



Le Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés est fier de vous présenter :

Rulings fiscaux et aide d'État : L'apport de l'arrêt Apple de la CJUE
*Décision de la Cour de justice de l'Union européenne, du 10 septembre
2024 (affaire C-465/20 P)*



Anna Panicco

Étudiante du Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés



Charlotte Parrado Ramay

Étudiante du Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rendu une décision le 10 septembre 2024 (affaire C-465/20 P) par laquelle elle prononce une sanction définitive de 13 milliards d'euros à l'encontre de deux des filiales d'Apple situées sous l'égide du droit irlandais, et mettant fin à un litige de plusieurs années.

C'est la Commission européenne qui avait introduit un pourvoi, suite à l'annulation de sa décision du 30 août 2016 par le Tribunal de justice de l'Union européenne.

En effet, la Commission avait à cette date, adopté une décision sur les avantages fiscaux dont bénéficiait Apple, et plus précisément ses filiales Apple Sales International (ASI) et Apple Operations Europe (AOE), des sociétés de droit irlandais. Ces avantages étant consentis et émis depuis 1991 par l'administration fiscale irlandaise.

Explication de la structure juridique du groupe Apple

Le groupe Apple comprend Apple Inc. dont le siège est aux Etats-Unis, entièrement propriétaire d'Apple Operations International [AOI] qui à son tour, détient complètement Apple Operations Europe [AOE], détenant elle aussi entièrement Apple Sales International [ASI].

AOE et ASI sont toutes deux des sociétés constituées en Irlande.

Apple Inc. d'une part, et ASI et AOE, d'autre part, étaient liés par un accord de partage des coûts. Ils concernaient, entre autre, la recherche et le développement de la technologie incorporée dans les produits du groupe Apple. Apple Inc. est resté le propriétaire légal des droits de propriété intellectuelle.

De ce fait, Apple Inc. a accordé des licences libres de droits à ASI et AOE permettant à ces entreprises d'utiliser les droits du groupe Apple et de fabriquer et de vendre les produits concernés. Les parties à l'accord étaient tenues de supporter les risques découlant de cet accord, dont le principal était l'obligation de payer les coûts de développement liés aux droits de propriété intellectuelle.

ASI et AOE ont chacune une succursale en Irlande, qui n'ont pas de personnalité juridique distincte. La succursale irlandaise d'ASI est responsable de la réalisation des activités d'approvisionnement, de vente et de distribution associées à la vente de produits de marque Apple. La succursale irlandaise d'AOE est responsable de la fabrication et de l'assemblage d'une gamme spécialisée de produits informatiques en Irlande.

La décision de la Cour de justice de l'Union européenne met un terme au litige concernant Apple (II) faisant suite à un long parcours jurisprudentiel (I) et s'inscrivant dans une logique d'imposition des GAFAM (III).

I. Le contexte jurisprudentiel antérieur à la décision du 10 septembre 2024 (CJUE)

Il convient d'envisager la décision de la Commission européenne d'août 2016 sanctionnant Apple (A), avant d'envisager la décision d'annulation du Tribunal de l'UE (B).

A. La décision de la Commission européenne

Comme énoncé à titre introductif, la Commission européenne a condamné Apple le 30 août 2016 (décision 2017/1283) à rembourser 13 milliards d'euros d'impôts impayés à l'Irlande, en avançant divers arguments.

Le principal étant la qualification par la Commission, des avantages fiscaux octroyés par l'Irlande par le biais de rulings, comme étant des aides d'Etat. Dès lors, il apparaît nécessaire de préciser chacune de ces notions.

Définition du ruling

Un "ruling" est un accord conclu entre une administration fiscale locale et une société pour avoir une certaine sécurité du droit sur le traitement fiscal d'une chose spécifique. Ces accords sont des décisions anticipées qui vont permettre de sécuriser la politique fiscale en garantissant au contribuable l'application d'un régime fiscal déterminé à l'avance.

Par exemple, le ruling peut garantir à la société qu'elle ne sera pas redressée si elle retient tel taux, si elle fait telle opération spécifique, etc. Ils peuvent aussi permettre aux entreprises de bénéficier d'un régime plus favorable en dérogeant au système normal d'imposition.

Les risques de redressement sont ainsi logiquement réduits, étant entendu que les autorités fiscales sont liées par cet accord. Dès lors, les Etats cherchent à obtenir des rulings incitatifs pour attirer les entreprises. Tel a été le cas de l'Irlande dès les années 1990, qui a vu s'installer de nombreuses entreprises à ce titre, ayant permis de relancer son économie d'une part, et de réduire drastiquement le chômage du pays d'autre part.

