II

(Actes non législatifs)

DÉCISIONS

DÉCISION (UE) 2017/1283 DE LA COMMISSION

du 30 août 2016

concernant l'aide d'État SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple

[notifiée sous le numéro C(2016) 5605]

(Le texte en langue anglaise est le seul faisant foi)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément auxdits articles [1] et vu ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

(1) Par lettre du 12 juin 2013, la Commission a demandé à l'Irlande de lui fournir des informations sur ses pratiques en matière de rulings fiscaux [2]. En particulier, la Commission a demandé des informations sur les décisions rendues par l'Irlande en faveur des sociétés du groupe Apple dénommées Apple Operations International (ci-après «AOI»), Apple Sales International (ci-après «ASI») et Apple Operations Europe (ci-après «AOE»). La Commission a également demandé une liste indicative (au moins cinq exemples) de sociétés résidentes irlandaises ou d'établissements stables de sociétés étrangères ayant bénéficié de rulings fiscaux pour des activités similaires en Irlande.

(2) Par lettre du 9 juillet 2013, l'Irlande a communiqué à la Commission les informations demandées. Dans sa lettre, l'Irlande indiquait que l'administration fiscale irlandaise (ci-après «Irish Revenue») avait rendu dans neuf cas des décisions en faveur de sociétés non résidentes au sujet de l'attribution des bénéfices à leur succursale irlandaise. Ces cas concernaient les neuf sociétés suivantes: Société [A] (*), Société [B], Société [C1], Société [D], Société [E], Société [F], Société [G1], Société [G2] et Société [G3].

(3) Par lettre du 26 août 2013, la Commission a demandé d'accéder aux rulings émis par Irish Revenue en faveur de ces neuf sociétés. Elle a également demandé l'ensemble des rulings émis en 2010, 2011 et 2012 par Irish Revenue. Le 25 septembre 2013, l'Irlande a soumis les rulings émis en faveur des neuf sociétés, ainsi que ceux émis en 2010, 2011 et 2012, ceux-ci incluant un petit nombre d'accords préalables en matière de prix (ci-après «APP»), y compris des APP bilatéraux.

---

[1] JO C 369 du 17.10.2014, p. 22.

[2] Dans ses déclarations, l'Irlande n'emploie pas le terme de «rulings fiscaux» mais celui d'«avis préalables» («*advance opinions*»). Aux fins de la présente décision et afin d'assurer la cohérence avec la décision d'ouvrir la procédure, la Commission utilisera la notion de «rulings fiscaux». Les deux notions sont en essence identiques.

(*) Certaines parties du texte ont été supprimées afin de ne pas divulguer d'informations confidentielles; ces parties sont indiquées par des points de suspension entre crochets.

(4) Par lettre du 21 octobre 2013, la Commission a demandé à l'Irlande de lui fournir les rulings émis par Irish Revenue en 1991 et en 2007 en faveur d'ASI et d'AOE ainsi que tous les éléments essentiels inclus dans les demandes adressées à Irish Revenue en vue d'obtenir ces rulings, notamment les rapports sous-jacents du conseiller fiscal des sociétés. La Commission a également demandé des informations sur toutes les sociétés du groupe Apple résidentes fiscales en Irlande, y compris l'ensemble des rulings en vigueur, ainsi que les déclarations d'impôt de ces sociétés du groupe Apple en Irlande pour les exercices 2010, 2011 et 2012. Le 21 novembre 2013, les autorités irlandaises ont transmis les informations demandées, y compris les rulings de 1991 et de 2007 émis en faveur d'ASI et d'AOE et les déclarations d'impôt des neuf sociétés citées au considérant 2.

(5) Par lettre du 24 janvier 2014, la Commission a demandé une explication des rulings fournis par l'Irlande le 25 septembre 2013. La Commission a également demandé à l'Irlande de lui fournir l'ensemble des rulings émis au sujet de l'attribution des bénéfices depuis 2004 et l'ensemble des rulings émis avant cette date et qui sont toujours en vigueur, ainsi que l'ensemble des éléments essentiels à l'appui de ces rulings.

(6) Le 6 mars 2014, l'Irlande a transmis d'autres rulings sur l'attribution des bénéfices relatifs à des sociétés dont les demandes ont été traitées par la «Large Cases Division» de Irish Revenue. L'Irlande a fourni les rulings, une copie de la correspondance qu'elle a reçue de la société ou de son conseiller fiscal afin d'expliquer les raisons de la demande de ruling ainsi qu'un exemplaire de la réponse de Irish Revenue. Ces informations ont été fournies pour dix sociétés: Société [H], Société [I], Société [C2], Société [J], Société [K], Société [D], Société [L], Société [M], Société [N] et Société [O] ([3]). L'Irlande a également indiqué que les informations relatives à la Société [K] figuraient déjà dans une précédente réponse.

(7) Par lettre du 7 mars 2014, la Commission a fait savoir à l'Irlande qu'elle menait une enquête afin de déterminer si les rulings fiscaux émis par Irish Revenue en 1991 et en 2007 en faveur d'ASI et d'AOE constituaient des aides nouvelles et a invité les autorités irlandaises à soumettre leurs observations sur la compatibilité d'une telle aide. En notant qu'elle avait déjà demandé, par lettre du 21 octobre 2013, tous les éléments essentiels à l'appui de ces rulings, la Commission a invité l'Irlande à lui fournir toute information complémentaire sur les régimes fiscaux approuvés par ces rulings, ainsi que les déclarations d'impôt des sociétés du groupe Apple en Irlande. Le 25 mars 2014, l'Irlande a transmis les déclarations d'impôt d'ASI et d'AOE relatifs aux exercices 2004 à 2010.

(8) Par lettres du 1er et du 28 mai 2014, les autorités irlandaises ont fait part de leurs craintes que les discussions entre la Commission et l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après l'«OCDE») n'aient entraîné la divulgation d'informations confidentielles sur des contribuables. Par lettre du 6 juin 2014, la Commission a répondu à ces craintes en expliquant que les discussions entre la Commission et l'OCDE avaient un caractère général et qu'aucune information confidentielle sur des contribuables n'avait été divulguée à l'OCDE.

(9) Le 11 juin 2014, la Commission a adopté, conformément à l'article 108, paragraphe 2, du traité, sa décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen sur les rulings fiscaux de 1991 et 2007 émis par Irish Revenue en faveur d'ASI et d'AOE au motif que ces rulings pouvaient constituer des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité (ci-après la «décision d'ouvrir la procédure»).

(10) Par courrier du 5 septembre 2014, l'Irlande a présenté ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure.

(11) Le 17 octobre 2014, la décision d'ouvrir la procédure a été publiée au Journal officiel ([4]) et invitait les parties intéressées à présenter leurs observations au sujet de l'enquête de la Commission. Par lettre du 17 novembre 2014, la Commission a reçu des observations d'Apple. Joint à ses observations se trouvait un rapport ad hoc sur la répartition des bénéfices, préparé par son conseiller fiscal [le conseiller fiscal d'Apple] (ci-après le «rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple]»). Des observations ont également été transmises par Ibec ([5]) et Oxfam et plusieurs organisations commerciales ont soumis une lettre conjointe ([6]).

(12) Le 9 janvier 2015, une réunion s'est tenue entre les services de la Commission et les représentants d'Apple, au cours de laquelle Apple a expliqué à la Commission sa nouvelle structure d'entreprise en Irlande. Par courriel du 19 janvier 2015, Apple a soumis à la Commission un résumé des éléments clés de sa restructuration […] en Irlande, à la suite de la réunion du 9 janvier 2015.

([3]) Certains des rulings fournis ayant eu pour destinataires des sociétés du même groupe, les neuf sociétés citées au considérant 2 et les dix sociétés mentionnées au considérant 6 appartiennent à 14 groupes multinationaux différents.

([4]) JO C 369 du 17.10.2014, p. 22.

([5]) Association d'entreprises et d'employeurs destinée aux organisations établies en Irlande.

([6]) Les associations commerciales et signataires de cette lettre conjointe sont: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SoFTEC), Tech America, TechNet.

(13) Les 30 janvier 2015 et 11 mars 2015, l'Irlande a transmis ses observations sur les commentaires de tierces parties reçus par la Commission en réponse à la décision d'ouvrir la procédure.

(14) Par lettre du 4 février 2015, la Commission a demandé l'avis de l'Irlande sur la nouvelle structure d'entreprise d'Apple en Irlande, ainsi que l'ensemble des échanges écrits entre Irish Revenue et Apple concernant cette nouvelle structure. L'Irlande a répondu à cette demande par lettre du 25 février 2015 et a transmis les échanges écrits demandés ainsi que les notes d'une conférence téléphonique qui a eu lieu le 11 décembre 2014 entre Irish Revenue et Apple. L'Irlande a également demandé à la Commission de clarifier certains aspects de son enquête sur les rulings fiscaux de 1991 et 2007 qui, selon elle, semblaient basés sur une compréhension erronée, par la Commission, de la législation nationale applicable.

(15) Par lettre du 5 mars 2015, la Commission a envoyé une demande de renseignements à l'Irlande, portant sur des informations relatives aux revenus provenant d'intérêts déclarés dans les états financiers d'ASI et d'AOE ainsi que sur la répartition de ces revenus au sein d'ASI et d'AOE. La Commission a également demandé des informations sur la gestion des licences de propriété intellectuelle détenues par ASI et AOE pour l'achat, la fabrication, la vente et la distribution de produits Apple en dehors des Amériques (ci-après les «licences de PI d'Apple») et sur l'implication éventuelle de salariés du groupe Apple dans cette gestion. L'Irlande a répondu par lettre du 15 avril 2015, en fournissant l'ensemble des informations demandées, dont une annexe soumise par Apple. Dans une deuxième lettre envoyée le même jour, l'Irlande a accepté une réunion avec la Commission.

(16) Le 17 avril 2015, la Commission a envoyé une lettre à l'Irlande en réponse à la demande adressée par cette dernière le 25 février 2015 en vue de clarifier certains aspects de son enquête sur les rulings de 1991 et 2007 (ci-après la «lettre du 17 avril 2015»). La Commission a demandé à l'Irlande de transmettre une copie de cette lettre à Apple.

(17) Le 22 avril 2015, une réunion s'est tenue entre les services de la Commission et Apple. L'Irlande était présente à cette réunion, axée sur la répartition des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE.

(18) Par courriel du 23 avril 2015, la Commission a invité Apple à lui transmettre ses observations sur la lettre du 17 avril 2015. La Commission a également demandé à Apple de lui fournir le procès-verbal des réunions du conseil d'administration d'ASI organisées à la même période que les réunions du conseil d'administration d'AOE pour lesquelles les procès-verbaux avaient déjà été fournis.

(19) Par lettre du 4 mai 2015, l'Irlande et Apple ont répondu à la lettre du 17 avril 2015. Le 7 mai 2015, la lettre d'Apple a été transmise à l'Irlande pour observations.

(20) Le 7 mai 2015, une réunion s'est tenue entre les services de la Commission et l'Irlande.

(21) Le 20 mai 2015, l'Irlande a soumis ses commentaires sur les observations d'Apple relatives à la lettre du 17 avril 2015.

(22) Le 27 mai 2015, Apple a transmis l'ensemble des procès-verbaux et des résolutions des conseils d'administration d'ASI et d'AOE pour la période demandée par la Commission dans son courriel du 23 avril 2015.

(23) Par courriel du 9 juillet 2015, la Commission a envoyé à l'Irlande le projet de procès-verbal de la réunion du 7 mai 2015, en l'invitant à l'accepter ou à y proposer des modifications.

(24) Le 17 juillet 2015, l'Irlande a répondu au courriel de la Commission du 9 juillet 2015 en indiquant notamment que pour elle, le projet de procès-verbal ne rendait pas compte de manière exacte et détaillée de la réunion du 7 mai 2015. L'Irlande a transmis ses observations sur la réunion et a réitéré les arguments qu'elle avait formulés dans sa lettre du 4 mai 2015. Elle a également joint un avis préparé par Hon. John D. Cooke (ci-après l'«avis de Cooke»). Par lettre du 28 juillet 2015, la Commission a répondu à la lettre de l'Irlande du 17 juillet 2015.

(25) Par lettre du 14 août 2015, l'Irlande a transmis ses observations sur le procès-verbal de la réunion du 7 mai 2015.

(26) Par lettre du 7 septembre 2015, Apple a transmis ses observations sur le procès-verbal de la réunion du 7 mai 2015. Apple a également soumis un avis préparé par le professeur [conseiller d'Apple] (ci-après l'«avis du [conseiller d'Apple]»).

(27) Par lettre du 11 novembre 2015, la Commission a demandé à l'Irlande de lui fournir des précisions sur les activités d'ASI, AOE et Apple Distribution International (ci-après «ADI») en vue de mieux comprendre les fonctions exercées et les risques assumés par les sièges d'ASI et d'AOE et leurs succursales irlandaises respectives.

