



**Michel Durand**

Avocat, D. Fisc., TEP  
Lapointe Rosenstein Marchand  
Melançon s.e.n.c.r.l.  
michel.durand@lrmm.com

## Coup d'œil international

### Apple à la crème irlandaise... une recette au goût trop amer, aux yeux de la Commission européenne!

Le 30 août 2016, à la suite d'une enquête approfondie ouverte en juin 2014, la Commission européenne a conclu que l'Irlande avait accordé, au moyen de deux décisions anticipées en matière fiscale (« Décisions ») respectivement rendues en 1991 et en 2007, des avantages fiscaux indus (considérés comme des aides d'État) à Apple ayant permis à cette dernière de payer nettement moins d'impôt que les autres sociétés soumises aux mêmes règles nationales d'imposition. Dans les faits, ces Décisions auraient permis à Apple d'éviter l'impôt sur la quasi-totalité de ses bénéfices générés par ses ventes en Europe, le taux d'imposition effectif d'Apple sur ses bénéfices européens ayant été d'à peine 1 % en 2003 et ayant même diminué jusqu'à 0,005 % en 2014.

Jugeant cette situation illégale au regard des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État, la Commission européenne a ordonné à l'Irlande de récupérer les aides d'État illégalement consenties à Apple entre 2003 et 2014, années non prescrites pour lesquelles la Commission européenne a un tel pouvoir d'ordonnance, soit une somme de 13 milliards d'euros, plus les intérêts.

L'Irlande, en profond désaccord avec l'ordonnance de la Commission européenne (tout comme Apple, il va sans dire), a porté celle-ci en appel auprès de la Cour de justice de l'Union européenne le 9 novembre 2016.

Évidemment, plusieurs se demanderont quelle recette Apple a utilisée pour réduire son fardeau fiscal à un niveau si bas.

#### **Les « Irish Registered Non-Resident Companies » : premier ingrédient clé au cœur de la recette « pas tout à fait secrète » d'Apple**

Sommairement et sous certaines conditions, selon la législation fiscale irlandaise en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014, une société par actions constituée en Irlande n'était résidente fiscale dudit pays que dans la mesure où la gestion centrale et le contrôle de la société s'y trouvaient. Le cas échéant et sous réserve de toute convention fiscale le prévoyant autrement, la société était imposée sur ses bénéfices découlant de ses revenus mondiaux. Dans le cas contraire, elle n'était imposée que sur ses bénéfices découlant de ses revenus de source irlandaise, et ce, encore une fois, sous réserve de toute convention fiscale le prévoyant autrement.

Plusieurs entreprises multinationales ont utilisé cet aspect de la législation fiscale irlandaise (ou l'utilisent encore, pour certaines, puisque les entreprises existantes au 1<sup>er</sup> janvier 2015 peuvent bénéficier de mesures transitoires jusqu'à la fin de l'année 2020) pour optimiser leur situation fiscale relative à leurs opérations européennes. Ainsi, outre Apple, on peut notamment mentionner Microsoft, Google, Yahoo, Facebook, Oracle, IBM, Adobe Systems et Abbott Laboratories. Là où Apple semble toutefois avoir innové par rapport à plusieurs autres multinationales, c'est en n'établissant pas,

dans le cadre de la mise en place de sa structure d'optimisation fiscale, la gestion centrale et le contrôle de ses Irish Registered Non-Resident Companies (« IRNR ») dans une quelconque île des Caraïbes considérée comme un paradis fiscal, mais en mettant plutôt en place « un siège n'existant que sur papier », pour reprendre les mots utilisés par la Commission européenne et comme on pourra le constater ci-après.

## **Le prix de transfert : second ingrédient clé au cœur de la recette d'Apple**

Les entreprises multinationales paient des impôts dans des juridictions ayant des taux d'imposition différents. Les bénéfices après impôts de telles entreprises étant la somme des bénéfices après impôts dans chaque pays où elles sont imposables, elles auraient donc – volontairement... ou non – intérêt à « artificiellement » maximiser leurs profits dans les pays à faibles taux d'imposition et à réduire autant que possible ceux réalisés dans les pays à taux d'imposition plus élevés.