De nombreux rulings concernent les prix de transfert, c'est-à-dire ceux liés aux échanges transfrontaliers entre entités liées d'un même groupe. Ils vont avoir un impact direct sur la localisation des profits avant impôt au sein de ce groupe. Ainsi, les rulings sur les prix de transferts permettent aux contribuables de localiser leur base imposable de manière optimale.

Cependant, les rulings sont globalement en baisse car il existe aujourd'hui des directives communautaires d'échanges automatiques de ruling entre les États.

En quoi consistaient précisément les rulings accordés aux deux filiales d'Apple ?

Les rulings fiscaux ont été adoptés par les autorités irlandaises, sur propositions formulées par les conseillers fiscaux d'Apple, par lettres des 29 janvier 1991 et 23 mai 2007.

En effet, l'administration fiscale irlandaise a adopté une décision fiscale anticipative concernant la détermination des bénéfices imposables d'ASI en Irlande, consistant en une répartition interne de ces bénéfices. Ces derniers étaient affectés à un « siège » d'ASI, qui se situait en dehors de l'Irlande, et en réalité, ne se situait dans aucun pays. Il n'y avait aucun salarié, ni aucun local afférent. C'est la grande majorité des bénéfices d'ASI qui étaient affectés à ce siège, échappant ainsi à l'impôt; un faible pourcentage seulement était imposé en Irlande.

Comme par exemple, en 2011 : la filiale a réalisé 16 milliards d'euros de bénéfices, et 15,95 milliards d'euros éludent l'impôt (selon les chiffres communiqués par le Sénat Américain). Ainsi, le taux d'imposition effectif était pour cette année de 0,05 % de ses bénéfices annuels totaux. Toujours par le biais des rulings, ce taux a continué de diminuer, arrivant en 2014, à près de 0,005 %.

L'administration fiscale a également accordé à l'autre filiale d'Apple (AOE) un régime fiscal bénéfique et similaire, sur la base de ces deux rulings en date de 1991 et 2007.

Les bénéfices de cette dernière étant aussi affectés en interne à son « siège » se trouvant dans aucun pays, et donc imposés nul part.

Ainsi, ces rulings fiscaux consistent à redéfinir l'assiette d'imposition sur les bénéfices, et ainsi à réduire le taux d'imposition effectif sur les sociétés AOE et ASI.

Le groupe Apple demandait à ce que cet accord entre en vigueur au 1er octobre 2007 pour une durée de cinq ans et qu'il soit renouvelé par la suite annuellement. Les autorités fiscales irlandaises ont accepté, par lettre du 23 mai 2007, toutes les propositions du groupe Apple. L'accord a été appliqué jusqu'à la clôture de l'exercice fiscal 2014.

La qualification d'un avantage sélectif

La Cour de Justice, dans son récent arrêt, revient sur la méthode de la Commission européenne qui tend à démontrer l'existence d'un avantage sélectif octroyé à Apple.

La Commission s'appuie sur des raisonnements à titre principal, à titre subsidiaire et à titre alternatif pour démontrer que les rulings fiscaux accordés à Apple ont permis à ASI et AOE de réduire le montant de leur impôt effectif en Irlande, cette réduction d'impôt représentant un avantage "*par rapport à d'autres sociétés dans une situation comparable*".

En effet, la Commission s'appuie sur une analyse en trois étapes pour démontrer l'existence d'un avantage sélectif :

- L'identification d'un cadre de référence approprié s'agissant de l'imposition des sociétés faite en Irlande;
- L'analyse des mesures litigieuses, à savoir les *rulings*, pour déterminer s'ils constituaient une dérogation à ce cadre de référence;
- Enfin, déterminer si une telle dérogation est justifiée par la nature et l'économie dudit système.

Quelle est la signification du cadre de référence en l'espèce ?

Pour la Commission, le cadre de référence correspond au droit commun d'imposition des bénéfices applicable aux sociétés en Irlande. D'après elle, l'objectif serait d'imposer les bénéfices de toutes les sociétés soumises à l'impôt en Irlande, qu'elles soient résidentes ou non-résidentes. Elle considère que les sociétés intégrées et les sociétés non intégrées sont dans des situations comparables face à ce cadre de référence.

La commission considère ainsi que l'article 25 du Taxes Consolidation Act de 1997 (code des impôts consolidés de 1997 : législation fiscale du pays), prévoyant l'imposition des sociétés non-résidentes au titre des revenus commerciaux réalisés directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une succursale active en Irlande, comme faisant partie de ce cadre de référence.

