sul carattere operante dell'argomento della Commissione

108 In primo luogo, per quanto riguarda la ricevibilità dell'argomento della Commissione, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOI sostengono che la prima parte del primo motivo d'impugnazione deve essere respinta in quanto irricevibile per quanto riguarda l'asserita erronea interpretazione della decisione controversa. Esse fanno valere, in sostanza, che un eventuale errore commesso nell'interpretazione della decisione controversa non può essere assimilato ad un errore di diritto che possa essere invocato dinanzi alla Corte. L'argomento della Commissione potrebbe essere dichiarato ricevibile solo se fosse dimostrato che il Tribunale ha snaturato il contenuto di tale decisione.

109 Tale eccezione d'irricevibilità non può essere accolta.

110 Occorre ricordare che, conformemente all'articolo 256, paragrafo 1, TFUE e all'articolo 58, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, l'impugnazione è limitata alle questioni di diritto. Il Tribunale è il solo competente ad accertare e valutare i fatti pertinenti. La valutazione di tali fatti non costituisce, quindi, salvo il caso di un loro snaturamento, una questione di diritto, come tale soggetta al controllo della Corte nell'ambito di un'impugnazione (v., in tal senso, sentenze del 10 luglio 2008, Bertelsmann e Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, EU:C:2008:392, punto 29, nonché del 25 gennaio 2022, Commissione/European Food e a., C-638/19 P, EU:C:2022:50, punto 71).

111 Orbene, sostenendo che il Tribunale ha erroneamente ritenuto che la Commissione, nella decisione controversa, aveva seguito un approccio cosiddetto «per esclusione» non conforme all'analisi funzionale richiesta ai sensi del diritto irlandese, e in particolare dell'articolo 25 del TCA 97, la Commissione mira a rimettere in discussione l'interpretazione da parte del Tribunale del ragionamento esposto in tale decisione e, in definitiva, del criterio giuridico adottato ai fini dell'individuazione dell'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE a beneficio delle società del gruppo Apple.

112 Una siffatta questione costituisce una questione di diritto che può essere soggetta al controllo della Corte nell'ambito di un'impugnazione (v., in tal senso, sentenza del 10 marzo 2022, Commissione/Freistaat Bayern e a., C-167/19 P e C-171/19 P, EU:C:2022:176, punto 47 nonché giurisprudenza ivi citata).

113 In secondo luogo, per quanto riguarda il carattere conferente dell'argomento sviluppato a sostegno della presente parte, l'Irlanda fa erroneamente valere che, anche supponendo che il Tribunale sia incorso nell'errore di diritto oggetto di tale parte, dalle constatazioni fattuali, enunciate nella sentenza impugnata, relative alle attività delle succursali irlandesi risulterebbe che gli utili mondiali generati dalle licenze di PI del gruppo Apple non potevano essere attribuiti a tali succursali.

114 Al riguardo, è indubbiamente assodato che un motivo diretto contro punti della motivazione di una sentenza impugnata che sono ininfluenti sul dispositivo della stessa è inoperante e deve, pertanto, essere respinto (v., in tal senso, sentenze del 12 luglio 2001, Commissione e Francia/TF1, C-302/99 P e C-308/99 P, EU:C:2001:408, punti da 26 a 29, nonché del 20 dicembre 2017, EUIPO/European Dynamics Luxembourg e a., C-677/15 P, EU:C:2017:998, punti 49 e 50).

115 Orbene, come rilevato in sostanza dall'avvocato generale al paragrafo 22 delle sue conclusioni, nella misura in cui il Tribunale si è basato, per quanto riguarda il ragionamento in via principale della Commissione, sui due motivi ricordati al punto 91 della presente sentenza, spettava alla Commissione dedurre, a sostegno della sua impugnazione, censure riguardanti questi due motivi. Pertanto, la circostanza che le censure sviluppate nell'ambito di ciascuna delle parti del primo motivo d'impugnazione, considerate separatamente, non sarebbero di per sé sufficienti, ove accolte, ad ottenere l'annullamento della sentenza impugnata non

consente di concludere nel senso del loro carattere inoperante, poiché esse vanno considerate nell'ambito del primo motivo d'impugnazione nel suo complesso.

116 Occorre quindi respingere l'argomento relativo al carattere operante della prima parte del primo motivo d'impugnazione e, pertanto, esaminare la fondatezza di quest'ultima.

2) *Nel merito*

i) *Sulla prima censura, vertente sull'esistenza di un errore di interpretazione della decisione controversa*

117 In primo luogo, la Commissione sostiene che, ai punti 125, da 183 a 187, 228, 242, 243 e 249 della sentenza impugnata, il Tribunale ha interpretato in modo errato la decisione controversa, considerando che il suo ragionamento in via principale sull'esistenza di un vantaggio si basava unicamente sull'assenza di dipendenti e di presenza fisica presso le sedi legali dell'ASI e dell'AOE e che essa non aveva cercato di dimostrare che le succursali irlandesi di tali società svolgevano effettivamente funzioni che giustificassero l'attribuzione in capo ad esse degli utili derivanti dallo sfruttamento delle licenze PI del gruppo Apple detenute da dette società. Il Tribunale avrebbe quindi erroneamente dedotto dalla decisione controversa che la Commissione aveva proceduto ad un'attribuzione degli utili «per esclusione».

118 Occorre rilevare che la Commissione non contesta, con la sua impugnazione, le constatazioni formulate dal Tribunale ai punti da 180 a 182, 184, 209, 227 e 242 della sentenza impugnata, secondo le quali essa era tenuta a procedere ad un'analisi funzionale, al fine di individuare le attività «reali» delle succursali irlandesi in relazione alle licenze di PI del gruppo Apple al momento dell'attribuzione degli utili generati dallo sfruttamento di tali licenze all'ASI e all'AOE, anziché presumere l'esistenza di tali attività basandosi sull'assenza di dipendenti e di presenza fisica alle sedi centrali dell'ASI e dell'AOE. Come precisato dalla Commissione nella sua replica, essa non intende quindi contestare il fatto che l'approccio «per esclusione» sia effettivamente contrario al diritto tributario irlandese, e in particolare all'articolo 25 del TCA 97.

119 La Commissione ritiene, tuttavia, di non aver affatto seguito un ragionamento «per esclusione» nel ritenere che gli utili generati dalla gestione delle licenze di PI avrebbero dovuto essere attribuiti, a fini fiscali, alle succursali irlandesi per il motivo che le sedi centrali dell'ASI e dell'AOE non avevano né dipendenti né presenza fisica al di fuori di tali succursali per assicurare il controllo e la gestione di tali licenze.

120 Nel caso di specie, risulta, innanzitutto, dalla decisione controversa che il ragionamento della Commissione si basa sul postulato secondo cui, da un lato, l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 richiedeva la previa determinazione di un metodo di attribuzione degli utili, non definito in tale disposizione, e, dall'altro, che tale metodo doveva pervenire ad un risultato conforme al principio di libera concorrenza. Tale assunto non è stato messo in discussione dal Tribunale, il quale ha tuttavia sottolineato – e ciò conformemente a quanto è stato giudicato nella sentenza dell'8 novembre 2022, [Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione](#) (C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punti da 96 a 105) – che, contrariamente alla posizione

sostenuta dalla Commissione, l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE non comporta alcun obbligo per gli Stati membri di applicare tale principio, indipendentemente dal tenore del diritto tributario nazionale applicabile alla tassazione delle società in questione.

121 Infatti, al punto 221 della sentenza impugnata, il Tribunale ha chiaramente respinto la tesi sostenuta dalla Commissione secondo cui esisterebbe un obbligo autonomo di applicare il principio di libera concorrenza che risulterebbe dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e che obbligherebbe gli Stati membri ad applicare tale principio in modo orizzontale e in tutti i settori del loro diritto tributario nazionale.

122 Il Tribunale ha aggiunto, al punto 24 della sentenza impugnata, che la tassazione cosiddetta «normale» è definita dalle norme fiscali nazionali e che l'esistenza stessa di un vantaggio debba essere dimostrata in relazione a queste ultime. Esso ha tuttavia precisato che, sebbene tali norme nazionali prevedano che le succursali delle società non residenti, per quanto riguarda gli utili derivanti dalle attività commerciali di queste ultime in Irlanda, e le società residenti siano tassate alle stesse condizioni, l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE consente alla Commissione di controllare se il livello degli utili attribuiti a tali succursali, accettato dalle autorità nazionali per la determinazione degli utili imponibili di dette società non residenti, corrisponda al livello degli utili che sarebbero stati ottenuti mediante l'esercizio di tali attività commerciali in condizioni di mercato.

123 L'applicazione del principio di piena concorrenza nel caso di specie si basa quindi, come riconosciuto dal Tribunale ai punti 210, 211, da 218 a 220 e 247 della sentenza impugnata, sulle norme fiscali del diritto irlandese relative alla tassazione delle società e, quindi, sul sistema di riferimento individuato dalla Commissione e confermato dal Tribunale. A tal riguardo, il Tribunale ha esplicitamente riconosciuto, al punto 239 della sentenza impugnata, che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Irlanda, l'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, come descritta da tale Stato membro, corrispondeva in sostanza all'analisi funzionale e fattuale nell'ambito della prima fase dell'approccio autorizzato dell'OCSE – fermo restando che questa prima fase mira ad individuare gli attivi, le funzioni e i rischi da attribuire alla stabile organizzazione di una società.

124 Tali constatazioni del Tribunale lo hanno condotto, in particolare, a dichiarare, ai punti 247 e 248 della sentenza impugnata, che la Commissione non era incorsa in errore né quando si è avvalsa del principio di libera concorrenza come strumento al fine di controllare se, nell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 da parte delle autorità tributarie irlandesi, il livello degli utili attribuiti alle succursali dell'ASI e dell'AOE per le loro attività commerciali in Irlanda, come accolto nei ruling fiscali contestati, corrispondeva al livello degli utili che sarebbero stati ottenuti mediante l'esercizio di tali attività commerciali a condizioni di mercato, né quando si è basata, in sostanza, sull'approccio autorizzato dell'OCSE ai fini di tale applicazione, tenendo conto della ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra tali succursali e le altre parti di tali società. Dette constatazioni devono essere considerate acquisite, dal momento che non sono state validamente rimesse in discussione dalle altre parti nell'ambito del presente procedimento di impugnazione.

125 In secondo luogo, occorre rilevare che la Commissione ha ritenuto, riguardo al metodo di attribuzione degli utili fondato sul principio di libera concorrenza, che a suo avviso le autorità tributarie irlandesi avrebbero dovuto seguire in forza dell'articolo 25 del TCA 97, che gli utili da attribuire alla succursale di una società non residente in applicazione di tale articolo sono «gli utili che [detta succursale] avrebbe realizzato secondo il principio di libera concorrenza, in particolare nelle operazioni con altre parti della società, se fosse stata un'impresa distinta e indipendente impegnata in attività uguali o simili, a condizioni uguali o simili, tenendo conto delle funzioni svolte, delle risorse utilizzate e dei rischi assunti dalla società attraverso la sua [succursale] e le altre parti della società » (considerando 272 della decisione controversa). Secondo la Commissione, spettava pertanto, nel caso di specie, alle autorità irlandesi verificare, prima di approvare il metodo di attribuzione degli utili proposto dalla Apple Inc., se, come affermava quest'ultima, le licenze di PI e i relativi utili dovessero essere attribuiti al di fuori dell'Irlanda. A tal fine, esse avrebbero dovuto confrontare le funzioni esercitate, gli attivi utilizzati e i rischi assunti dall'ASI e dall'AOE tramite, rispettivamente, le loro sedi e le loro succursali irlandesi (considerando 273 della decisione controversa).

126 In terzo luogo, la Commissione ha analizzato, in successione, la pertinenza e l'effettività delle funzioni esercitate dalle sedi dell'ASI e dell'AOE (considerando da 276 a 294 della decisione controversa), dalle succursali dell'ASI e dell'AOE (considerando da 295 a 304 di tale decisione), nonché dalla Apple Inc. (considerando da 308 a 318 di detta decisione). Essa ne ha concluso, in particolare, da un lato, che un'attribuzione al di fuori dell'Irlanda di utili generati dalle licenze di PI detenute dall'ASI e dall'AOE non sarebbe stata accettata dalle succursali irlandesi di tali società se fossero state imprese distinte e autonome operanti a condizioni di mercato e, dall'altro, che, tenuto conto dell'assenza di funzioni esercitate dalle sedi e/o tenuto conto delle attività esercitate da tali succursali, dette licenze di PI avrebbero dovuto essere attribuite a queste ultime a fini fiscali (considerando 305 della decisione controversa).

127 In quarto luogo, la Commissione ha dedotto dall'insieme del suo esame che, tenuto conto del metodo di attribuzione delle licenze di PI e dei relativi utili utilizzato dalle autorità tributarie irlandesi, i ruling fiscali contestati avevano comportato una riduzione significativa degli utili annuali dell'ASI e dell'AOE imponibili in Irlanda e avevano pertanto concesso a tali società un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (considerando 320 e 321 della decisione controversa).

128 Risulta quindi dalle fasi del ragionamento esposto nella decisione controversa che la Commissione ha anzitutto ritenuto che, al fine di determinare, conformemente all'articolo 25 del TCA 97, gli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda secondo il principio di libera concorrenza, occorresse confrontare le funzioni esercitate rispettivamente dalle sedi e dalle succursali irlandesi di tali società in relazione alle licenze di PI. In applicazione di tale criterio, essa ha proceduto poi a un esame distinto del ruolo di ciascuna di tali sedi e di ciascuna di tali succursali in relazione a dette licenze. Al termine di tale esame, essa ha constatato, da un lato, un'assenza di funzioni in relazione alle licenze di PI per quanto riguarda le sedi e, dall'altro, in particolare ai considerando da 296 a 303 della decisione controversa, un ruolo attivo delle succursali irlandesi derivante dall'esercizio di un certo numero di funzioni e di rischi connessi

alla gestione e all'utilizzo di tali licenze. Per di più, la constatazione dell'assenza di funzioni «attive o cruciali» esercitate dalle sedi è basata sulla mancanza di prove apportate dalla Apple Inc. in senso contrario, congiuntamente al riscontro della mancanza di capacità effettiva di tali sedi ad assumere dette funzioni. Pertanto, il ragionamento in via principale della Commissione si basa non solo sull'assenza di funzioni esercitate dalle sedi centrali in relazione alle licenze di PI, ma anche sull'analisi delle funzioni effettivamente esercitate dalle succursali in relazione a tali licenze.

129 Pertanto, come sostanzialmente rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 29 delle sue conclusioni, non è la constatazione secondo cui le sedi centrali non avevano né dipendenti né presenza fisica al di fuori delle succursali irlandesi che ha indotto la Commissione a concludere che le licenze di PI e i relativi utili dovevano essere attribuiti a tali succursali. La Commissione ha tratto tale conclusione al termine del confronto tra due constatazioni distinte, vale a dire, da un lato, l'assenza di funzioni attive o cruciali esercitate e di rischi assunti dalle sedi centrali e, dall'altro, la molteplicità e il carattere centrale delle funzioni esercitate e dei rischi assunti da dette succursali, e ciò in applicazione del criterio giuridico enunciato al considerando 272 della decisione controversa.

130 La constatazione contenuta al punto 186 della sentenza impugnata, secondo la quale «nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione non [aveva] tentato di dimostrare che le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE avevano effettivamente controllato le licenze di PI del gruppo Apple, quando ha concluso che le autorità tributarie irlandesi avrebbero dovuto attribuire a tali succursali le licenze di PI del gruppo Apple», snatura pertanto il contenuto della decisione controversa.

131 Sulla base dell'insieme delle considerazioni che precedono, il Tribunale è incorso in un errore di diritto laddove ha considerato, interpretando la decisione controversa in maniera erronea, che, nel suo ragionamento in via principale, la Commissione si era limitata a un approccio «per esclusione».

132 Ne deriva che la prima censura della prima parte del primo motivo d'impugnazione deve essere accolta.

ii) Sulla seconda e sulla terza censura

133 Alla luce dell'accoglimento della prima censura della prima parte del primo motivo d'impugnazione, non occorre esaminare le altre censure di tale parte, dirette contro la medesima valutazione del Tribunale.

2. Sulla seconda parte del primo motivo d'impugnazione

a) Argomenti delle parti

134 Con la seconda parte del suo primo motivo d'impugnazione, la Commissione sostiene che il Tribunale, avendo implicitamente ammesso, ai punti da 255 a 302 della sentenza impugnata, che le funzioni esercitate dalla Apple Inc. dovevano essere prese in considerazione al fine di determinare l'utile imponibile dell'ASI e dell'AOE in Irlanda, ha reso tale sentenza

viziata da irregolarità procedurali, da un difetto di motivazione, da errori di diritto e da uno snaturamento del diritto nazionale applicabile.

135 Sotto un primo profilo, tali punti sarebbero viziati da un'irregolarità procedurale e da una violazione dell'obbligo di motivazione. La Commissione afferma di aver spiegato, ai considerando da 308 a 318 della decisione controversa e nelle sue memorie in primo grado, le ragioni per le quali le funzioni esercitate dalla Apple Inc. in relazione alla PI del gruppo Apple erano irrilevanti ai fini della valutazione dei ruling fiscali contestati, indipendentemente dal fatto che si trattasse di funzioni esercitate «a favore» dell'ASI e dell'AOE o «per conto» di queste ultime. La circostanza che il Tribunale abbia invocato le funzioni della Apple Inc. per respingere il ragionamento in via principale della Commissione, senza tener conto di tali spiegazioni né rispondere alla questione se si potesse ritenere che i dipendenti della Apple Inc. esercitassero funzioni «per conto» dell'ASI e dell'AOE ai fini dell'attribuzione degli utili, costituirebbe un'irregolarità procedurale e un difetto di motivazione. Infine, invocando le funzioni della Apple Inc., il Tribunale contraddirebbe il criterio giuridico da esso approvato, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, ai punti 240 e 248 della sentenza impugnata, nei quali ha fatto riferimento alle funzioni esercitate, agli attivi utilizzati e ai rischi assunti dalle succursali e dalle società alle quali esse appartengono, senza menzionare le funzioni esercitate dalla Apple Inc. Tale contraddizione costituirebbe un difetto di motivazione.

136 Sotto un secondo profilo, la Commissione afferma, ai punti 267, 269, da 273 a 275, 277, 281, 283 e da 298 a 302 della sentenza impugnata, che il Tribunale, invocando le funzioni esercitate dalla Apple Inc. per respingere l'attribuzione alle succursali irlandesi delle licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE, ha violato l'approccio dell'entità distinta e il principio di libera concorrenza. Di conseguenza, esso avrebbe erroneamente qualificato i fatti esposti ai punti da 251 a 311 di tale sentenza quando ha dichiarato che la Commissione non aveva dimostrato, nella decisione controversa, l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

137 Tale errore di diritto consisterebbe, in primo luogo, in un'interpretazione errnea dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e in uno snaturamento del diritto nazionale. Dato che, anzitutto, la Apple Inc. non deterrebbe le licenze di PI del gruppo Apple, le funzioni che essa esercita in relazione a tale PI non possono determinare l'attribuzione di tali licenze alle sedi dell'ASI e dell'AOE o alle loro succursali. Dall'approccio dell'entità distinta e dal principio di libera concorrenza risulterebbe poi che la Apple Inc., da un lato, nonché l'ASI e l'AOE, dall'altro, devono essere trattate come entità distinte ai fini fiscali e che i loro rapporti commerciali e finanziari, disciplinati da operazioni infragruppo, devono essere valutati secondo il principio di libera concorrenza. Per la ripartizione degli utili dell'ASI e dell'AOE tra le loro sedi centrali e le loro rispettive succursali, conterebbero unicamente le funzioni esercitate da tali sedi e da tali succursali. Le funzioni relative alla PI del gruppo Apple esercitate dalla Apple Inc. «a favore» dell'ASI e dell'AOE o «per conto» di queste ultime non potrebbero quindi, in linea di principio, essere attribuite alle sedi o alle succursali di dette società. Infine, secondo la Commissione, sebbene le politiche di gruppo possano fungere da base per le operazioni infragruppo tra società consociate di un gruppo multinazionale, esse non possono essere prese

in considerazione ai fini dell'attribuzione degli utili ad una stabile organizzazione di una società non residente appartenente a tale gruppo, come spiegato al considerando 317 della decisione controversa nonché nelle memorie in primo grado della Commissione.