(28) Après plusieurs échanges de lettres entre l'Irlande et la Commission les 25 novembre, 27 novembre et 2 décembre 2015 au sujet de la portée de la demande de renseignements et du délai de réponse, l'Irlande a transmis une partie des informations demandées par lettre datée du 8 décembre 2015. Dans cette lettre, l'Irlande indiquait également que les informations manquantes seraient fournies ultérieurement et qu'Apple travaillait en vue de rassembler les informations demandées. Elle y émettait également des inquiétudes au sujet de la manière dont l'enquête s'était déroulée.

(29) Le 21 janvier 2016, une réunion a eu lieu entre le président-directeur général d'Apple Inc. (ci-après le «PDG d'Apple»), M. Cook, et la commissaire en charge de la concurrence, M^me^ Vestager, à laquelle a également assisté l'Irlande. Par lettre du 25 janvier 2016, le PDG d'Apple a fourni de plus amples précisions sur les points soulevés par Apple pendant la réunion du 21 janvier 2016. La commissaire en charge de la concurrence a répondu à cette lettre par lettre du 29 février 2016.

(30) Par lettre du 29 janvier 2016, l'Irlande a transmis des informations supplémentaires en réponse à la demande de la Commission du 11 novembre 2015.

(31) Par lettre du 17 février 2016, l'Irlande a une nouvelle fois fait part de ses inquiétudes concernant la manière dont l'enquête s'était déroulée, en indiquant que d'après elle, la Commission avait enfreint les règles relatives à l'équité de la procédure ainsi que les droits de la défense.

(32) Par lettre du 18 février 2016, Apple a fourni de plus amples précisions sur les points soulevés lors de la réunion du 21 janvier 2016. Apple a également transmis une mise à jour du rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] soumis le 17 novembre 2014 dans le cadre de ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure (ci-après le «deuxième rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple]»). Apple indiquait dans cette lettre qu'elle croyait comprendre que la décision d'ouvrir la procédure contestait l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE.

(33) Par lettre du 18 février 2016, l'Irlande a soumis spontanément un rapport ad hoc sur la répartition des bénéfices, préparé par Pricewaterhouse Cooper (ci-après le «rapport ad hoc de PwC»), qui, d'après elle, appuyait son point de vue selon lequel l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE approuvée par Irish Revenue dans les rulings fiscaux de 1991 et 2007 était conforme au principe de pleine concurrence.

(34) Par lettre du 8 mars 2016, la Commission […] a demandé des renseignements […] supplémentaires […]. La Commission a également abordé les inquiétudes exprimées par l'Irlande le 17 février 2016 au sujet de la portée de l'enquête, en expliquant que l'objet de celle-ci était d'examiner si l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE approuvée par les rulings fiscaux de 1991 et 2007 était constitutive d'une aide d'État.

(35) Le 14 mars 2016, Apple […] a envoyé une nouvelle lettre exprimant […] ses inquiétudes quant à l'équité de la procédure. La Commission y a répondu le 20 avril 2016 et a transmis une copie de sa lettre à l'Irlande. En réponse à la lettre de la Commission du 20 avril 2016, Apple a envoyé une lettre à la Commission le 6 mai 2016. La Commission y a répondu le 22 juillet 2016 et a transmis une copie de sa lettre à l'Irlande. En réponse à la lettre de la Commission du 22 juillet 2016, Apple a envoyé une lettre à la Commission le 24 août 2016 afin de lui faire part de ses inquiétudes au sujet de l'équité de la procédure.

(36) Le 23 mars 2016, l'Irlande a envoyé deux lettres à la Commission. Dans la première, elle fournissait une partie des informations demandées par la Commission dans sa lettre du 8 mars 2016 et indiquait que le reste des informations suivrait le 22 avril 2016. Dans la seconde, l'Irlande exprimait une nouvelle fois ses inquiétudes quant à l'équité de la procédure.

(37) Par lettre du 22 avril 2016, l'Irlande a transmis une lettre envoyée le même jour par Apple, par laquelle l'Irlande fournissait à la Commission les informations sollicitées dans ses demandes de renseignements du 11 novembre 2015 et […] du 8 mars 2016.

(38) Le 24 mai 2016, l'Irlande a transmis des informations supplémentaires en complément de celles envoyées le 22 avril 2016. Ces informations étaient les procès-verbaux des réunions des conseils d'administration d'ASI et d'AOE qui n'avaient pas encore été fournis.

2. **CADRE FACTUEL ET JURIDIQUE**

(39) La présente décision porte sur deux rulings fiscaux émis par Irish Revenue le 29 janvier 1991 et le 23 mai 2007 en faveur d'ASI et d'AOE (ci-après les «rulings fiscaux contestés»). Les rulings fiscaux contestés approuvaient les méthodes utilisées par ASI et AOE pour attribuer leurs bénéfices à leurs succursales irlandaises respectives. Les rulings fiscaux contestés permettent à ASI et AOE de déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés qu'elles doivent acquitter annuellement en Irlande en appliquant les méthodes d'attribution des bénéfices qui y sont approuvées par Irish Revenue. Le ruling de 1991 est resté en vigueur jusqu'en 2007, lorsqu'il a été remplacé par le ruling de 2007. Le ruling de 2007 est alors resté en vigueur jusqu'à la mise en place de la nouvelle structure d'entreprise d'Apple en Irlande. Selon les informations fournies par Apple, le dernier exercice financier auquel s'applique le ruling de 2007 est 2014 (exercice clos le 27 septembre 2014).

2.1. *BÉNÉFICIAIRES DES RULINGS FISCAUX CONTESTÉS*

2.1.1. LE GROUPE APPLE

(40) Le groupe Apple se compose d'Apple Inc. et de toutes les sociétés contrôlées par cette dernière (désignées collectivement ci-après par «Apple»). Le siège d'Apple se trouve aux États-Unis d'Amérique (ci-après les «États-Unis»).

(41) Apple conçoit, fabrique et commercialise des équipements de communication mobiles et multimédia, des ordinateurs personnels et des lecteurs portatifs de musique numérique. Il vend toute une gamme de logiciels, de services, de périphériques, de solutions de mise en réseau et de contenus et applications numériques de tiers. Apple vend ses produits dans le monde entier via ses boutiques physiques, ses boutiques en ligne et son service de vente directe, ainsi que par l'intermédiaire d'opérateurs de réseaux mobiles tiers, de grossistes, de détaillants et de distributeurs à valeur ajoutée. Apple vend également une série de produits tiers compatibles avec ses produits, y compris des logiciels d'application et divers accessoires et périphériques, via ses boutiques physiques et en ligne.

(42) Apple vend aux consommateurs, entreprises et pouvoirs publics du monde entier. Apple gère ses activités principalement sur une base géographique. Les segments géographiques indiqués dans ses rapports sont les Amériques, l'Europe ([7]), le Japon, la grande Chine et le reste de la région Asie-Pacifique.

(43) En 2015, Apple a réalisé des ventes nettes mondiales de 233,7 milliards d'USD et enregistré un résultat net de 53,4 milliards d'USD ([8]). Au 26 septembre 2015, Apple détenait 186,9 milliards d'USD en liquidités, valeurs assimilées et titres négociables via ses filiales étrangères ([9]). Ce montant correspond en substance aux bénéfices étrangers non soumis à l'impôt ([10]).

(44) L'activité mondiale d'Apple est articulée autour de secteurs fonctionnels clés gérés et dirigés au niveau central, depuis les États-Unis, par des dirigeants basés à Cupertino (USA). Les secteurs fonctionnels clés du groupe Apple sont les suivants: Recherche & développement (ci-après «R&D»), Marketing, Opérations, Ventes et Général & Administration.

2.1.2. STRUCTURE D'APPLE EN IRLANDE

(45) Le groupe Apple inclut des sociétés de droit irlandais. Parmi les sociétés du groupe Apple de droit irlandais, il est possible d'opérer une distinction entre celles qui sont également résidentes fiscales en Irlande, telles qu'ADI, Apple Operations et Apple Sales Ireland, et celles qui ne sont pas résidentes fiscales en Irlande, telles qu'AOI, ASI et AOE.

([7]) Le segment «Europe» inclut les pays européens ainsi que le Moyen-Orient, l'Inde et l'Afrique, désignés collectivement ci-après par la «région EMEIA».

([8]) Exercice comptable et fiscal clos le 26 septembre 2015. L'exercice fiscal d'Apple correspond à la période de 52-53 semaines prenant fin le dernier samedi de septembre.

([9]) Les états financiers publics d'Apple Inc. n'indiquent pas quelles sont les filiales qui détiennent ces liquidités, valeurs assimilées et titres négociables.

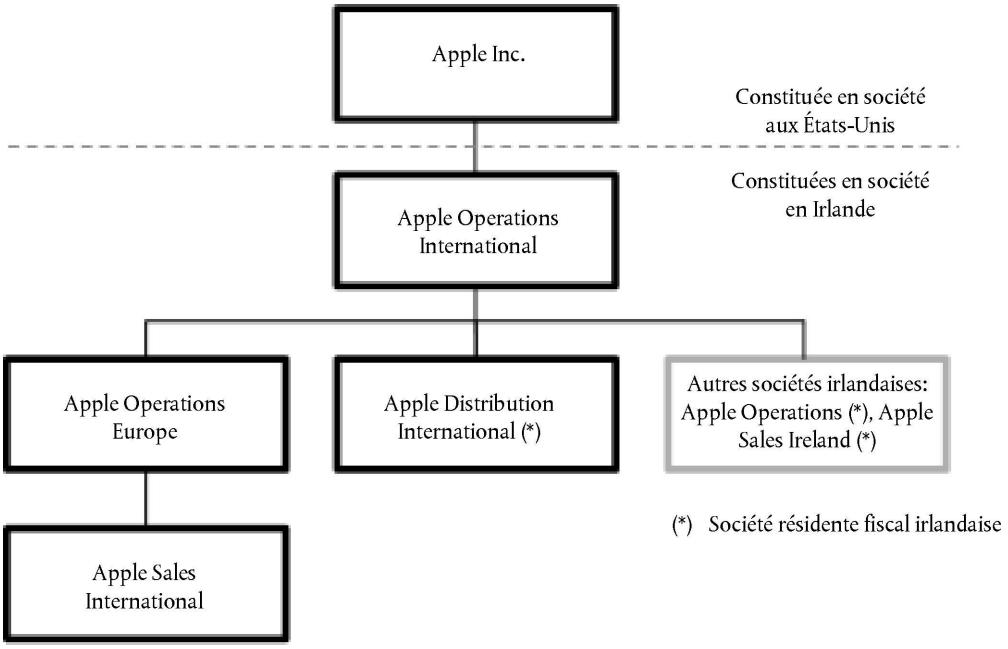
([10]) Voir la note 5 du rapport annuel 2015 d'Apple (document public K-10 de la Commission américaine des titres et de la Bourse [Securities and Exchange Commission]), selon laquelle «[l]a quasi-totalité des bénéfices internationaux non distribués destinés à être réinvestis pour une durée indéterminée dans les opérations réalisées en dehors des États-Unis étaient générés par des filiales organisées en Irlande». Apple a constitué une provision dans ses comptes afin de financer l'éventuelle future imposition d'une partie de ces bénéfices.

(46) Parmi les sociétés du groupe Apple de droit irlandais, résidentes fiscales en Irlande et qui emploient des salariés en Irlande, ADI a été engagée par ASI en vue d'assurer la distribution des produits Apple en dehors des Amériques; Apple Operations achète du matériel destiné à être utilisé par les fabricants ainsi que des pièces auprès de fournisseurs afin de les revendre aux fabricants; et Apple Sales Ireland appuie les programmes de vente d'Apple au niveau local en Irlande.

(47) Parmi les sociétés du groupe Apple de droit irlandais, mais qui ne sont pas résidentes fiscales en Irlande, ASI est une filiale à 100 % d'AOE, elle-même entièrement détenue par AOI, qui est à son tour une filiale à 100 % d'Apple Inc., société de droit américain ([11]). AOE et ASI sont actives en Irlande par l'intermédiaire de succursales. La figure 1 présente cette structure d'entreprise:

Figure 1

Structure d'entreprise d'Apple en Irlande



2.1.3. ABSENCE DE DOMICILE FISCAL D'ASI ET D'AOE

(48) Les sociétés constituées en vertu du droit irlandais ou gérées et contrôlées au niveau central en Irlande, ou les deux, sont théoriquement considérées comme résidentes fiscales en Irlande et, dès lors, soumises à l'impôt des sociétés sur leurs bénéfices mondiaux. En d'autres termes, les sociétés de droit irlandais sont en principes soumises à l'impôt en Irlande, et ce, même si elles sont gérées et contrôlées en dehors de l'Irlande.