Ainsi, les avantages accordés ont méconnu ces dispositions, et l'administration a effectivement dérogé aux règles applicables classiquement en Irlande pour de telles sociétés; sans pour autant avoir démontré une quelconque justification par la nature et l'économie du système fiscal.

L'appréciation de la notion d'aide d'État

Parmi les arguments de la Commission, elle retient notamment que : *“les rulings fiscaux accordés par l'Irlande à Apple, à la demande de ce dernier, qui permettaient aux succursales de ne pas être taxées, n'ont pas de justification ou de critère cohérents. Les rulings constituent dès lors un avantage sélectif, et donc une aide d'État”*.

Le paragraphe 1 de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) pose un principe général d'interdiction des aides d'Etat. Cet article permet de réglementer des situations où des entreprises sélectivement choisies par les autorités publiques, bénéficient d'avantages économiques des fonds publics.

Il existe ainsi quatre critères permettant de qualifier une telle aide publique.

- L'aide est accordée à une entreprise de manière sélective,
- Elle constitue un avantage économique accordé par un État (est une aide publique, c'est à dire impliquant les ressources de l'Etat, qui peut être directement ou indirectement octroyée par l'Etat),

- Elle fausse les échanges entre les Etats membres,
- Enfin, elle est susceptible d'affecter ou affecte la concurrence.

La Commission européenne exerce en la matière un contrôle constant des législations fiscales nationales et des pratiques des administrations fiscales, dont notamment les rulings. A défaut de quoi, il est porté atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur de l'Union européenne.

L'une des dernière conséquence néfaste à l'existence de ces rulings selon la Commission, considérés comme avantageux par rapport au cadre normal de fiscalité en Irlande, est la méconnaissance du principe de pleine concurrence.

Le principe de pleine concurrence vise à garantir que les transactions intragroupes soient traitées fiscalement de la même manière que celles entre sociétés autonomes et non intégrées. Ce principe permet de déterminer si la société bénéficie d'un avantage sélectif par une mesure fiscale concernant ses prix de transferts, et donc par une diminution de son assiette fiscale. Cela permet d'éviter les inégalités de traitement entre sociétés placées factuellement et juridiquement dans les situations similaires. Les principes OCDE présentent notamment 5 méthodes pour déterminer le prix de pleine concurrence, devant être respectés.

L'Irlande et les filiales AOE et ASI d'Apple ont respectivement déposé des requêtes devant le Tribunal le 9 novembre (affaire T-778/16) et 19 décembre 2016 (affaire T-892/16) afin de voir annuler la décision litigieuse du 30 août 2016.

B. L'annulation par le Tribunal de justice de ladite décision

Le Tribunal de l'Union Européenne, dans son arrêt du 15 septembre 2020, a annulé la décision de la Commission, estimant que celle-ci n'avait pas suffisamment démontré l'existence d'un avantage sélectif au sens de l'article 107 du TFUE.

En effet, l'Irlande et les deux filiales d'Apple invoquaient le moyen selon lequel les activités et fonctions menées par les succursales ne représentaient qu'une infime partie de l'activité économique et des bénéfices de celles ci, et que ces activités et ces fonctions n'incluent ni la gestion ni la prise de décisions stratégiques concernant le développement et la commercialisation de la propriété intellectuelle.

Le Tribunal a fait droit à leurs demandes, considérant que, la Commission, dans le cadre de son raisonnement principal avait, d'une part, commis des erreurs concernant l'application de l'article 25 du TCA 97, du principe de pleine concurrence et de l'approche autorisée de l'OCDE, pour

en déduire que la Commission s'est fondée sur des appréciations erronées de l'application normale du droit fiscal irlandais.

D'autre part, il reproche à la Commission d'avoir échoué à démontrer qu' *“eu égard, d'une part, aux activités et aux fonctions effectivement exercées par les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE et, d'autre part, aux décisions stratégiques prises et mises en œuvre en dehors de ces succursales”*, les bénéfices résultant de l'exploitation de ces licences de propriété intellectuelle du groupe Apple étaient en fait ceux des filiales AOE et ASI, non résidentes fiscalement en Irlande, et non celles de ses succursales.

Par ailleurs, la Commission, au titre de son raisonnement subsidiaire, aurait dû démontrer les erreurs méthodologiques dans le calcul de l'impôt prévu dans les rulings. Le Tribunal reconnaît que *“si les défaillances constatées dans les méthodes de calcul des bénéficiaires imposables d'ASI et d'AOE démontrent le caractère lacunaire et parfois incohérent des rulings fiscaux contestés, ces défaillances ne suffisaient pas, à elles seules, à prouver l'existence d'un avantage, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE”*.