138 In secondo luogo, il Tribunale, invocando a torto le funzioni esercitate dalla Apple Inc. per respingere la scelta della Commissione, conformemente all'approccio dell'entità distinta, al principio di libera concorrenza e alla struttura del gruppo Apple, di attribuire le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE alle loro succursali irlandesi, avrebbe violato tale approccio e tale principio. Così facendo, esso avrebbe applicato erroneamente, ai punti da 255 a 302 della sentenza impugnata, la nozione di vantaggio di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e/o distorto il diritto nazionale.

139 Per quanto riguarda, anzitutto, il controllo di qualità, la gestione degli impianti della R & S e la gestione dei rischi d'impresa, menzionati ai punti da 259 a 267 e 288 della sentenza impugnata, la Commissione ritiene che tutte le funzioni e tutti i rischi sui quali il Tribunale si è basato per respingere il suo ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio fossero assunti dalla Apple Inc., o in quanto società madre del gruppo Apple nell'ambito delle politiche di gruppo, o «a favore» dell'ASI e dell'AOE in forza dell'accordo di ripartizione dei costi. Come avrebbe spiegato la Commissione ai considerando da 308 a 318 della decisione controversa, tali funzioni e tali rischi sono irrilevanti ai fini della ripartizione degli utili dell'ASI e dell'AOE tra le loro sedi e le loro rispettive succursali.

140 Il Tribunale avrebbe poi erroneamente invocato, ai punti da 268 a 284 della sentenza impugnata, funzioni esercitate dalla Apple Inc. quando ha esaminato ciascuna delle funzioni in riferimento alle quali la Commissione, nella decisione controversa, aveva affermato che erano esercitate dalla succursale irlandese dell'ASI. Le politiche e le strategie concepite e sviluppate dalla Apple Inc. non svolgerebbero, infatti, alcun ruolo nella ripartizione degli utili dell'ASI tra la sua sede centrale e la sua succursale.

141 Inoltre, per quanto riguarda le funzioni esercitate dalla succursale irlandese dell'AOE, esaminate ai punti da 285 a 295 della sentenza impugnata, il Tribunale avrebbe erroneamente considerato che esse non giustificavano il fatto che la Commissione avesse attribuito a tale succursale le licenze di PI del gruppo Apple.

142 Infine, per quanto riguarda gli esempi di decisioni strategiche all'interno del gruppo Apple, invocati ai punti da 298 a 302 della sentenza impugnata, essi sarebbero irrilevanti ai fini della ripartizione degli utili dell'ASI e dell'AOE tra le loro sedi e le loro succursali. Per quanto riguarda, in particolare, le presunte prove di contratti che «sono stati negoziati e firmati dalla società [madre], la Apple», menzionati al punto 301 della sentenza impugnata, esse sarebbero state prodotte non già nel corso del procedimento amministrativo, bensì per la prima volta dinanzi al Tribunale, nell'ambito della causa T-892/16, e sarebbero pertanto irricevibili. Per quanto riguarda le procure in forza delle quali i dirigenti della Apple Inc. avrebbero firmato tali contratti «per conto dell'» ASI, tre di esse sarebbero state presentate solo nella fase della replica prodotta in tale causa. Basandosi su tali procure, in relazione alle quali nulla giustificava la mancata presentazione nella fase dell'atto introduttivo del ricorso, il Tribunale sarebbe

incorso in un'irregolarità procedurale. In ogni caso, tali elementi di prova sarebbero privi di pertinenza ai fini della ripartizione degli utili dell'ASI e dell'AOE tra le loro sedi e le loro rispettive succursali.

143 Nella sua replica, la Commissione respinge l'affermazione delle convenute secondo la quale il Tribunale ha ritenuto che solo le funzioni esercitate dalle succursali irlandesi fossero rilevanti ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, e non ha quindi invocato né avuto bisogno di invocare le funzioni esercitate dalla Apple Inc. per respingere il suo ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio.

144 La Commissione fa valere, a tal riguardo, che, ai punti 240, 242, 247 e 248 della sentenza impugnata, il Tribunale ha approvato il criterio giuridico da essa esposto ai considerando da 265 a 274 della decisione controversa, fondato sulla sola presa in considerazione, al fine di constatare l'esistenza di un vantaggio, delle attività esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti dalle sedi e dalle succursali dell'ASI e dell'AOE. Sebbene l'Irlanda, l'ASI, l'AOI e il Granducato di Lussemburgo non condividano le constatazioni esposte in questi punti, queste ultime, non essendo state contestate nell'ambito di un'impugnazione incidentale, avrebbero ormai acquisito autorità di cosa giudicata (sentenza del 4 marzo 2021, Commissione/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punto 110). La Commissione rileva, infine, che, contrariamente a quanto sostengono l'Irlanda, l'ASI, l'AOI e il Granducato di Lussemburgo, il Tribunale ha effettivamente applicato un criterio diverso da quello da esso approvato, basato su un confronto tra le funzioni esercitate dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, da un lato, e quelle esercitate dalla Apple Inc., dall'altro.

145 L'Irlanda ritiene che le affermazioni della Commissione relative alle funzioni «esercitate dalla Apple [Inc.]» siano irricevibili, inoperanti e, in ogni caso, infondate.

146 In primo luogo, l'Irlanda sostiene che tali affermazioni snaturano la sentenza impugnata. Essa fa valere che, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, il rigetto, da parte della sentenza impugnata, del ragionamento in via principale è fondato non sulle asserite «funzioni esercitate dalla Apple [Inc.]», le quali non sono pertinenti al fine di valutare le attività delle succursali irlandesi, bensì sulle attività reali di tali succursali e sulla circostanza che la Commissione non aveva fornito alcun elemento di prova del fatto che dette succursali avessero effettivamente esercitato le funzioni chiave e gestito i rischi connessi alla PI del gruppo Apple. Il Tribunale, in risposta alle affermazioni della Commissione, avrebbe considerato che tutte le decisioni strategiche relative alla PI del gruppo Apple sono state effettivamente adottate negli Stati Uniti e che gli amministratori dell'ASI e dell'AOE avevano di fatto la capacità di esercitare, e avevano esercitato, le funzioni essenziali di tali società.

147 In secondo luogo, l'Irlanda ritiene che non si possa addebitare al Tribunale un'irregolarità procedurale o un difetto di motivazione. Il Tribunale, che non era tenuto a rispondere a ciascun punto ad esso sottoposto, avrebbe effettivamente esaminato gli argomenti della Commissione relativi al ruolo dei dipendenti della Apple Inc. Quanto alle prove relative alla firma di contratti, la cui ricevibilità è contestata dalla Commissione, l'Irlanda fa valere che si trattava solo di una parte delle prove invocate dal Tribunale a sostegno della sua valutazione al

punto 302 della sentenza impugnata. In ogni caso, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, un ricorso di annullamento potrebbe basarsi su informazioni non fornite durante il procedimento amministrativo, se tali informazioni erano disponibili all'epoca e avrebbero dovuto essere esaminate dalla Commissione (sentenze del 20 settembre 2017 Commissione/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, punto 71, e del 22 maggio 2019, Real Madrid Club de Fútbol/Commissione, T-791/16, EU:T:2019:346, punto 118).

148 In terzo luogo, l'Irlanda fa valere che le affermazioni della Commissione relative alla violazione e all'applicazione erronea dell'articolo 107 TFUE nonché ad uno snaturamento del diritto nazionale sarebbero in realtà dirette a rimettere in discussione constatazioni fattuali del Tribunale. In particolare, la Commissione non avrebbe dedotto alcuna argomentazione né alcun elemento di prova a sostegno dell'affermazione secondo cui il Tribunale avrebbe snaturato il diritto irlandese. Tale affermazione sarebbe quindi, per tale motivo, irricevibile. La Commissione non avrebbe neppure chiarito per quali motivi la sentenza impugnata violi l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, a causa di una violazione o di un'inosservanza dell'approccio dell'entità distinta o del principio di libera concorrenza.

149 In ogni caso, l'argomento della Commissione sarebbe inoperante. L'Irlanda sostiene che i fatti constatati dal Tribunale dimostrano che dall'applicazione dell'approccio autorizzato dell'OCSE invocato dalla Commissione risulta che gli utili sui quali l'imposta è stata effettivamente versata dall'ASI e dall'AOE erano conformi al principio di libera concorrenza. Anche se il Tribunale avesse commesso errori di diritto e violato l'articolo 107 TFUE o snaturato il diritto nazionale, *quod non*, tale circostanza non potrebbe modificare tali constatazioni fattuali che la Commissione, in assenza di uno snaturamento degli elementi di prova, non può contestare.

150 L'ASI e l'AOI sostengono che la seconda parte del primo motivo d'impugnazione deve essere respinta in quanto irricevibile e, in ogni caso, infondata e/o inoperante.

151 In via preliminare, esse affermano che la mancanza fondamentale dell'approccio della Commissione consiste nel fatto che la sua valutazione delle attività dell'ASI e dell'AOE in Irlanda è errata. Il Tribunale avrebbe esaminato i numerosi elementi di prova e avrebbe ritenuto – correttamente – che, tenuto conto delle funzioni e delle attività esercitate dalle succursali irlandesi, il livello di tassazione di tali società in Irlanda fosse conforme al diritto tributario nazionale. Di fatto, nessuno degli argomenti dedotti dalla Commissione consentirebbe di inficiare la sentenza impugnata.

152 Sotto un primo profilo, la Commissione sostiene erroneamente che il Tribunale ha violato l'articolo 107 TFUE e snaturato il diritto nazionale. La Commissione snaturerebbe la sentenza impugnata e mirerebbe, in realtà, a mettere in discussione le constatazioni fattuali del Tribunale. Orbene, la Commissione non indicherebbe quali siano gli elementi di prova specifici che il Tribunale abbia snaturato e in che modo lo abbia fatto.

153 Sotto un secondo profilo, la Commissione sostiene erroneamente che la sentenza impugnata è viziata da un'irregolarità procedurale e da un difetto di motivazione, in quanto il

Tribunale non avrebbe risposto ai suoi argomenti riguardanti le «funzioni esercitate dalla Apple [Inc.]» e i dipendenti della Apple Inc. che agiscono per l'ASI e l'AOE e in nome di queste ultime. Infatti, il Tribunale avrebbe esaminato e respinto tali argomenti con una motivazione sufficiente che consentiva alle parti di comprendere le ragioni della sua decisione e alla Corte di esercitare il suo controllo in sede di impugnazione.

154 Sotto un terzo profilo, non si potrebbe validamente sostenere che il Tribunale si sia basato su elementi di prova irricevibili. In primo luogo, la Commissione addebiterebbe erroneamente al Tribunale di essersi basato su prove relative alle attività dell'ASI e dell'AOE al di fuori dell'Irlanda che sono state prodotte per la prima volta nel ricorso depositato nella causa T-892/16. In ogni caso, il Tribunale sarebbe stato tenuto a prendere in considerazione tutte le informazioni pertinenti che avrebbero potuto essere ottenute dalla Commissione nel corso del procedimento amministrativo (sentenza del 20 settembre 2017, Commissione/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, punto 71). In secondo luogo, la Commissione sostiene altresì erroneamente che talune procure conferite dall'ASI e dall'AOE erano irricevibili. Tali società avrebbero infatti informato la Commissione dell'importanza delle procure nel corso del procedimento amministrativo, in particolare fornendole i verbali dei consigli di amministrazione. L'ASI e l'AOI sostengono che esse avevano quindi il diritto di includere tali prove nel loro ricorso e che il Tribunale era legittimato ad ammetterle e ad esaminarle, anche se alla fine si è basato sui fatti e sulle prove esposti nel fascicolo della Commissione per fondare la sua sentenza. L'ASI e l'AOI sostengono altresì che la censura della Commissione è, in ogni caso, inoperante, in quanto le procure, che riguardano le funzioni di tali società al di fuori dell'Irlanda, non sono idonee a modificare la valutazione del Tribunale secondo cui la Commissione è incorsa in un errore nella sua valutazione delle attività di dette società in Irlanda.

155 Il Granducato di Lussemburgo precisa che intende rispondere unicamente a taluni punti sollevati dalla Commissione nella sua impugnazione relativi a questioni trasversali, e in particolare al ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio e ai principi e allo standard di prova pertinenti nell'esame dei ruling fiscali contestati. Esso non si sofferma, per contro, sugli argomenti della Commissione riguardanti la ripartizione delle funzioni tra le diverse entità del gruppo Apple. Esso osserva semplicemente, al riguardo, che si tratta esclusivamente di questioni di fatto, le quali, secondo una giurisprudenza costante, non possono essere oggetto di impugnazione.

156 Nel merito, il Granducato di Lussemburgo fa valere, in primo luogo, che la Commissione non può basarsi su principi fiscali fondamentali, in particolare il principio di libera concorrenza e l'approccio dell'entità distinta, che essa definisce in modo autonomo e prescindendo dalle norme tributarie nazionali. Il Tribunale avrebbe in particolare ricordato, a buon diritto, che l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a una tassazione cosiddetta «normale» (punto 223 della sentenza impugnata) e che era quindi esclusivamente rispetto al diritto tributario irlandese che spettava alla Commissione verificare se i ruling fiscali contestati avessero portato alla creazione di un vantaggio (punto 234 della sentenza impugnata). In secondo luogo, la Commissione ignorerebbe totalmente la prima parte della

sentenza impugnata che constata inequivocabilmente l'erronea applicazione da parte di tale istituzione del diritto tributario irlandese e tralascerebbe le constatazioni determinanti del Tribunale sull'interpretazione di tale diritto, in particolare dell'articolo 25 del TCA 97, che riguarda la tassazione delle società non residenti in Irlanda. In terzo luogo, il Granducato di Lussemburgo sostiene che, sebbene non sia necessaria per annullare la decisione controversa, la presa in considerazione da parte del Tribunale delle funzioni della Apple Inc. era corretta e pertinente per confermare che le succursali irlandesi non avevano «effettivamente» svolto tutte le funzioni connesse alla PI del gruppo Apple.

157 L'Autorità di vigilanza EFTA, infine, condivide la posizione sostenuta dalla Commissione. Essa sostiene che, per conformarsi all'approccio dell'entità distinta e al principio di libera concorrenza, l'autorità tributaria irlandese avrebbe dovuto, nell'ambito dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, valutare le funzioni esercitate dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE rispetto alle funzioni esercitate dalle loro sedi in relazione alle licenze di PI del gruppo Apple detenute da tali società. È quanto avrebbe confermato il Tribunale, al punto 248 della sentenza impugnata, rilevando che, «ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, l'attribuzione degli utili alla succursale irlandese di una società non residente doveva prendere in considerazione la ripartizione dei beni, delle funzioni e dei rischi tra la succursale e le altre parti di tale società». Tuttavia, il Tribunale non ha applicato tale criterio per respingere il ragionamento principale della Commissione ai punti da 251 a 302 della sentenza impugnata.

b) Giudizio della Corte

158 In sostanza, la seconda parte del primo motivo d'impugnazione è diretta contro i punti da 251 a 311 della sentenza impugnata, in cui il Tribunale ha esaminato le valutazioni della Commissione relative alle attività all'interno del gruppo Apple, analizzando in successione le attività della succursale irlandese dell'ASI (punti da 255 a 284 della sentenza impugnata), le attività della succursale irlandese dell'AOE (punti da 285 a 295 di tale sentenza) e le attività al di fuori di tali succursali (punti da 296 a 309 di detta sentenza).

159 La Commissione afferma, a tal riguardo, che, poiché la Apple Inc. è un'entità distinta rispetto alla ASI e alla AOE, le funzioni da essa svolte con riguardo alla PI del gruppo Apple nella sua qualità di società madre del gruppo o in attuazione di accordi infragruppo, che sia «a beneficio» del gruppo nel suo complesso o specificamente dell'ASI o dell'AOE, ovvero «per conto» delle stesse, non hanno alcuna incidenza sulla ripartizione degli utili derivanti dallo sfruttamento delle licenze di PI del gruppo Apple che queste due società detengono per l'acquisto, la fabbricazione, la vendita e la distribuzione di prodotti di tale gruppo al di fuori del continente americano.

160 La Commissione deduce in tale contesto due censure. La prima censura verte sul fatto che il Tribunale è incorso in un'irregolarità procedurale e ha fornito una motivazione insufficiente e contraddittoria. La seconda censura verte su una violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, su uno snaturamento del diritto irlandese e su un'irregolarità procedurale a causa della presa in considerazione di elementi di prova irricevibili.

161 Con argomentazioni in gran parte sovrapponibili, l'Irlanda, l'ASI e l'AOI nonché il Granducato di Lussemburgo fanno valere che le censure sollevate dalla Commissione sono parzialmente irricevibili, inconferenti e, in ogni caso, infondate.

162 Occorre esaminare, in primo luogo, la seconda censura dedotta dalla Commissione.

1) Sulla seconda censura, vertente su una violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, su uno snaturamento del diritto irlandese e su un'irregolarità procedurale

163 La Commissione fa valere che, basandosi sulle funzioni esercitate dall'Apple Inc., il Tribunale ha violato l'approccio dell'entità distinta e il principio di libera concorrenza sui quali si fonda l'articolo 25 del TCA 97. Dal momento che, conformemente alla giurisprudenza, un errore nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto nazionale costituisce un errore d'interpretazione e di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, il Tribunale avrebbe altresì violato tale disposizione. Più precisamente, il Tribunale avrebbe correttamente interpretato il diritto irlandese, affermando, al punto 248 della sentenza impugnata, che «ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, l'attribuzione degli utili alla succursale irlandese di una società non residente doveva prendere in considerazione la ripartizione dei beni, delle funzioni e dei rischi tra la succursale e le altre parti di tale società». Tuttavia, ai punti da 255 a 302 di tale sentenza, esso avrebbe applicato un diverso ed erroneo «criterio giuridico», confrontando le funzioni svolte dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE con quelle svolte dalla Apple Inc. anziché con quelle esercitate dalle sedi di queste due società in Irlanda.

164 La Commissione addebita altresì al Tribunale un'irregolarità procedurale consistente nell'essersi fondato su elementi di prova irricevibili.

i) Sulla ricevibilità

165 La ricevibilità della presente censura è stata contestata sotto un duplice profilo.

166 In primo luogo, l'Irlanda, l'ASI e l'AOI nonché il Granducato di Lussemburgo sostengono che tale censura è irricevibile in quanto mira a contestare la valutazione dei fatti e degli elementi di prova effettuata dal Tribunale.

167 Tale argomento non può essere accolto.

168 In caso d'impugnazione, la Corte non è competente ad accertare i fatti né, in linea di principio, ad esaminare le prove sulle quali il Tribunale ha basato il proprio accertamento dei fatti stessi. Infatti, una volta che tali prove sono state acquisite regolarmente e che i principi generali del diritto e le norme di procedura applicabili in materia di onere e di produzione della prova sono stati rispettati, spetta unicamente al Tribunale pronunciarsi sul valore da attribuire agli elementi dinanzi ad esso prodotti. Tale valutazione, salvo il caso dello snaturamento degli elementi di prova prodotti dinanzi al Tribunale, non costituisce pertanto una questione di diritto soggetta al sindacato della Corte (sentenza dell'11 maggio 2017, Dyson/Commissione, C-44/16 P, EU:C:2017:357, punto 30 nonché giurisprudenza ivi citata).

169 Il potere di controllo della Corte sugli accertamenti di fatto effettuati dal Tribunale si estende quindi, in particolare, all'inesattezza materiale di tali accertamenti risultante dai documenti del fascicolo, allo snaturamento degli elementi di prova, alla qualificazione giuridica di questi ultimi e alla questione se siano state rispettate le disposizioni in materia di onere e di produzione della prova (sentenza dell'11 maggio 2017, *Dyson/Commissione*, C-44/16 P, EU:C:2017:357, punto 31 nonché giurisprudenza ivi citata).

