

Europa și merele de aur... Sau despre lectura normei fiscale prin regulile pieței unice

Europe and the golden apples ... Reading fiscal law through Single Market regulation

Ioana Maria Costea¹

Rezumat: Prezentul studiu are ca reper de lucru hotărârea Tribunalului Uniunii în cauzele reunite T 778/16² și T 892/16, cauze care au ca obiect anularea unei decizii de sancționare dispuse de Comisia Europeană în materie de ajutor de stat. Decizia de sancționare are ca și temei un acord fiscal dintre grupul de companii Apple și Irlanda. Tehnica de aplicare a dreptului fiscal, prin intermediul soluțiilor fiscale individuale este un fapt curent în aplicarea dreptului fiscal, însă ridică două probleme semnificative, ce fac obiectul acestui studiu: pe de o parte conținutul de drept fiscal al acestor acte și semnificația lor juridică, pe de altă parte efectele generate, dincolo de simplul acord privind modul de determinare a impozitului, și anume generarea unei situații fiscale favorabile pentru o anumită companie prin acest act unilateral. Raportat la acest efect, cauzele reunite permit o discuție despre deturnarea caracterului nediscriminatoriu al impunerii și generarea unor ipoteze fiscale mai ușoare, echivalent al unui ajutor de stat. Acest regim juridic este analizabil prin filtrul dispozițiilor privind piața unică.

¹ Conferențiar univ. dr., Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, email: ioana.costea@uaic.ro.

² Hotărârea Tribunalului (Camera a șaptea extinsă), 15 iulie 2020(*) „Ajutoare de stat – Ajutor pus în aplicare de Irlanda – Decizie prin care ajutorul este declarat incompatibil cu piața internă și nelegal și prin care se dispune recuperarea acestuia – Soluții fiscale anticipate (tax rulings) – Avantaje fiscale selective – Principiul concurenței depline”, În cauzele T-778/16 și T-892/16, Irlanda, reclamantă în cauza T-778/16, susținută de Marele Ducat al Luxemburgului, intervenient în cauza T-778/16, Apple Sales International, cu sediul în Cork (Irlanda), Apple Operations Europe, cu sediul în Cork, reclamante în cauza T-892/16, susținute de Irlanda, intervenientă în cauza T-892/16, împotriva Comisiei Europene, pârâtă, susținută de Republica Polonă, intervenientă în cauza T-778/16, și de Autoritatea de Supraveghere AELS, reprezentată de C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski și C. Simpson, în calitate de agenți, intervenientă în cauza T-892/16, având ca obiect cereri întemeiate pe articolul 263 TFUE prin care se solicită anularea Deciziei (UE) 2017/1283 a Comisiei din 30 august 2016 privind ajutorul de stat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) pus în aplicare de Irlanda în favoarea Apple (JO 2017, L 187, p. 1), disponibilă la http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?docid=228621&text=&dir=&doclang=RO&part=1&occ=first&mode=lst&pageIndex=0&cid=15654450, consultată în data de 07.12.2020.

Cuvinte-cheie: ajutor de stat; soluție fiscală individuală/anticipată; impunerea societăților;

Abstract: The present study is based on the judgment of the General Court of the European Union in question, T 778/16 and T 892/16, which seeks the annulment of a sanctioning decision ordered by the European Commission in respect of State aid. The sanctioning decision is based on a tax agreement between the Apple groups of companies and Ireland. The technique of applying the tax law, through individual tax ruling is a common fact in the application of tax law, but raises two significant issues, which are the subject of this study: on the one hand the content of tax law to these acts and their legal significance, on the other hand, the effects generated, beyond the simple agreement on how to determine the tax, namely the generation of a favorable tax situation for a certain company through this unilateral. In relation to this effect, the combined cases allow a discussion on the diversion of the non-discriminatory nature to taxes and the generation of lighter tax hypotheses, equivalent to state aid. This legal regime can be analyzed through the filter of single market provisions.