Enfin, le Tribunal estime que, dans le cadre de son raisonnement à titre alternatif, la Commission n'apporte pas la preuve d'une diminution effective de l'impôt pour caractériser suffisamment l'existence d'un avantage sélectif

accordé à Apple au sens de l'article 107, paragraphe 1 du TFUE. En effet, bien que le Tribunal reconnaisse que l'Irlande aurait dû procéder à un examen plus attentif de la validité des demandes d'Apple au regard du droit interne, il refuse de voir dans ces rulings une mesure sélective et conclut à *“une défaillance méthodologique regrettable”* qui, *“à elle seule, ne saurait démontrer [...] l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire étendu par les autorités fiscales irlandaises”*.

La Commission européenne, insatisfaite, a formé un pourvoi devant la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après CJUE).

II. La présente décision de la Cour de justice du 10 septembre 2024

Par un arrêt du 10 Septembre 2024 (affaire C-465/20 P), la CJUE vient définitivement trancher la question, en annulant l'arrêt du Tribunal de l'UE, rétablissant la condamnation d'Apple au remboursement des 13 milliards d'euros à l'Irlande.

La CJUE, après avoir annulé la décision, a considéré que les recours étaient en état d'être jugés et qu'il y avait lieu de statuer définitivement sur ceux-ci, dans la limite du litige dont elle avait été saisie. Les juges de l'UE ont confirmé l'approche de la Commission concernant les bénéfices afférents à l'exploitation des licences de propriété

intellectuelle, en maintenant qu'ils auraient dû être attribués aux succursales et non aux filiales ASI et AOE, et ainsi être imposés en Irlande.

La Cour est également revenue sur la notion d'avantage sélectif. Elle reprend l'argumentation des requérants pour les démentir point par point.

Tout d'abord, elle confirme qu'il y avait bien présomption de sélectivité concernant les rulings fiscaux, représentant des mesures de nature individuelle. Elle affirme ensuite que, quand bien même la Commission aurait omis que ces "rulings fiscaux contestés mettent en œuvre l'article 25 du TCA 97, qui est une disposition bénéficiant de manière générale et abstraite à toutes les sociétés non-résidentes, et ne puissent donc être qualifiés d'« aides individuelles », la Commission a correctement examiné ces derniers avec la méthode d'analyse en trois étapes applicables aux régimes d'aides fiscaux, pour confirmer qu'il s'agit bien d'un avantage sélectif.

Par ailleurs, elle énonce que même si la Commission avait commis cette erreur, elle avait bien démontré que les rulings fiscaux contestés avaient conduit à une réduction du montant de l'impôt normalement dû si les filiales du groupe Apple avaient été soumis au régime fiscal « normal », applicable aux autres contribuables se trouvant dans la même situation. Ensuite, la CJUE revient à nouveau sur les trois étapes d'analyse de la Commission pour déceler la présence d'un avantage sélectif.

En premier lieu, sur le cadre de référence en énonçant qu'en l'absence de pourvoi incident sur cet aspect, l'arrêt de la Commission est revêtu de l'autorité de la chose jugée.

Dans un deuxième temps, concernant la dérogation des rulings au cadre de référence, elle affirme que la Commission l'a bien démontré puisqu' "*ASI et AOE bénéficient d'un traitement fiscal favorable par rapport aux sociétés résidentes imposées en Irlande qui ne sont pas susceptibles de bénéficier de telles décisions anticipatives de l'administration fiscale, à savoir en particulier les sociétés non intégrées autonomes, les sociétés intégrées d'un groupe qui réalisent des transactions avec des tiers, ou les sociétés intégrées d'un groupe qui réalisent des transactions avec des sociétés du groupe auxquelles elles sont liées en fixant le prix de ces transactions dans des conditions de pleine concurrence, alors même que ces sociétés se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable en ce qui concerne l'objectif poursuivi par le système de référence qui est d'imposer les bénéfices générés en Irlande.*" La CJUE qualifie donc les rulings de mesures dérogatoires et discriminatoires vis à vis d'autres sociétés, placées ou non dans la même situation, respectant les lois fiscales internationales, et notamment le principe de pleine concurrence.

Dans un troisième temps, s'agissant de la justification par la nature et la logique du système d'imposition irlandais, elle fait une distinction entre *“les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs.”* Ainsi, la CJUE relève que la Commission a estimé à juste titre, qu'aucun des arguments avancés lors de la procédure administrative ne justifiait le traitement dont ont bénéficié ASI et AOE, ayant consisté à accorder à ces sociétés un avantage sélectif.