170 Nella specie, la Commissione fa valere che, prendendo in considerazione le funzioni dell'Apple Inc., il Tribunale è incorso in un errore che inficia l'analisi fattuale da esso condotta ai punti da 251 a 311 della sentenza impugnata nonché i risultati cui tale analisi perviene, dando luogo a un'erronea applicazione del diritto nazionale e a una violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Orbene, con la sua seconda censura a sostegno della seconda parte del primo motivo d'impugnazione, la Commissione mira in sostanza a mettere in discussione il criterio sulla base del quale il Tribunale ha effettuato tale analisi, il quale violerebbe il quadro di riferimento pertinente, e critica la qualificazione dei fatti operata dal Tribunale a tale titolo. L'argomento della Commissione non può quindi essere respinto in quanto irricevibile.

171 In secondo luogo, l'Irlanda, l'ASI e l'AOI fanno valere altresì che la censura in esame è irricevibile in quanto è volta a contestare le valutazioni effettuate dal Tribunale in merito al diritto irlandese, senza invocare uno snaturamento di tale diritto. In particolare, l'Irlanda sostiene che la Commissione si fonda su un'interpretazione errata della giurisprudenza derivante dalla sentenza del 28 giugno 2018, *Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione* ([C-203/16 P](#), [EU:C:2018:505](#)), quando essa afferma in sostanza che ogni errore d'interpretazione e di applicazione del diritto nazionale costituisce un errore d'interpretazione e di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

172 Neppure tale argomento può essere accolto.

173 A tal riguardo, occorre ricordare che la competenza della Corte a decidere su un'impugnazione proposta avverso una decisione emessa dal Tribunale viene definita dall'articolo 256, paragrafo 1, secondo comma, TFUE. Quest'ultimo precisa che l'impugnazione deve essere limitata alle questioni di diritto e può essere proposta «alle condizioni ed entro i limiti previsti dallo Statuto». Nell'ambito di un elenco contenente i motivi che possono essere dedotti a tale titolo, l'articolo 58, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea precisa che l'impugnazione può essere fondata sulla violazione del diritto dell'Unione da parte del Tribunale (sentenza del 5 dicembre 2023, [Lussemburgo e a./Commissione](#), C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 76 nonché giurisprudenza ivi citata).

174 È vero che, in linea di principio, riguardo all'esame, nell'ambito di un'impugnazione, delle valutazioni del Tribunale in merito al diritto nazionale che, nel settore degli aiuti di Stato, costituiscono valutazioni fattuali, la Corte è competente solamente a verificare se vi sia stato uno snaturamento di tale diritto. La Corte non può, tuttavia, essere privata della possibilità di controllare se siffatte valutazioni non costituiscano a loro volta una violazione del diritto

dell'Unione (sentenza del 5 dicembre 2023, [Lussemburgo e a./Commissione](#), C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 77 nonché giurisprudenza ivi citata).

175 Orbene, determinare se il Tribunale abbia adeguatamente delimitato il quadro di riferimento pertinente e, per estensione, abbia interpretato in maniera corretta le disposizioni che lo compongono costituisce una questione di diritto che può essere oggetto del sindacato della Corte nella fase dell'impugnazione. Infatti, gli argomenti diretti a rimettere in discussione la scelta del quadro di riferimento o il suo significato nella prima fase dell'analisi dell'esistenza di un vantaggio selettivo sono ricevibili, poiché tale analisi deriva da una qualificazione giuridica del diritto nazionale sulla base di una disposizione del diritto dell'Unione (sentenza del 5 dicembre 2023, [Lussemburgo e a./Commissione](#), C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 78 nonché giurisprudenza ivi citata).

176 Ammettere che la Corte non sia in grado di determinare se il Tribunale non sia incorso in errore di diritto allorché ha fatto proprie la delimitazione del quadro di riferimento pertinente, la sua interpretazione e la sua applicazione quale parametro decisivo ai fini dell'esame dell'esistenza di un vantaggio selettivo equivarrebbe ad accettare la possibilità che il Tribunale abbia, se del caso, commesso una violazione di una disposizione del diritto primario dell'Unione, ossia dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, senza che tale violazione possa essere sanzionata nell'ambito dell'impugnazione, il che violerebbe l'articolo 256, paragrafo 1, secondo comma, TFUE (sentenza del 5 dicembre 2023, [Lussemburgo e a./Commissione](#), C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:948, punto 79 nonché giurisprudenza ivi citata).

177 Nel caso di specie, la Commissione sostiene che, sebbene il Tribunale abbia correttamente individuato, al punto 248 della sentenza impugnata, il criterio giuridico applicabile in forza del diritto irlandese nell'ambito del ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, esso ha tuttavia applicato un criterio diverso, che avrebbe avuto come conseguenza di mettere in discussione la scelta del sistema di riferimento alla luce del quale deve essere esaminata, nell'ambito della prima fase individuata al punto 79 della presente sentenza, l'esistenza di un vantaggio selettivo. Con la sua argomentazione, la Commissione intende contestare, più in particolare, la valutazione effettuata dal Tribunale dell'articolo 25 del TCA 97. Tale punto è di cruciale importanza ai fini dell'analisi da condurre in base all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, poiché incide sulla definizione della tassazione cosiddetta «normale» ai sensi del diritto irlandese, in base alla quale deve essere valutata l'esistenza di un vantaggio ai sensi di tale disposizione.

178 Occorre quindi ritenere che, invitando la Corte a controllare se il Tribunale abbia correttamente determinato la portata del diritto nazionale applicabile alla tassazione delle società non residenti e l'applicazione che ne è stata fatta nel caso di specie, la Commissione tende a contestare il sistema di riferimento che il Tribunale ha ritenuto corretto per definire una tassazione normale, ai fini dell'analisi relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

179 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, i motivi di irricevibilità dedotti rispettivamente dall'Irlanda, dall'ASI e dall'AOI nonché dal Granducato di Lussemburgo devono essere respinti.

ii) Nel merito

– *Sulla presa in considerazione di elementi di prova irricevibili*

180 La Commissione sostiene che il Tribunale ha erroneamente fatto riferimento agli elementi di prova menzionati al punto 301 della sentenza impugnata per dichiarare che i contratti con i produttori terzi (gli *Original Equipment Manufacturers*; in prosieguo: gli «OEM»), responsabili della fabbricazione di gran parte dei prodotti venduti dall'ASI, e i contratti con clienti quali gli operatori di telecomunicazioni erano stati negoziati da amministratori del gruppo Apple e firmati dalla Apple Inc. e dall'ASI, tramite i rispettivi amministratori, direttamente o mediante procura.

181 Secondo la Commissione, il Tribunale non poteva tener conto di tali elementi di prova – che consistono, da un lato, in diversi scambi di messaggi di posta elettronica tra amministratori dell'Apple Inc. riguardanti i contratti con gli OEM e gli operatori di telecomunicazioni e, dall'altro, in quattro procure rilasciate dall'ASI agli amministratori dell'Apple Inc. relative alla firma dei contratti con gli OEM e con tali operatori – in quanto essi non erano stati prodotti nel corso del procedimento amministrativo e, per quanto riguarda le procure, anche a causa del fatto che sono state prodotte solo nell'ambito della replica dinanzi al Tribunale o non sono mai stati prodotti.

182 L'ASI e l'AOI non contestano il fatto che i suddetti elementi di prova non sono stati prodotti nel corso del procedimento amministrativo. Esse affermano tuttavia che la Commissione era al corrente delle attività degli amministratori dell'ASI e dell'AOE con base negli Stati Uniti nonché dell'esistenza e dell'importanza delle procure in questione e che, se la Commissione avesse condotto un'inchiesta appropriata, essa avrebbe potuto ottenere tutti gli elementi di prova pertinenti. L'ASI e l'AOI sostengono inoltre che la censura della Commissione è inoperante, in quanto le procure di cui trattasi non sarebbero tali da rimettere in discussione il giudizio del Tribunale relativo alla valutazione, da parte di tale istituzione, delle attività dell'ASI e dell'AOE in Irlanda.

183 A tal proposito, dalla giurisprudenza consolidata risulta che la legittimità di una decisione in materia di aiuti di Stato deve essere valutata dal giudice dell'Unione alla luce delle informazioni di cui la Commissione poteva disporre quando l'ha adottata, ivi comprese quelle di cui essa avrebbe potuto, su richiesta, ottenere la produzione in sede di procedimento amministrativo (sentenza del 10 novembre 2022, [Commissione/Valencia Club de Fútbol](#), C-211/20 P, EU:C:2022:862, punto 85 nonché giurisprudenza ivi citata).

184 Non può essere contestato alla Commissione di non aver tenuto conto di eventuali elementi di fatto o di diritto che avrebbero potuto esserle presentati nel corso del procedimento amministrativo, ma che non lo sono stati, non avendo la Commissione l'obbligo di verificare d'ufficio e in via presuntiva quali elementi avrebbero potuto esserle sottoposti (v.,

in tal senso, sentenza del 2 aprile 1998, Commissione/Sytraval e Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, punto 60).

185 Nel caso di specie, per quanto concerne, in primo luogo, gli scambi di messaggi di posta elettronica tra amministratori dell'Apple Inc. riguardanti i contratti con gli OEM e gli operatori di telecomunicazioni, risulta dal fascicolo dinanzi al Tribunale che tali scambi si limitavano, nella quasi totalità, a dare conto di attività svolte da dipendenti della Apple Inc. nell'ambito dell'accordo di ripartizione dei costi e che essi non contenevano nessun riferimento implicito o esplicito all'ASI. Si tratta pertanto di documenti estranei all'oggetto del procedimento amministrativo, in quanto relativi ad attività di un'entità distinta rispetto ad ASI e a relazioni infragruppo estranee all'oggetto dei ruling fiscali preventivi.

186 Pertanto, non si può affermare che la Commissione, anche a supporre che potesse ipotizzarne l'esistenza, fosse tenuta a chiedere la produzione di tali elementi di prova nel corso del procedimento amministrativo. Spettava, al contrario, all'ASI e all'AOE presentare detti elementi alla Commissione nel corso del procedimento amministrativo qualora ritenessero che essi fossero idonei a dimostrare l'effettività e la rilevanza del carattere centralizzato di decisioni strategiche all'interno del gruppo Apple, adottate degli amministratori di quest'ultimo a Cupertino.

187 Per quanto riguarda, in secondo luogo, le procure relative alla firma dei contratti con gli OEM e con gli operatori di telecomunicazioni, è pacifico che si tratta di elementi di prova principali sui quali il Tribunale si è fondato al punto 301 della sentenza impugnata. È altresì pacifico che l'elenco completo delle procure rilasciate dagli amministratori dell'ASI e dell'AOE è stato fornito solo in allegato del ricorso in primo grado presentato da tali società, che tre di tali procure, relative ai contratti con gli OEM, sono state prodotte solo in sede di replica e che la quarta, relativa ai contratti con gli operatori di telecomunicazioni, non è mai stata prodotta. Non è neanche contestato che i verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE presentati nel corso del procedimento amministrativo (in prosieguo: i «verbali esaminati dalla Commissione») menzionassero non già le procure relative alla firma dei contratti con gli OEM, bensì solo quella relativa alla firma dei contratti con gli operatori di telecomunicazioni, che tuttavia, come si è detto, non è mai stata prodotta.

188 Quanto agli elementi portati a conoscenza della Commissione nel corso del procedimento amministrativo, occorre rilevare che nelle sue osservazioni del 7 settembre 2015, prodotte in allegato al ricorso dell'ASI e dell'AOE dinanzi al Tribunale, il gruppo Apple menziona l'esistenza di un sistema di procure rilasciate dai consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE, in particolare, in vista delle trattative e della firma dei contratti con gli OEM e con gli operatori di telecomunicazioni. Tuttavia, come indicato dall'avvocato generale al paragrafo 50 delle sue conclusioni, tali osservazioni si limitano a un riferimento vago e impreciso.

189 Di conseguenza, non si può addebitare alla Commissione di non aver ottenuto le procure di cui trattasi nel corso del procedimento amministrativo. Occorre, in particolare, tener conto del fatto che essa aveva chiesto ed esaminato tutti i verbali dei consigli di amministrazione

dell'ASI e dell'AOE del periodo rilevante, i quali menzionano solo in modo lapidario tali procure.

190 Infine, occorre rilevare che, contrariamente a quanto sostenuto dall'ASI e dall'AOE, la censura della Commissione in argomento non è inoperante.

191 Infatti, è basandosi sugli elementi di prova di cui al punto 301 della sentenza impugnata, ed in particolare su talune procure, che il Tribunale ha ritenuto, al punto seguente, che la Commissione avesse erroneamente concluso che la gestione della PI del gruppo Apple, le cui licenze erano detenute dall'ASI e dall'AOE, è stata necessariamente assunta dalle succursali irlandesi di tali società.

192 È alla luce, in particolare, di tale valutazione che il Tribunale ha dichiarato, al punto 310 di tale sentenza, che la Commissione non aveva dimostrato che a tali succursali avrebbero dovuto essere attribuiti gli utili derivanti dallo sfruttamento delle licenze di PI del gruppo Apple ai fini della determinazione degli utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda e che esso, in definitiva, al punto 312 di detta sentenza, ha accolto i motivi diretti contro il ragionamento in via principale della Commissione e vertenti sul fatto che le autorità tributarie irlandesi non avevano concesso un vantaggio all'ASI e all'AOE.

193 Pertanto, l'argomento secondo cui il Tribunale, prendendo in considerazione elementi di prova irricevibili a sostegno della sua valutazione contenuta al punto 301 della sentenza impugnata, ha commesso un'irregolarità procedurale deve essere accolto.

– *Sul criterio giuridico applicabile in forza del diritto irlandese ai fini della determinazione degli utili di una società non residente*

194 Se è vero che le parti concordano nell'escludere, nell'ambito dell'analisi funzionale richiesta ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, la rilevanza delle funzioni esercitate da un'entità distinta, nel caso di specie dalla Apple Inc., dalla società non residente di cui occorre valutare l'utile imponibile in Irlanda, esse difendono, per contro, posizioni divergenti sulla portata e sul contenuto dell'analisi richiesta in forza del diritto irlandese.

195 Infatti, la Commissione ritiene che il Tribunale abbia correttamente individuato, al punto 248 della sentenza impugnata, il criterio giuridico applicabile in forza del diritto irlandese al fine di determinare gli utili di una società non residente che sono imponibili in Irlanda e che tale criterio debba prendere in considerazione la «ripartizione dei beni, delle funzioni e dei rischi tra la succursale e le altre parti di tale società».

196 L'Irlanda ritiene, dal canto suo, che l'analisi pertinente ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 deve riguardare, come affermato dal Tribunale al punto 227 della sentenza impugnata e confermato in diversi altri punti di tale sentenza, le «attività reali [delle succursali irlandesi di una società non residente] e il valore di mercato» di tali attività. Dal canto loro, l'ASI e l'AOI affermano, ai punti da 182 a 186 della sentenza impugnata, che il Tribunale ha precisato che, in base al diritto irlandese, gli utili derivanti dalla PI possono essere

attribuiti alla succursale irlandese di una società non residente solo se la PI che li genera è controllata dalla succursale.

197 Tanto l'Irlanda quanto l'ASI e l'AOI, che reputano che le attività esercitate dalle sedi siano del tutto irrilevanti ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, ritengono, in sostanza, che il punto 248 della sentenza impugnata, su cui si fonda la Commissione, riguardi l'applicazione dell'approccio autorizzato dell'OCSE e non quella dell'articolo 25 del TCA 97 e che, in ogni caso, dal punto 242 di tale sentenza emerga in particolare che detto approccio non avalla l'analisi comparativa su cui si basa la Commissione, analisi questa che sarebbe contraria al diritto irlandese.

198 A tal riguardo, è pacifico che il Tribunale ha ritenuto, in particolare al punto 242 della sentenza impugnata, che tanto l'articolo 25 del TCA 97 quanto il principio di libera concorrenza e l'approccio autorizzato dell'OCSE richiedano, al fine di determinare gli utili imponibili in Irlanda di una società non residente, di ricorrere a un'analisi «funzionale» al fine di individuare le attività esercitate, gli attivi utilizzati e i rischi assunti dalla succursale di tale società in Irlanda.

199 Al riguardo, da un lato, al punto 240 della sentenza impugnata, il Tribunale ha ammesso che, per determinare quali siano le funzioni effettivamente assunte dalla succursale irlandese di una società non residente ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, era necessario prendere in considerazione «la ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra la succursale e le altre parti di tale società». D'altro lato, al punto 242 di tale sentenza, esso ha affermato che l'analisi volta ad individuare gli attivi, le funzioni e i rischi che devono essere attribuiti alla stabile organizzazione di una società, in base alle attività effettivamente svolte da quest'ultima, non poteva «essere effettuata in maniera astratta, ignorando le attività e le funzioni esercitate all'interno della società nel suo insieme».

200 Orbene, una siffatta interpretazione è conforme alla formulazione stessa dell'articolo 25 del TCA 97, che richiede, al fine di determinare l'utile imponibile di una società non residente in Irlanda, di identificare i «redditi commerciali realizzati direttamente o indirettamente tramite la succursale (...) e l'insieme dei redditi derivanti da proprietà o da diritti utilizzati o detenuti dalla succursale o per conto della stessa (...)». Risulta in particolare dalla considerazione di cui al punto 248 della sentenza impugnata che una siffatta identificazione richiede, come sostanzialmente indicato dall'avvocato generale al paragrafo 57 delle sue conclusioni, un confronto delle attività svolte in relazione a tali attivi dalle diverse parti di tale società, fermo restando che un siffatto raffronto consente di verificare se la ripartizione degli attivi all'interno della società non residente che è stata accettata dalle autorità tributarie come base di determinazione degli utili imponibili in Irlanda sia conforme all'effettiva ripartizione delle funzioni, degli attivi e dei rischi tra le diverse parti di tale società.

201 L'interpretazione suggerita dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOI, secondo la quale occorrerebbe, ai fini dell'attribuzione degli utili generati dalla gestione dei diritti di PI ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97, tener conto soltanto dell'entità che è effettivamente titolare di tali diritti, implica, in definitiva, per quanto riguarda società non residenti, di attribuire

sistematicamente gli utili generati dallo sfruttamento di detti diritti alle sedi di tali società. Orbene, poiché queste ultime sono, per definizione, situati al di fuori dell'Irlanda, redditi del genere sfuggirebbero, in linea di principio, a qualsiasi imposizione fiscale in tale Stato membro.

202 A tal riguardo, il Tribunale ha ritenuto di dover prendere in considerazione, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, la ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra le succursali irlandesi e le altre parti dell'ASI e dell'AOE, e non ha ritenuto di essere tenuto, in forza del diritto irlandese, ad analizzare il ruolo eventualmente svolto dalla Apple Inc.

203 Dall'insieme di tali considerazioni deriva che il criterio di determinazione degli utili di una società non residente, che il Tribunale ha considerato essere applicabile in forza dell'articolo 25 del TCA 97, impone di prendere in considerazione la ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra la succursale e le altre parti di tale società, senza esigere di tener conto del ruolo svolto da entità distinte.

204 Occorre pertanto esaminare la questione se, come sostiene la Commissione, il Tribunale si sia effettivamente fondato sulle funzioni svolte dalla Apple Inc. in relazione alla PI del gruppo Apple oppure se, come fanno valere l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOI, l'argomento della Commissione snaturi sul punto i motivi della sentenza impugnata.

– *Sulla presa in considerazione delle funzioni della Apple Inc. da parte del Tribunale*

205 In primo luogo, la Commissione afferma che il Tribunale ha fatto riferimento alle funzioni esercitate dalla Apple Inc. ai punti da 259 a 267 e 288 della sentenza impugnata, laddove ha esaminato i considerando da 289 a 295 della decisione controversa, che attribuivano alle succursali irlandesi le funzioni di controllo di qualità, di gestione delle infrastrutture di R & S e di gestione dei rischi d'impresa.