(49) Toutefois, avant sa modification par la loi de finances de 2013 et la loi de finances de 2014 (Finance ACTS 2013 et 2014), l'article 23 A du code des impôts consolidé de 1997 (Taxes Consolidation Act 1997, ci-après le «TCA 97») prévoyait deux exceptions à cette règle, permettant aux sociétés de droit irlandais d'être considérées comme des sociétés non résidentes. Au titre de l'article 23 A du TCA 97, une société n'était pas considérée comme résidente fiscale si i) elle était considérée comme résidente fiscale d'un autre pays en vertu d'une convention de double imposition (l'exception dite de la convention) ou si ii) elle faisait l'objet d'une cotation sur

([11]) En 2006, Apple a créé Baldwin Holdings Unlimited (ci-après «Baldwin»), société établie dans les îles Vierges britanniques. Baldwin Holdings Unlimited possède une action, en tant qu'actionnaire désigné, dans AOI, ASI, AOE et ADI. Selon Apple, Baldwin a été créée dans le but de détenir une action unique dans les filiales irlandaises car le droit irlandais exigeait que les sociétés à responsabilité illimitée possèdent au moins deux actionnaires. D'après Apple, Baldwin a été établie dans les îles Vierges britanniques car les sociétés à responsabilité illimitée dont un actionnaire est une société à responsabilité illimitée régie par les lois d'un État non membre de l'Union européenne ne sont pas tenues de publier leurs états financiers.

une bourse officielle ou était contrôlée en dernier ressort par une personne résidente d'un État membre ou d'un pays partie à une convention de double imposition (l'exception dite des sociétés pertinentes) et que ces sociétés pertinentes ou leurs filiales exerçaient une activité commerciale en Irlande (l'exception dite commerciale) ([12]). Aux termes de la deuxième de ces exceptions, les sociétés pertinentes de droit irlandais exerçant une activité commerciale en Irlande et gérées et contrôlées au niveau central en dehors de l'Irlande n'étaient pas considérées comme résidentes fiscales en Irlande. Toutefois, les sociétés n'étaient pas tenues d'avoir une résidence fiscale sur un autre territoire fiscal.

(50) ASI et AOE sont toutes les deux des sociétés de droit irlandais. Pendant la période au cours de laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur, ASI et AOE étaient considérées comme des «sociétés pertinentes» au sens de l'article 23 A du TCA 97, puisqu'elles étaient toutes deux contrôlées en dernier ressort par une société résidente d'un pays partie à une convention de double imposition, à savoir Apple Inc., résidente fiscale américaine ([13]), et qu'à partir du moment où ASI et AOE exerçaient une activité commerciale en Irlande par le biais de leurs succursales respectives et étaient gérées et contrôlées en dehors de l'Irlande, elles étaient considérées comme des sociétés non résidentes irlandaises au titre de l'exception commerciale de l'article 23 A du TCA 97.

(51) ASI et AOE n'avaient aucune présence imposable sur un autre territoire fiscal que l'Irlande pendant la période durant laquelle les rulings contestés étaient en vigueur ([14]). De fait, les deux sociétés exerçaient leur activité via une succursale unique en Irlande et, surtout, n'avaient aucune présence imposable aux États-Unis ([15]), à savoir le pays dans lequel Irish Revenue les considérait, conformément à l'article 23 A du TCA 97, comme gérées et contrôlées ([16]). En ce qui concerne les sièges d'ASI et d'AOE, aucun d'entre eux n'a de présence physique ou de salariés ou n'est situé sur un territoire fiscal.

(52) En résumé, ASI et AOE sont de droit irlandais, mais n'étaient pas résidentes fiscales irlandaises pendant la période durant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur, de même que les sociétés résidentes fiscales sur d'autres territoires pendant cette période, puisque leurs activités sur d'autres territoires et, en particulier, les activités de leur siège, qui n'avait aucune présence physique ni salarié, n'ont pas entraîné de présence imposable aux États-Unis ou sur tout autre territoire au titre des règles applicables en matière fiscale. Pendant la période durant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur, le meilleur qualificatif pour ASI et AOE était donc «apatrides» aux fins de la résidence fiscale.

2.1.4. FONCTIONS DES SUCCURSALES IRLANDAISES D'ASI ET AOE TELLES QUE DÉCRITES PAR L'IRLANDE ET APPLE

(53) L'Irlande et Apple ont fourni des descriptions des fonctions exercées par les succursales irlandaises d'ASI et AOE ([17]), qui ont servi de base pour présenter et appuyer les estimations calculées par Apple du bénéfice imposable de ces sociétés aux fins de l'impôt sur les sociétés en Irlande. Ces descriptions sont présentées aux considérants 54 à 57.

([12]) L'article 23 A du TCA 97 disposait autrefois à sa sous-section 2: «[s]ous réserve des sous-sections 3 et 4, une société constituée dans l'État est considérée, aux fins des lois fiscales [Tax ACTS] et des lois sur l'imposition des plus-values (Capital Gains Tax ACTS) comme résidente de l'État.» La sous-section 3 dispose ce qui suit: «[l]a sous-section 2 ne s'applique pas aux sociétés constituées dans l'État qui sont des sociétés pertinentes et (a) exercent une activité commerciale dans l'État ou (b) sont liées à une société exerçant une activité commerciale dans l'État». L'article 23 A a été révisé par la loi de finances de 2013. Selon sa nouvelle version, il n'est plus possible pour une société constituée en Irlande de n'avoir aucun domicile fiscal, étant donné qu'une société de droit irlandais est considérée comme résidente fiscale irlandaise à partir du moment où elle n'est pas considérée comme résidente fiscale d'un autre territoire fiscal. La nouvelle version de l'article 23 A est entrée en vigueur le 1er janvier 2015. La loi de finances de 2014 a introduit une nouvelle modification de l'article 23 A, prévoyant que toutes les sociétés de droit irlandais seraient désormais réputées résidentes fiscales en Irlande à moins qu'elles ne soient résidentes fiscales d'un autre territoire conformément à une convention de double imposition. Cette règle s'applique également depuis le 1er janvier 2015. Toutefois, pour les sociétés constituées avant le 1er janvier 2015, une période de transition est prévue jusqu'au 31 décembre 2020.

([13]) Selon Apple, et comme l'a admis Irish Revenue, les deux sociétés sont gérées et contrôlées au niveau central en dehors de l'Irlande.

([14]) À l'exception de la succursale d'AOE à Singapour; voir le considérant 111.

([15]) Dans le cadre des auditions devant le Sénat américain, Apple a indiqué qu'ASI n'avait de domicile fiscal ni en Irlande, ni aux États-Unis; voir les documents de l'audition «Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)» du sous-comité permanent du Sénat des États-Unis en charge des enquêtes, 21 mai 2013, p. 24.

([16]) L'Irlande a indiqué au point 12 de ses observations relatives à la décision d'ouvrir la procédure que «[t]outes les grandes décisions commerciales stratégiques relatives à AOE et ASI ont été prises hors d'Irlande et […] les deux sociétés étaient dirigées et contrôlées d'un point de vue fonctionnel aux États-Unis». Voir également l'avis de Cooke, qui indique ce qui suit: «[i]l est d'après moi incontestable, sur la base de la description factuelle qui m'a été faite de leurs opérations en Irlande, que dans les cas d'ASI et d'AOE, la direction et le contrôle centraux sont effectués aux États-Unis, avec les directeurs du groupe mère, qui prend seul l'ensemble des décisions stratégiques relatives à la réalisation des activités irlandaises: par exemple, les contrats qui seront conclus, avec qui et sous quelles conditions».

([17]) Selon Apple, «les bénéfices irlandais d'une succursale sont calculés sur la base des activités réalisées par cette succursale». Lettre d'Apple du 4 mai 2015, p. 5.

(54) En ce qui concerne ASI, sa succursale irlandaise est principalement responsable de la réalisation des activités d'achat, de vente et de distribution associées à la vente de produits Apple à des parties liées ([18]) et à des clients tiers dans les régions EMEIA et APAC ([19]). Les principales fonctions exercées au sein de la succursale irlandaise d'ASI incluent: l'achat de produits finis Apple auprès de fabricants tiers et de fabricants de sociétés liées ([20]); les activités de distribution associées à la vente de produits à des parties liées dans les régions EMEIA et APAC ([21]); les activités de vente et de distribution associées à la vente de produits à des clients tiers dans la région EMEIA ([22]); les activités des équipes de vente et de distribution ([23]), les ventes en ligne ([24]); les opérations logistiques ([25]); et l'exploitation d'AppleCare, l'activité de service après-vente d'Apple, notamment responsable des garanties et de la gestion des programmes de réparation et du réseau de réparation, y compris l'assistance téléphonique.

(55) La succursale irlandaise d'ASI traite également les commandes passées par les entités locales nationales de distribution dans la région APAC. De nombreuses activités associées à la distribution dans cette région sont réalisées par des parties liées (par exemple l'assistance logistique) dans le cadre de contrats de services conclus avec la succursale irlandaise d'ASI. La succursale irlandaise d'ASI est également responsable de la surveillance quotidienne des risques en rapport avec la distribution, notamment les risques liés aux stocks, aux garanties et aux limites de crédit. Depuis le 1er janvier 2012, la succursale irlandaise d'ASI est également responsable des fonctions de localisation des produits, auparavant assurées par la succursale irlandaise d'AOE.

(56) En ce qui concerne AOE, sa succursale irlandaise est responsable de la fabrication et du montage d'une gamme spécialisée de produits informatiques dans ses locaux en Irlande, incluant des ordinateurs de bureau iMac, des ordinateurs portables MacBook et d'autres accessoires informatiques, tous fabriqués pour la région EMEIA ([26]). La succursale irlandaise d'AOE fournit tous ses produits finis à des parties liées. Les activités principales de la succursale irlandaise d'AOE incluent l'exécution permanente des processus nécessaires à la fabrication des produits, la conception de ces processus et la configuration de nouveaux produits. Les principales fonctions exercées au sein de la succursale irlandaise d'AOE incluent: la planification et la programmation de la production ([27]); l'ingénierie des processus ([28]); la production et l'exploitation ([29]); l'assurance et le contrôle de la qualité ([30]); et les opérations de reconditionnement ([31]).

([18]) Les parties liées sont définies à des fins comptables comme des entités contrôlées en dernier ressort par la même personne ou entité ou sur lesquelles la même personne ou entité exerce une influence considérable (voir la norme IAS 24).

([19]) EMEIA désigne la région constituée par l'Europe, le Moyen-Orient, l'Inde et l'Afrique. APAC désigne la région Asie-Pacifique.

([20]) La succursale irlandaise d'ASI achète des produits Apple auprès de fabricants préalablement sélectionnés […]. La succursale irlandaise d'ASI établit des prévisions en matière de demande en collectant et en analysant des données à l'échelle régionale et en les utilisant pour alimenter le processus de prévision de la demande mondiale géré par les États-Unis.

([21]) Ces parties liées peuvent être des entités de distribution locales d'un même pays ou des entités de vente au détail locales d'un même pays. La succursale irlandaise d'ASI traite les commandes passées par ces parties liées et organise les activités de distribution afin d'exporter ou de livrer le produit à ces entités.

([22]) Les quatre principales voies d'accès au marché des tierces parties sont les entreprises commerciales, le secteur de la vente au détail, le secteur de l'éducation et les compagnies téléphoniques (désignés collectivement par les «clients de distribution»). La succursale irlandaise d'ASI conclut des contrats avec d'autres entités liées concernant des services après-vente, des services de marketing et d'autres services d'assistance aux clients de distribution sur les marchés locaux de la région EMEIA. Grâce à la contribution et aux services d'assistance des entités Apple sur le marché local, ASI conclut des contrats avec les partenaires des chaînes et accepte et exécute des commandes après avoir évalué certains facteurs tels que la disponibilité des stocks, la demande dans tous les pays et le risque de crédit sur la base des lignes directrices mondiales élaborées par Apple.

([23]) Les activités relatives à la vente aux parties liées et aux tierces parties incluent la gestion du processus d'exécution des commandes afin de maximiser les rendements avec les activités de distribution de la succursale irlandaise d'ASI, la répartition des produits et la gestion des commandes, l'exécution des ventes et la gestion des principaux comptes clients de tierces parties afin de discuter des exigences des clients.

([24]) Les équipes de vente et de distribution se concentrent également sur les ventes directes réalisées par les boutiques en ligne et par l'intermédiaire de celles-ci. Parmi les activités des équipes de vente et de distribution relatives aux boutiques en ligne figurent la facilitation des ventes et du processus de commande par les consommateurs, les petites et moyennes entreprises et les clients du secteur de l'éducation.

([25]) Ces activités incluent le transport de produits, essentiellement de fabricants tiers en Chine vers les marchés de destination de la région EMEIA. Les activités de la fonction logistique couvrent notamment la gestion du transport de produits Apple vers les clients de distribution, les clients des boutiques en ligne et les parties liées. Certaines activités logistiques sont réalisées par des parties liées dans le cadre de contrats de services avec la succursale irlandaise d'ASI.