La CJUE conclut ainsi à ce que cette différence de traitement fiscal des bénéficiaires d'ASI et d'AOE permise par les rulings fiscaux contestés, n'était pas justifiée par la nature ou par l'économie du système fiscal irlandais.

Elle condamne le groupe Apple à verser les 13 milliards d'euros à l'Irlande, sommes que le groupe aurait économisé grâce aux rulings.

III. Une décision s'inscrivant dans la volonté d'imposer les GAFAM, continuité des accords BEPS

La décision de la CJUE a finalement tranché en faveur de la justice fiscale et de l'égalité face à l'impôt en condamnant l'un des GAFAM au paiement de la lourde somme de 13 milliards d'euros.

Cet arrêt s'inscrit dans une volonté de contrer leur toute puissance et de lutter contre l'évasion fiscale.

En effet, lorsque les entreprises, par le biais d'intérêts ou de redevance, réduisent leur impôt sur les sociétés, ou encore lorsqu'elles transfèrent une partie de leur bénéfices dans un Etat où elles ne payent que peu, voire pas d'impôt, cela entraîne une perte de recette considérable contre laquelle les Etats cherchent à lutter.

Ce qui représente chaque année entre 100 et 240 milliards de dollars de pertes, équivalent 4 à 10% des recettes mondiales de l'impôt sur les sociétés, selon le site officiel de l'OCDE.

Pour lutter contre cette évasion fiscale, l'OCDE a initié en 2012 un projet dit BEPS (base erosion and profit shifting) officialisé en 2015 et mis en œuvre à partir de 2023. Elle avait créé deux piliers dans le cadre de cette réforme.

Le Pilier 1, qui avait à l'origine pour but de lutter contre les grands groupes du numérique ne payant pas d'impôts sur un territoire, du fait qu'ils n'ont pas d'implantation physique : l'un des critères de la fiscalité internationale étant la nécessité qu'une entreprise soit implanté physiquement et matériellement sur un territoire. Cependant, cela n'a pas fonctionné car les Etats Unis s'y sont opposés, considérant qu'il s'agissait d'une mesure discriminatoire, les GAFAM étant tous d'origine américaine.

Le Pilier 2 consiste en un impôt minimum sur les sociétés de 15%.

La réforme est discutée avec 138 pays, mais certains pays en développement remettent en question la légitimité de l'OCDE à faire cette réforme. Par ailleurs, les Etats Unis ont sorti un contre projet avec l'ONU.

En outre, d'autres décisions s'inscrivent dans le sillage de celle de la CJUE rendue contre Apple, dont une du même jour prononcée à l'encontre de Google pour abus de position dominante. En effet, Google a été condamné à verser 2,41 milliards d'euros pour avoir favorisé son système de comparaison de prix « Google Shopping » dans les résultats de son moteur de recherche. Cette pratique a été qualifiée d'abus de position dominante par la CJUE, au sens de l'article 102 du TFUE.

Concernant les rulings, le Tribunal a pu également se prononcer dans le cadre de l'affaire Engie du 12 mai 2021, dans laquelle le Grand-Duché de Luxembourg avait octroyé, par le biais de décisions fiscales anticipatives, un avantage sélectif au groupe Engie. La commission avait retenu l'illégalité de ces aides d'État. Dans son jugement, le Tribunal a examiné les arguments du Luxembourg et a confirmé la position de la Commission, affirmant que les mesures fiscales en question constituaient effectivement des aides d'État.

Conclusion

L'arrêt de la CJUE du 10 septembre 2024 réaffirme l'importance du respect du droit fiscal européen et plus précisément de la réglementation sur les aides d'État dans l'Union européenne, aux fins de garantie d'une concurrence équitable. Cette affaire met en lumière les pratiques fiscales des États membres et leur impact sur le marché intérieur, ainsi que le rôle principal de la Commission dans la surveillance des aides d'États.

CONTACTS



École de Droit, Université Paris I Panthéon-Sorbonne

Adresse : 12 place du Panthéon, 75231 Paris cedex 05

Téléphone : 01 44 07 80 00



Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés

Email : m2ofisparis1@gmail.com

Linkedin : <https://www.linkedin.com/in/m2ofis/>



Anna Panicco

Email : annapanicco@gmail.com

Linkedin : Anna Panicco



Charlotte Parrado Ramay

Email : charlotteramayparrado@gmail.com

Linkedin : Charlotte Parrado Ramay