Keywords: state aid; tax ruling; company taxation

1. Ce este legea fiscală?

Norma fiscală este un concept extrem de lesne de mapat; de puține ori ne punem întrebarea ce conține conceptul de normă fiscală. Lipsa acestei interogări este dată de faptul că, de cele mai multe ori, acest concept este prezumat ca și conținut reprezentând, raportat la definițiile din doctrină, ansamblul dispozițiilor legale care reglementează relațiile sociale privind impunerea. Toate aceste prezumții conceptuale au la bază o serie de dispoziții legale de diferite forțe juridice.

Desigur, premisa de lucru este dată de formula constituțională de la articolul 139 din Constituție - (1) *Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege*. Garanția constituțională derivă din formula generică „*numai prin lege*”, care poate fi lesne transpusă prin simetrie în adagiul „*nullum tributum sine lege*”. În ordinea constituțională putem distinge două nivele de acțiune. În primul rând, garanția de la articolul 139 semnifică imposibilitatea puterii publice de a colecta o impunere fără suport legislativ; cu privire la conținutul conceptului de *lege*, în formularea textului constituțional trebuie să subliniem faptul că acesta are un înțeles generic, desemnând orice formulă normativă care provine de la legiuitor. Acest fapt reprezintă o garanție de legalitate și publicitate a impunerii pentru contribuabil; instituirea unui impozit prin lege asigură instrumente specifice de control, inclusiv judiciar, cum ar fi de exemplu respectarea dispozițiilor constituționale. În al doilea rând, din lectura negativă a textului aici lipsește ceva, reiese că probabil și anume nicio impunere nu poate fi stabilită fără lege rezultă o limitare a puterii publice în generarea de obligații fiscale pentru contribuabili.

Dar ce este legea fiscală? Această interogare capătă noi dimensiuni în momentul în care luăm în calcul și suprastratul de reglementare din spațiul

europen. Legea fiscală cu componentă europeană reprezintă în primul rând act normativ național, care poate avea ca și motor al reglementării o decizie din strategia fiscală a statului membru sau transpunerea unei directive europene. Este cazul impozitului pe venit, care rezidă în aria de competențe regaliene ale statelor membre pe de o parte și al TVA pe de altă parte, impozit indirect supus armonizării. În al doilea rând, legea fiscală reprezintă acte normative europene aprobate sub formă de regulament care reglementează în materie fiscală; este cazul regulamentului UE privind Codul Vamal ori a regulamentelor privind cooperarea administrativă în privința gestiunii creanțelor provenind din taxă pe valoarea adăugată și accize. Aceste două conținuturi primordiale ale conceptului de *lege* în materie fiscală sunt încadrate în contextul mai larg al dispozițiilor normative din tratate și constituțiile naționale. Dacă cu privire la această dimensiune a conceptului de lege fiscală lucrurile sunt relativ clare și pertinente, în plan secundar se întrevede o rețea densă de acte administrative, care asigură punerea în aplicare a dispozițiilor din lege.

Rolul de punere în aplicare a unui text de impunere este extrem de tehnic și limitat; astfel nu vom avea un regim de impunere stabilit cu titlu de impozit, taxă sau contribuție printr-un ordin de ministru ori printr-o decizie a Comisiei. Însă un impozit se poate traduce în conținutul său prin aceste acte administrative; instituirea efectivă a impunerii și interpretarea acesteia pentru a fi aplicată unei anumite situații juridice sunt două chestiuni distincte, cu surse normative diferite. Funcția acestui suprastrat normativ decizional este de a asigura o interpretare punctuală, o corelare între dispoziția legală și situația, asigurând inclusiv calificarea actelor și faptelor juridice, care sunt premisă a determinării impunerii. Astfel, subzistă cu valoare de izvor de drept, având o anumită forță juridică, ceea ce literatura franceză denuște doctrina administrativ fiscală, adică „diversele interpretări ale textelor fiscale propuse de către administrația fiscală, mai ales prin intermediul instrucțiunilor și notelor de serviciu adresate agenților”³.