([26]) Selon le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple], les produits fabriqués par la succursale irlandaise d'AOE ne représentent qu'un faible pourcentage du volume total des ventes d'Apple dans la région EMEIA.

([27]) Cette fonction sert à ce que les activités réalisées par le personnel de production et les flux des processus assurent une utilisation régulière et efficace des ressources et maintiennent le niveau de production escompté.

([28]) L'ingénierie des processus désigne l'exploitation, le contrôle et l'optimisation des processus intervenant dans les activités de fabrication. L'équipe élabore et améliore des processus efficaces pour les produits neufs ou existants.

([29]) Les activités de cette fonction incluent l'ensemble des processus nécessaires à la transformation des différents composants en produits finis conformément aux normes définies par Apple Inc. aux États-Unis.

([30]) La fonction d'assurance et de contrôle de la qualité désigne l'ensemble des activités grâce auxquelles la succursale irlandaise d'AOE contrôle la qualité de tous les facteurs intervenant dans la production.

([31]) Cette fonction concerne les produits ayant été renvoyés à Apple pour diverses raisons. La succursale irlandaise d'AOE veille à ce que les produits Apple subissent, avant d'être revendus, un processus de reconditionnement leur permettant de répondre aux normes de qualité d'Apple.

(57) En plus de ses activités principales de fabrication, la succursale irlandaise d'AOE fournit également des services partagés aux autres sociétés du groupe Apple dans la région EMEIA, dans le domaine financier (comptabilité, salaires et comptes fournisseurs) ainsi qu'en matière de systèmes et de technologies de l'information et de ressources humaines. La succursale irlandaise d'AOE développe une expertise dans le domaine des processus spécifiques à Apple et de la fabrication ([32]) et s'en sert pour fournir ponctuellement une assistance aux fabricants et centres de distribution tiers d'Apple. La succursale irlandaise d'AOE est également chargée de la surveillance quotidienne des risques liés à la fabrication et aux stocks. Jusqu'au 1er janvier 2012, l'équipe d'ingénierie de la succursale irlandaise d'AOE était également responsable de la localisation des produits Apple pour les marchés locaux et de l'exécution des programmes d'essais techniques relatifs aux produits et logiciels Apple (par exemple aux nouvelles versions des logiciels) ([33]). Depuis janvier 2012, cette fonction est assurée par la succursale irlandaise d'ASI.

2.1.5. ACTIVITÉS D'ASI DANS LA RÉGION EMEIA

(58) ASI vend des produits dans la région EMEIA. ASI n'a déclaré d'établissement stable ([34]) sur aucun des territoires fiscaux sur lesquels ces produits étaient vendus. Les ventes sont réalisées entre les clients de différents territoires fiscaux d'États membres et ASI (et ADI) par l'intermédiaire de revendeurs tiers et des boutiques physiques et en ligne d'Apple. ASI conclut ses contrats de vente en obtenant les signatures autorisées, tandis que les salariés de sa succursale irlandaise effectuent les ventes et résolvent les problèmes d'approvisionnement et autres problèmes avec les clients ([35]). Les ventes d'ASI sont conclues par la signature d'un représentant agréé ([36]). À titre d'illustration, [80-85] % des recettes totales tirées par ASI et ADI de ventes à de tierces parties en 2014, telles que calculées pour les besoins des rapports internes d'Apple ([37]), provenaient de ventes réalisées dans l'Union, tandis que les ventes dans la région globale de l'Europe représentaient [90-95] % des recettes totales tirées de ventes à de tierces parties, contre [5-10] % pour les ventes au Moyen-Orient.

2.2. *LES RULINGS FISCAUX CONTESTÉS*

2.2.1. LES RULINGS FISCAUX CONTESTÉS EN CE QU'ILS CONCERNENT ASI

(59) En 1991, une méthode visant à déterminer le bénéfice net de la succursale irlandaise d'Apple Computer Accessories Ltd. (ultérieurement devenue ASI) a été proposée par Apple et approuvée par Irish Revenue dans un ruling fiscal. Ce ruling prévoyait que le bénéfice net à attribuer à la succursale irlandaise d'ASI corresponde à 12,5 % de l'ensemble des coûts d'exploitation de la succursale ([38]), à l'exclusion du matériel destiné à la revente.

(60) En 2007, une méthode modifiée de détermination du bénéfice net de la succursale irlandaise d'ASI a été approuvée par Irish Revenue dans un nouveau ruling. Selon ce ruling, le bénéfice net à attribuer à la succursale irlandaise d'ASI devrait correspondre à [10-15] % de ses coûts d'exploitation, à l'exclusion des coûts tels que les sommes facturées par les sociétés affiliées à Apple et les coûts de matériel.

2.2.2. LES RULINGS FISCAUX CONTESTÉS EN CE QU'ILS CONCERNENT AOE

(61) En 1991, une méthode visant à déterminer le bénéfice net de la succursale irlandaise d'Apple Computer Ltd. (ultérieurement devenue AOE) a été proposée par Apple et approuvée par Irish Revenue dans un ruling fiscal. Selon ce ruling, le bénéfice net imputable à la succursale irlandaise d'AOE représenterait 65 % des dépenses d'exploitation de cette succursale à concurrence d'un montant annuel de [60-70] millions d'USD et 20 % de ses

([32]) […].
([33]) L'une des tâches principales de l'équipe de localisation était d'adapter les produits et services aux différentes langues, aux différences régionales et aux exigences techniques des marchés locaux.
([34]) Un établissement stable signifie une présence imposable sur un territoire fiscal.
([35]) Lettre de l'Irlande du 15 avril 2015, appendice, p. 19.
([36]) Rapport ad hoc de PwC, Appendix 1 Apple Sales International (ASI) Branch, p. 11.
([37]) Lettre d'Apple du 22 avril 2016, p. 12 et tableau 10.
([38]) Le ruling de 1991 évoque des «coûts d'exploitation» pour ASI et des «dépenses d'exploitation» pour AOE, bien que les deux termes désignent la même catégorie de charges.

dépenses d'exploitation au-delà de [60-70] millions d'USD. L'application de cette méthode était soumise à une réserve: si le bénéfice global de la succursale irlandaise d'AOE était inférieur au chiffre obtenu grâce à cette formule, ce dernier serait utilisé pour déterminer les bénéfices nets de la succursale. Les dépenses d'exploitation utilisées dans la méthode constituaient l'ensemble des dépenses d'exploitation engagées par la succursale irlandaise d'AOE, y compris les amortissements, mais à l'exclusion toutefois du matériel destiné à la revente et de l'élément de coût relatif aux actifs incorporels facturés par les sociétés affiliées à Apple. Un allégement pour amortissement peut être sollicité à condition qu'il ne dépasse pas de [1-10] millions d'USD les amortissements déclarés dans les comptes ([39]).

(62) En 2007, une méthode révisée de détermination du bénéfice net de la succursale irlandaise d'AOE a été approuvée par Irish Revenue dans un nouveau ruling. Selon la méthode approuvée dans ce ruling, la base imposable de la succursale irlandaise correspondant à i) [10-15] % des coûts d'exploitation de la succursale, à l'exclusion des coûts tels que les sommes facturées par les sociétés affiliées à Apple et les coûts de matériel, ii) un rendement sur PI correspondant à [1-5] % du chiffre d'affaires de la succursale pour les technologies de processus de fabrication élaborées par la succursale irlandaise et iii) la déduction, aux fins des allègements pour amortissements, des usines et bâtiments «normalement calculés et autorisés».

2.2.3. DOCUMENTS À LA DISPOSITION DE IRISH REVENUE AU MOMENT DE L'ÉMISSION DES RULINGS FISCAUX CONTESTÉS

(63) Les documents fournis par l'Irlande qui constituaient l'ensemble des éléments essentiels à l'appui du ruling de 1991 incluent trois lettres (en date du 12 octobre 1990, du 5 décembre 1990 et du 16 janvier 1991) et deux télécopies (en date du 2 janvier 1991 et du 24 janvier 1991) de [conseiller fiscal d'Apple], en qualité de conseiller fiscal d'Apple (ci-après le «conseiller fiscal d'Apple»); une note relative à un entretien en date du 30 novembre 1990 et une note relative à une réunion en date du 3 janvier 1991 préparées par Irish Revenue; et une lettre de Irish Revenue en date du 29 janvier 1991 confirmant que les lettres du conseiller fiscal d'Apple reflètent de manière adéquate la méthode de calcul des bénéfices à attribuer aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE convenue lors de la réunion du 3 janvier 1991. Cette méthode est décrite aux considérants 59 et 61.

(64) L'extrait suivant est tiré de la note relative à l'entretien du 30 novembre 1990:

> «[Le conseiller fiscal d'Apple] a indiqué, à titre d'information générale, qu'Apple constituait à présent le plus grand employeur de la région de Cork, avec 1 000 salariés directs et 500 personnes engagées en sous-traitance. Il a été indiqué que la société était actuellement en train de réexaminer ses activités dans le monde entier et souhaitait établir une marge bénéficiaire sur ses activités irlandaises. [Le conseiller fiscal d'Apple] a présenté les états financiers préparés pour la succursale irlandaise pour la période comptable close le 29 septembre 1989, qui montraient un bénéfice net de 270 millions d'USD sur un chiffre d'affaires de 751 millions d'USD. Il a été indiqué qu'aucune société irlandaise cotée en bourse n'enregistrait une telle marge bénéficiaire nette. Selon [le conseiller fiscal d'Apple], les bénéfices proviennent de trois sources: la technologie, le marketing et la fabrication. Seul l'élément «fabrication» concerne la succursale irlandaise.
>
> [Irish Revenue] a souligné que dans le cadre du régime proposé, le montant de la commission facturée aurait une importance primordiale. [Le conseiller fiscal d'Apple] a déclaré que la société serait disposée à accepter un bénéfice de 30-40 millions d'USD en supposant qu'Apple Computer Ltd. réalise un tel profit (l'industrie de l'informatique étant soumise à des variations cycliques). En supposant qu'Apple réalise un bénéfice de 100 millions d'USD, il sera accepté que 30-40 millions d'USD (ou tout autre chiffre négocié) soient imputables à l'activité de fabrication. Toutefois, si la société connaissait un ralentissement et que ses bénéfices s'élevaient à moins de 30-40 millions d'USD, l'ensemble des bénéfices seraient alors attribuables à l'activité de fabrication. La proposition consiste en substance à ce que l'ensemble des bénéfices soumis à un plafond de 30-40 millions d'USD soient imputables à l'activité de fabrication.
>
> [Irish Revenue] a demandé à [le conseiller fiscal d'Apple] si ce chiffre de 30-40 millions d'USD était fondé et celui-ci a avoué qu'il ne reposait sur aucune base scientifique. Néanmoins, ce chiffre était d'une telle importance qu'il espérait qu'il serait considéré comme une proposition en toute bonne foi. Vu l'impossibilité d'évaluer le chiffre isolément, [le conseiller fiscal d'Apple] a entrepris d'extraire des informations des coûts réels imputables à la succursale irlandaise».

([39]) Voir la télécopie envoyée le 24 janvier 1991 par [le conseiller fiscal d'Apple] au sujet de l'allégement pour amortissement.