206 A tal riguardo, dai punti da 260 a 264, 266 e 267 della sentenza impugnata risulta che il Tribunale ha effettivamente tenuto conto, nella sua valutazione dei fatti, delle funzioni e dei rischi assunti dalla Apple Inc., rilevando che l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE concordavano sul fatto che tali funzioni e tali rischi, attinenti all'intera PI del gruppo Apple, al suo sviluppo e alla sua gestione, erano in massima parte assunti dalla Apple Inc., in qualità di società madre del gruppo o nel quadro dell'accordo di ripartizione dei costi, e da questa centralizzati a Cupertino.

207 In secondo luogo, la Commissione sostiene che il Tribunale avrebbe erroneamente invocato le funzioni della Apple Inc. quando ha esaminato le funzioni che essa aveva considerato come quelle della succursale dell'ASI.

208 Il Tribunale, ai punti da 268 a 284 della sentenza impugnata, ha esaminato le attività e le funzioni menzionate ai considerando da 296 a 300 della decisione controversa come effettivamente esercitate da tale succursale. Esso ha ritenuto che tali attività e tali funzioni, siano esse considerate separatamente oppure nel loro insieme, non giustificassero l'attribuzione degli utili derivanti dallo sfruttamento delle licenze di PI del gruppo Apple a detta

succursale. Le attività esaminate dal Tribunale includevano il controllo di qualità, diverse attività di R & S e la gestione dei costi di marketing a livello locale.

209 Al riguardo, per quanto concerne il controllo di qualità, occorre rilevare, come fatto valere dalla Commissione, che nella decisione controversa quest'ultima ha ritenuto che tale funzione rientrasse tra quelle elencate nell'accordo di ripartizione dei costi ed associate, in tale accordo, sia alla Apple Inc. che alla ASI e alla AOE. In tali circostanze, quando, al punto 269 della sentenza impugnata, il Tribunale richiama l'affermazione dell'ASI e dell'AOE secondo la quale «migliaia di persone erano occupate, in tutto il mondo, nella funzione del controllo di qualità, mentre una sola persona era impiegata in tale funzione in Irlanda», esso fa necessariamente riferimento ad attività svolte da entità distinte da queste due società e, in particolare, alle attività della Apple Inc.

210 Quanto ai punti 273 e 275 della sentenza impugnata, laddove afferma che le funzioni di R & S e le attività di raccolta e di analisi dei dati regionali svolte dai dipendenti della succursale dell'ASI hanno carattere «ausiliario», il Tribunale parametrava ancora una volta tali funzioni e tali attività a quelle svolte a livello globale da entità esterne all'ASI. Infine, riferimenti espliciti alle politiche e alle strategie di gruppo elaborate dalla Apple Inc. sono contenuti al punto 277 di tale sentenza, nel quale il Tribunale ha qualificato il servizio di assistenza post-vendita e di riparazione *AppleCare*, di cui tale succursale era responsabile nella regione EMEA, come servizio «di "esecuzione", secondo gli orientamenti e la direzione strategica definiti negli Stati Uniti». Lo stesso vale per i punti 281 e 283 di detta sentenza, che contengono una valutazione globale del Tribunale relativa alla natura «ausiliaria» e «di esecuzione» delle attività di detta succursale.

211 In terzo luogo, la Commissione ritiene che il Tribunale abbia fatto riferimento alle attività della Apple Inc. quando ha esaminato le funzioni svolte dalla succursale irlandese dell'AOE individuate al considerando 301 della decisione controversa.

212 Su tale aspetto, occorre rilevare che, al punto 290 della sentenza impugnata, per quanto concerne le competenze di processo e produzione specifiche sviluppate da tale succursale nell'ambito delle sue attività di produzione, il Tribunale afferma che, quand'anche tali competenze beneficiassero della tutela di taluni diritti di PI, «si tratta di un settore ristretto e specifico delle attività di tale succursale», che non giustifica l'attribuzione a quest'ultima di tutte le licenze di PI del gruppo Apple. Un siffatto riferimento all'insieme delle licenze di PI di tale gruppo significa, implicitamente ma in modo certo, che, come afferma a buon diritto la Commissione, in detto punto il Tribunale ha confrontato le competenze sviluppate dalla succursale irlandese dell'AOE con tutte le funzioni di R & S relative alla PI del gruppo Apple.

213 In quarto e ultimo luogo, la Commissione afferma che, ai punti da 298 a 302 della sentenza impugnata, il Tribunale ha preso in considerazione le funzioni esercitate dalla Apple Inc. nell'esaminare le attività svolte al di fuori delle succursali dell'ASI e dell'AOE.

214 Al riguardo, da diversi passaggi della sentenza impugnata, e in particolare dai punti 299 e 300 di quest'ultima, risulta che il Tribunale ha richiamato le funzioni della Apple Inc. e il suo

ruolo di società madre del gruppo quando, da un lato, ha constatato, in generale, il «carattere centralizzato delle decisioni strategiche all'interno del gruppo Apple, adottate da dirigenti, a Cupertino» e, dall'altro, nello specifico, per quanto riguarda le decisioni nel settore R & S, il quale è all'origine della PI del gruppo Apple, quando ha richiamato il fatto che «le decisioni relative ai prodotti da sviluppare e alla strategia di R & S erano state adottate e attuate da dirigenti del gruppo stabiliti a Cupertino». Del pari, il Tribunale ha constatato che «le strategie di lancio dei nuovi prodotti, e, in particolare, l'organizzazione della distribuzione sui mercati europei (...) [erano] state stabilite a livello del gruppo Apple, in particolare dal personale dirigenziale del gruppo (*Executive Team*) sotto la direzione dell'amministratore delegato del gruppo, a Cupertino».

215 Come indicato dall'avvocato generale al paragrafo 67 delle sue conclusioni, da tali constatazioni risulta che, in tutti i punti della sentenza impugnata contestati dalla Commissione, il Tribunale si è fondato, esplicitamente o implicitamente, sulle funzioni esercitate dalla Apple Inc. con riguardo alla PI del gruppo Apple nel quadro dell'accordo di ripartizione dei costi o del contratto di servizi marketing o ancora nella sua qualità di società madre del gruppo, confrontando tali funzioni con quelle svolte dalle succursali irlandesi relativamente alle licenze di PI. Pertanto, contrariamente a quanto sostengono l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOI, l'argomento della Commissione vertente sulla presa in considerazione, da parte del Tribunale, delle funzioni esercitate dalla Apple Inc. non si basa né su una lettura errata della sentenza impugnata né sul suo snaturamento.

– *Sull'incidenza della presa in considerazione delle attività e delle funzioni esercitate dalla Apple Inc. sulla qualificazione giuridica dei fatti*

216 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOI affermano in sostanza che l'argomento della Commissione vertente sulla presa in considerazione errata delle attività della Apple Inc. è in ogni caso inoperante poiché, anche supponendo che il Tribunale abbia preso in considerazione tali attività, le conclusioni cui è giunto al termine del suo esame dei fatti sono fondate su un'analisi dell'attività delle succursali irlandesi e delle sedi e sulla constatazione del carattere «rutinario» delle funzioni svolte da dette succursali, insufficiente, secondo il Tribunale, a giustificare l'attribuzione a queste ultime delle licenze di PI e dei relativi utili.

217 A tal riguardo, dal punto 310 della sentenza impugnata risulta che la valutazione del Tribunale secondo la quale la Commissione non era riuscita a dimostrare che gli utili derivanti dall'esercizio delle licenze di PI avrebbero dovuto essere attribuiti alle succursali irlandesi ai fini della determinazione degli utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda è fondata, da un lato, sull'esame delle attività realmente svolte da tali succursali e, dall'altro, sulle «decisioni strategiche adottate e attuate al di fuori di tali succursali».

218 Orbene, ai punti da 298 a 309 della sentenza impugnata, il Tribunale ha constatato, da un lato, l'esistenza di un sistema decisionale centralizzato all'interno del gruppo Apple, con la Apple Inc. a suo capo, anche per quanto riguarda la gestione e lo sviluppo della PI del gruppo e, dall'altro, la capacità delle sedi dell'ASI e dell'AOE di adottare, tramite i rispettivi consigli di amministrazione o mediante un sistema di delega dei poteri a favore di singoli amministratori,

«le decisioni fondamentali per la società (...), quali l'approvazione dei conti annuali». Tuttavia, esso non ha constatato né la partecipazione di tali sedi all'adozione delle decisioni strategiche adottate dalla Apple Inc. né il loro effettivo coinvolgimento nell'esecuzione di tali decisioni o nella gestione attiva delle licenze di PI. La sola constatazione al riguardo, contenuta al punto 307 della sentenza impugnata, secondo cui l'ASI e l'AOE avevano fornito informazioni da cui risultava che le diverse versioni dell'accordo di ripartizione dei costi erano state firmate da membri dei loro rispettivi consigli di amministrazione a Cupertino, è contestata dalla Commissione nell'ambito della terza parte del suo primo motivo d'impugnazione, la quale sarà esaminata in seguito.

219 Pertanto, tenuto conto dell'importanza, nella struttura generale della sentenza impugnata, dell'esame delle attività e funzioni della Apple Inc. in relazione alla PI del gruppo Apple, nonché dello stretto legame tra tale esame e quello delle attività delle succursali dell'ASI e dell'AOE in Irlanda, non si può sostenere che l'argomento vertente sulla presa in considerazione, da parte del Tribunale, di tali attività e funzioni sia inoperante.

220 Alla luce di tutte queste considerazioni, la Commissione ha a buon diritto sostenuto che, per dichiarare che le prove che consentono di attribuire gli utili derivanti dallo sfruttamento delle licenze di PI alle succursali dell'ASI e dell'AOE non erano sufficienti, il Tribunale ha erroneamente confrontato le funzioni esercitate da tali succursali in relazione a tali licenze con quelle esercitate dalla Apple Inc. in relazione alla PI del gruppo Apple anziché con quelle effettivamente esercitate dalle sedi in relazione a dette licenze. Ciò emerge in particolare dalle valutazioni intermedie del Tribunale nelle diverse fasi della sua analisi dei fatti e, segnatamente, ai punti 266 e 302 della sentenza impugnata, nei quali il Tribunale ha affermato, da un lato, che la Commissione non aveva cercato di dimostrare che gli organi di gestione delle succursali irlandesi avevano effettivamente esercitato la gestione quotidiana attiva «di tutte le funzioni e di tutti i rischi inerenti alla PI del gruppo Apple elencati (...) [n]ell'accordo di ripartizione dei costi» e, dall'altro, che, poiché le decisioni strategiche per quanto riguarda lo sviluppo dei prodotti all'origine della PI del gruppo Apple erano state adottate per tutto il gruppo a Cupertino, la Commissione aveva erroneamente ritenuto che la gestione di tale PI fosse stata necessariamente assunta da tali succursali.

221 Dalla sentenza impugnata risulta quindi che la valutazione del Tribunale secondo cui la Commissione sarebbe incorsa in un errore nel ritenere che le succursali dell'ASI e dell'AOE esercitassero «funzioni significative del personale» in relazione alla PI del gruppo Apple, si basa in gran parte su un esame delle funzioni esercitate a livello della Apple Inc., che esso stesso ha considerato non pertinenti nel caso di specie, secondo la sua interpretazione del diritto irlandese.

222 L'argomento della Commissione vertente su un'erronea presa in considerazione delle funzioni esercitate dalla Apple Inc. è quindi fondato. Ne consegue che anche la seconda censura della seconda parte del primo motivo d'impugnazione deve essere accolta.

2) *Sulla prima censura, vertente su una motivazione insufficiente e contraddittoria della sentenza impugnata e su un'irregolarità procedurale*

223 In considerazione dell'accoglimento della seconda censura della seconda parte del primo motivo d'impugnazione, non occorre esaminare la prima censura di tale parte, diretta contro la medesima valutazione del Tribunale.

3. Sulla terza parte del primo motivo d'impugnazione

a) Argomenti delle parti

224 Con la terza parte del suo primo motivo d'impugnazione, la Commissione afferma, in sostanza, che, ai punti 301 e da 303 a 309 della sentenza impugnata, il Tribunale ha violato l'approccio dell'entità distinta, il principio di libera concorrenza e, di conseguenza, l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e ha snaturato il diritto nazionale, dichiarando che gli atti formali eseguiti dai direttori dell'ASI e dell'AOE costituivano funzioni esercitate dalle loro sedi in relazione alle licenze di PI del gruppo Apple detenute da tali società. Il fatto che il Tribunale non abbia tenuto conto delle spiegazioni fornite dalla Commissione nella decisione controversa e nelle sue osservazioni scritte, che indicavano le ragioni per le quali tali atti non costituivano funzioni esercitate dalle sedi centrali dell'ASI e dell'AOE ai fini dell'applicazione dell'approccio dell'entità distinta e del principio di libera concorrenza, costituirebbe un'irregolarità procedurale e un difetto di motivazione. Inoltre, il fatto che il Tribunale si basi su elementi di prova irricevibili per suffragare la sua valutazione dimostrerebbe parimenti una siffatta irregolarità.

225 Sotto un primo profilo, per quanto riguarda l'irregolarità procedurale e il difetto di motivazione che inficia la sentenza impugnata, la Commissione ricorda il tenore delle spiegazioni da essa fornite sia ai considerando da 280 a 294 della decisione controversa che in risposta agli argomenti che l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE avevano rispettivamente dedotto nei loro ricorsi in primo grado. Ne risulterebbe in particolare che non si poteva ritenere che le sedi dell'ASI e dell'AOE avessero effettivamente esercitato funzioni relative alle licenze di PI detenute da queste due società. I verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE, che costituivano l'unica prova delle decisioni adottate dalle loro sedi, non dimostrerebbero che questi ultimi esercitavano siffatte funzioni. Il Tribunale, basandosi tuttavia su tali verbali ed obbligando la Commissione a provare che le decisioni fondamentali dell'ASI e dell'AOE non erano state adottate nel corso di tali riunioni, avrebbe fatto gravare su quest'ultima un requisito probatorio impossibile da soddisfare. Infine, accogliendo l'argomento dell'ASI e dell'AOE secondo il quale il conferimento a dirigenti della Apple Inc. di procure per firmare contratti con gli OEM e gli operatori di telecomunicazioni «per conto» dell'ASI e dell'AOE rientrava nelle funzioni esercitate dalle sedi di tali società, mentre gli elementi di prova a sostegno di tale argomento sono stati prodotti per la prima volta nel corso del procedimento ed erano quindi irricevibili, il Tribunale sarebbe incorso in un'irregolarità procedurale.

226 Sotto un secondo profilo, la Commissione sostiene che, considerando che gli atti formali eseguiti dagli amministratori dell'ASI e dell'AOE costituiscono funzioni esercitate dalle sedi di tali società in relazione alle licenze di PI del gruppo Apple, il Tribunale ha violato l'approccio

dell'entità distinta e il principio di libera concorrenza, il che costituisce una violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e uno snaturamento del diritto nazionale.

227 La Commissione fa valere, in primo luogo, che l'attribuzione degli utili a una succursale richiede un'analisi funzionale, vale a dire un esame delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti da tale succursale rispetto a quelli della società alla quale essa appartiene. Si tratterebbe, conformemente all'approccio autorizzato dell'OCSE, di individuare le «funzioni significative del personale» di detta succursale e delle altre parti di tale società, e ciò con riferimento all'«attività decisionale e [alla] gestione attive e non [alla] semplice risposta affermativa o negativa a una proposta». Nel caso di specie, il Tribunale avrebbe erroneamente assimilato, ai punti 301 e da 303 a 309 della sentenza impugnata, gli atti formali eseguiti dagli amministratori dell'ASI e dell'AOE a funzioni esercitate dalle sedi di tali società. Infatti, se il conferimento di una procura o la firma di accordi potessero essere sufficienti a caratterizzare l'esercizio di funzioni, la nozione di «funzioni significative del personale» ai fini dell'analisi funzionale sarebbe priva di senso.

228 In secondo luogo, il Tribunale, assimilando, ai punti 301, 306 e 307 della sentenza impugnata, la concessione di procure, la firma di accordi con gli OEM e gli operatori di telecomunicazioni in forza di tali procure nonché la firma dell'accordo di ripartizione dei costi a funzioni esercitate dalle sedi dell'ASI e dell'AOE, non avrebbe tenuto conto dell'approccio dell'entità distinta e del principio di libera concorrenza, il che costituirebbe un'applicazione erronea dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e uno snaturamento del diritto nazionale. La Commissione ritiene altresì che il Tribunale, accogliendo, al punto 308 della sentenza impugnata, l'argomento dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE, secondo cui la semplice presenza fisica di un amministratore costituisce una funzione esercitata dalle sedi, senza esaminare né confutare i propri argomenti al riguardo, avrebbe reso la sentenza impugnata viziata da un'irregolarità procedurale e da un difetto di motivazione.

229 L'Irlanda sostiene, in primo luogo, che il terzo capo del primo motivo di impugnazione deve essere respinto in quanto inoperante. L'argomento della Commissione non sarebbe infatti in grado di rimettere in discussione la principale constatazione dei fatti del Tribunale secondo cui le attività delle succursali irlandesi non giustificano l'attribuzione ad esse delle licenze di PI del gruppo Apple e degli utili che ne derivano. La decisione controversa, nella parte in cui afferma a torto che gli utili derivanti dallo sfruttamento di tali licenze devono essere attribuiti a tali succursali, dovrebbe quindi, in ogni caso, essere annullata.

230 In secondo luogo, l'Irlanda fa valere che gli argomenti dedotti dalla Commissione sono, in ogni caso, infondati.

231 Per quanto riguarda, in primo luogo, i verbali delle riunioni dei consigli di amministrazione, l'Irlanda sostiene che, sotto l'apparenza di un'asserita irregolarità procedurale e di un difetto di motivazione, la Commissione intende in realtà criticare le constatazioni fattuali relative a tali riunioni e l'importanza attribuita dal Tribunale alle prove che gli sono state presentate.

232 Lo stesso varrebbe per quanto riguarda, in secondo luogo, le funzioni esercitate dalle sedi dell'ASI e dell'AOE. La Commissione contesterebbe al Tribunale di aver ritenuto che tali sedi abbiano potuto esercitare funzioni in relazione alle licenze di PI, rimettendo essenzialmente in discussione gli accertamenti di fatto e il peso attribuito alle prove dal Tribunale. La Commissione ometterebbe però di individuare un qualsivoglia errore di diritto commesso al riguardo dal Tribunale.

233 L'ASI e l'AOI fanno valere che la terza parte del primo motivo d'impugnazione, con la quale la Commissione cercherebbe di dibattere nuovamente sui fatti, è irricevibile e, in ogni caso, infondata e inoperante.

234 Sotto un primo profilo, per quanto riguarda i verbali dei consigli di amministrazione, l'ASI e l'AOI sostengono, anzitutto, che la Commissione snatura gli elementi di prova quando afferma che tali verbali costituivano le uniche prove fornite nel corso del procedimento amministrativo relative alle decisioni adottate dall'ASI e dall'AOE al di fuori dell'Irlanda, mentre il Tribunale si è basato in particolare su altri elementi di prova attestanti che gli accordi di ripartizione dei costi sono stati di fatto firmati dagli amministratori di tali società aventi sede negli Stati Uniti e che questi ultimi, così come le persone che agivano in nome di dette società, hanno negoziato e concluso contratti con gli OEM e gli operatori di telecomunicazioni. L'ASI e l'AOI sostengono, poi, che il ragionamento di cui al punto 304 della sentenza impugnata è, in ogni caso, sufficiente per consentire alla Commissione di comprendere il fondamento del giudizio del Tribunale e alla Corte di esercitare il suo controllo. L'ASI e l'AOI rilevano, infine, che il Tribunale non ha imposto alla Commissione un livello di prova impossibile da soddisfare, ma ha dichiarato che quest'ultima non poteva limitarsi ad esaminare i verbali dei consigli di amministrazione dell'ASI e dell'AOE, quando invece tali società l'avevano informata che tali verbali non costituivano un resoconto esaustivo delle attività degli amministratori basati negli Stati Uniti e le avevano fornito numerose prove di tali attività nel corso del procedimento amministrativo.