Doctrina administrativ-fiscală are o serie de surse formale; amintim aici raportat la dreptul fiscal român două dimensiuni. În primul rând, Codul de procedură fiscală recunoaște fără echivoc rolul modulator al Ministerului Finanțelor Publice, „rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale” [art. 5 alin. (2) C.Proc.Fisc.]. Acest rol se exercită desigur prin activitățile de coordonare administrativă (prin acte administrative, circulare, ordine interne), dar și formal și sporadic prin deciziile Comisiei fiscale centrale, care vin să asigure „aplicarea unitară a Codului fiscal, a prezentului cod, a legislației subsecvente acestora, precum și a legislației a cărei aplicare intră în sfera de competență a A.N.A.F.” [art. 5 alin. (3) C. Proc. Fisc.]. Deciziile Comisiei au

³ M. Collet, op. cit., p. 124 – Textul original: „*les diverses interprétations des textes fiscaux proposées par l'administration fiscale, notamment à travers les instructions et notes de service adressées aux agents*”.

valoare juridică⁴ și sunt opozabile contribuabililor, sub condiția aprobării acestora prin Ordin al președintelui Agenției și publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I. Soluția propusă prin decizia Comisiei Fiscale Centrale este izvor de drept, având valoare de lege *lato sensu*. O problemă aparte este ierarhia normelor – originară și de interpretare - în fața unei instanțe, doctrina franceză consacrand caracterul subsidiar al doctrinei fiscale. Sesizată cu o contestație a unui contribuabil, instanța va proceda la o analiză și aplicare directă a textului de lege, și numai în subsidiar va reține sub controlul ei de legalitate soluția propusă de organul fiscal. De cele mai multe ori, este foarte probabil ca interpretarea dată unui text de către doctrina administrativă să aibă „un sens constructiv”, prin aceea că procedează la a extinde câmpul de aplicare a legii sau la a adăuga condiții speciale la lege. Or este rarism admis ca autoritatea administrativă să adauge la lege, considerent pentru care judecătorul va proceda la anularea interpretării pentru lipsa de autoritate a emitentului.

În al doilea rând, dincolo de rolul unificator al doctrinei administrativ-fiscale, aplicarea legii fiscale îmbracă zi de zi roba interpretativă a unui „judecător” fără scaun. Și dacă ne aplecăm cu atenție asupra textului generic de la art. 52 alin. 1 C.proc.fisc.: *”Soluția fiscală individuală anticipată este actul administrativ emis de organul fiscal central în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului/plătitorului referitoare la reglementarea unor situații fiscale de fapt viitoare. Situația fiscală de fapt viitoare se apreciază în funcție de data depunerii cererii”*, observăm chiar că nu este o simplă robă de judecător, ce face aplicarea legii, ci chiar o aparentă voință normativă, soluția fiscală individuală anticipată privind *„reglementarea unor situații fiscale de fapt viitoare”* (sic!). Fără doar și poate, exprimăm rezerve față de utilizarea termenului „reglementare” atunci când vorbim de un act administrativ individual, care are doar vocația de a face aplicarea legii, indiferent dacă situația căreia i se aplică este prezentă ori viitoare. Într-o sumară calificare a soluției fiscale individuale anticipate, aceasta reprezintă un act administrativ fiscal, emis de organul fiscal, la cererea contribuabilului, contra cost, cu aplicare limitată doar la ipoteza supusă analizei, obligatoriu atât pentru contribuabil, cât și pentru autoritatea fiscală (art. 52 alin. 11 C. proc. fisc. - Soluția fiscală individuală anticipată ... sunt opozabile și obligatorii față de organul fiscal, numai dacă termenii și condițiile acestora au fost respectate de contribuabil/plătitor). Funcția sa primordială este preventivă; prin recurgerea la acest instrument de lucru, contribuabilul se asigură că unei anumite situații de fapt îi corespunde o anumită aplicare a normei fiscale, și că odată confirmată această corespondență de către organul fiscal, acesta nu va putea reveni asupra calificării date la un eventual control *ex-post*. Pe conținut, efectul unei asemenea soluții fiscale individuale anticipate este echivalent cu efectul legii; un asemenea cadru poate decide asupra caracterului impozabil sau nu al unui venit, deductibil

⁴ A. Safta, R. Bufan, *Izvoarele dreptului fiscal (II). Actele administrative ca izvoare ale dreptului fiscal. Raportul dintre actele administrative de autoritate și actele de forță juridică a legii în materie fiscală*, în „Revista de Drept Comercial”, nr. 4/2003, p. 210.