Les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (« Principes ») visent à mettre en échec ce genre de manipulation des profits. Ces Principes recommandent un certain nombre de méthodes qui, lorsqu'elles sont appliquées correctement, permettent d'établir (en théorie) un prix de transfert de pleine concurrence. Ces Principes s'appliquent non seulement aux transactions entre les sociétés au sein d'un même groupe d'entreprises, mais également aux transactions entre les succursales d'une même société, lorsque celle-ci exploite des succursales dans des juridictions distinctes. Ces Principes ne sont toutefois pas toujours interprétés ou appliqués de façon uniforme par l'ensemble des pays.

Par ailleurs, un arrangement préalable en matière de prix de transfert (« APP ») permet à un contribuable et une administration fiscale d'établir une méthode appropriée qui s'appliquera prospectivement et pour une période « généralement » déterminée à l'établissement d'un prix de transfert acceptable pour des opérations internationales spécifiques.

Dans le présent cas, les Décisions ont confirmé des APP entre Apple et l'Irlande. Toutefois, selon la Commission européenne, tel qu'il sera possible de le voir ci-après, aux fins de ces APP, Apple et l'Irlande n'auraient pas appliqué les méthodes recommandées par les Principes. Par ailleurs, ces APP ne comportaient aucune période déterminée aux fins de leur application.

## **Structure fiscale d'Apple en Europe**

Les opérations européennes d'Apple en Europe sont centralisées en Irlande. Au cours de la période visée par l'enquête de la Commission européenne, Apple Sales International (« ASI ») et Apple Operations Europe (« AOE ») détiennent les droits d'utilisation de la propriété intellectuelle d'Apple pour vendre et fabriquer des produits Apple en dehors de l'Amérique du Nord et de l'Amérique du Sud, et ce, dans le cadre d'un accord de partage de coûts avec Apple Inc., la maison mère du groupe Apple basée en Californie. ASI et AOE sont indirectement contrôlées par Apple Inc., Apple Operations International (« AOI »), une IRNR étant interposée entre Apple Inc. et AOE, d'une part, et ASI étant détenue par AOE, d'autre part.

ASI achète des produits Apple à des fabricants d'équipements du monde entier et les revend notamment à d'autres sociétés du groupe et aux consommateurs du marché européen. Lorsqu'un consommateur du Vieux Continent se procure un produit Apple dans un magasin, le contrat de vente n'est pas conclu entre le magasin et le consommateur, mais plutôt entre ASI et le consommateur, le magasin n'agissant que comme intermédiaire pour faciliter la vente. Ainsi, toutes les ventes et les bénéfices qui en découlent sont enregistrés en Irlande.

Quant à AOE, elle achète des matériaux de sociétés liées, manufacture une gamme spécialisée d'ordinateurs personnels et revend ceux-ci à une société liée selon des exigences spécifiques. Elle rend également des services à d'autres sociétés du groupe Apple en Europe, au Moyen-Orient et en Afrique, notamment des services de paie, d'achats centralisés et de centre d'appel.

Selon des réponses données en 2013 par un représentant d'Apple assigné à comparaître devant un sous-comité sénatorial américain, la majorité des décisions les plus stratégiques d'ASI et d'AOE au cours des années ont été prises lors de réunions occasionnelles de leur conseil d'administration respectif aux États-Unis. Il semble que rien n'ait permis de conclure autrement dans le cadre de l'enquête de la Commission européenne.

Ces décisions étant prises à l'extérieur de l'Irlande, aux fins de la législation irlandaise, ASI et AOE sont des IRNR, ne sont pas résidentes fiscales de ce pays et ne sont donc assujetties à l'impôt irlandais que sur leurs bénéfices découlant de leurs revenus de source irlandaise. Par ailleurs, au regard de la législation américaine, ASI et AOE n'ayant pas été constituées aux États-Unis, elles ne sont pas résidentes fiscales de ce pays. En d'autres mots et selon la position d'Apple, ASI et AOE ne sont résidentes fiscales d'aucun pays. Fait à noter, dans des renseignements fournis à la Commission européenne par les autorités fiscales irlandaises, ces dernières ont indiqué que la résidence fiscale d'ASI et d'AOE était indéterminée.

