

Dissection des déboires juridico-fiscaux d'Apple

Outre les montants considérables en jeu (13 Mds€ sans compter les intérêts), l'affaire des impôts dus par Apple à l'Irlande est au confluent de plusieurs problématiques : fiscalité de l'économie numérique, concurrence fiscale entre les États, encadrement des politiques d'attractivité des États européens par les règles du marché commun... L'affaire Apple suscite également des interrogations sur la manière dont une entreprise doit traiter le risque lié à l'impact de la réglementation européenne relative aux aides d'États sur les situations fiscales.

PAR HUGUES BOUTHINON-DUMAS ET CHRYSTELLE RICHARD

Comme de très nombreuses entreprises multinationales, Apple a mis en place un schéma d'optimisation fiscale. Celui-ci était très performant puisque son taux d'imposition a pu être contenu à des niveaux très faibles : jusqu'à 0,005 % pour l'année 2014. Cette quasi exonération d'IS pourrait donner à penser qu'une planification fiscale aussi agressive faisait courir à cette entreprise un risque important de redressement fiscal. Mais le risque fiscal était en réalité maîtrisé par la *ruling* (rescrit) dont Apple bénéficiait de la part des autorités fiscales irlandaises. L'Irlande, comme d'autres pays, pratique les "décisions anticipatives en matière fiscale" qui permettent à un contribuable de faire valider une méthode complexe, et donc a priori incertaine, de calcul de l'impôt (notamment en raison du mode de répartition des bénéfices au sein d'un groupe utilisé ou de l'emploi de prix de transfert). Eu égard au caractère contraignant de ces *rulings* fiscaux vis-à-vis de l'administration fiscale le montage d'optimisation fiscale d'Apple était a priori sécurisé. L'entreprise n'avait donc pas à anticiper la réalisation d'un risque fiscal qu'elle pensait avoir efficacement géré à travers une négociation avantageuse avec l'État irlandais. Ainsi, si le montage mis en place par Apple a pu paraître longtemps excessif, voire scandaleux à de nombreux observateurs (ONG, journalistes, parlementaires...), le risque qu'il soit déclaré illicite au regard du droit fiscal irlandais était couvert par le rescrit.

UN RISQUE JURIDICO-FISCAL

La spécificité de l'affaire Apple tient à ce que le risque attaché à ce schéma trouve sa source dans le fait même qu'il a été sécurisé dans le cadre de deux rescrits fiscaux individuels. Le montage fiscal d'Apple, officiellement validé par l'Irlande, s'écarte du taux normal d'imposition (12,5 %), et constitue ainsi une mesure susceptible de fausser le jeu du marché en octroyant un avantage singulier à une entreprise au détriment de ses concurrents.

Le risque pour Apple découle donc d'une possible application du droit européen des aides d'États à la pratique des *rulings* fiscaux. Autrement dit, le risque pour Apple n'est pas à strictement parler fiscal, mais juridique, puisqu'il découle du pouvoir de la Commission européenne de sanctionner les mesures prises par les États membres, qui constitueraient des aides d'État en principe prohibées par l'article 107 §1 du TFUE.

Étant donné que la jurisprudence européenne a établi depuis longtemps que les aides d'État pouvaient prendre la forme de régimes fiscaux dérogatoires, les deux rescrits adoptés à la demande d'Apple auraient dû donner lieu à une notification à la Commission. L'Irlande s'est bien évidemment gardée de soumettre ces *rulings* confidentiels au contrôle de la Commission.

Le risque relatif aux impôts à payer par Apple en Irlande a commencé à se réaliser quand la Commission européenne s'est lancée, à partir de juin 2013, dans un examen des pratiques fiscales d'un certain nombre d'États membres

(Luxembourg, Pays-Bas, Irlande...) en matière de *rulings*. La Commission a ouvert une enquête visant l'Irlande et Apple en juin 2014 et a conclu le 30 août 2016 à l'existence d'une aide d'État illégale justifiant une récupération d'un montant de plus de 13 Mds€.

Il convient de souligner que cette somme n'est ni un simple redressement fiscal (qui serait alors demandé par le fisc s'estimant floué), ni une amende comme il en existe en matière de pratiques anti-concurrentielles (qui devrait être versée au budget de l'UE) mais une forme de redressement fiscal forcé, l'Irlande ne désirant pas récupérer cette manne embarrassante.

L'entreprise visée, comme l'État ayant accordé l'aide jugée illégale par la

“

Le montage fiscal d'Apple, validé par l'Irlande, constitue une mesure susceptible de fausser le jeu du marché.

Commission européenne, peuvent former un recours devant le Tribunal de l'Union puis, le cas échéant, un pourvoi devant la Cour de justice. Apple comme l'Irlande ont d'ailleurs annoncé leur intention de contester la décision de la Commission. L'histoire n'est donc pas finie.