Europa și merele de aur... Sau despre lectura normei fiscale prin regulile pieței unice

sau nu al unei cheltuieli, dând conținut sau golind de consecințe norma fiscală generică, sub formă de dispoziție a unui tratat, regulament, lege.

2. Was there another Troy for her to burn?⁵

În acest context normativ paneuropean, se ridică și problema în fața Tribunalului Uniunii Europene în cele două cauze precitate. Frumosul Paris, reprezentat de Irlanda curtează cu destulă dibăcie companii americane pentru a le oferi măruș de aur – soluții fiscale anticipate. Frumoasa Elena, desemnată aici de compania Apple, celebră cu logo-ul său fructifer, acționează pe piața europeană printr-un construct societar format din următoarele trei companii: Apple Inc. - Cupertino, California, SUA (1976), compania mamă, și sucursalele: Apple Operations International; Apple Operations Europe - Irlanda; Apple Sales International - Irlanda.

Pentru aceste companii, Irlanda a propus încă din 1992 un format de lucru adaptat prin încheierea unui acord privind modalitatea de stabilire a impozitului pe profit. Soluția fiscală individuală adoptată reprezintă un acord de voință dintre mult curtata companie americană și statul irlandez. Soluția fiscală individuală (*Tax ruling*) este un minunat măruș de aur cu efect de determinare anticipată a impozitului pe profit, derogatoriu de la dreptul comun aplicabil altor companii și confirmând un acord privat din cadrul grupului societate privind rolul pe care aceste companii și-l asumă în cadrul grupului.

Soluția fiscală este un act administrativ individual, unilateral cu efect limitat atât în ceea ce privește părțile, cât și în ceea ce privește obiectul. În cauză, impozitul pe profit este determinat raportat la modalitatea de distribuire a veniturilor rezultând din exploatarea mărcii Apple, o adevărată bijuterie în domeniul tehnologie *high-tech*. Mai mult decât atât, conținutul acestui act administrativ unilateral, prin care se determină impozitul efectiv datorat și, pe cale de consecință, modalitatea de aplicare a dispozițiilor legale, este protejat de o clauză de confidențialitate. Acest fapt explică și intervenția destul de tardivă a Comisiei Europene, un adevărat Agamemnon, în acest târg fiscal, care abia în 2016 analizează soluția fiscală din cauză și o califică drept contrară dreptului Uniunii Europene. În activitatea sa de filtrare a modului de aplicare a normei fiscale, Comisia Europeană decide că regimul fiscal decurgând din soluția fiscală constituie ajutor de stat. "Norma fiscală" analizată este calificată ca reprezentând o derogare de la regulile aplicabile prețurilor de transfer. În această activitate de verificare, Comisia Europeană atribuie calitatea de normă fiscală tocmai modalității concrete de determinare a impozitului pe profit raportat la conținutul soluției fiscale individuale și la conținutul acordului încheiat între cele patru companii cu privire la modul de distribuire a veniturilor. Activitatea de exploatare a mărcii Apple și activitatea de distribuție a produselor capul pe piața europeană și asiatică. Astfel, suntem în prezența unei analize de caz concret în care o normă fiscală generică, și anume modul de determinare a impozitului pe profit, este

⁵ W. B. Yeats, *No Second Troy*, <https://www.poetryfoundation.org/poems/49772/no-second-troy>

particularizată raportat la profilul de afaceri a unui grup de companii, iar Comisia apreciază că acest acord cu conținut derogatoriu încalcă principiul concurenței depline.

2.1. *Și ce parfum avea mărul discordiei?*

Observăm astfel că mărul discordiei este dat de un avantaj fiscal calificat de Comisia Europeană ca fiind selectiv și obținut prin derogare de la cadrul normativ de referință. Metoda de lucru este o analiză comparată între situația fiscală generată de soluția fiscală individuală și situația fiscală a unor companii aflate în situație similară. Comisia Europeană, în rol de Agamemnon, decide recuperarea unei creanțe fiscale pentru perioada 2003-2014, stabilită ca diferență între rezultatul fiscal determinat de aplicarea mărului de aur, și anume impozitul pe profit stabilit față de dinamica grupului de societăți Apple și impozitul pe profit datorat de societăți aflate în raporturi juridice similare, care nu beneficiază de efectul unui asemenea *Tax ruling*.