(65) L'extrait suivant est tiré de la note relative à la réunion du 3 janvier 1991:

> «Selon [le conseiller fiscal d'Apple], il était clair que la société appliquait des prix de transfert. Les états financiers de la succursale pour la période comptable close le 30 septembre 1989 indiquaient un bénéfice net de 269 000 000 USD sur un chiffre d'affaires de 751 000 000 USD. Aucune société cotée à la Bourse d'Irlande n'a été proche d'un résultat similaire.
>
> Revenue n'était pas prêt à tirer des conclusions au sujet de l'application ou non de prix de transfert par la société, mais était néanmoins disposé à discuter d'un montant de bénéfices pour la succursale irlandaise sur la base d'un pourcentage de ses coûts réels imputables.
>
> La proposition préalable à la réunion était que le bénéfice imputable à la succursale irlandaise correspondrait à ses coûts plus [30-40] millions d'USD et que les allégements pour amortissements ne dépasseraient pas [10-20] millions d'USD, laissant ainsi [20-30] millions d'USD de bénéfices imposables en Irlande. Selon les états financiers correspondant à la période comptable close le 30 septembre 1990, un bénéfice de [30-40] millions d'USD représentait 46 % des coûts imputables à la succursale irlandaise. Il a été souligné que ce chiffre dépassait largement le taux de marge de [10-15] % généralement imputable à un centre de coût, tout en reconnaissant sans problème qu'un taux de [10-15] % ne représentait pas grand-chose dans l'industrie de l'informatique. Il a été souligné que certains secteurs, notamment l'industrie pharmaceutique, pouvaient réaliser un taux de marge de 100 %. Il a toutefois été admis que l'industrie pharmaceutique et le secteur de l'informatique n'étaient pas directement comparables. Après de plus amples discussions, il a été convenu, sous réserve de l'obtention d'une réponse satisfaisante à la question de l'allègement pour amortissement, d'accepter un taux de marge correspondant à 65 % des coûts imputables à la succursale irlandaise. Il a également été convenu d'accepter un taux de marge de 20 % sur les coûts supérieurs à [60-70] millions d'USD afin de ne pas inhiber le développement des activités irlandaises.
>
> […] Suite aux nouvelles discussions qui ont eu lieu, il a été convenu que les allégements pour amortissements seraient recalculés en livres irlandaises ([40]) et que le taux normal d'usure ([41]) serait établi pour toutes les années. Il a enfin été convenu que la somme déclarée par la société serait limitée à [1-10] millions d'USD en plus de la somme des amortissements figurant dans les comptes. Sur la base du barème de coûts soumis pour la période close le 30 septembre 1990, les bénéfices imposables en Irlande se chiffreraient ainsi à [30-40] millions d'USD.
>
> […] Le format des comptes à soumettre a ensuite été discuté. Une proposition visant à soumettre un barème de coûts n'a pas été retenue. Il a été décidé de préparer un compte de résultats complet, ainsi que de déclarer une redevance d'utilisation et des frais imputables au siège pour les services de technologie et de marketing fournis par le groupe. Les comptes entièrement audités de la société seront également soumis.
>
> […] Par ailleurs, [le conseiller fiscal d'Apple] souhaitait convenir d'un taux de marge pour une nouvelle société dont les activités se borneraient à l'approvisionnement en matières premières en Irlande. Un taux de 10 % a été proposé et il a été convenu, après discussion, d'accepter un taux de marge de 12,5 %».

(66) La lettre du conseiller fiscal d'Apple en date du 16 janvier 1991 contient, à titre d'illustration, un modèle de comptes pour la succursale irlandaise d'Apple Computer Ltd. ainsi qu'un barème d'allègements pour amortissements pour Apple Computer Ltd. relatif aux années 1985 à 1990. La télécopie en date du 24 janvier 1991 envoyée par le conseiller fiscal d'Apple confirme qu'Apple a bien accepté le libellé suivant au sujet de l'allègement pour amortissement, remplaçant le texte qui avait été soumis par le conseiller fiscal d'Apple dans sa lettre du 16 janvier 1991: «[l]'allégement pour amortissement sollicité ne dépassera pas de [1-10] millions d'USD les amortissements déclarés dans les comptes.»

(67) Les documents fournis par l'Irlande et censés constituer l'ensemble des éléments essentiels à l'appui du ruling de 2007 se composent d'une lettre en date du 16 mai 2007 envoyée par le conseiller fiscal d'Apple et d'une lettre en date du 23 mai 2007 envoyée par Irish Revenue et confirmant son approbation de la méthode de calcul des bénéfices imputables aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE expliquée dans la lettre du conseiller fiscal d'Apple. Cette méthode est décrite aux considérants 60 et 62. Aucun de ces deux documents n'offre une quelconque explication des chiffres «[10-15] % [des coûts d'exploitation localisés en Irlande]/[1-5] % [du chiffre d'affaires annuel tiré par AOE des produits fabriqués en Irlande]/[10-15] % [des coûts d'exploitation d'ASI]»

([40]) Note de bas de page ajoutée: la livre irlandaise est la monnaie qui avait cours en Irlande au moment du ruling.
([41]) Note de bas de page ajoutée: le taux d'usure désigne l'amortissement des biens matériels.

approuvés dans ce ruling, pas plus qu'une indication de la manière dont ces chiffres ont été calculés. La lettre du conseiller fiscal d'Apple contient une série de spécifications sur l'application de la méthode convenue. Elle précise notamment, pour lever tout doute, que les coûts d'exploitation d'ASI et les «coûts d'exploitation localisés en Irlande» d'AOE sont à l'exclusion de tous les montants facturés par les sociétés affiliées à Apple dans le monde entier, les coûts «au-dessus de la ligne» tels que les coûts de matériel, les droits de douane, les coûts de transport, etc., les coûts ponctuels de restructuration et les coûts du capital.

(68) Aucun des documents soumis à l'appui des rulings fiscaux contestés ne contient d'attribution des bénéfices réalisée à l'époque des faits, ni de rapport sur l'application de prix de transfert.

2.3. *DESCRIPTION DU CADRE JURIDIQUE NATIONAL APPLICABLE*

(69) Aux termes de l'article 21, paragraphe 1, du TCA 97, l'impôt sur les sociétés en Irlande est prélevé sur le bénéfice des sociétés. Selon l'article 76, paragraphe 3, du TCA 97, dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, le revenu est calculé et l'évaluation est effectuée sur la base des mêmes barèmes et cas que ceux retenus aux fins de l'impôt sur le revenu et conformément aux dispositions applicables à ces barèmes et cas. En Irlande, l'impôt des sociétés au titre du code relatif à l'imposition directe est prélevé sur la base d'une série de barèmes (*Schedules*) C, D, E et F, et, dans le cadre du barème D, sur la base d'une série de cas (*Cases*) I à V. L'article 12 du TCA 97 dispose que «[l]'impôt sur le revenu est prélevé, conformément aux lois adoptées en la matière, sur la base de l'ensemble des actifs, bénéfices ou gains décrits respectivement aux barèmes [C-F] […] et conformément aux dispositions des lois relatives à l'impôt sur le revenu applicables à ces barèmes» ([42]). L'article 18 du TCA 97 définit l'importance de l'impôt prélevé au titre du barème D et sa sous-section 2(2) énumère les cas et leur champ d'application. Il ressort de ces dispositions que l'impôt sur les sociétés en Irlande est prélevé sur les bénéfices (revenus et bénéfices imposables) d'une société quelle que soit la manière dont ils sont réalisés, sous réserve de certaines exceptions spécifiques ([43]).

(70) La détermination de la base imposable aux fins du calcul de l'impôt sur les sociétés dû prend comme point de départ le bénéfice comptable du contribuable ([44]). Le bénéfice comptable est ensuite ajusté aux fins fiscales au moyen d'ajouts et de déductions d'application générale prévues par la loi ([45]) (par exemple une déduction au titre de l'allègement pour amortissement) ([46]). Une période comptable est généralement constituée de la période de 12 mois pour laquelle la société établit ses comptes ([47]).

(71) L'Irlande applique des taux d'imposition différents aux revenus commerciaux, aux revenus non commerciaux et aux plus-values. L'article 21 du TCA 97 fixe le taux général de l'impôt sur les sociétés à 12,5 % ([48]). Ce taux s'applique aux revenus commerciaux ([49]) des sociétés imposées au titre du cas I du barème D. Les revenus non commerciaux, eux, sont imposés à 25 % ([50]). Irish Revenue a fourni des orientations sur la qualification des activités comme des activités «commerciales» dans un document intitulé «Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading» ([51]). Selon ce document d'orientation, pour que ses activités soient considérées comme telles, une société est censée réaliser des activités commerciales desquelles elle tire ses revenus. Les

([42]) Les revenus visés par le barème C se composent des bénéfices tirés des dividendes sur recettes publiques payables en Irlande (article 17 du TCA 97); ceux visés par le barème D sont divisés en cinq cas: i) les bénéfices commerciaux; ii) les bénéfices tirés de l'exercice d'une profession; iii) les intérêts et revenus étrangers non taxés; iv) tous les autres revenus ou bénéfices non imposables par ailleurs; v) les revenus locatifs tirés de terrains situés en Irlande (article 18 du TCA 97). Le barème E concerne les revenus de la fonction publique et de l'emploi, les rentes et les retraites (article 19 du TCA 97) et le barème F porte sur les dividendes provenant de sociétés irlandaises (article 20 du TCA 97).

([43]) Voir l'article 21, paragraphe 1. Ces exemptions spécifiques incluent par exemple les bénéfices de sociétés non résidentes ne pouvant être attribués à une succursale (voir l'article 25 du TCA 97) ou la plupart des distributions de bénéfices provenant d'autres sociétés résidentes irlandaises (voir l'article 129 du TCA 97).

([44]) Voir l'article 76 A du TCA 97.

([45]) Par exemple, aux termes de l'article 81, paragraphe 2, du TCA 97, les dépenses sont généralement déductibles des impôts à condition de ne pas prendre la forme de capital et d'être engagées entièrement et exclusivement aux fins de l'activité de la société.

([46]) Voir les articles 307 et 308 du TCA 97.

([47]) Voir l'article 27, paragraphes 1 et 2, du TCA 97.

([48]) Voir l'article 18, paragraphes 1 et 2, point a), du TCA 97, lu en liaison avec l'article 21, paragraphe 1, du TCA 97.

([49]) Aux termes de l'article 3, paragraphe 1, les «activités commerciales» couvrent «toute transaction, fabrication, initiative ou intérêt de nature commerciale».

([50]) Aux termes de l'article 21 A du TCA 97, un taux d'imposition de 25 % s'applique aux revenus imposables au titre du barème D, cas III, IV et V. Ces cas incluent notamment les revenus passifs tels que les intérêts, les redevances et les revenus locatifs.

([51]) Irish Revenue, *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, disponible (en anglais) à l'adresse suivante: http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html

activités varient en fonction de la nature de l'activité commerciale et nécessitent des personnes disposant des compétences et de l'autorité nécessaire pour les réaliser ([52]). Les plus-values sont imposées à 33 %, avec une exonération des plus-values sur cessions de certaines participations d'au moins 5 % dans des sociétés résidentes dans l'Union ou dans des pays parties à une convention fiscale.

(72) Aux termes de la section 26 du TCA 97, les sociétés résidentes irlandaises doivent acquitter l'impôt sur les sociétés sur leurs bénéfices et plus-values réalisés à l'échelle mondiale, à l'exclusion de la plupart des distributions provenant d'autres sociétés résidentes irlandaises ([53]).

(73) L'article 25 du TCA 97 établit le montant prélevé au titre de l'impôt des sociétés pour les sociétés non résidentes. L'article 25 du TCA 97 dispose ce qui suit, dans la mesure de ce qui est pertinent en l'espèce:

«(1) Une société non résidente dans l'État n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés à moins qu'elle ne réalise une activité commerciale dans l'État par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence; dans ce cas, elle doit, sauf exceptions prévues par les lois relatives à l'impôt sur les sociétés, acquitter l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de ses bénéfices imposables, quel que soit l'endroit où ils sont réalisés.

(2) Aux fins de l'impôt sur les sociétés, on entend par bénéfices imposables d'une société non résidente dans l'État, mais qui y exerce une activité commerciale par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence,

a) l'ensemble des revenus commerciaux réalisés directement ou indirectement par l'intermédiaire de la succursale ou de l'agence; et l'ensemble des revenus découlant d'actifs ou de droits utilisés par, ou détenus par ou pour, la succursale ou l'agence (ne sont pas incluses les distributions de bénéfices par des sociétés résidentes dans l'État, […].»

(74) Il ressort de cette disposition qu'une société non résidente n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés à moins qu'elle n'exerce une activité commerciale en Irlande par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence. Lorsqu'une société non résidente exerce une telle activité, elle doit alors acquitter l'impôt sur les sociétés sur ([54]):

— l'ensemble de ses revenus commerciaux tirés directement ou indirectement de la succursale ou de l'agence,

— l'ensemble de ses revenus tirés d'actifs ou de droits utilisés par, ou détenus par ou pour, la succursale ou l'agence, et

— les plus-values imposables imputables à la succursale ou à l'agence.

(75) L'article 25 du TCA 97 était précédé de l'article 8, paragraphes 1 et 2, de la loi de 1967 relative à l'impôt sur les sociétés (*Corporation Tax Act 1967*), qui disposait ce qui suit:

«8. (1) Une société non résidente dans l'État n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés à moins qu'elle ne réalise une activité commerciale dans l'État par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence; dans ce cas, elle doit, sauf exceptions prévues par la présente loi, acquitter l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de ses bénéfices imposables, quel que soit l'endroit où ils sont réalisés.

(2) Aux fins de l'impôt sur les sociétés, on entend par bénéfices imposables d'une société non résidente dans l'État, mais qui y exerce une activité commerciale par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence,

a) l'ensemble de ses revenus commerciaux tirés directement ou indirectement de la succursale ou de l'agence (à l'exclusion des distributions de bénéfices par des sociétés résidentes dans l'État); […]»

([52]) *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, p. 3.
([53]) Voir l'article 129 du TCA 97.
([54]) Notes for Guidance — Taxes Consolidation Act 1997 — Finance Act 2014 Edition — Part 2, p. 24.

(76) Les sociétés non résidentes en Irlande et qui n'exercent pas d'activités commerciales par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence en Irlande doivent uniquement acquitter l'impôt sur le revenu sur leurs revenus irlandais ainsi que sur leurs plus-values réalisées à la suite de la cession de certains actifs irlandais (essentiellement des terres irlandaises) ([55]), sauf éventuelles dispositions d'allégement fiscal.