235 Sotto un secondo profilo, l'ASI e l'AOI affermano che la negoziazione e la firma dei contratti con gli OEM e gli operatori di telecomunicazioni da parte degli amministratori con sede negli Stati Uniti o, mediante procura, da dipendenti del gruppo Apple costituivano «funzioni significative del personale», esercitate dall'ASI e dall'AOE al di fuori dell'Irlanda. Inoltre, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, il Tribunale si sarebbe basato sulla firma degli accordi di ripartizione dei costi o sulla concessione di procure non per dimostrare che le sedi dell'ASI e dell'AOE esercitavano «funzioni significative del personale», bensì per dichiarare, ai punti da 303 a 309 della sentenza impugnata, che la Commissione aveva erroneamente ritenuto che gli organi direttivi dell'ASI e dell'AOE, in particolare i loro consigli di amministrazione, «non avessero le capacità di esercitare le funzioni essenziali» di tali società. La sentenza impugnata non sarebbe quindi viziata né da contraddizione né da una violazione della nozione di vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE né da uno snaturamento del diritto nazionale.

236 Sotto un terzo profilo, la censura della Commissione vertente sul fatto che il Tribunale ha violato l'approccio dell'entità distinta e il principio di libera concorrenza, e ha quindi violato l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e snaturato il diritto nazionale, deriverebbe dal postulato erroneo secondo cui la negoziazione e la firma dei contratti in questione erano funzioni esercitate non già da persone che agivano in nome e per conto dell'ASI, bensì dalla Apple Inc.

237 Il Granducato di Lussemburgo sostiene l'argomentazione dell'Irlanda, dell'ASI e dell'AOI.

238 L'Autorità di vigilanza EFTA, infine, condivide gli argomenti formulati dalla Commissione. Gli atti formali, quali il conferimento di una procura o la firma di un accordo, non costituirebbero funzioni effettivamente esercitate dalle sedi centrali dell'ASI e dell'AOE in relazione alle licenze di PI del gruppo Apple. Tali atti non sarebbero altro che la formalizzazione, da parte dei direttori dell'ASI e dell'AOE, di funzioni effettivamente svolte dalla Apple Inc., come la negoziazione e la firma di contratti commerciali con clienti quali operatori di telecomunicazioni o OEM. Di conseguenza, se è vero che il Tribunale ha elaborato, al punto 242 della sentenza impugnata, il criterio pertinente ai fini dell'accertamento dell'esistenza di un vantaggio, esso avrebbe, per contro, applicato un criterio errato per respingere il ragionamento in via principale della Commissione, esposto ai punti da 303 a 309 della sentenza impugnata.

b) Giudizio della Corte

239 Con la terza parte del suo primo motivo d'impugnazione, diretta contro i punti 301 e da 303 a 309 della sentenza impugnata, la Commissione contesta più in particolare le valutazioni del Tribunale relative alle attività dell'ASI e dell'AOE.

240 In primo luogo, la Commissione sostiene che il Tribunale non ha risposto all'argomento sollevato dinanzi ad esso secondo cui i verbali da essa esaminati costituivano l'unico elemento di prova prodotto dall'Irlanda e dalla Apple Inc. nel corso del procedimento amministrativo al fine di dimostrare l'esistenza di funzioni svolte dalle sedi.

241 Nella specie, al punto 305 della sentenza impugnata, il Tribunale ha ritenuto, nell'esercizio della sua competenza in materia di valutazione delle prove, che, malgrado il loro carattere sommario, gli estratti dei verbali esaminati dalla Commissione fossero sufficienti a «comprendere come le decisioni fondamentali per la società [fossero] adottate e iscritte [in tali verbali]».

242 Una siffatta valutazione, che consente alla Commissione di comprendere le ragioni dell'importanza che il Tribunale ha riconosciuto a detti verbali, quand'anche questi ultimi fossero l'unico elemento di prova fornito nel corso del procedimento amministrativo relativo alle funzioni delle sedi, non può essere oggetto d'impugnazione dinanzi alla Corte, salvo in caso di snaturamento, non invocato dalla Commissione.

243 In secondo luogo, la Commissione sostiene che, al punto 304, della sentenza impugnata, il Tribunale ha posto a suo carico un onere della prova impossibile da assolvere.

244 A tale punto 304, il Tribunale ha affermato che «il fatto che i verbali [esaminati dalla Commissione] non mostrino dettagli sulle decisioni relative alla gestione delle licenze di PI del gruppo Apple, sull'accordo di ripartizione dei costi e sulle decisioni commerciali importanti non può escludere l'esistenza di queste stesse decisioni».

245 Come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 85 delle sue conclusioni, il ragionamento esposto al punto 304 della sentenza impugnata, se dovesse essere confermato, escluderebbe che la Commissione possa trarre argomenti dalla circostanza che i verbali dei consigli di amministrazione di una società non menzionano talune categorie di decisioni al fine di suffragare la sua analisi che conclude per l'inesistenza di tali decisioni. Orbene, un siffatto ragionamento fa effettivamente gravare sulla Commissione un onere della prova eccessivo.

246 In terzo luogo, la Commissione contesta il punto 306 della sentenza impugnata, laddove, in particolare, il Tribunale afferma che, dai verbali da essa esaminati «risulta che poteri molto ampi di gestione [erano] stati delegati a favore di singoli amministratori». Essa fa valere che, se è vero che tali verbali occasionalmente davano atto del conferimento di procure da parte dei consigli di amministrazione, tuttavia, solo una di tali procure riguardava la conclusione di contratti con gli OEM e gli operatori di telecomunicazioni.

247 Al riguardo, nella misura in cui la Commissione intende con tale argomentazione rimettere in discussione la valutazione del valore probatorio dell'iscrizione a verbale della procura menzionata al punto precedente, tale valutazione spetta in linea di principio al solo Tribunale (v., in tal senso, sentenze del 15 giugno 2000, [Dorsch Consult/Consiglio e Commissione](#), C-237/98 P, EU:C:2000:321, punto 50, nonché del 12 luglio 2005, [Commissione/CEVA e Pfizer](#), C-198/03 P, EU:C:2005:445, punto 50), fermo restando che, come ha affermato l'avvocato generale al paragrafo 87 delle sue conclusioni, nessuna regola né nessun principio del diritto dell'Unione vieta, in linea di principio, al Tribunale di fondarsi su un solo elemento di prova per accertare i fatti pertinenti.

248 In quarto luogo, la Commissione contesta la valutazione del Tribunale, contenuta in particolare ai punti 301, 306 e 307 della sentenza impugnata, secondo cui degli atti, quali il rilascio di procure ai fini, nel caso di specie, della negoziazione, della sottoscrizione o della modifica degli accordi, costituiscono funzioni effettivamente svolte dalle sedi dell'ASI e dell'AOE in relazione alle licenze di PI. La Commissione ammette che, in particolare, lo svolgimento di trattative per la conclusione di contratti commerciali, quali quelli con gli OEM e con gli operatori di telecomunicazioni, possono costituire «funzioni significative del personale» ai fini dell'analisi funzionale e fattuale da svolgere in base all'articolo 25 del TCA 97. Tuttavia, nel caso di specie, tali funzioni sarebbero state esercitate non già dalle sedi dell'ASI e dell'AOE, ma da dipendenti dell'Apple Inc., per conto dell'insieme del gruppo Apple oppure a beneficio di queste due società. I punti 301, 306 e 307 della sentenza impugnata sarebbero altresì viziati da un difetto di motivazione e da una contraddittorietà di motivazione.

249 Tale argomento della Commissione discende da una lettura erronea della sentenza impugnata.

250 Infatti, il Tribunale, quando ha constatato la partecipazione di amministratori dell'ASI e dell'AOE, direttamente o mediante procura, a trattative con gli OEM e con gli operatori di telecomunicazioni o ancora alla conclusione di contratti commerciali o di accordi infragruppo, non ha inteso affermare che queste due sedi avevano svolto «funzioni significative del personale» in relazione alle licenze di PI, ma si è limitato a dichiarare, in particolare ai punti 302 e 309 della sentenza impugnata, che la decisione contestata aveva erroneamente concluso che la gestione della PI del gruppo Apple era stata necessariamente assunta dalle succursali di dette società poiché le loro sedi non avevano la capacità di adottare decisioni relative alla gestione di tali licenze.

251 In tali circostanze, sebbene, come rilevato ai punti 193 e 222 della presente sentenza, tale ragionamento del Tribunale sia fondato su elementi di prova irricevibili e su un'erronea presa in considerazione delle funzioni esercitate dalla Apple Inc., l'argomento della Commissione, riassunto al punto 248 della presente sentenza, non può essere accolto.

252 Dall'insieme di tali considerazioni risulta che la terza parte del primo motivo d'impugnazione è, per la ragione esposta al punto 245 della presente sentenza, in parte fondata.

4. Conclusioni sul primo motivo d'impugnazione

253 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, il primo motivo di impugnazione deve essere respinto.

254 Dall'esame di tale motivo risulta, in primo luogo, che il Tribunale è incorso in un errore di diritto ritenendo, in particolare ai punti da 183 a 187, 228, 242 e 243 della sentenza impugnata, che la Commissione avesse adottato un approccio «per esclusione» nel suo esame delle attività esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 e, pertanto, della determinazione dei redditi imponibili in Irlanda di tali società non residenti. Pertanto, esso ha erroneamente dichiarato, al punto 249 della sentenza impugnata, che il ragionamento in via principale della Commissione è stato fondato su valutazioni errate relative alla tassazione normale in forza del diritto tributario irlandese applicabile nel caso di specie.

255 Il Tribunale è inoltre incorso in un'irregolarità procedurale prendendo in considerazione prove irricevibili a sostegno della sua valutazione contenute al punto 301 della sentenza impugnata (v. punto 193 della presente sentenza).

256 In secondo luogo, Il Tribunale, dando rilievo, nel suo esame delle valutazioni della Commissione riguardante le attività all'interno del gruppo Apple, alle funzioni e ai rischi assunti dalla Apple Inc. in relazione alla PI del gruppo Apple, invece di focalizzarsi unicamente sulle attività svolte rispettivamente dalle succursali irlandesi e dalle sedi dell'ASI e dell'AOE con riferimento alla gestione e allo sfruttamento delle licenze di PI, ha proceduto a una qualificazione dei fatti esaminati applicando un criterio giuridico diverso da quello da esso stesso ritenuto applicabile in forza dell'articolo 25 del TCA 9. Tale quadro di riferimento impone di prendere in considerazione la ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra la

succursale e le altre parti della società non residente e, in applicazione dei principi fiscali applicabili in forza del diritto irlandese, esclude la presa in considerazione del ruolo di entità distinte, quali una società madre della società non residente (v. punto 222 della presente sentenza).

257 In terzo luogo, il Tribunale ha fatto gravare sulla Commissione un onere della prova eccessivo ritenendo, al punto 304 della sentenza impugnata, che il fatto che i verbali esaminati dalla Commissione non mostrino dettagli sulle decisioni relative alla gestione delle licenze di PI del gruppo Apple, sull'accordo di ripartizione dei costi e sulle decisioni commerciali importanti non può escludere l'esistenza di queste stesse decisioni (v. punto 245 della presente sentenza).

258 In tali circostanze, il Tribunale ha erroneamente dichiarato, da un lato, che il ragionamento in via principale della Commissione era fondato su valutazioni errate in ordine alla tassazione normale in forza del diritto tributario irlandese applicabile nel caso di specie e, dall'altro, ha accolto le censure dedotte dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro le valutazioni fattuali operate dalla Commissione riguardo alle attività delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE ed alle attività al di fuori di dette succursali.

259 Tenuto conto degli errori constatati nell'ambito dell'esame del primo motivo d'impugnazione, la sentenza impugnata deve essere annullata nella parte in cui accoglie le censure nei confronti del ragionamento in via principale relativo all'esistenza di un vantaggio selettivo, invocate dall'Irlanda nell'ambito dei motivi di ricorso dal primo al terzo nella causa T-778/16 e dall'ASI e dall'AOE nell'ambito dei motivi di ricorso dal primo al quinto nella causa T-892/16, nella parte in cui annulla la decisione controversa e statuisce sulle spese.

VI. Sui ricorsi dinanzi al Tribunale

260 Conformemente all'articolo 61, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, quest'ultima, in caso di annullamento della decisione del Tribunale, può statuire definitivamente sulla controversia, qualora lo stato degli atti lo consenta, o rinviare la causa dinanzi al Tribunale affinché sia decisa da quest'ultimo.

261 Dagli atti introduttivi dei ricorsi in primo grado risulta che i motivi dedotti, rispettivamente, dall'Irlanda e dall'ASI e dall'AOE tendevano, in primo luogo, a contestare il ragionamento in via principale della Commissione, denunciando errori concernenti la valutazione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo (motivi di ricorso dal primo al terzo nella causa T-778/16 e dal primo al sesto motivo di ricorso nella causa T-892/16) e la valutazione relativa alla nozione di intervento dello Stato (terzo parte del secondo motivo di ricorso nella causa T-778/16).

262 In secondo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE hanno fatto valere che l'esame della Commissione nell'ambito del procedimento amministrativo è stato condotto in violazione delle forme sostanziali e, in particolare, del diritto di essere ascoltato (sesto motivo di ricorso nella causa T-778/16 e settimo e dodicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16).

263 In terzo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE hanno contestato il recupero ordinato dalla decisione controversa, in violazione in particolare dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento (settimo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e undicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16).

264 In quarto luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE contestano alla Commissione la sua ingerenza nelle competenze degli Stati membri, invocando, in particolare, il principio di autonomia fiscale (ottavo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e quattordicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16).

265 In quinto e ultimo luogo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE hanno sostenuto che la decisione controversa era insufficientemente motivata (nono motivo di ricorso nella causa T-778/16 e tredicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16).

266 Nel caso di specie, la Corte dispone degli elementi necessari per pronunciarsi sull'insieme di tali motivi. Questi ultimi sono stati infatti oggetto di un dibattito in contraddittorio dinanzi al Tribunale e il loro esame non richiede l'adozione di alcuna misura supplementare di organizzazione del procedimento o di istruzione del fascicolo, tenuto conto delle questioni che occorre risolvere per porre fine alla controversia.

267 La Corte ritiene che lo stato degli atti consenta di statuire sui ricorsi e che occorra statuire definitivamente su questi ultimi nei limiti della controversia che rimane pendente dinanzi ad essa (v., in tal senso, sentenze del 4 marzo 2021, [Commissione/Fútbol Club Barcelona](#), C-362/19 P, EU:C:2021:169, punto 108 nonché giurisprudenza ivi citata, nonché del 5 marzo 2024, [Kočner/Europol](#), C-755/21 P, EU:C:2024:202, punto 112).

A. *Sui motivi di ricorso riguardanti la valutazione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo*

268 Nell'ambito della contestazione del ragionamento in via principale della Commissione, sotto un primo profilo, l'Irlanda ha addebitato a quest'ultima di aver effettuato un esame congiunto delle nozioni di vantaggio e di selettività (parzialmente secondo motivo di ricorso nella causa T-778/16).

269 Sotto un secondo profilo, tanto l'Irlanda quanto l'ASI e l'AOE hanno addebitato alla Commissione di aver erroneamente individuato il quadro di riferimento, in particolare sulla base di valutazioni errate della tassazione normale in virtù del diritto irlandese (parzialmente primo e secondo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e primo motivo di ricorso nella causa T-892/16), dell'erronea applicazione del principio di libera concorrenza (parzialmente primo motivo e terzo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e parzialmente primo motivo e secondo motivo di ricorso nella causa T-892/16), e dell'applicazione inadeguata dell'approccio autorizzato dell'OCSE (parzialmente secondo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e quinto motivo di ricorso nella causa T-892/16).

270 Sotto un terzo profilo, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE hanno contestato le valutazioni della Commissione relative alle attività all'interno del gruppo Apple (primo motivo di ricorso nella causa T-778/16 nonché terzo e quarto motivo di ricorso nella causa T-892/16).

271 Sotto un quarto profilo, esse hanno contestato le valutazioni relative al carattere selettivo dei ruling fiscali contestati (parzialmente secondo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e sesto motivo di ricorso nella causa T-892/16).

1. *Sull'esame congiunto dei criteri del vantaggio e della selettività*

272 L'Irlanda fa valere, in sostanza, che la Commissione ha ignorato principi consolidati nella giurisprudenza confondendo i criteri del vantaggio e della selettività e le addebita di non aver esaminato questi due criteri separatamente.

273 Poiché il Tribunale ha respinto, per i motivi esposti ai punti da 134 a 138 della sentenza impugnata, la censura dell'Irlanda volta a contestare l'esame congiunto dei criteri del vantaggio e della selettività, senza che l'Irlanda abbia contestato, nell'ambito di un'impugnazione incidentale, la fondatezza di tale parte di detta sentenza, l'annullamento di detta sentenza, pronunciato dalla Corte, non rimette in discussione quest'ultima nella parte in cui il Tribunale ha respinto tale censure (v., in tal senso, sentenze del 4 marzo 2021, Commissione/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punto 109, e del 23 novembre 2021, [Consiglio/Hamas](#), C-833/19 P, EU:C:2021:950, punto 81).

274 Infatti, l'articolo 178, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte dispone che le conclusioni dell'impugnazione incidentale tendono all'annullamento, totale o parziale, della decisione del Tribunale, senza limitare la portata di tali conclusioni alla decisione del Tribunale quale contenuta nel dispositivo di tale decisione, a differenza dell'articolo 169, paragrafo 1, di detto regolamento, relativo alle conclusioni dell'impugnazione. Ne consegue che, nel caso di specie, l'Irlanda avrebbe potuto proporre un'impugnazione incidentale che avrebbe messo in discussione il rigetto, da parte del Tribunale, del motivo dedotto in primo grado. In assenza di un'impugnazione incidentale siffatta, la sentenza impugnata ha acquisito autorità di cosa giudicata nella parte in cui il Tribunale ha respinto tale argomento (v., in tal senso, sentenze del 4 marzo 2021, Commissione/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punto 110, e del 23 novembre 2021, [Consiglio/Hamas](#), C-833/19 P, EU:C:2021:950, punto 82).

275 Ciò premesso, la censura dedotta dall'Irlanda diretta a criticare l'esame congiunto dei criteri del vantaggio e della selettività coincide parzialmente con le censure dirette più specificamente contro le valutazioni relative al carattere selettivo dei ruling fiscali contestati, esaminate ai punti da 294 a 311 della presente sentenza. Tali diverse censure saranno, pertanto, trattate congiuntamente.

2. *Sull'individuazione del quadro di riferimento e sulle valutazioni della Commissione relative alla tassazione normale degli utili in forza del diritto tributario irlandese*

276 In primo luogo, per quanto riguarda l'individuazione del quadro di riferimento, occorre, per le stesse motivazioni esposte ai punti 273 e 274 della presente sentenza, ritenere che la

sentenza impugnata, nella parte in cui ha respinto, per le motivazioni esposte ai suoi punti da 144 a 162, le censure dedotte dall'Irlanda e dall'ASI e dall'AOE relative al quadro di riferimento come definito nella decisione controversa, abbia, in assenza di impugnazione incidentale, acquisito autorità di cosa giudicata. Ne consegue che la Corte non deve statuire su tali censure.