O serie de precizări cu privire la regimul juridic al impozitului pe profit sunt punctate de către Tribunal prin hotărârea acestuia raportat la modul de colectare a impozitului pe profit pe piața unică. Astfel, fără doar și poate, mărul de aur se naște în cadrul pieței unice într-un domeniu punctual al impozitelor directe, impozite care nu sunt supuse armonizării la momentul hotărârii. Absența intervenției normative europene generează desigur o reafirmare a principiului tradițional conform căruia în materie de impunere directă, sursa normativă principală este dată de voința statelor membre în exercitarea suveranității lor fiscale.

Tribunalul UE, Hotărârea din 15 iulie 2020 (în continuare Hotărârea) în cauzele reunite T-778/16 și T 892/19, pct. 104: *„deși statele membre se bucură de suveranitate fiscală, orice măsură fiscală adoptată de un stat membru trebuie să respecte normele privind ajutoarele de stat ale Uniunii. Astfel, statele membre nu ar putea, prin măsuri fiscale, să facă discriminare între operatorii economici care se află într-o situație similară, în caz contrar existând riscul de a genera ajutoare de stat care creează denaturări ale pieței. Or, soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi permis societăților ASI și AOE să își reducă profitul impozabil în raport cu profitul impozabil al altor societăți contribuabile cărora li se aplică sistemul general irlandez al impozitului pe profit, generând ajutoare de stat ilegale și incompatibile.”*

Această suveranitate nu este lipsită de o serie de limitări, cea mai importantă fiind dată întocmai de regulile privind funcționarea pieței unice în dimensiunea de concurență deplină, fapt care interzice ajutoarele de stat. Or în acest context soluția fiscală individuală analizată apare ca asigurând companiilor în cauză un avantaj fiscal unic derogatoriu de la dreptul comun, care nu se aplică și altor companii aflate în situații similare comparabile și care, raportat la dispozițiile dreptului european, poate fi calificat ca încălcând interdicția privind acordarea de ajutoare de stat.

Tribunalul UE, Hotărârea pct. 105: *„Potrivit unei jurisprudențe constante, deși, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, fiscalitatea directă este de*

competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii⁶ (...). Astfel, intervențiile statelor membre în materie de fiscalitate directă, chiar dacă privesc chestiuni care nu au făcut obiectul unei armonizări în Uniune, nu sunt excluse din domeniul de aplicare al reglementării privind controlul ajutoarelor de stat.; pct. 106 Rezultă de aici că Comisia poate califica o măsură fiscală drept ajutor de stat în măsura în care sunt îndeplinite condițiile unei asemenea calificări⁷ (...). Astfel, statele membre trebuie să își exercite competența în materie fiscală cu respectarea dreptului Uniunii⁸ (...). În consecință, ele trebuie să se abțină să ia, în acest context, orice măsură care poate constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă”.

2.2. Care fu zeul ce-i puse pe ei să s-apuce de sfadă?

Este lesne de înțeles cu ce i-a tentat invidioasa Eris, zeița discordiei pe eroii noștri. Regimul fiscal favorabil unui anumit tip de companii, pe care îl asigură dreptul irlandez, este bine-cunoscut; distincția formală dintre companiile rezidente și companiile nerezidente în materie de impunere a impozitului pe profit asigurată de dreptul irlandez este exploatată în mai multe scheme de planificare fiscală (Google, Apple, Facebook). Și în cauza de față suntem în prezența a două companii nerezidente (AOE și ASI sunt sucursale), care „... în temeiul secțiunii 25 din TCA 97, ca societăți nerezidente care își desfășoară activitatea comercială în Irlanda prin intermediul unei sucursale sunt impozitate, în ceea ce privește veniturile lor comerciale, numai pentru profitul obținut din activitățile comerciale care pot fi atribuite direct sau indirect acestei sucursale irlandeze”⁹. Criteriile utilizate pentru a identifica cuantumul bazei impozabile sunt: funcțiile îndeplinite de compania nerezidentă, activele utilizate și riscurile asumate de sucursală pentru activitatea rezidată în Irlanda.