(77) Afin d'éviter qu'une société ne soit imposée deux fois sur un même revenu (une fois au titre de l'impôt sur le revenu et une autre fois au titre de l'impôt sur les sociétés), l'article 21, paragraphe 2, du TCA 97 dispose que les sociétés ne doivent pas acquitter l'impôt sur le revenu lorsqu'elles sont résidentes en Irlande ou, à défaut, si leurs revenus sont déjà soumis à l'impôt sur les sociétés.

(78) La partie 35 A a été insérée dans le TCA 97 en vertu de l'article 42 de la loi de finances de 2010. Selon l'Irlande, cette insertion constituait la première fois que le droit fiscal irlandais reconnaissait officiellement l'application du «principe de pleine concurrence» tel qu'établi à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après le «modèle de convention fiscale de l'OCDE») et défini plus précisément dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (ci-après les «principes de l'OCDE en matière de prix de transfert»). La partie 35 A s'applique aux accords entre personnes (sociétés) liées. Toutefois, vu la définition de «personne» retenue dans la législation fiscale nationale irlandaise, tous les accords conclus entre un siège et sa succursale ne relèvent pas nécessairement de la partie 35 A.

2.4. *PRINCIPES APPLICABLES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT ET D'ATTRIBUTION DES BÉNÉFICES AUX ÉTABLISSEMENTS STABLES*

2.4.1. LE CADRE DE L'OCDE ET LE PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE DE L'OCDE

(79) L'OCDE a élaboré plusieurs documents d'orientation non contraignants sur la fiscalité internationale. Vu la nature non contraignante de ces documents, les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE, dont l'Irlande ([56]), sont simplement encouragées à suivre le cadre de l'OCDE. Le cadre de l'OCDE sert toutefois de point de référence et exerce une nette influence sur les pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE (et même des pays non membres). En outre, dans de nombreux pays membres de l'OCDE, les documents d'orientation faisant partie de ce cadre ont acquis force de loi ou servent de référence aux fins de l'interprétation de la législation fiscale nationale. Dès lors, lorsque la Commission fait référence au cadre de l'OCDE dans la présente décision, c'est parce que ce cadre est le résultat de discussions d'experts dans le cadre de l'OCDE et fournit des précisions sur les techniques permettant de relever des défis communs en matière de fiscalité internationale.

(80) Comme expliqué au considérant 15 de la décision d'ouvrir la procédure, les multinationales peuvent attribuer des bénéfices au sein d'un groupe d'entreprises en fixant des prix de transfert entre les différentes sociétés du même groupe. Les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre différentes sociétés du même groupe d'entreprises. On peut toutefois aussi en retrouver à l'intérieur d'une seule société, lorsque celle-ci a créé un établissement stable sur un autre territoire fiscal. La société répartit alors ses bénéfices entre son établissement stable et ses autres parties.

(81) Le modèle de convention fiscale de l'OCDE, sur lequel reposent de nombreuses conventions fiscales bilatérales impliquant des pays membres de l'OCDE et de plus en plus de pays non membres, contient des dispositions sur la fixation de prix de transfert entre sociétés liées d'un groupe ainsi que sur l'attribution des bénéfices au sein d'une société.

(82) L'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention fiscale de l'OCDE relatif aux «entreprises associées» dispose ce qui suit: «[l]orsque […] les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières,

([55]) Une société non résidente n'exerçant aucune activité commerciale dans l'État par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les revenus provenant de sources situées sur le territoire national. Lorsqu'une société non résidente possède une succursale ou une agence dans l'État, elle doit être imposée au titre de l'impôt sur le revenu, et non au titre de l'impôt sur les sociétés, sur ses revenus non imputables à la succursale ou l'agence en question. De même, l'impôt sur les plus-values est prélevé sur les plus-values imposables des sociétés non résidentes ne possédant aucune succursale ou agence en Irlande; si la société possède une succursale ou une agence sur le territoire national, ses plus-values ne sont pas imputables à cette succursale ou agence.

([56]) L'Irlande est membre de l'OCDE depuis le 17 août 1961.

liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence». Cette disposition est considérée comme la déclaration faisant autorité, aux fins de la fiscalité internationale, de l'existence du «principe de pleine concurrence» dans la fixation des prix de transfert entre sociétés associées d'un groupe.

(83) Selon ce principe, les administrations fiscales ne devraient accepter que les prix de transfert entre entreprises d'un même groupe qui rémunèrent les transactions comme s'ils étaient fixés entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence. Ainsi, les multinationales ne peuvent manipuler leurs prix de transfert de manière à attribuer le moins de bénéfices possible aux territoires fiscaux qui les imposent le plus et le plus de bénéfices possible aux territoires qui les imposent le moins ([57]). L'OCDE propose des orientations sur l'application du principe de pleine concurrence dans ses principes en matière de prix de transfert, dont la dernière version a été publiée en 2010 (ci-après les «principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010») ([58]).

(84) L'article 7, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE relatif aux bénéfices commerciaux traite de l'attribution des bénéfices au sein d'une même société. Il dispose ce qui suit: «[…] [l]es bénéfices qui sont attribuables dans chaque État contractant à l'établissement stable […] sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise». Des orientations sur l'application de l'article 7 sont proposées dans le rapport de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, dont la dernière version a été publiée en 2010 (ci-après le «rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices») ([59]).

(85) Le rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices décrit les difficultés inhérentes à l'attribution de bénéfices au sein d'une même société par rapport à l'attribution de bénéfices entre deux sociétés juridiquement distinctes. Entre deux sociétés juridiquement distinctes, la détermination de l'entreprise qui est propriétaire des actifs et de celle qui assume les risques dans le cadre de la relation entre ces deux sociétés se fait en fonction de contrats juridiquement contraignants ou autres ententes juridiques identifiables. Il en va de même lorsque deux sociétés distinctes appartiennent au même groupe d'entreprises, pour autant que les contrats et ententes juridiques reflètent la réalité sous-jacente. En revanche, lorsqu'un établissement stable ne constitue pas une entité juridique distincte de l'entreprise à laquelle il appartient, aucune partie de l'entreprise ne peut être considérée comme «propriétaire» légale des actifs, n'assume les risques, ne possède le capital ni ne conclut de contrats avec des entreprises distinctes ([60]). Pour remédier à cette différence, le rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices établit une approche commune de l'attribution de bénéfices aux établissements stables de sociétés non résidentes. Cette approche est appelée «approche autorisée de l'OCDE». Elle consiste à attribuer à l'établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser, dans des conditions de pleine concurrence, s'il avait constitué une entreprise «distincte et indépendante» exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise non résidente par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise, comme indiqué à l'article 7, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

2.4.2. ATTRIBUTION DES BÉNÉFICES À UNE SUCCURSALE SUR LA BASE DES FONCTIONS HUMAINES IMPORTANTES DANS LE CADRE DE L'APPROCHE AUTORISÉE EN DEUX ÉTAPES DE L'OCDE

(86) Le rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices décrit l'approche autorisée de l'OCDE relative à l'application du principe de pleine concurrence établi dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert dans le cadre de l'attribution des bénéfices à un établissement stable. Selon les principes de l'OCDE en matière de

([57]) Les administrations fiscales et les législateurs sont conscients de ce problème et la législation fiscale permet en général aux administrations fiscales de corriger les déclarations fiscales des entreprises intégrées qui n'appliquent pas correctement les prix de transfert, par des prix de substitution qui correspondent à une approximation fiable de ceux approuvés par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables de pleine concurrence.

([58]) Voir les «Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales», OCDE, 22 juillet 2010. Une première version de ces principes avait été approuvée par le Conseil de l'OCDE le 13 juillet 1995 (ci-après les «principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 1995»).

([59]) Voir le *rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, approuvé par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

([60]) Voir le point 14, section B-3 (i), p. 14, du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices.

prix de transfert, l'attribution des bénéfices entre plusieurs sociétés associées dépend des fonctions exercées, des risques assumés et des actifs utilisés par chaque société ([61]). En ce qui concerne la répartition des revenus entre une société et son établissement stable, l'approche autorisée de l'OCDE complète l'analyse fonctionnelle prévue à l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention fiscale de l'OCDE par une étape préalable visant à tenir compte du fait que les actifs, les risques, le capital et les droits et obligations découlant de transactions conclues avec des entreprises distinctes appartiennent à l'entreprise dans son ensemble plutôt qu'à une partie quelconque de celle-ci et qu'aucune transaction juridique n'est conclue par les différentes parties d'une même entité entre elles ([62]).

(87) L'approche autorisée de l'OCDE consiste par conséquent en une analyse constituée de deux étapes, dans le cadre de laquelle les revenus sont attribués à un établissement stable.

(88) La première étape consiste à prendre comme hypothèse l'établissement stable en tant qu'entreprise distincte et individuelle «exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise» ([63]). C'est dans ce contexte qu'est introduite la notion de «fonctions humaines importantes». Dans le cadre de la première étape, l'approche autorisée de l'OCDE attribue à l'établissement stable la propriété économique des actifs pour lesquels les fonctions importantes pertinentes pour la propriété économique des actifs sont exercées par des personnes de l'établissement stable et attribue également à l'établissement stable les risques à l'égard desquels les fonctions importantes pertinentes à la prise en charge et/ou à la gestion (ultérieure au transfert) des risques sont exercées par des personnes rattachées à l'établissement stable ([64]).

(89) À la deuxième étape de l'approche autorisée de l'OCDE, les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert sont appliqués par analogie aux transactions des établissements stables avec d'autres parties de l'entreprise afin de veiller à ce que toutes les fonctions qu'il exerce et qui se rapportent à ces transactions internes soient rémunérées conformément au principe de pleine concurrence ([65]).

2.4.3. CONSIDÉRATIONS RELATIVES À L'APPLICATION DE L'APPROCHE AUTORISÉE DE L'OCDE AUX BIENS INCORPORELS

(90) La section D-2(iii)(c) du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices traite de l'attribution de biens incorporels aux établissements stables. En ce qui concerne les biens incorporels développés en interne, le point 86 du rapport indique qu'en fonction du mode d'organisation de l'entreprise qui est utilisé, «la prise active de décision et la gestion peuvent souvent être localisées un peu partout dans l'entreprise. Il faut se demander si le développement des biens incorporels suit le même schéma ou s'il est plus vraisemblable que les fonctions humaines significatives pertinentes pour déterminer la propriété économique des actifs incorporels soient exercées par la haute direction à un niveau stratégique élevé, ou encore s'il existe une combinaison entre les fonctions centralisées et décentralisées de prise de décision». Le point 87 explique qu'«aucun élément ne prouve véritablement que le processus de prise de décision concernant le développement d'un bien incorporel soit généralement centralisé, surtout parce qu'on s'attache essentiellement, pour déterminer les fonctions humaines significatives pertinentes pour déterminer la propriété économique, à la prise active de décision et à la gestion et non à la simple faculté d'approuver ou de rejeter une proposition. On voit donc que, comme pour les actifs financiers, la propriété économique peut souvent être déterminée selon les fonctions exercées à un niveau inférieur au niveau stratégique de la haute direction, à savoir le niveau auquel se situe la gestion active d'un programme de développement d'un bien incorporel. C'est là qu'on gère activement les risques liés à un tel programme».

([61]) Le paragraphe 1.42 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 dispose ce qui suit: «[d]ans le cadre de transactions entre deux entreprises indépendantes, la rémunération correspondra en général aux fonctions assumées par chaque entreprise (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés). Par conséquent, pour déterminer si des transactions entre entreprises associées et des transactions entre entreprises indépendantes sont comparables, ou si des entités associées et des entités indépendantes sont comparables, il faut réaliser une analyse fonctionnelle. Cette analyse fonctionnelle a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions». Voir le point 1.20 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 1995: «[d]ans le cadre de transactions entre deux entreprises indépendantes, la rémunération correspondra en général aux fonctions assumées par chaque entreprise (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés). Par conséquent, pour déterminer si des transactions entre entreprises associées et des transactions entre entreprises indépendantes sont comparables, ou si des entités associées ou des entités indépendantes sont comparables, il faut comparer les fonctions exercées par les parties. [Cette comparaison repose sur] une analyse fonctionnelle. [Celle-ci] a pour but d'identifier a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités significatives sur le plan économique qui sont ou seront exercées par les entreprises associées et par les entreprises indépendantes» (soulignement ajouté).

([62]) Voir le point 15, section B-3 (i), p. 14, du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices.

([63]) Voir le point 13, section B-3 (i), p. 14, du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices.

([64]) Voir le point 15, section B-3 (i), p. 14, du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices.

([65]) Voir le point 17, section B-3 (i), p. 14, du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices.