277 In secondo luogo, per quanto riguarda le valutazioni relative alla tassazione normale degli utili in forza del diritto tributario irlandese, risulta, anzitutto, dalle considerazioni formulate ai punti da 120 a 130 della presente sentenza, che non è dimostrato che la Commissione, ritenendo che le licenze di PI del gruppo Apple avrebbero dovuto essere attribuite alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE in quanto le sedi di tali società non avevano dipendenti né presenza fisica necessari per garantire la gestione di tali licenze, abbia proceduto ad un'attribuzione degli utili «per esclusione» unicamente, il che non sarebbe conforme all'articolo 25 del TCA 97. Non si può quindi validamente sostenere che la Commissione non abbia tentato di dimostrare che le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE avevano effettivamente esercitato le attività connesse alle licenze di PI del gruppo Apple che giustificavano che le autorità tributarie irlandesi avrebbero dovuto attribuire a tali succursali le licenze di PI del gruppo Apple detenute dall'ASI e dall'AOE e che, di conseguenza, ai sensi dell'articolo 25 del TCA 97, tutti i redditi commerciali dell'ASI e dell'AOE avrebbero dovuto essere considerati derivanti dall'attività di tali succursali.

278 Inoltre, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE hanno sostenuto, nell'ambito del primo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e del primo e del secondo motivo di ricorso nella causa T-892/16, che la Commissione, tenuto conto dell'applicazione da parte delle autorità tributarie irlandesi dell'articolo 25 del TCA 97, non poteva controllare, mediante il principio di libera concorrenza, se il livello degli utili attribuiti alle succursali per le loro attività commerciali in Irlanda, quale accolto nei ruling fiscali contestati, corrispondesse al livello degli utili che sarebbero stati ottenuti mediante l'esercizio di tali attività commerciali in condizioni di mercato. Per gli stessi motivi esposti ai punti 273 e 274 della presente sentenza, la sentenza impugnata, nella parte in cui ha respinto, per le ragioni esposte ai suoi punti da 192 a 225, tali argomenti, in assenza di un'impugnazione incidentale, ha acquisito autorità di cosa giudicata. Non occorre quindi statuire su questi ultimi.

279 Inoltre, il Tribunale, per i motivi esposti ai punti da 233 a 239 della sentenza impugnata, ha respinto la censura vertente sul fatto che la Commissione si era basata, in sostanza, sull'approccio autorizzato dell'OCSE quando ha considerato che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, l'attribuzione degli utili alla succursale irlandese di una società non residente doveva prendere in considerazione la ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra la succursale e le altre parti di tale società. In assenza di impugnazione incidentale, tale sentenza, in tale misura, ha acquisito autorità di cosa giudicata. Non occorre quindi statuire su tale censura.

280 Infine, come risulta dall'esame del primo motivo d'impugnazione, non è dimostrato che la Commissione abbia applicato erroneamente il principio di libera concorrenza nell'ambito del suo ragionamento in via principale, in quanto non avrebbe preso in considerazione la realtà

economica, la struttura e le peculiarità del gruppo Apple, in particolare le funzioni relative alla gestione della PI di detto gruppo esercitate a Cupertino. Occorre quindi respingere gli argomenti addotti dall'Irlanda nell'ambito del terzo motivo di ricorso nella causa T-778/16, nella parte in cui riguardano le conclusioni alle quali, sulla base del principio di libera concorrenza, la Commissione è pervenuta nell'ambito del suo ragionamento in via principale.

281 Alla luce dell'insieme di tali considerazioni, tutti i motivi diretti contro le valutazioni della Commissione relative al suo ragionamento in via principale e riguardanti, da un lato, l'individuazione del quadro di riferimento e, dall'altro, la tassazione normale in forza del diritto irlandese applicabile nel caso di specie devono essere respinti.

3. *Sulle valutazioni della Commissione riguardante le attività all'interno del gruppo Apple*

282 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE facevano valere, in sostanza, che le attività e le funzioni svolte dalle succursali irlandesi di queste due società, individuate dalla Commissione, rappresentavano solo una minima parte dell'attività economica e degli utili di dette società e che, in ogni caso, tali attività e funzioni non hanno incluso né la gestione né l'adozione di decisioni strategiche riguardanti lo sviluppo e la commercializzazione della PI.

283 Secondo l'Irlanda e secondo l'ASI e l'AOE tutte le decisioni strategiche, in particolare per quanto riguarda la progettazione e lo sviluppo dei prodotti, sarebbero state adottate seguendo una strategia commerciale globale determinata a Cupertino e attuate dagli organi direttivi delle due società in questione, al di fuori delle succursali irlandesi. Pertanto, l'attribuzione alle succursali irlandesi delle licenze di PI del gruppo Apple non sarebbe giustificata.

284 Dall'esame del primo motivo d'impugnazione risulta che il Tribunale, da un lato, ha ammesso erroneamente la pertinenza delle funzioni esercitate dalla Apple Inc. ai fini della ripartizione degli utili dell'ASI e dell'AOE tra le loro sedi e le loro rispettive succursali (seconda parte) e, dall'altro, è incorso in un errore di diritto constatando che gli organi direttivi dell'ASI e dell'AOE avevano esercitato, direttamente o per procura, funzioni essenziali quanto alle licenze di PI (terza parte).

285 Inoltre, come rilevato dalla Commissione, l'attribuzione sul piano fiscale delle licenze di PI del gruppo Apple alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE nonché la successiva attribuzione degli utili generati dall'utilizzo di tali licenze derivano direttamente da un'applicazione corretta dei principi fiscali pertinenti alla struttura del gruppo Apple come attuata dalla Apple Inc. stessa mediante l'accordo di ripartizione dei costi descritto ai punti 6 e 7 della presente sentenza.

286 Pertanto, la necessità di prendere in considerazione, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, la ripartizione degli attivi, delle funzioni e dei rischi tra le succursali irlandesi e le altre parti dell'ASI e dell'AOE, e ciò indipendentemente dal ruolo eventualmente svolto dalla Apple Inc., deriva dalla sola scelta effettuata dal gruppo Apple di spostare, mediante l'accordo di ripartizione dei costi, i costi e i rischi connessi alla PI di tale gruppo.

287 Contrariamente a quanto dichiarato dal Tribunale, al punto 310 della sentenza impugnata, la Commissione è quindi ben riuscita a dimostrare, tenuto conto, da un lato, delle attività e delle funzioni effettivamente esercitate dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE e, dall'altro, dell'assenza di elementi concordanti idonei a dimostrare l'esistenza di decisioni strategiche adottate e attuate dalle sedi di tali società situate al di fuori dell'Irlanda, che a dette succursali avrebbero dovuto essere attribuiti gli utili generati dallo sfruttamento delle licenze di PI del gruppo Apple, ai fini della determinazione degli utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda.

288 In tali circostanze, occorre altresì respingere le censure dedotte dall'Irlanda nell'ambito del primo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e dall'ASI e dall'AOE nell'ambito del terzo e del quarto motivo di ricorso nella causa T-892/16 contro le valutazioni fattuali operate dalla Commissione riguardo alle attività delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE ed alle attività al di fuori di dette succursali.

4. Sul carattere selettivo dei ruling fiscali contestati

a) Argomenti delle parti

289 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, sostenute dal Granducato di Lussemburgo, sostengono, anzitutto, che la Commissione è incorsa in un errore nel qualificare i ruling fiscali contestati come misure di aiuti individuali basandosi sul solo fatto che essi si applicavano solo all'ASI e all'AOE e, pertanto, presumendo erroneamente la loro selettività. La giurisprudenza invocata dalla Commissione non suffragherebbe la sua conclusione nel caso di specie, tenuto conto, in particolare, che, in primo luogo, i ruling fiscali preliminari sono disponibili per tutti i contribuenti che ne fanno richiesta, che, in secondo luogo, i ruling fiscali contestati si limitano ad applicare l'articolo 25 del TCA 97 ai fatti riferiti nelle domande presentate alle autorità tributarie irlandesi e che, in terzo luogo e di conseguenza, si sarebbero potuti adottare ruling fiscali equivalenti nei confronti di qualsiasi società che si fosse trovata in una situazione analoga a quella dell'ASI e dell'AOE, che li avrebbe richiesti.

290 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE sostengono poi, in sostanza, che, nell'ambito dell'analisi in tre fasi della selettività, la Commissione ha seguito un approccio distorto della selettività, invocando un sistema di riferimento fittizio e facendo valere che esisteva una deroga a norme che non si applicavano in realtà a nessun contribuente che si trovasse in una situazione analoga a quella dell'ASI e dell'AOE.

291 Secondo tali ricorrenti, al fine di dimostrare la selettività dei ruling fiscali contestati, la Commissione avrebbe dovuto dimostrare che questi ultimi avevano comportato un trattamento differenziato delle società che, sotto il profilo dell'obiettivo della misura, si trovano in una situazione comparabile. Tenuto conto dell'obiettivo dei ruling fiscali contestati, le società residenti e non residenti non si troverebbero in una situazione di diritto e di fatto analoga per quanto riguarda la determinazione dei loro utili imponibili in Irlanda.

292 Infine, l'Irlanda sostiene che, nella misura in cui la Commissione abbia dimostrato il carattere selettivo dei ruling fiscali contestati, *quod non*, la differenza di trattamento di cui

sono oggetto le società non residenti era giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale irlandese, ed in particolare dall'estensione territoriale del potere impositivo dell'Irlanda.

293 La Commissione, sostenuta dalla Repubblica di Polonia e dall'Autorità di vigilanza EFTA, contesta gli argomenti dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE.

b) Giudizio della Corte

294 In sostanza, l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE criticano le conclusioni della Commissione circa il carattere selettivo dei ruling fiscali contestati, in quanto, da un lato, tale selettività non può essere presunta nel caso di specie e, dall'altro, non vi sarebbe stato un trattamento derogatorio o selettivo nei confronti dell'ASI e dell'AOE, rispetto ad altre imprese che si trovavano in una situazione analoga. L'Irlanda sostiene, in ogni caso, ammesso che sia dimostrato, che siffatto trattamento sarebbe stato giustificato dalla natura e dalla struttura generale del regime fiscale irlandese.

295 Dalla giurisprudenza si evince che, se è vero che il requisito della selettività derivante dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE deve essere chiaramente distinto dall'individuazione concomitante di un vantaggio economico, in quanto, quando la Commissione rileva la presenza di un vantaggio, inteso in senso ampio, direttamente o indirettamente ascrivibile a una determinata misura, essa è tenuta a dimostrare, inoltre, che tale vantaggio vada a favore specificamente di una o più imprese (sentenza del 21 settembre 2023, Fachverband Spielhallen e LM/Commissione, C-831/21 P, EU:C:2023:686, punto 35, e la giurisprudenza ivi citata), non si può tuttavia escludere che tali criteri possano essere esaminati congiuntamente, poiché dall'esame effettuato dalla Commissione risulta, da un lato, che la misura in questione conferisce un vantaggio economico al suo beneficiario e, dall'altro, che tale vantaggio non vada a beneficio delle imprese che si trovano in una situazione giuridica e fattuale analoga.

296 Per quanto attiene più specificamente alle misure fiscali, l'esame del vantaggio e quello della selettività si sovrappongono, in quanto entrambi i criteri implicano la dimostrazione che la misura fiscale contestata abbia condotto a una riduzione dell'importo dell'imposta che sarebbe stata normalmente dovuta dal beneficiario della misura se quest'ultimo fosse stato assoggettato a un regime fiscale «normale», applicabile agli altri contribuenti che si trovavano nella medesima situazione.

297 Come precisato dalla Corte, l'esame che la Commissione deve compiere per accertare la selettività di un regime di aiuti di natura fiscale coincide, per quanto attiene all'individuazione del sistema di riferimento o del regime fiscale «normale», con quello che deve essere effettuato per verificare se la misura controversa abbia l'effetto di conferire vantaggi ai suoi beneficiari (sentenza del 21 settembre 2023, C-831/21 P, EU:C:2023:686, punto 41).

298 Nel caso di specie, occorre ricordare che, nell'ambito del suo esame congiunto del vantaggio e della selettività, la Commissione ha seguito l'analisi di selettività in tre fasi di una misura fiscale nazionale, vale a dire, anzitutto, l'individuazione del sistema di riferimento appropriato, poi, la valutazione della questione se le misure controverse costituissero una

deroga a tale sistema e, infine, la valutazione della questione se una siffatta deroga fosse giustificata dalla natura e dalla struttura di detto sistema.

299 Orbene, per quanto riguarda, sotto un primo profilo, l'argomento delle ricorrenti secondo cui la Commissione si sarebbe erroneamente basata sulla presunzione di selettività connessa alle misure di natura individuale quale elaborata nella giurisprudenza (v., in tal senso, sentenze del 4 giugno 2015, [Commissione/MOL](#), C-15/14 P, EU:C:2015:362, e del 30 giugno 2016, [Belgio/Commissione](#), C-270/15 P, EU:C:2016:489), quest'ultimo deve essere dichiarato inoperante.

300 Infatti, anche supponendo che i ruling fiscali contestati attuino l'articolo 25 del TCA 97, che è una disposizione di cui beneficiano tutte le società non residenti in modo generale e astratto, e non possono quindi essere classificati come «aiuti individuali», si deve constatare che tali ruling fiscali sono stati esaminati alla luce del metodo di analisi in tre fasi applicabile ai regimi di aiuto fiscale, come stabilito nella giurisprudenza richiamata al punto 76 della presente sentenza.

301 In definitiva, anche supponendo che la Commissione non potesse legittimamente invocare una presunzione di selettività nel caso di specie, tale errore potrebbe incidere sulla constatazione di selettività effettuata dalla Commissione solo se quest'ultima avesse ommesso di dimostrare, al termine di tale analisi in tre fasi, che i ruling fiscali contestati avevano portato a una riduzione dell'importo dell'imposta normalmente dovuta dal beneficiario della misura se fosse stato assoggettato al regime fiscale «normale», applicabile agli altri contribuenti che si trovavano nella medesima situazione.

302 Sotto un secondo profilo, non è stato dimostrato che la Commissione abbia adottato un approccio distorto nella sua analisi della selettività in tre fasi.

303 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'individuazione del sistema di riferimento, per le ragioni esposte nel punto 276 della presente sentenza, la sentenza impugnata, nella misura in cui ha respinto le censure sollevate dall'Irlanda e dall'ASI e dall'AOE relative al quadro di riferimento come definito nella decisione impugnata, ha acquisito, in assenza di un'impugnazione incidentale, autorità di cosa giudicata.

304 In secondo luogo, la censura secondo cui la Commissione non ha dimostrato che i ruling fiscali contestati costituiscono una deroga al quadro di riferimento da essa individuato non può essere accolta.

305 Infatti, la Commissione ha sufficientemente dimostrato che tali ruling fiscali comportano che l'ASI e l'AOE beneficino di un trattamento fiscale favorevole rispetto alle società residenti tassate in Irlanda che non possono beneficiare di tali ruling fiscali preventivi dell'amministrazione tributaria, ossia in particolare le società non integrate autonome, le società integrate di un gruppo che effettuano operazioni con terzi o le società integrate di un gruppo che effettuano operazioni con società del gruppo alle quali esse sono collegate fissando il prezzo di tali operazioni in condizioni di libera concorrenza, sebbene tali società si

trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga per quanto riguarda l'obiettivo perseguito dal sistema di riferimento che è quello di tassare gli utili generati in Irlanda.

306 Pertanto, i ruling fiscali contestati, in quanto riducono l'importo annuo dell'imposta che l'ASI e l'AOE sono tenuti a versare in Irlanda rispetto, in particolare, alle società non integrate il cui utile imponibile riflette i prezzi determinati sul mercato e negoziati in condizioni di libera concorrenza, determinano un trattamento differenziato che può essere sostanzialmente qualificato come derogatorio e come discriminatorio (v., in tal senso, sentenza del 21 dicembre 2016, [Commissione/World Duty Free Group e a.](#), C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 54).

307 In terzo luogo, per quanto riguarda la questione se la discriminazione causata dai ruling fiscali contestati sia giustificata dalla natura e dalla logica del sistema impositivo in Irlanda, è pacifico che una misura che deroghi all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata se tale misura deriva direttamente dai principi informatori o basilari di tale sistema fiscale. In proposito va operata una distinzione fra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime fiscale e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso che sono necessari per il raggiungimento di tali obiettivi. Di conseguenza, vantaggi fiscali che fossero riconducibili a uno scopo estraneo al sistema impositivo in cui si collocano non possono sottrarsi alle esigenze derivanti dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (v., in tal senso, sentenze dell'8 settembre 2011, [Paint Graphos e a.](#), da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punti da 65 a 70, nonché del 19 dicembre 2018, [A-Brauerei](#), C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 48).

308 Nel caso di specie, occorre rilevare che, al termine del ragionamento esposto ai considerando da 404 a 411 della decisione controversa, la Commissione ha ritenuto che nessuno degli argomenti dedotti nel corso del procedimento amministrativo, relativi, in sostanza, all'esercizio del potere discrezionale di cui gode l'Irish Revenue (amministrazione tributaria, Irlanda), alla prassi seguita da tale amministrazione tributaria e all'«efficacia del sistema fiscale» alla quale i ruling fiscali contestati dovrebbero contribuire, giustificasse il trattamento di cui hanno beneficiato l'ASI e l'AOE, consistito nel conferire a tali società un vantaggio selettivo.

309 L'Irlanda non è riuscita a spiegare per quali ragioni le valutazioni della Commissione contenute in tale parte della decisione controversa sarebbero errate. In particolare, l'Irlanda non indica sotto quale profilo il principio di territorialità, di cui essa si avvale, richieda necessariamente un trattamento favorevole per le società non residenti. Orbene, spetta allo Stato membro che ha introdotto una differenziazione tra imprese in materia di oneri fiscali dimostrare che essa sia effettivamente giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema di cui trattasi (sentenza dell'8 settembre 2011, [Commissione/Paesì Bassi](#), C-279/08 P, EU:C:2011:551, punto 62 nonché giurisprudenza ivi citata).

310 Di conseguenza, la Commissione ha a buon diritto ritenuto, nella decisione controversa, che la differenziazione in materia di trattamento fiscale degli utili dell'ASI e dell'AOE derivante

dai ruling fiscali contestati non fosse giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale irlandese.

311 In tali circostanze, occorre respingere le censure dedotte dalle parti ricorrenti riguardo all'esame della selettività di tali ruling fiscali nella decisione controversa.

B. Sull'esistenza di un intervento dello Stato o mediante risorse statali

1. Argomenti delle parti

312 L'Irlanda afferma che la Commissione ha erroneamente concluso per l'esistenza di un intervento dello Stato o mediante risorse statali. In primo luogo, non vi sarebbe stato «intervento» in quanto, nel caso di specie, i pareri emessi dall'amministrazione tributaria irlandese non modificherebbero i diritti e gli obblighi del contribuente, ma si limiterebbero ad applicare il diritto tributario nazionale alla situazione particolare di quest'ultimo. In secondo luogo, l'Irlanda sostiene che, contrariamente a quanto ritenuto dalla Commissione al considerando 221 della decisione controversa, essa non ha rinunciato a un gettito tributario astenendosi dal tassare tutti gli utili dell'ASI e dell'AOE, in quanto sono unicamente gli utili delle succursali di queste due società ad essere soggetti ad imposta in Irlanda, in forza dell'articolo 25 del TCA 97.

313 La Commissione, da un lato, sostiene che i ruling fiscali contestati sono imputabili all'Irlanda in quanto sono stati adottati dalla sua amministrazione fiscale, ossia l'Irish Revenue, che è un organo dello Stato. Orbene, tali ruling fiscali e l'accettazione da parte dell'Irlanda delle dichiarazioni fiscali dell'ASI e dell'AOE sulla base di detti ruling fiscali non possono essere dissociati. Dall'altro lato, secondo la Commissione, poiché i ruling fiscali contestati hanno ridotto gli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE ai fini dell'articolo 25 del TCA 97, l'Irlanda ha rinunciato a un gettito tributario e, pertanto, a risorse statali.

2. Giudizio della Corte

314 Secondo costante giurisprudenza, una misura può essere qualificata come intervento dello Stato o come aiuto concesso «mediante risorse statali» qualora, da un lato, essa sia concessa direttamente o indirettamente mediante tali risorse e, dall'altro, sia imputabile ad uno Stato membro (sentenza del 12 gennaio 2023, [DOBELES HES](#), C-702/20 e C-17/21, EU:C:2023:1, punto 32 nonché giurisprudenza ivi citata).