Întrebarea la care delimitarea cadrului normativ comun sau normal permite a se răspunde este dacă acest *tax ruling* se înscrie în cadrul regimului general irlandez de impunere a profitului societăților indiferent de forma acestora (rezidente sau nu). Astfel, baza impozabilă pentru impunerea unei sucursale este limitată, prin dinamica actelor încheiate în interiorul grupului societar, la beneficiile atribuite prin actul intern al acestuia sucursalei (societate nerezidentă). Din volumul de afaceri derulat în interiorul grupului societar, rezultând un volum total de venituri care se cuantifică în patrimoniul societății mamă, în etapa a doua de lucru se distribuie o serie de venituri și cheltuielile aferente realizării acestor venituri către sucursale. Întrucât rolul companiei nerezidente (sucursală) în generarea acestor venituri este secundar și incert raportat la rolul deținut de

⁶ A se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 47 și jurisprudența citată.

⁷ A se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, EU:C:1974:71, punctul 28, și Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctele 81 și 84

⁸ A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, C-487/08, EU:C:2010:310, punctul 37.

⁹ Tribunalul Uniunii Europene, Hotărârea pct. 113.

societatea-mamă, criteriile de identificare a veniturilor aferente bazei impozabile autonome a societății sucursale sunt extrem de relevante. Baza impozabilă pentru impozitul pe profit obținut de sucursală este dată de: veniturile pe care le-ar ar fi putut realiza dacă era constituită ca o întreprindere distinctă și independentă; veniturile din activele (drepturi reale corporale ori necorporale, deci inclusiv drepturi de PI) pe care le controlează sucursale ori veniturile aferente riscurilor de afaceri pe care și le asumă sucursala independent de compania mamă. Pe cale de consecință, o distribuție neechitabilă a bazei impozabile, cu pondere accentuată către societatea Apple Inc., ar determina o erodare a bazei impozabile rezidate în Uniune și, pe cale de consecință, ar crea un regim fiscal favorabil grupului de companii. Acest regim fiscal favorabil se va califica ca și ajutor de stat ori de câte ori nu este accesibil decât unui contribuabil aparte. Acest fapt este favorizat și de obiectul de activitate al companiilor în cauză, precum și de obiectul acordului intra-grup (acordul de partajare a costurilor – în cauză derivând din gestiunea drepturilor de proprietate intelectuală (de aici înainte „PI”¹⁰).

Tribunalul UE, Hotărârea pct. 118: *trebuie amintit că din decizia atacată reiese că Comisia a concluzionat în sensul existenței unui avantaj selectiv, cu titlu principal, ca urmare a neatribuirii licențelor pentru PI a grupului Apple către sucursalele irlandeze ale societăților ASI și AOE [considerentele (265)-(321) ale deciziei atacate], cu titlu subsidiar, ca urmare a alegerii inadecvate a metodelor de repartizare a profitului către sucursalele irlandeze menționate [considerentele (325)-(360) ale deciziei atacate] și, cu titlu alternativ, ca urmare a faptului că soluțiile fiscale anticipate contestate ar fi derogat de la secțiunea 25 din TCA 97 în mod discreționar [considerentele (369)-(403) ale deciziei atacate].*

Acest cadru a permis Comisiei Europene să aprecieze, raportat la veniturile obținute din utilizarea licențelor respective, că sediile permanente ale societăților ASI și AOE nu au putut să controleze și nici să gestioneze licențele pentru PI a grupului Apple și că *tax ruling* nu ar fi trebuit să se atribuie acestor sedii, în contextul concurenței depline, aceste venituri. Rezultă astfel că veniturile impozabile din aceste operațiuni transfrontaliere ar reveni sucursalelor societăților ASI și AOE, singurele care ar fi fost în măsură să exercite efectiv funcții în raport cu PI a grupului Apple și că impunerea acestor profituri trebuia să fie făcută în cadrul sucursalelor.