Compte tenu de ce qui précède, sauf pour ce qui est des bénéfices découlant de leurs revenus de source irlandaise, ASI et AOE peuvent différer tout impôt sur leurs bénéfices tant que ceux-ci ne sont pas rapatriés aux États-Unis par le biais de versements de dividendes à AOI, puis à Apple Inc.

Dans le cas des APP mentionnés ci-dessus et qui ont été confirmés par les Décisions, Apple et l'Irlande ont convenu de formules de répartition « à l'interne » des bénéfices d'ASI et d'AOE permettant de déterminer quelle portion de ceux-ci serait considérée comme provenant de revenus de source irlandaise et quelle portion de ceux-ci serait considérée comme provenant de revenus d'autres sources et donc attribuable au siège respectif de chacune des deux sociétés, sièges n'étant par ailleurs situés dans aucun pays, ne comptant aucun salarié et ne possédant pas de locaux.

Selon ces formules de répartition, seule une très faible portion des bénéfices d'ASI et d'AOE est considérée comme provenant de revenus de source irlandaise et donc assujettie à l'impôt irlandais, l'Irlande prenant notamment comme position que les fonctions accomplies par ASI et AOE ne sont que routinières et que la majeure partie de la valeur des biens vendus par ces sociétés découle non pas de leurs fonctions respectives en Irlande, mais plutôt de la propriété intellectuelle développée aux États-Unis et propriété d'Apple Inc. Ainsi, en 2011 par exemple, selon les formules de répartition des bénéfices confirmés par les Décisions, sur des bénéfices d'environ 16 milliards d'euros réalisés par ASI, seulement 50 millions d'euros ont été considérés comme imposables en Irlande.

Aux yeux de la Commission européenne, les formules de répartition des bénéfices confirmés par les Décisions ne correspondent pas à la réalité économique et n'ont pas été établies sur la base d'une ou de méthodes prévues aux Principes, mais ont plutôt essentiellement été négociées par les parties pour en arriver à un montant d'impôt à payer à l'Irlande par ASI et AOE sur leurs bénéfices respectifs qu'Apple estime comme étant raisonnable et que l'Irlande est prête à accepter. C'est donc sur cette base que la Commission européenne est arrivée à la conclusion que les Décisions confèrent des avantages fiscaux indus à Apple, d'où l'ordonnance de récupération de 13 milliards d'euros, plus les intérêts.

L'Irlande n'est pas le seul État concerné par l'ordonnance de récupération de la Commission européenne. En effet, dans la mesure où un pays de l'Union européenne considérerait qu'une partie des ventes de produits Apple aurait dû être enregistrée sur son territoire et les bénéfices en découlant y être imposés, ce pays pourra réclamer des sommes à Apple. L'Autriche et l'Espagne ont déjà fait savoir qu'ils entendaient agir de la sorte. Le cas échéant, l'Irlande pourra réduire le montant à récupérer en vertu de l'ordonnance de récupération des sommes réclamées par les autres pays.

## Conclusion

Il sera évidemment intéressant de suivre l'appel de l'Irlande auprès de la Cour de justice de l'Union européenne, l'Irlande considérant que la Commission européenne se serait immiscée dans sa politique fiscale interne.

À la lecture de ce qui précède, on peut aussi se demander ce que gagne l'Irlande à accorder des avantages fiscaux aussi importants aux multinationales. Il semble que ce soit sur le nombre. Selon un article sur le sujet publié sur le site du magazine français *L'Express*, les trois quarts des 50 plus grandes entreprises du secteur technologique paient de l'impôt à l'Irlande et y créent de l'emploi. D'autre part, comme l'a déclaré Bono, le chanteur du groupe U2 à l'hebdomadaire britannique *The Observer* : « C'est ainsi que ces sociétés sont arrivées ici... Nous n'avons pas de ressources naturelles, nous devons attirer les gens. »

Finalement, avec le vent de protectionnisme qui semble actuellement souffler des États-Unis, il sera intéressant de voir l'impact que la décision aura à court et à moyen termes sur les relations américano-européennes. En effet, les États-Unis considèrent les enquêtes de la Commission européenne comme des attaques ciblant de façon disproportionnée les entreprises américaines. Quelle sera la réplique des Américains?

À suivre...

[...] les États-Unis considèrent les enquêtes de la Commission européenne comme des attaques ciblant de façon disproportionnée les entreprises américaines.