315 In primo luogo, la condizione relativa all'imputabilità della misura ad uno Stato membro impone di valutare se le autorità pubbliche siano state, in un modo o nell'altro, coinvolte nell'adozione di tale misura (v., in tal senso, sentenza del 28 marzo 2019, Germania/Commissione, C-405/16 P, EU:C:2019:268, punto 49).

316 Nel caso di specie, la Commissione ha ritenuto, al considerando 221 della decisione controversa, che i ruling fiscali contestati fossero imputabili all'Irlanda poiché sono stati adottati dalla sua amministrazione tributaria, ossia l'Irish Revenue, che è un organo dello Stato. Essa ha più precisamente rilevato che tali ruling fiscali erano stati utilizzati dall'ASI e dall'AOE per calcolare l'importo che esse dovevano pagare ogni anno a titolo dell'imposta sulle

società in Irlanda, che l'amministrazione tributaria irlandese ha accettato tali calcoli e, su tale base, ha accettato che l'imposta versata da tali società in Irlanda durante il periodo rilevante corrispondesse all'importo dell'imposta sulle società che esse erano tenute a versare.

317 Con tali valutazioni, la Commissione ha dimostrato che le autorità pubbliche sono state coinvolte nell'adozione dei ruling fiscali contestati. Pertanto, l'affermazione dell'Irlanda secondo cui le misure controverse non sono qualificabili come interventi imputabili allo Stato deve essere respinta.

318 In secondo luogo, per quanto riguarda la condizione relativa al fatto che il vantaggio sia concesso «mediante risorse statali», dalla giurisprudenza della Corte risulta che una misura statale che conceda a talune imprese un non assoggettamento ad un'imposta costituisce un aiuto di Stato, pur non comportando un trasferimento di risorse pubbliche, in quanto consiste nella rinuncia da parte delle autorità interessate al gettito tributario che di norma avrebbero potuto riscuotere (v., in tal senso, sentenza del 17 novembre 2009, [Presidente del Consiglio dei Ministri](#), C-169/08, EU:C:2009:709, punto 57 nonché giurisprudenza ivi citata).

319 Infatti, non in tutti i casi è necessario dimostrare un trasferimento di risorse statali perché il vantaggio concesso ad una o più imprese possa essere considerato un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. In tal senso, sono in particolare considerati aiuti gli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che di regola gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti (sentenza del 19 marzo 2013, *Bouygues e a./Commissione e a.*, C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, punti 100 e 101).

320 Nel caso di specie, la Commissione non è incorsa in errori nel ritenere, al considerando 221 della decisione controversa, che l'Irlanda avesse rinunciato a un gettito tributario da parte dell'ASI e dell'AOE nella misura in cui i ruling fiscali contestati approvano metodi di attribuzione degli utili che conducono a un risultato che non avrebbero accettato imprese distinte e autonome operanti a condizioni di mercato. Tali ruling fiscali riducono, infatti, gli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97 e, pertanto, l'importo dell'imposta sulle società che esse sono tenute a versare in Irlanda rispetto alle altre società tassate in tale Stato membro i cui utili imponibili riflettono i prezzi determinati sul mercato in condizioni di libera concorrenza. Tali misure alleggeriscono quindi gli oneri che sono, in linea di principio, un onere per il bilancio di un'impresa, ai sensi della giurisprudenza citata nel punto 319 della presente sentenza.

321 Ne consegue che anche la terza parte del secondo motivo di ricorso nella causa T-778/16 deve essere respinta.

C. Sui motivi di ricorso relativi alla violazione delle forme sostanziali e, in particolare, del diritto di essere ascoltato

1. Argomenti delle parti

322 L'Irlanda fa valere che la Commissione, nell'ambito del procedimento che ha condotto all'adozione della decisione controversa, ha violato varie forme sostanziali, e in particolare il diritto di essere ascoltato. La Commissione non avrebbe così effettivamente dato all'Irlanda l'opportunità di partecipare ad un dibattito in contraddittorio.

323 Essa afferma, in primo luogo, che la portata della valutazione della legittimità dei ruling fiscali contestati dalla Commissione è cambiata tra l'adozione della decisione di avvio del procedimento e l'adozione della decisione controversa. Anzitutto, la Commissione non sarebbe stata coerente per quanto riguarda la base giuridica del requisito secondo cui l'Irish Revenue avrebbe dovuto applicare il principio di libera concorrenza nei ruling fiscali contestati. Inoltre, queste due decisioni sarebbero incompatibili nel loro approccio al sistema di riferimento. Infine, le autorità irlandesi non sarebbero state in grado di far conoscere il loro punto di vista sulla realtà e sulla pertinenza dei fatti nonché sugli elementi invocati dalla Commissione a sostegno delle sue conclusioni.

324 In secondo luogo, l'Irlanda sostiene che la decisione controversa contiene constatazioni fattuali che essa non ha mai avuto l'opportunità di commentare. In tal senso, detta decisione enuncerebbe, per la prima volta, osservazioni sulle relazioni di esperti presentate dalle ricorrenti nel corso del procedimento amministrativo e considerazioni relative a pareri delle autorità tributarie irlandesi su altri contribuenti, sulle quali essa, di conseguenza, non ha potuto pronunciarsi.

325 In terzo luogo, l'Irlanda afferma che funzionari della Commissione hanno reso dichiarazioni pubbliche che pregiudicavano il risultato del procedimento di indagine formale, in particolare nel corso del 2015, ossia ben prima dell'adozione della decisione controversa.

326 In quarto luogo, la Commissione non avrebbe rispettato i doveri di diligenza e di imparzialità ad essa incombenti, in forza del principio di buona amministrazione, per quanto riguarda la sua analisi del diritto tributario irlandese e la presa in considerazione di tutti gli elementi pertinenti. L'Irlanda ritiene che la decisione controversa sembri essere stata influenzata da considerazioni non pertinenti alla luce, in particolare, del regime fiscale irlandese e delle attività del gruppo Apple. In particolare, il fatto, rilevato dalla Commissione, che la maggior parte dei redditi dell'ASI e dell'AOE non fosse tassata in alcuno Stato riguarderebbe, in realtà, le disparità e i divari esistenti tra i regimi fiscali irlandese e americano.

327 L'ASI e l'AOE adducono altresì, sotto un primo profilo, a sostegno del loro settimo motivo di ricorso, che la Commissione ha violato varie formalità sostanziali. Ricordando che il presunto beneficiario di un aiuto di Stato deve essere stato in grado di partecipare in modo efficace al procedimento di indagine formale, tali ricorrenti sostengono, da un lato, che l'argomento principale accolto in definitiva dalla Commissione, secondo il quale i diritti di PI del gruppo Apple da esse detenuti dovevano essere attribuiti alle succursali irlandesi, non era enunciato nella decisione di avvio del procedimento e, dall'altro, che le comunicazioni informali della Commissione non hanno dato alla Apple Inc. adeguata opportunità di rispondere efficacemente a tale argomento principale.

328 Sotto un secondo profilo, nell'ambito del loro dodicesimo motivo di ricorso, l'ASI e l'AOE affermano che la Commissione ha violato l'obbligo di esame diligente e imparziale ad essa incombente nel settore degli aiuti di Stato. Esse indicano che la decisione controversa si basa sulla valutazione erronea secondo la quale le funzioni e le attività dei consigli di amministrazione di tali società erano interamente descritte nei verbali delle riunioni, nonostante la dichiarazione contraria della Apple Inc. La Commissione avrebbe quindi dovuto dare alla Apple Inc. l'opportunità di fornire informazioni complementari al riguardo.

329 La Commissione, sostenuta dalla Repubblica di Polonia e dall'Autorità di vigilanza EFTA, contesta tutte tali affermazioni.

2. Giudizio della Corte

330 Conformemente all'articolo 4, paragrafo 4, del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 [TFUE] (GU 2015, L 248, pag. 9), la Commissione deve avviare un procedimento di indagine formale su un aiuto di Stato, che prevede l'informazione delle parti interessate, qualora, al termine di un esame preliminare, nutra dubbi sulla compatibilità della misura in questione con il mercato interno. Ne consegue che la Commissione non è tenuta a presentare un'analisi completa della misura di cui trattasi nella sua decisione di avviare tale procedimento. Per contro, è necessario che la Commissione definisca sufficientemente il quadro del suo esame al fine di non svuotare di significato il diritto degli interessati di presentare le loro osservazioni.

331 Nel caso di specie, nella decisione di avvio, che fa seguito a diversi scambi di corrispondenza tra le autorità irlandesi e i servizi della Commissione e che invita le parti interessate a presentare le loro osservazioni, la Commissione ha esposto le ragioni che l'hanno indotta a concludere, in via preliminare, che i ruling fiscali contestati costituivano una concessione di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, da parte dell'Irlanda a favore della Apple Inc., dell'ASI e dell'AOE, e che tali aiuti erano incompatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafi 2 e 3, TFUE. La Commissione ha, in particolare, espresso dubbi sul fatto che i metodi di attribuzione degli utili avallati da tali ruling fiscali per determinare l'utile imponibile dell'ASI e dell'AOE in Irlanda rispecchiassero una remunerazione a favore delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE che un operatore indipendente, prudente e operante in normali condizioni di mercato avrebbe accettato.

332 In primo luogo, per quanto riguarda la censura secondo cui la Commissione avrebbe modificato il suo approccio tra la decisione di avvio e la decisione controversa, occorre ricordare che la Commissione è tenuta ad avviare il procedimento di indagine formale se, dopo una prima valutazione, la misura esaminata suscita dubbi circa la sua compatibilità con il mercato interno.

333 Conformemente all'articolo 6, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589, quando la Commissione decide di avviare il procedimento di indagine formale, tale decisione può limitarsi ad esporre sinteticamente i punti di fatto e di diritto pertinenti, a contenere una valutazione provvisoria della misura di cui trattasi volta a determinare se essa presenti il

carattere di un aiuto e ad esporre i dubbi attinenti alla sua compatibilità con il mercato interno.

334 Ne consegue che, in una decisione di avvio del procedimento di indagine formale, la qualificazione di una misura come aiuto di Stato non ha carattere definitivo. L'avvio di tale procedimento mira appunto a consentire alla Commissione di munirsi di tutti i pareri necessari per essere in grado di adottare una decisione definitiva su tale punto.

335 Dall'articolo 9 del regolamento 2015/1589 si evince che, in esito al procedimento di indagine formale, l'analisi della Commissione può aver subito un'evoluzione, poiché essa può infine decidere che la misura non costituisce un aiuto o che i dubbi relativi alla sua incompatibilità non esistono più (v., in tal senso, sentenza del 14 dicembre 2023, [EDP España/Naturgy Energy Group e Commissione](#), C-693/21 P e C-698/21 P, EU:C:2023:989, punto 63). Ne consegue che la decisione di avviare il procedimento di indagine formale e la decisione di concludere il procedimento possono presentare talune divergenze, senza che esse inficino tuttavia quest'ultima decisione.

336 Inoltre, quand'anche la valutazione della Commissione potesse essere mutata tra la decisione di avviare il procedimento di indagine formale e la decisione di concludere tale procedimento, tale modifica non incide necessariamente sulla legittimità di quest'ultima decisione. Solo una modifica di posizione che incida sulla natura delle misure in questione o sulla loro qualificazione giuridica, comportando così un cambiamento dell'oggetto del procedimento di indagine formale, può esigere che la Commissione informi nuovamente le parti interessate affinché queste ultime siano messe in condizione di presentare le loro osservazioni al riguardo (v., in tal senso, sentenza dell'11 novembre 2021, [Autostrada Wielkopolska/Commissione e Polonia](#), C-933/19 P, EU:C:2021:905, punto 71).

337 Nel caso di specie, la decisione di avvio ha sufficientemente definito l'ambito del procedimento di indagine formale della Commissione ed è stata sufficientemente chiara per consentire alle ricorrenti di comprendere i dubbi della Commissione sulla compatibilità dei ruling fiscali contestati con il mercato interno e per dare loro l'opportunità di far valere la loro posizione.

338 Peraltro, la decisione di avvio del procedimento definisce in modo sufficientemente chiaro il quadro dell'analisi della Commissione, anche per quanto riguarda il principio di libera concorrenza. A tal riguardo, la Commissione non era tenuta ad informare le parti interessate del modo in cui la sua analisi si era evoluta nel corso del procedimento di indagine formale né a rispondere a ciascuna relazione che le era stata sottoposta, purché ciò non equivalesse a modificare l'oggetto stesso di detto procedimento.

339 In secondo luogo, le dichiarazioni del personale della Commissione menzionate dall'ASI e dall'AOE, che non riflettono una posizione della Commissione o di uno dei suoi membri, sono irrilevanti. Infatti, le affermazioni dei funzionari e degli agenti della Commissione, anche supponendo che essi esprimano chiaramente un'opinione quanto al risultato del

procedimento di indagine formale riguardante i ruling fiscali contestati, non sono idonee a dimostrare che la Commissione abbia pregiudicato la sua decisione.

340 In terzo luogo, non è stato dimostrato che, come sostenuto dall'Irlanda nell'ambito del suo sesto motivo di ricorso e come fatto valere dall'ASI e dall'AOE nell'ambito del loro dodicesimo motivo di ricorso, la Commissione abbia violato il principio di buona amministrazione e omesso di procedere a un esame diligente e imparziale del fascicolo non chiedendo la comunicazione di elementi di informazione che sembrano idonei a confermare, o a confutare, altri elementi di informazione rilevanti ai fini dell'esame della misura in questione, ma la cui affidabilità non può essere considerata sufficientemente dimostrata.

341 Qualora le ricorrenti avessero ritenuto rilevanti taluni elementi di informazione relativi al regime fiscale irlandese e alle attività svolte dall'ASI e dall'AOE al di fuori dell'Irlanda, esse avrebbero dovuto comunicarli durante il procedimento amministrativo, in conformità alla giurisprudenza citata nel punto 184 della presente sentenza. Il fatto che esse non li abbiano comunicati non può essere ascritto a un inadempimento, da parte della Commissione, del suo obbligo di procedere ad un esame diligente e imparziale.

342 In definitiva, le ricorrenti sono state sufficientemente informate dell'avvio di un procedimento di indagine formale relativo ai ruling fiscali contestati e del fatto che tale procedimento verteva sulla questione se i metodi di attribuzione degli utili avallati da tali ruling fiscali fossero adeguati o se conferissero un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE. Le ricorrenti hanno avuto la possibilità di presentare tutte le osservazioni che ritenevano pertinenti in quanto parti interessate e si sono effettivamente avvalse di tale possibilità.

343 Ne consegue che l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE non possono legittimamente sostenere che i loro diritti procedurali sono stati violati e che la Commissione ha violato il principio di buona amministrazione, dal momento che quest'ultima ha correttamente assolto, nei limiti dei suoi motivi, il suo compito consistente nel porre le parti interessate in condizione di presentare utilmente le loro osservazioni durante il procedimento di indagine formale dell'aiuto.

344 Devono pertanto essere respinti il sesto motivo di ricorso nella causa T-778/16 nonché il settimo e il dodicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16.

D. Sui motivi di ricorso vertenti su una violazione dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento

1. Argomenti delle parti

345 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE deducono, in sostanza, che la Commissione ha violato i principi di certezza del diritto e di irretroattività ordinando all'Irlanda, sulla base di un'interpretazione inedita dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, di recuperare gli aiuti di Stato che essa avrebbe concesso. L'Irlanda sostiene altresì, per lo stesso motivo, che la Commissione ha violato il principio di tutela del legittimo affidamento.

346 Secondo l'ASI e l'AOE, l'interpretazione della Commissione non sarebbe stata prevedibile al momento dell'adozione dei ruling fiscali contestati nel corso degli anni 1991 e 2007, in

quanto la Commissione non l'aveva enunciata nelle sue comunicazioni sugli aiuti di Stato. Inoltre, l'approccio autorizzato dall'OCSE e le linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, adottate nell'anno 2010, sulle quali si basa la Commissione nella decisione controversa, non esistevano al momento dell'adozione dei ruling fiscali contestati. In tali circostanze, la Commissione non avrebbe dovuto ordinare il recupero degli aiuti sulla base dell'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589.

347 Inoltre, nella misura in cui i ruling fiscali contestati costituiscono un'applicazione di norme di tassazione delle società non residenti, attualmente contenute nell'articolo 25 del TCA 97, che non sono state modificate almeno dal 1967, ossia prima dell'adesione dell'Irlanda all'Unione, le asserite misure di aiuto dovrebbero essere considerate aiuti esistenti che non possono, pertanto, dar luogo a recupero.

348 Secondo l'Irlanda, la Commissione ha violato i principi di certezza del diritto, di irretroattività e di tutela del legittimo affidamento ordinandole di recuperare, sulla base di un'interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE che non era prevedibile al momento dell'adozione dei ruling fiscali contestati, gli aiuti di Stato che essa avrebbe concesso. In particolare, il ricorso della Commissione al principio di libera concorrenza dimostrerebbe un nuovo approccio in materia di aiuti di Stato. Inoltre, la decisione controversa violerebbe manifestamente il diritto della Apple Inc. di conoscere la portata dei suoi obblighi giuridici e di non essere pregiudicata da un'applicazione del diritto che non era prevedibile all'epoca dei fatti rilevanti. Anche per tale motivo, la Commissione non avrebbe quindi dovuto ordinare il recupero degli aiuti.

349 Il Granducato di Lussemburgo sostiene, in sostanza, tale argomentazione.

350 La Commissione, sostenuta dalla Repubblica di Polonia e dall'Autorità di vigilanza EFTA, contesta la fondatezza di detta argomentazione.

2. Giudizio della Corte

351 Ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589, nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario, a meno che ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione.

352 Nel caso di specie, la Commissione non è incorsa in un errore di diritto imponendo all'Irlanda, ai sensi dell'articolo 2 della decisione controversa, il recupero degli aiuti controversi. Contrariamente a quanto sostengono le ricorrenti, sostenute dal Granducato di Lussemburgo, un siffatto obbligo non viola infatti né il principio della certezza del diritto né il principio della tutela del legittimo affidamento.

353 In primo luogo, il principio della certezza del diritto, che fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, esige che le norme di diritto siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano orientarsi nelle situazioni e nei rapporti giuridici

rientranti nella sfera del diritto dell'Unione (sentenza dell'8 dicembre 2011, France Télécom/Commissione, C-81/10 P, EU:C:2011:811, punto 100).

354 In altre parole, gli interessati devono essere in grado di conoscere esattamente la portata degli obblighi che una normativa dell'Unione impone loro, di conoscere senza ambiguità i propri diritti ed obblighi e di regolarsi di conseguenza (sentenza dell'11 dicembre 2012, Commissione/Spagna, C-610/10, EU:C:2012:781, punto 49).

355 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, la fondamentale esigenza di certezza del diritto osta a che la Commissione possa ritardare indefinitamente l'esercizio dei suoi poteri (sentenze del 24 settembre 2002, Falck e Acciaierie di Bolzano/Commissione, C-74/00 P e C-75/00 P, EU:C:2002:524, punto 140, nonché del 22 aprile 2008, Commissione/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, punto 100).

356 Occorre, tuttavia, precisare che tale principio può essere invocato solo qualora la Commissione abbia dato prova di una palese violazione del suo obbligo di diligenza e di una manifesta carenza nell'esercizio dei suoi poteri di controllo. In particolare, qualora una misura di aiuto sia stata concessa senza essere stata notificata, il semplice fatto che la Commissione abbia tardato a ordinare il recupero dell'aiuto non è sufficiente, di per sé, a viziare tale decisione di recupero di illegittimità in base al principio della certezza del diritto (v., in tal senso, sentenza del 22 aprile 2008, [Commissione/Salzgitter](#), C-408/04 P, EU:C:2008:236, punto 106).