¹⁰ Tribunalul UE, Hotărârea pct. 5. ”... părțile au acceptat să partajeze costurile și riscurile legate de cercetare și dezvoltare privind bunurile necorporale care decurg din activitățile de dezvoltare legate de produsele și de serviciile grupului Apple ... părțile sunt de acord cu privire la faptul că Apple Inc. rămâne proprietarul legal oficial al bunurilor necorporale cu costuri partajate, inclusiv al drepturilor de proprietate intelectuală (denumită în continuare „PI”) ale grupului Apple. ... Apple Inc. a acordat societăților ASI și AOE o licență scutită de redevențe, care le-a permis, printre altele, să fabrice și să vândă produsele în cauză pe teritoriul care le fusese atribuit, și anume întreaga lume cu excepția continentului american. ..., părțile la acord erau obligate să își asume riscurile rezultate din acest acord, riscul principal fiind reprezentat de obligația de a plăti costurile de dezvoltare a drepturilor de PI ale grupului Apple”.

Europa și merele de aur... Sau despre lectura normei fiscale prin regulile pieței unice

2.4. Voi care-ntreceți pe Ahei, când e vorba de sfat și de arme¹¹...

În interogația privind existența unui veritabil ajutor de stat, decurgând din acest regim fiscal, Tribunalul ia ca punct de pornire infamele dispoziții ale art. 25 din TCA 97 și raționamentul Comisiei cum că, în determinarea bazei impozabile autoritățile fiscale irlandeze, ar fi trebuit să atribuie licențele pentru PI ale grupului Apple către sucursalele irlandeze ale acestor două societăți. Marea carență a acestui instrument de măsură a „frumuseții” este de a nu preciza metoda de identificare a profiturilor atribuibile direct sau indirect unei sucursale irlandeze a unei companii nerezidente și de nu pune în discuție criteriile după care se determină *Kallistei – celei mai frumoase*, în cazul nostru, celei mai în drept să facă impunerea acestor venituri. Identificarea veniturilor impozabile în Irlanda se face prin metoda excluderii, procedând astfel la un inventar al tuturor veniturilor acestei sucursale a unei societăți irlandeze nerezidente. Sunt excluse din baza de impunere veniturile atribuite altor părți ale acestei societăți nerezidente. Procedural, calificarea veniturilor după criteriul atribuirii se face de către un expert autonom prin intermediul unui aviz; ... „pentru a se determina profiturile impozabile ale societăților nerezidente care efectuează activități comerciale în Irlanda prin intermediul sucursalelor lor irlandeze trebuie să privească activitățile reale ale acestor sucursale irlandeze și valoarea activităților efectiv realizate chiar de sucursale”¹².

Cu privire la mult râvnitele venituri din exploatarea drepturilor de PI, venituri pe care Comisia le consideră aferente exercițiului de afaceri al sediilor permanente ale sucursalelor AOE și ASI și pe care soluția fiscală individuală anticipată *tax ruling* le-a exclus din baza impozabilă în Irlanda, respectiv în Uniune, legarea lor de un punct de impunere, care să determine aplicarea pe criteriul locului realizării a legislației unui stat membru, este caracterul real și efectiv al controlului asupra acestui activ (drepturile de PI)¹³. În speță, Comisia a susținut în esență că profitul din activitățile economice rezultat din drepturile de PI ale grupului Apple, ale cărui licențe erau deținute de ASI și AOE, ar fi trebuit să fie atribuit sucursalelor irlandeze, întrucât aceste societăți (partea lor ne-irlandeză căreia i-ar reveni veniturile determinate de expert ca neavând legătură cu spațiul de impunere irlandez și, pe cale de consecință, european) nu aveau nici prezență fizică, nici salariați în afara sucursalelor menționate și, prin urmare, nu ar fi putut exercita controlul asupra acestora.

¹¹ Homer, Iliada, cântul 1.

¹² Tribunalul UE, Hotărârea pct. 179.

¹³ Tribunalul UE; Hotărârea pct. 181 cu privire la Hotărârea Dataproducts: „Întrucât personalul și directorii sucursalei irlandeze nu aveau niciun control asupra activului în discuție, venitul obținut din acest activ nu putea fi atribuit acestei sucursale în vederea impozitării în Irlanda. Această concluzie nu s-ar schimba nici chiar în situația în care numai sucursala irlandeză ar angaja salariați și ar avea active fizice, în timp ce societatea nerezidentă nu ar avea alte active fizice, alți salariați sau alte activități comerciale decât cele ale sucursalei irlandeze menționate”.