(91) S'agissant des biens incorporels manufacturiers acquis, le point 94 de la section D-2(iii)(c)(3)A(ii) explique que «[c]omme pour les biens incorporels développés en interne, la question fondamentale pour déterminer la propriété économique d'actifs incorporels acquis est de déterminer où, dans l'entreprise, sont exercées les fonctions humaines significatives liées à la prise active de décision portant sur la prise en charge et la gestion des risques» ([66]).

2.4.4. LES PRINCIPES DE L'OCDE EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

(92) Les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert décrivent cinq méthodes pour établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre ci-après la «CUP»; ii) méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après la «MTMN») et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les principes privilégient expressément les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, telles que la CUP, par rapport aux méthodes transactionnelles comme la MTMN afin de déterminer si le prix de transfert est conforme au prix de pleine concurrence ([67]). Les principes expliquent également que les groupes multinationaux sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles qui y sont exposées pour déterminer leurs prix de transfert, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence.

(93) Les rulings fiscaux contestés approuvent une attribution des bénéfices pour ASI et AOE fondée sur des méthodes d'attribution des bénéfices unilatérales qui, de par leur application, ressemblent à la MTMN telle que décrite dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert. La MTMN est l'une des «méthodes indirectes» pour établir une approximation des prix de pleine concurrence des transactions et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe. La MTMN contraste avec la méthode CUP en ce que cette dernière est une «méthode directe» comparant le prix facturé pour le transfert de biens ou de services dans le cadre d'une transaction contrôlée (c'est-à-dire une transaction entre deux entreprises liées l'une par rapport à l'autre) avec le prix facturé pour le transfert de biens ou de services dans le cadre d'une transaction comparable sur le marché libre (c'est-à-dire une transaction entre entreprises indépendantes l'une par rapport à l'autre), réalisée dans des circonstances comparables. La MTMN établit une approximation des bénéfices de pleine concurrence pour l'ensemble d'une activité, plutôt que pour des transactions déterminées. Son but n'est pas de déterminer le prix des biens vendus, mais d'estimer le bénéfice que des entreprises indépendantes pourraient tirer d'une activité, par exemple la vente de biens. Pour ce faire, elle prend une base (un «indicateur du niveau de bénéfice»), telle que les coûts, le chiffre d'affaires ou les investissements en actifs fixes, et lui applique un ratio de bénéfice reflétant celui observé sur cette base pour des entreprises indépendantes comparables.

(94) L'utilisation de la MTMN en tant que méthode de fixation des prix de transfert unilatérale (c'est-à-dire qui examine la rentabilité d'une seule des parties aux transactions contrôlées) est souvent justifiée par une référence au paragraphe 3.18 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010, selon lequel la partie testée, c'est-à-dire la partie à la transaction pour laquelle un indicateur financier (marge sur coûts, marge brute ou indicateur du bénéfice net) est testé, devrait en principe être celle dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe ([68]). En particulier, lorsque l'une des parties à une transaction contrôlée détient un droit de propriété

([66]) S'agissant des biens incorporels de commercialisation, le point 97 de la section D-2(iii)(c)(3)A(iii) du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices indiquait que «[l]*es principes fondamentaux sont identiques pour les biens incorporels de commercialisation et les biens incorporels manufacturiers*».

([67]) Le paragraphe 2.3 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 dispose ce qui suit: «[l]orsque, compte tenu des critères décrits au paragraphe 2.2, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle de bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle fondée sur les transactions est préférable à la méthode transactionnelle de bénéfices». Le paragraphe 3.49 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 1995 dispose ce qui suit: «[l]es méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont préférables aux méthodes transactionnelles de bénéfices pour déterminer si un prix de transfert est un prix de pleine concurrence, c'est-à-dire s'il existe ou non des conditions spéciales ayant affecté la répartition des bénéfices entre des entreprises associées. À ce jour, l'expérience montre que dans la majorité des cas il est possible d'appliquer les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions».

([68]) Plus précisément, le paragraphe 3.18 des principes de l'OCDE de 2010 formule la recommandation suivante: «[l]orsqu'on applique une méthode du coût majoré, du prix de revente ou la méthode transactionnelle de la marge nette telles que décrites au chapitre II, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction pour laquelle un indicateur financier (marge sur coûts, marge brute ou indicateur du bénéfice net) est testé. Le choix de la partie testée doit être compatible avec l'analyse fonctionnelle de la transaction. En règle générale, la partie testée est celle à laquelle la méthode peut être appliquée de la manière la plus fiable et pour laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvés, il s'agira donc le plus souvent de celle qui présente l'analyse fonctionnelle la moins complexe». Le paragraphe 3.43 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 1995 présente une description similaire.

intellectuelle, qu'elle cède à l'autre partie afin que celle-ci exécute des fonctions telles que la fabrication ou la distribution, les conseillers fiscaux invoquent souvent la difficulté de déterminer le rendement de ce droit de propriété intellectuelle pour désigner l'autre partie comme étant la partie dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe, de déterminer le rendement des fonctions exécutées par cette autre partie et d'attribuer l'ensemble des bénéfices restants après déduction de ce rendement, c'est-à-dire le total du «bénéfice résiduel», à la partie détenant le droit de propriété intellectuelle en guise de redevance pour l'utilisation de cette PI.

2.5. *INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES SOUMISES PAR L'IRLANDE EN RÉPONSE À LA DÉCISION D'OUVRIR LA PROCÉDURE ET DANS LE CADRE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN*

(95) Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission demandait à l'Irlande de lui fournir toutes les informations susceptibles d'être utiles à l'appréciation des rulings fiscaux contestés ([69]). La Commission demandait notamment à l'Irlande de lui transmettre les états financiers d'ASI et d'AOE relatifs à la période 2004-2013, le nombre d'employés occupant un poste équivalent temps plein (ci-après «ETP») au sein d'ASI et d'AOE au cours de la même période (jusqu'à la fin de la période de référence), le nombre d'ETP des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE ainsi que des informations sur les accords de partage des coûts auxquels ASI et AOE sont parties. La Commission a également demandé à l'Irlande d'indiquer le montant des revenus passifs touchés par ASI dans son compte de résultats et de préciser si ces revenus passifs provenaient d'Irlande.

2.5.1. INFORMATIONS FINANCIÈRES D'ASI ET D'AOE

(96) Les revenus des deux sociétés sont indiqués dans leurs comptes comme des revenus tirés de la vente de produits, tel qu'illustré à la Figure 2 et à la Figure 3. D'après ces comptes, le chiffre d'affaires est constitué des ventes nettes aux clients. Les comptes d'ASI et d'AOE précisent (par exemple pour les exercices 2006 et 2007) que «les ventes nettes sont essentiellement constituées de recettes tirées de la vente de produits (matériel informatique, logiciels et périphériques) et de contrats de garantie étendue et d'assistance». En ce qui concerne ASI, les comptes n'indiquent aucun autre type de revenus significatifs en dehors du chiffre d'affaires et de montants d'intérêts relativement faibles. ASI ne semble notamment déclarer aucun revenu tiré de redevances. AOE, elle, déclare, outre son chiffre d'affaires et des montants d'intérêts relativement faibles, des montants élevés de dividendes qu'ASI lui a versés pour certaines périodes comptables.

Figure 2

Extrait des comptes d'ASI pour 2007

Apple Sales International

Exposé des méthodes comptables (*continu*)

pour l'exercice clos le 29 septembre 2007

Comptabilisation des produits

Les ventes nettes sont principalement constituées des recettes provenant de la vente de produits (matériel, logiciels et périphériques), de l'extension de garanties et de contrats d'assistance. La société comptabilise des produits selon les normes comptables applicables.

([69]) Voir le dispositif de la décision d'ouvrir la procédure (section 4).

Figure 3

Extrait des comptes d'AOE pour 2006

Apple Operations Europe

Exposé des méthodes comptables (*continu*)
pour l'exercice clos le 30 septembre 2006

Comptabilisation des produits

Les ventes nettes sont principalement constituées des recettes provenant de la vente de produits (matériel, logiciels et périphériques), de l'extension de garanties et de contrats d'assistance. La société comptabilise des produits selon les normes comptables applicables.

(97) Certaines informations financières fournies par l'Irlande sont présentées au Tableau 1 pour ASI et au Tableau 2 pour AOE.

Tableau 1

Informations financières relatives à ASI (en millions d'USD)

Année	Chiffre d'affaires d'ASI	Bénéfice avant impôts	Dont intérêts et revenus de placements nets d'intérêts	Impôts déclarés dans la comptabilité légale
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000 — 63 500]	[35 000 — 35 500]	[300 — 400]	[1-10]
2013	[62 500 — 63 000]	[26 500 — 27 000]	[1 000 — 1 500]	[1-10]
2014	[67 500 — 68 000]	[24 500 — 25 000]	[900 — 1 000]	[1-10]

Tableau 2

Informations financières relatives à AOE (en millions d'USD)

Année	Chiffre d'affaires d'AOE	Bénéfice avant impôts	Dont intérêts et revenus de placements nets d'intérêts	Impôts déclarés dans la comptabilité légale
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Année	Chiffre d'affaires d'AOE	Bénéfice avant impôts	Dont intérêts et revenus de placements nets d'intérêts	Impôts déclarés dans la comptabilité légale
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400 — 500]	[14 500 — 15 000] (*)	[1-10]	[1-10]
2013	[400 — 500]	[5 000 — 5 500] (*)	([1-10])	[1-10]
2014	[500 — 600]	[2 000 — 2 500] (*)	[10-20]	[1-10]

(*) Chiffre publié: inclut, pour 2006, un dividende de 1 250 millions d'USD versé par ASI à AOE et par AOE à AOI; pour 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014, les revenus des sociétés du groupe se sont chiffrés respectivement à 6,575 milliards d'USD, 6,253 milliards d'USD, [14,5 – 15] milliards d'USD, [5– 5,5] milliards d'USD et [1,5 – 2] milliards d'USD.

([1]) Les montants des chiffres d'affaires de 2008 ont été retraités, passant de 116 696 USD (chiffre d'affaires) et 19 587 USD (CPV) à 411 802 USD (chiffre d'affaires) et 314 693 USD (CPV).

(98) Les informations financières présentées aux tableaux 1 et 2 sont basées sur la comptabilité légale d'ASI et d'AOE déposée en Irlande. ASI et AOE déposent une comptabilité d'entreprise complète en Irlande, car c'est le pays où elles ont été constituées. La Commission a demandé à l'Irlande ([70]) de préciser s'il existe une comptabilité séparée pour les sièges d'ASI et d'AOE et pour leurs succursales irlandaises respectives et, le cas échéant, de fournir celle-ci. L'Irlande a indiqué que les états financiers d'ASI et d'AOE satisfaisaient aux exigences légales en matière de comptabilité établies en droit irlandais et que ce dernier n'exigeait pas d'ASI et d'AOE qu'elles établissent une comptabilité séparée pour leurs succursales irlandaises.

(99) Les impôts déclarés par ASI dans sa comptabilité légale se composent essentiellement des impôts dus à l'Irlande sur les bénéfices de ses succursales irlandaises, déterminés sur la base des méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés ([71]), puisqu'ASI n'estimait pas avoir de présence imposable sur un autre territoire fiscal. Toutefois, suite aux examens réalisés par les administrations fiscales de […] et de l'Italie, ASI a été considérée comme soumise à l'impôt sur ces deux territoires. Durant les exercices 2013 et 2014, ASI a été soumise à une retenue à la source à/au(x)/en […] car l'administration fiscale a considéré un droit payé par une […] société d'Apple à ASI comme une redevance et a soumis ce paiement à une retenue à la source ([72]). Durant les exercices 2009 à 2012, ASI a été soumise à l'impôt sur les sociétés en Italie à la suite d'une enquête de l'administration fiscale italienne ayant conclu à l'existence d'une présence imposable d'ASI en Italie au cours de cette période ([73]). S'agissant de l'impôt déclaré par AOE dans sa comptabilité légale, la société possédait une succursale à Singapour et était soumise à l'impôt sur les sociétés à Singapour lors des exercices 2009, 2010 et 2011 ([74]).

([70]) Voir la lettre de la Commission du 11 novembre 2015, considérant 27.

([71]) L'impôt dû par ASI à l'administration fiscale irlandaise, établi en euros, se chiffrait à environ 4,8 millions d'EUR en 2009, 4,8 millions d'EUR en 2010, 7,3 millions d'EUR en 2011, [1-10] million(s) d'EUR en 2012, [0,7-0,8] million d'EUR en 2013 et [0,9-1] million d'EUR en 2014 (voir la lettre d'Apple en date du 22 avril 2016, p. 8-9).

([72]) Pour un montant d'environ […] et […] respectivement pour 2013 et 2014 (voir la lettre d'Apple du 22 avril 2016, p. 10).