LES EXPLICATIONS COMPTABLES D'APPLE

En attendant l'issue de la procédure, le risque juridico-fiscal est d'une importance telle qu'il est légitime de s'interroger sur sa comptabilisation. Apple, en tant que société cotée, a en outre l'obligation d'informer le public des faits susceptibles d'avoir une incidence sur ses résultats. Suite à la décision de la Commission européenne, Apple a dû s'exprimer sur le risque auquel elle est actuellement exposée et s'expliquer sur la manière de le traduire dans ses états financiers. Dans le rapport annuel qu'elle a déposé le 24 septembre auprès de l'autorité américaine des marchés financiers (la SEC), Apple s'est engagé, tout d'abord, à identifier dans son bilan les sommes mises sous séquestre par un compte intitulé "encaisse affectée" (*restricted cash*) dès que le montant exact des impôts et des intérêts afférents sera calculé et communiqué par l'Irlande. Elle considère, par ailleurs, qu'en conformité avec la norme américaine ASC 740-10 sur le traitement comptable des risques fiscaux, le risque éventuel lié à la décision européenne n'a pas à être provisionné, car sa réalisation lui semble plus improbable que probable, le recours introduit devant les juridictions pouvant conduire à une annulation de la décision de la Commission. Enfin, si un redressement fiscal devait finalement être confirmé, elle estime pouvoir compenser les sommes à verser à l'Irlande avec un crédit d'impôt correspondant aux impôts qu'elle a déjà versés aux États-Unis. Autrement dit, Apple assure être en mesure de maîtriser un risque qu'elle considère comme purement fiscal.

LES QUESTIONS SOULEVÉES

Le traitement comptable d'un tel risque par Apple suscite cependant des interrogations. Tout d'abord, l'évaluation et la comptabilisation des sommes à verser par Apple à l'Irlande sont-elles susceptibles d'évoluer ? Soulignons que la décision de la Commission est immé-

diatement exécutoire et que l'Irlande devrait donc exiger d'Apple qu'elle verse la somme demandée. Les recours formés ne sont en effet pas suspensifs, à moins d'obtenir un aménagement qui peut être demandé en référé au président du Tribunal de l'Union. Ensuite, la quantification de la somme due in fine à l'Irlande reste à préciser, d'autres États pouvant revendiquer une part du pactole fiscal. Quelles que soient les précisions apportées, Apple devrait confirmer son choix d'inscrire dans ses comptes une créance en restitution (partielle ou totale) des sommes versées (si elle est effectivement sommée de les verser), estimant qu'il pourrait finalement être jugé que l'avantage fiscal ne constituait pas une aide d'État illégale. Quant à l'Irlande, elle a d'ores et déjà annoncé qu'elle placerait ces sommes – dont elle ne veut pas ! – sur un compte immobilisé en attendant l'issue de la procédure.

Ensuite, la question du provisionnement d'un risque fiscal repose sur le fameux critère du "*more likely than not*" : on doit comptabiliser un risque s'il est "plus probable qu'improbable" qu'il se traduise par une sortie de ressources sans contrepartie. Dans le cas d'Apple, il peut paraître surprenant que n'aient pas encore été provisionnées les sommes correspondant aux impôts dus à l'Irlande, alors que

le risque fiscal se concrétise de plus en plus, du fait de l'application jurisprudentielle du droit européen des aides d'État à des régimes dérogatoires, des décisions prononcées contre d'autres États européens pour des rescrits fiscaux et surtout de la décision de la Commission concluant à l'existence d'une aide illégale en l'espèce... Comme les décisions de la Commission sont présumées légales, on pourrait penser à première vue que le risque est réalisé. En réalité, cette décision n'est pas définitive, Apple est encore libre d'apprécier le risque, sur le plan comptable, et d'exercer son jugement en la matière.

Enfin, la qualification même du risque encouru peut être interrogée. Est-ce un risque purement fiscal, comme l'avance Apple ? Ne serait-il pas plus pertinent de le catégoriser comme un risque litigieux ou bien comme un risque justifiant la constitution d'une provision pour amendes et pénalités ? La nature singulière de ce risque conduit légitimement à se poser la question.

Au-delà de la concurrence fiscale entre États qu'il révèle, le cas d'Apple souligne les risques encourus par des entreprises faisant face à une incertitude fiscale du fait d'un aléa juridique et judiciaire et leur traduction complexe sur le plan comptable. ■

à propos de

HUGUES BOUTHINON-DUMAS ET CHRYSTELLE RICHARD

Hugues Bouthinon-Dumas et Chrystelle Richard sont professeurs à l'Essec, respectivement en droit et en comptabilité. Ils contribuent au programme Droit Management et Stratégies du CEDE (Centre européen de droit et d'économie).
Rens. : <http://cedessec.edu>