Pe cale de consecință, mărul discordiei noastre este tocmai această absență, tocmai bucata mușcată și atribuită prin actul administrativ – *tax ruling* – Afroditei și anume unui spațiu extern ariei de aplicare a dreptului irlandez. Comisia a ales să socotească întregul veniturilor ca fiind impozabil în Irlanda. În acest raționament exclusiv, Comisia a introdus un viciu, o generalizare neprobată, și a calificat eronat dispozițiile de ”drept irlandez”¹⁴.

Acestei delimitări de drept fiscal, care face obiectul analizei noastre, i se alătură în plan secundar problema subzistenței unui regim de impunere neconform cu principiul liberei concurențe. Acest aspect este, din perspectiva studiului nostru, un simplu incident, de vreme ce are ca temei o problemă de competență: dreptul fiscal în dimensiunea impozitelor directe nefiind *per se* verificabil raportat la dispozițiile dreptului european, incidența acestuia din urmă poate fi pusă în discuție prin intermediul unui conductor secundar cum este regimul ajutoarelor de stat.

Tribunalul UE, Hotărârea pct. 214: (...)”*prin intermediul măsurii fiscale privind profiturile impozabile ale unei societăți nerezidente care desfășoară activități comerciale în Irlanda prin intermediul unei sucursale, autoritățile naționale au acceptat un anumit nivel al profiturilor care pot fi atribuite acestei sucursale, articolul 107 alineatul (1) TFUE permite Comisiei să verifice dacă acest nivel al profiturilor corespunde celui care ar fi fost obținut prin desfășurarea acestor activități comerciale în condiții de piață, pentru a verifica dacă din acestea rezultă o reducere a sarcinilor care grevează în mod normal bugetul întreprinderii în cauză, conferindu-i astfel un avantaj în sensul articolului menționat. Principiul concurenței depline, astfel cum a fost descris de Comisie în decizia atacată, constituie, așadar, un instrument ce permite efectuarea acestei verificări în cadrul exercitării competențelor sale în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE”.*

3. Concluzii

Această epepeică călătorie în materia ajutoarelor de stat, în căutarea mărului de aur sub forma unui regim de determinare a impozitului pe profit, care ar fi asigurat un avantaj fiscal grupului de companii controlate de peste oceanul Atlantic, este fără doar și poate istoria unei lupte de putere dintre state membre, Uniune și state terțe, privind persuadarea marilor giganți ai lumii de afaceri să le includă în circuitul lor economic.

Dincolo de acest aspect, dincolo de lupta crâncenă și cu tactici extrem de subtile dintre ahei și troieni, de argumente de dreptul concurenței extrem de rafinate, se conturează și profilul unei mari interogații privind armele folosite printre care se numără, așa cum arată prezentul studiu și instrumentele de drept fiscal. Pe cale de consecință, dacă la nivel normativ primar protejarea pieței unice a permis analizarea și filtrarea regimurilor fiscale generice derogatorii, cu limite extrem de ferme impuse de art. 110 TFUE, prin Hotărârea din 15 iulie 2020,

¹⁴ Tribunalul UE, Hotărârea pct. 187.

Europa și merele de aur... Sau despre lectura normei fiscale prin regulile pieței unice

Tribunalul Uniunii Europene forează în straturile de drept fiscal în analiza unui izvor mai puțin obișnuit și anume această soluție fiscală individuală anticipată – *tax ruling*. Actul administrativ este astfel asimilat normei juridice și i se aplică aceleași exigențe de respectare a dreptului Uniunii Europene. Un act administrativ individual, punctual, confidențial și cu efecte temporare este normă juridică și se supune regulilor impuse de acte normative cu forță superioară: acte normative administrative (ordine de punere în aplicare a legii fiscale), hotărâri de guvern (norme de punere în aplicare), legi (generic Codul Fiscal și Codul de Procedură Fiscală), dispoziții constituționale, acte normative europene (legislație secundară - Regulamente) și, în ultimul rând, legislație europeană primară (dispozițiile din Tratat).