357 Al considerando 440 della decisione controversa, la Commissione ha spiegato che, sebbene i ruling fiscali contestati siano stati concessi nel 1991 e nel 2007, essi non le sono mai stati notificati. Inoltre, né la loro esistenza né il loro contenuto erano noti alla Commissione prima del maggio 2013 e della pubblicazione della relazione delle audizioni del Permanent Subcommittee on Investigations of the United States Senate (sottocomitato permanente del Senato degli Stati Uniti incaricato delle indagini) sulla situazione fiscale mondiale del gruppo Apple. La Commissione ha inviato la sua prima richiesta di informazioni all'Irlanda il 12 giugno 2013, ossia un mese più tardi.

358 Orbene, nel caso di specie, sebbene il ragionamento seguito dalla Commissione si applicasse, indubbiamente, a ruling fiscali, risulta non solo che esso non era inedito nella prassi decisionale, come illustrano le decisioni citate da tale istituzione nelle sue memorie in primo grado, ma che, per di più, esso non poteva apparire imprevedibile alla luce dei principi elaborati dalla giurisprudenza anteriore relativa agli aiuti di Stato di natura fiscale.

359 Pertanto, la Commissione non ha violato il principio della certezza del diritto ordinando il recupero degli aiuti di Stato.

360 In secondo luogo, la stessa constatazione si impone per quanto riguarda il principio della tutela del legittimo affidamento, principio fondamentale del diritto dell'Unione, che consente a qualsiasi operatore economico in capo al quale un'istituzione abbia fatto sorgere fondate aspettative di avvalersene (v., in tal senso, sentenza del 24 marzo 2011, [ISD Polska e a./Commissione](#), C-369/09 P, EU:C:2011:175, punto 123 nonché giurisprudenza ivi citata).

361 Tenuto conto del carattere imperativo del controllo sugli aiuti statali effettuato dalla Commissione, le imprese beneficiarie di un aiuto possono, in linea di principio, nutrire un legittimo affidamento quanto alla regolarità dell'aiuto soltanto qualora questo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dall'articolo 108 TFUE (sentenza del 24 novembre 2020, [Viasat Broadcasting UK](#), C-445/19, EU:C:2020:952, punto 42 nonché giurisprudenza ivi citata).

362 Peraltro, non risulta che la Commissione, con il suo comportamento, abbia fatto sorgere fondate aspettative quanto alla regolarità dei ruling fiscali contestati alla luce del diritto degli aiuti di Stato.

363 Pertanto, la Commissione non ha violato il principio di tutela del legittimo affidamento ordinando il recupero degli aiuti di Stato.

364 In terzo luogo, deve essere respinto l'argomento delle ricorrenti vertente, in sostanza, sul fatto che la Commissione avrebbe violato il principio di irretroattività basando la decisione controversa su un approccio autorizzato dell'OCSE successivo ai ruling fiscali contestati. Come affermato dalla Commissione al considerando 441 della decisione controversa, il suo approccio si fonda su una violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, che fa parte dell'ordinamento giuridico dell'Irlanda a partire dalla sua adesione nell'anno 1973, e non su una violazione del quadro definito a livello dell'OCSE. La Commissione ha fatto riferimento a tale quadro solo nella misura in cui offre orientamenti utili al fine di determinare se un metodo di determinazione dell'utile imponibile di una succursale produca un'approssimazione attendibile di un risultato basato sul mercato conforme al principio di libera concorrenza.

365 In quarto e ultimo luogo, non si può accogliere nemmeno l'argomento secondo cui le misure contestate dovrebbero essere classificate come aiuti «esistenti» ai sensi dell'articolo 1, lettera b), punto iv), del regolamento 2015/1589, nella misura in cui l'articolo 25 del TCA 97 riproduce norme che esistevano prima dell'adesione dell'Irlanda all'Unione. Infatti, le misure pertinenti nel caso di specie consistono nei ruling fiscali contestati e non nelle norme di tassazione delle società non residenti applicabili in forza del diritto irlandese.

366 Alla luce di tali considerazioni, occorre respingere il settimo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e l'undicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16.

E. Sui motivi di ricorso riguardanti il travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze e l'ingerenza di quest'ultima nelle competenze degli Stati membri, in particolare in violazione del principio di autonomia fiscale

1. Argomenti delle parti

367 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE, sostenute dal Granducato di Lussemburgo, fanno valere, in sostanza, che la decisione controversa costituisce una violazione dei principi costituzionali fondamentali dell'ordinamento giuridico dell'Unione che disciplinano la ripartizione delle competenze tra l'Unione e gli Stati membri, quali previsti in particolare agli articoli 4 e 5 TUE, e del principio di autonomia fiscale degli Stati membri che ne deriva. Infatti, allo stato attuale del

diritto dell'Unione, il settore dell'imposizione fiscale diretta rientrerebbe nella competenza degli Stati membri.

368 L'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE censurano, più precisamente, la Commissione per il fatto di aver ecceduto le proprie competenze in quanto essa si sarebbe basata su un'interpretazione unilaterale ed erronea del diritto tributario irlandese, in particolare dell'articolo 25 del TCA 97. Inoltre, essa avrebbe imposto norme procedurali di valutazione della fiscalità nazionale che non esisterebbero nel diritto irlandese. Peraltro, la Commissione avrebbe ecceduto le proprie competenze giustificando l'adozione della decisione controversa con la constatazione secondo cui l'ASI e l'AOE sarebbero «apolidi fiscali».

369 La Commissione, sostenuta dalla Repubblica di Polonia e dall'Autorità di vigilanza EFTA, contesta tali argomenti. In sostanza, essa ricorda che, sebbene gli Stati membri godano di sovranità fiscale, ogni misura fiscale adottata da uno Stato membro deve rispettare le norme del diritto dell'Unione relative agli aiuti di Stato.

2. Giudizio della Corte

370 Conformemente alla giurisprudenza della Corte, gli interventi degli Stati membri nei settori che non sono stati oggetto di un'armonizzazione nel diritto dell'Unione non sono esclusi dall'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE relative al controllo degli aiuti di Stato. Così, gli Stati membri devono esercitare la loro competenza in materia di imposte dirette, come quella che possiedono in materia di adozione di ruling fiscali preventivi, nel rispetto del diritto dell'Unione e, in particolare, delle norme istituite dal Trattato FUE in materia di aiuti di Stato. Essi devono quindi astenersi, nell'esercizio di tale competenza, dall'adottare misure che possano costituire aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 107 TFUE (sentenza dell'8 novembre 2022, [Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione](#), C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punti 120 e 121 nonché giurisprudenza ivi citata).

371 Pertanto, misure di fiscalità diretta, come i ruling fiscali preventivi concessi dagli Stati membri, possono essere qualificati come aiuti di Stato purché siano soddisfatti tutti i requisiti di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE ricordati al punto 74 della presente sentenza (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2022, [Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione](#), C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punto 119).

372 Per quanto riguarda più specificamente la condizione secondo cui la misura in questione deve concedere un vantaggio economico, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, nel caso delle misure fiscali, l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un livello di tassazione definito «normale» (sentenza del 6 settembre 2006, [Portogallo/Commissione](#), C-88/03, EU:C:2006:511, punto 56).

373 Al fine di determinare se esista un vantaggio fiscale, occorre comparare la situazione del beneficiario risultante dall'applicazione della misura in questione con la situazione in cui esso si troverebbe se, in assenza di tale misura, gli fosse stato applicato il regime normale di

tassazione (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punto 92).

374 Nel caso di specie, occorre rilevare, in primo luogo, che, in forza dell'articolo 25 del TCA 97, le società non residenti che esercitano la loro attività commerciale in Irlanda tramite una succursale sono soggette a tassazione, per quanto riguarda i loro redditi commerciali, unicamente sugli utili derivanti da attività commerciali direttamente o indirettamente imputabili a tale succursale irlandese. Occorre altresì rilevare che tale disposizione non definisce alcun metodo specifico al fine di determinare l'importo degli utili imputabili alle succursali irlandesi delle società non residenti.

375 Orbene, dalle memorie dell'Irlanda e dalle difese orali svolte dalle parti in udienza risulta che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, si deve tener conto del contesto di fatto e della situazione della succursale in Irlanda, in particolare delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti da tale succursale.

376 In tali circostanze e come risulta dalla giurisprudenza citata al punto 373 della presente sentenza, al fine di stabilire l'esistenza di un vantaggio nel caso di specie, la Commissione doveva poter confrontare il trattamento fiscale dell'ASI e dell'AOE risultante dall'applicazione dei ruling fiscali contestati con il trattamento fiscale che sarebbe stato riservato a queste due società qualora, in assenza di tali ruling fiscali, fossero state assoggettate al regime normale di tassazione in Irlanda.

377 Pertanto, non si può addebitare alla Commissione di aver proceduto a un'applicazione unilaterale delle norme fiscali sostanziali e a un'armonizzazione fiscale *de facto* quando ha esaminato se gli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda, calcolati secondo i metodi di attribuzione degli utili avallati dai ruling fiscali contestati, corrispondessero agli utili che, in assenza di tali ruling fiscali, sarebbero stati imputati alle succursali irlandesi di queste due società in applicazione dell'articolo 25 del TCA 97, tenuto conto delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti da tali succursali.

378 In secondo luogo, a sostegno del suo argomento secondo cui la Commissione avrebbe imposto, per la valutazione del regime nazionale di imposizione fiscale, regole procedurali estranee al diritto irlandese, l'Irlanda sostiene che, ai considerando 262, 274, 363 e 368 della decisione controversa, la Commissione aveva sostenuto che i ruling fiscali contestati non erano basati su rapporti di attribuzione degli utili, che non erano stati rivisti regolarmente e che, prima di adottare tali ruling fiscali, le autorità fiscali irlandesi non avevano indagato su altre società all'interno del gruppo Apple, indipendentemente dal luogo in cui operavano.

379 A tal riguardo, occorre ricordare che la Commissione ha concluso per l'esistenza di un vantaggio selettivo, in via principale, ai considerando da 265 a 321 della decisione controversa, a causa della mancata attribuzione delle licenze di PI del gruppo Apple alle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE, in subordine, ai considerando da 325 a 360 di tale decisione, a causa della scelta inadeguata dei metodi di attribuzione degli utili a tali succursali irlandesi e, in via

alternativa, ai considerando da 369 a 403 di detta decisione, a causa del fatto che i ruling fiscali contestati avrebbero derogato all'articolo 25 del TCA 97, e ciò in modo discrezionale.

380 Pertanto, non si può ritenere che la Commissione si sia basata sulla violazione di norme di natura procedurale per concludere nel senso dell'esistenza di un vantaggio selettivo nel caso di specie. In tali circostanze, le censure dedotte dall'Irlanda al punto 368 della presente sentenza devono essere respinte in quanto inoperanti.

381 In terzo luogo, per quanto riguarda la qualificazione dell'ASI e dell'AOE come «apolidi fiscali», occorre rilevare che, certamente, in particolare ai considerando 52, 276, 277 e 281 della decisione controversa, la Commissione ha effettivamente accolto una siffatta qualificazione nell'ambito del suo ragionamento che conclude per l'assenza di qualsiasi presenza fisica di queste due società al di fuori dell'Irlanda.

382 Tuttavia, il fatto che la Commissione abbia accolto tale qualificazione non significa che essa si sia basata su quest'ultima per concludere nel senso dell'esistenza di un vantaggio selettivo. Al contrario, i considerando della decisione controversa di cui al punto 379 della presente sentenza dimostrano che ciò non si è verificato.

383 In tali circostanze, per le stesse ragioni esposte al precedente punto 380 della presente sentenza, occorre respingere in quanto inoperanti le censure fatte valere dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE relative al travalicamento delle competenze della Commissione per aver qualificato l'ASI e l'AOE come «apolidi fiscali».

384 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre respingere l'ottavo motivo di ricorso nella causa T-778/16 e il quattordicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16, relativi al travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze e all'ingerenza di quest'ultima nelle competenze degli Stati membri.

F. Sui motivi di ricorso vertenti sul difetto di motivazione della decisione controversa

1. Argomenti delle parti

385 Le ricorrenti sostengono che la decisione controversa, che risente sotto vari profili di numerose carenze di motivazione, non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 296 TFUE e all'articolo 41, paragrafo 2, lettera c), della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

386 Secondo le ricorrenti, il ragionamento della Commissione nella decisione controversa non appare in modo chiaro e inequivocabile e non consente quindi al giudice dell'Unione di esercitare il suo controllo.

387 Anzitutto, tale decisione mancherebbe di coerenza quanto all'individuazione della regola che l'Irlanda avrebbe violato, in particolare per quanto riguarda le fonti e la portata del principio di libera concorrenza, esposte ai considerando da 255 a 257 di detta decisione. Inoltre, il considerando 451 della decisione controversa, il quale prevede che l'importo degli aiuti da recuperare potrebbe essere ridotto se le vendite realizzate dall'ASI nella regione EMEIA fossero retroattivamente contabilizzate in paesi diversi dall'Irlanda, sarebbe in

contraddizione con la conclusione della Commissione, contenuta ai considerando 412 e 413 di tale decisione, secondo la quale l'Irlanda ha adottato ruling fiscali che hanno ridotto gli utili imponibili dell'ASI rispetto a quelli che sarebbero stati tassati se tale società fosse stata assoggettata regime ordinario. Inoltre, la Commissione non avrebbe sufficientemente motivato il suo esame volto a determinare se i presunti aiuti potessero incidere sugli scambi tra Stati membri. Infine, la Commissione si sarebbe contraddetta quando ha riconosciuto, ai considerando 50 e 416 della decisione controversa, che l'ASI e l'AOE erano gestite e controllate dagli Stati Uniti pur avendo affermato, al punto 286 di tale decisione, che tali società erano effettivamente controllate a partire dall'Irlanda.

388 La Commissione, sostenuta dalla Repubblica di Polonia e dall'Autorità di vigilanza EFTA, contesta tali affermazioni.

2. Giudizio della Corte

389 Da una giurisprudenza consolidata risulta che l'obbligo di motivazione costituisce una forma sostanziale che va tenuta distinta dalla questione della fondatezza della motivazione, attinente alla legittimità nel merito dell'atto controverso (sentenze del 22 marzo 2001, Francia/Commissione, C-17/99, EU:C:2001:178, punto 35, e del 29 settembre 2011, Elf Aquitaine/Commissione, C-521/09 P, EU:C:2011:620, punto 146 nonché giurisprudenza ivi citata).

390 Infatti, la motivazione di una decisione consiste nell'esprimere espressamente le ragioni su cui si fonda tale decisione. Qualora tali ragioni siano viziate da errori, questi ultimi inficiano la legittimità nel merito della decisione, ma non la sua motivazione, che può essere sufficiente pur illustrando ragioni errate. Ne consegue che le censure e gli argomenti diretti a contestare la fondatezza di un atto non sono pertanto pertinenti nell'ambito di un motivo vertente sul difetto o sull'insufficienza di motivazione (sentenza del 18 giugno 2015, Ipatau/Consiglio, C-535/14 P, EU:C:2015:407, punto 37 nonché giurisprudenza ivi citata).

391 Inoltre, la motivazione prescritta dall'articolo 296 TFUE dev'essere adeguata alla natura dell'atto e deve far apparire in forma chiara e non equivoca l'iter logico seguito dall'istituzione da cui esso promana, in modo da consentire agli interessati di conoscere le ragioni del provvedimento adottato e permettere al giudice competente di esercitare il proprio controllo (sentenza del 15 luglio 2004, Spagna/Commissione, C-501/00, EU:C:2004:438, punto 73 nonché giurisprudenza ivi citata).

392 La motivazione non deve necessariamente specificare tutti gli elementi di fatto e di diritto pertinenti, in quanto la questione se la motivazione di un atto soddisfi i requisiti di tale articolo deve essere valutata alla luce non solo del suo tenore letterale, ma anche del suo contesto e del complesso delle norme giuridiche che disciplinano la materia di cui trattasi (sentenze del 2 aprile 1998, [Commissione/Sytraval e Brink's France](#), C-367/95 P, EU:C:1998:154, punto 63, nonché del 2 settembre 2021, [Commissione/Tempus Energy e Tempus Energy Technology](#), C-57/19 P, EU:C:2021:663, punto 198 nonché giurisprudenza ivi citata).

393 Orbene, nel caso di specie, oltre al fatto che l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOE sono state strettamente coinvolte nel procedimento di indagine formale, anzitutto, è necessario constatare che queste ultime sono state, alla luce delle loro memorie dinanzi al Tribunale, in grado di contestare utilmente la fondatezza della decisione controversa.

394 Inoltre, la decisione controversa non presenta lacune che avrebbero impedito alla Corte di esercitare pienamente il suo controllo di legittimità.

395 Per il resto, infine, si deve rilevare che le ricorrenti mirano a criticare non già la mancanza di motivazione delle affermazioni contenute nella decisione controversa, bensì la fondatezza di tali affermazioni.

396 Pertanto, il nono motivo di ricorso nella causa T-778/16 e il tredicesimo motivo di ricorso nella causa T-892/16 e, conseguentemente, tutti i motivi diretti contro il ragionamento in via principale della Commissione devono essere respinti in quanto infondati.

397 Di conseguenza, occorre constatare che il carattere selettivo del vantaggio concesso all'ASI e all'AOE dai ruling fiscali contestati è dimostrato in modo giuridicamente sufficiente, sulla base del ragionamento in via principale della Commissione nella decisione controversa, cosicché non è necessario esaminare i motivi e gli argomenti dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE al fine di contestare le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito dei suoi ragionamenti in subordine e in via alternativa. I ricorsi devono pertanto essere respinti.

VII. Sulle spese

398 Ai sensi dell'articolo 184, paragrafo 2, del regolamento di procedura, quando l'impugnazione è respinta o quando l'impugnazione è accolta e la controversia viene definitivamente decisa dalla Corte, quest'ultima statuisce sulle spese.

399 In forza dell'articolo 138, paragrafo 1, di detto regolamento, applicabile al procedimento di impugnazione in virtù dell'articolo 184, paragrafo 1, di quest'ultimo, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda.

400 Nel caso di specie, poiché l'impugnazione della Commissione è stata accolta e i ricorsi dell'Irlanda nonché dell'ASI e dell'AOE diretti contro la decisione controversa sono respinti, occorre, conformemente alle conclusioni della Commissione, condannare l'Irlanda nonché l'ASI e l'AOI a farsi carico, oltre che delle proprie spese, delle spese sostenute dalla Commissione nell'ambito della presente impugnazione e in primo grado.

401 L'articolo 140, paragrafo 1, del regolamento di procedura, applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 184, paragrafo 1, di tale regolamento, stabilisce che le spese sostenute dagli Stati membri e dalle istituzioni intervenuti nella causa restano a loro carico.

402 Il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica di Polonia dovranno quindi farsi carico delle proprie spese.

403 In forza dell'articolo 140, paragrafo 1, del regolamento di procedura, applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 184, paragrafo 1, del medesimo regolamento, le spese sostenute dagli Stati membri intervenuti nella causa restano a loro carico.

404 Di conseguenza, l'Autorità di vigilanza EFTA si fa carico delle proprie spese relative sia al procedimento di primo grado che all'impugnazione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) La sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 15 luglio 2020, Irlanda e a./Commissione (T-778/16 e T-892/16, EU:T:2020:338), è annullata nella parte in cui accoglie le censure dedotte dall'Irlanda nell'ambito dei motivi dal primo al terzo nella causa T-778/16 e dalla Apple Sales International Ltd e dalla Apple Operations Europe Ltd nell'ambito dei motivi dal primo al quinto nella causa T-892/16, nella parte in cui annulla la decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple, e nella parte in cui statuisce sulle spese.**
- 2) I ricorsi dell'Irlanda nonché della Apple Sales International Ltd e della Apple Operations International Ltd sono respinti.**
- 3) L'Irlanda nonché la Apple Sales International Ltd e la Apple Operations International Ltd sono condannate a farsi carico, oltre che delle proprie spese, di quelle sostenute dalla Commissione europea nell'ambito della presente impugnazione e in primo grado.**
- 4) Il Granducato di Lussemburgo, la Repubblica di Polonia e l'Autorità di sorveglianza EFTA si fanno carico delle proprie spese.**

Firme