([73]) L'impôt ainsi dû par ASI au titre de l'impôt sur les sociétés en Italie se chiffrait à environ [20-30] millions d'EUR en 2009, [40-50] millions d'EUR en 2010, [50-60] millions d'EUR en 2011 et [30-40] millions d'EUR en 2012 (voir la lettre d'Apple du 22 avril 2016, p. 10). Ces montants ne figuraient cependant pas dans la comptabilité d'ASI présentée au Tableau 1, celle-ci ayant été publiée avant le contrôle effectué par l'administration fiscale italienne. À ce jour, l'Irlande n'a pas informé la Commission d'un retraitement de la comptabilité d'ASI.

([74]) Le montant dû par AOE au titre de l'impôt sur les sociétés à Singapour se chiffrait à 42 136 SGD, 1 810 SGD et 535 SGD respectivement pour les exercices 2009, 2010 et 2011 (voir la lettre d'Apple du 22 avril 2016, p. 10).

(100) L'Irlande a également fourni l'élément des revenus provenant d'intérêts déclaré dans la comptabilité légale d'ASI et d'AOE relatif aux actifs des succursales irlandaises respectives des deux sociétés ([75]). L'Irlande a fourni une ventilation des revenus provenant d'intérêts d'ASI en fonction des «intérêts payés sur le compte financier d'ASI» et des «intérêts provenant d'actifs». En 2012, par exemple, les intérêts payés sur les comptes financiers d'ASI se montaient à [500-600] millions d'USD et les revenus provenant d'intérêts sur les actifs de sa succursale représentaient [1-10] millions d'USD. Dans sa lettre du 15 avril 2015, l'Irlande indiquait que les intérêts imputables à la succursale irlandaise d'ASI et à la succursale irlandaise d'AOE étaient versés sur des comptes bancaires ou des fonds pouvant être identifiés séparément. Les opérations journalières de ces comptes bancaires sont contrôlées par le personnel responsable du service des finances et de la trésorerie basé à Cork (Irlande) ([76]).

(101) Dans les rulings fiscaux contestés, le bénéfice imposable de la succursale irlandaise d'ASI est déterminé sur la base des dépenses d'exploitation. Toutefois, il est impossible d'obtenir une comptabilité séparée des dépenses d'exploitation de la succursale, puisque Apple n'a jamais fourni de comptabilité séparée à l'Irlande. Un descriptif des dépenses d'exploitation globales d'ASI pour les exercices 2011 et 2012, telles que déclarées dans la comptabilité légale d'ASI, est présenté à la Figure 4 à titre d'illustration.

Figure 4

Dépenses d'exploitation d'ASI dans son rapport annuel 2012

Dépenses d'exploitation	2012 Milliers d'USD	2011 Milliers d'USD
Coûts de marketing, de vente et de distribution	[400 000-500 000]	604 888
Charges administratives	[100 000-200 000]	139 870
Recherche et développement	[1 500 000-2 000 000]	1 538 036

(102) Dans les rulings fiscaux contestés, le bénéfice imposable de la succursale irlandaise d'AOE est déterminé sur la base de ses dépenses d'exploitation et de son chiffre d'affaires. Le compte de résultats global d'AOE pour les exercices 2011 et 2012 est présenté à la Figure 5 à titre d'illustration.

Figure 5

Compte de résultats d'AOE inclus dans son rapport annuel 2012

Compte de résultats

pour l'exercice achevé le 29 septembre 2012

		2012	2011
	Note	**Milliers d'USD**	Milliers d'USD
Chiffre d'affaires — activités poursuivies	*1*	**[400 000-500 000]**	518 505
Coût des ventes		**[(300 000-400 000)]**	(426 594)
Marge brute		**[90 000-100 000]**	91 911
Dépenses d'exploitation	*2*	**[(10 000-20 000)]**	(42 654)
Bénéfice d'exploitation — Activités poursuivies		**[70 000-80 000]**	49 257

([75]) Cet élément se chiffre à [20-30] 000 USD pour AOE sur la période 2003-2013 (voir la lettre de l'Irlande du 15 avril 2015, p. 4). S'agissant d'ASI, cet élément des revenus provenant d'intérêts relatif aux actifs de la succursale irlandaise se chiffre à [70-80] millions d'USD pour la période 2003-2013 (voir la lettre de l'Irlande du 15 avril 2015, p. 2, et les observations transmises par l'Irlande au sujet de la décision d'ouvrir la procédure du 5 septembre 2014, dossier 3). Selon l'Irlande, les montants respectifs pour 2014 n'avaient pas encore été déterminés au moment de l'envoi de sa lettre du 15 avril 2015.

([76]) Lettre de l'Irlande du 15 avril 2015, p. 3.

		2012	2011
	Note	**Milliers d'USD**	Milliers d'USD
Revenus des sociétés du groupe		**[14 500 000-15 000 000]**	6 252 591
Autres intérêts et produits assimilés	*3*	**[1 000-10 000]**	122
Intérêts et charges assimilées	*4*	**[(30-40)]**	(2 505)
Montants d'actifs financiers mis en non-valeur	*11*	**[(50-60)]**	—
Bénéfices sur opérations courantes avant impôt	*5-8*	**[14 500 000-15 000 000]**	6 299 465
Impôt sur les bénéfices sur opérations courantes	*9*	**[(1 000-10 000)]**	(2 966)
Résultat de l'exercice		**[14 500 000-15 000 000]**	6 296 499

(103) En ce qui concerne le montant dû par les sociétés au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande, les états financiers d'ASI et d'AOE font état d'un «taux d'imposition inférieur au taux standard en Irlande» pour les exercices jusqu'en 2007. L'extrait des comptes audités d'ASI inclus dans son rapport annuel 2007 est reproduit à la Figure 6.

Figure 6

Extrait du rapport annuel d'ASI pour l'exercice 2007

Impôt sur les bénéfices sur opérations courantes

La charge d'impôt actuelle est inférieure au taux d'imposition standard en Irlande. Les différences s'expliquent comme suit:

	2007	2006
	Milliers d'USD	Milliers d'USD
Bénéfices sur opérations courantes avant impôt	**1 843 933**	1 179 637
Impôt actuel au taux de 12,5 % (*2006*: 12,5 %)	**230 492**	147 455
Incidences:		
de la majoration de l'impôt sur les revenus provenant d'intérêts (25 %)	**2 485**	1 610
Ajustement de la charge d'impôt au regard des périodes précédentes	—	(131)
Revenus soumis à des taux d'imposition inférieurs	**(224 049)**	(142 450)
Total de la charge d'impôt actuelle	**8 928**	6 484

(104) Pour les exercices ultérieurs à 2007, la charge d'impôts des sociétés présentée dans les états financiers est calculée en appliquant un taux d'imposition de [1-5] %. Ce taux d'imposition y est décrit comme «[l]e taux d'imposition moyen pour l'ensemble des territoires sur lesquels [AOE] est exerce des activités». L'extrait des comptes audités d'ASI inclus dans son rapport annuel 2012 est reproduit à la Figure 7.

Figure 7

Extrait du rapport annuel d'ASI pour l'exercice 2012

Impôt sur les bénéfices sur opérations courantes

La société n'est résidente fiscale d'aucun territoire. Elle exerce des activités dans plusieurs pays. Le taux d'imposition moyen pour l'ensemble des territoires sur lesquels elle exerce des activités se chiffre approximativement à [1-5] %.

	2012	2011
	Milliers d'USD	Milliers d'USD
Bénéfices sur opérations courantes avant impôt	**[35 000 000-35 500 000]**	[22 000 000-22 500 000]
Taux d'imposition de [1-5] %	**[1 000 000-1 500 000]**	[800 000-900 000]
Incidences:		
de la majoration de l'impôt sur les revenus provenant d'intérêts (25 %)	**[600-700]**	620
de l'imposition des revenus à des taux (inférieurs)/supérieurs	**[(1 000 000-1 500 000)]**	(876 117)
Total de la charge d'impôt actuelle	**[1 000-10 000]**	9 862

(105) L'impôt effectivement dû par ASI à l'Irlande, sur la base de ses déclarations d'impôt relatives à la période allant du 25 septembre 2011 au 24 septembre 2012, représentait [1-10] millions d'EUR pour les revenus commerciaux (qui se chiffraient à [30-40] millions d'EUR), auxquels s'ajoute l'impôt sur les revenus provenant d'intérêts ([0,6-0,7] million d'EUR), pour une charge d'impôt totale de [1-10] millions d'EUR ([77]). Pour la même période, l'impôt effectivement dû par AOE en Irlande correspond à [1-10] millions d'EUR pour les revenus commerciaux (chiffrés à [10-20] millions d'EUR), auxquels s'applique une réduction pour retenue à la source, pour une charge d'impôt totale de [1-10] millions d'EUR.

(106) D'après l'Irlande, les fonds considérés comme excessifs par rapport aux besoins de capital circulant d'ASI et d'AOE sont transférés sur des comptes bancaires et dans des fonds d'investissement d'ASI et d'AOE situés hors du territoire irlandais et exploités, gérés et contrôlés aux États-Unis.

(107) En ce qui concerne les comptes bancaires d'ASI utilisés pour collecter les produits des ventes aux clients de la région EMEIA, l'Irlande a indiqué que les flux de trésorerie variaient selon que le client était partenaire de distribution ou utilisateur de l'Apple Online Store ou selon que la vente était ou non réalisée dans une boutique physique Apple. Si le client est partenaire de distribution ([78]), Apple reçoit des liquidités soit par virement bancaire, soit par prélèvement en faveur d'un compte bancaire d'ASI situé sur le territoire du client ou d'un compte bancaire commun d'ASI aux États-Unis ou en Europe recevant les produits des ventes réalisées dans divers pays. Toutefois, d'après l'aperçu de la localisation des comptes bancaires d'ASI fourni par l'Irlande, aucun compte bancaire collectant les produits des ventes dans la région EMEIA n'existait aux États-Unis en mars 2009 et, en mars 2012, seuls les produits des ventes d'Islande, de Russie et de Turquie ainsi que de certains endroits du Moyen-Orient et d'Afrique étaient collectés sur des comptes bancaires situés aux États-Unis. Tous les autres produits des ventes étaient collectés sur des comptes bancaires situés en Europe. L'Irlande a également indiqué que le groupe «Treasury» d'Apple pour la région EMEIA, composé de trois personnes basées en Irlande, regroupait régulièrement les liquidités détenues sur les comptes locaux de la région EMEIA sur des «comptes de concentration» ouverts au nom d'ASI. Selon l'Irlande, ces comptes se trouvent au Royaume-Uni, aux États-Unis et en Suisse.

(108) En ce qui concerne les fonds d'investissement, selon les informations fournies par Apple, la société qui fournit des services de gestion des liquidités et d'investissement à ASI et AOE, dans le cadre d'accords de services de gestion des investissements conclus avec ASI et AOE, est Braeburn Capital Inc. (ci-après «Braeburn»), une société située

([77]) On observe de légères variations entre l'impôt déclaré dans les comptes, présentés aux Tableau 1 et Tableau 2, et celui figurant dans les déclarations d'impôt; celles-ci peuvent s'expliquer par les fluctuations de change ou par des variations entre les périodes de déclaration.

([78]) Apple entend par «partenaire de distribution» les distributeurs et détaillants tiers qui achètent les produits Apple en vue de les revendre.

aux États-Unis. Parmi les services fournis figurent la gestion des investissements et des liquidités […]. Pendant la réunion des conseils d'administration d'ASI et d'AOE du 24 juillet 2006, il a été décidé que Braeburn continuerait d'aider ASI et AOE dans la gestion de leurs réserves de liquidités ([79]). Selon l'Irlande, tous les revenus tirés de ces investissements sont de source non irlandaise et, dès lors, les intérêts s'y rapportant ne sont pas soumis à l'impôt en Irlande.

2.5.2. INFORMATIONS SUR LES EMPLOYÉS D'ASI ET D'AOE

(109) Dans sa réponse à la décision d'ouvrir la procédure, l'Irlande a indiqué que jusqu'au 31 décembre 2011, tous les employés d'Apple en Irlande étaient officiellement employés par AOE et que la succursale irlandaise de celle-ci gérait un système unique de paie en Irlande. D'après l'Irlande, ce genre d'arrangements n'est pas rare pour les groupes dans le pays. Un mécanisme de recharge avait été mis en place afin que les coûts afférents aux employés d'AOE travaillant sur les activités de la succursale irlandaise d'ASI soient affectés chaque mois à cette succursale. À partir du 1er janvier 2012, les modalités d'emploi ont été revues et les employés étaient alors directement employés par l'entité à l'origine des activités de la succursale irlandaise sur lesquelles ils travaillaient.

(110) L'Irlande a soumis à la Commission les chiffres relatifs aux ETP ([80]) fournis par Apple. Pendant la période antérieure au 1er janvier 2012, les ETP de la succursale irlandaise d'AOE étaient répartis entre la succursale irlandaise d'ASI et celle d'AOE, en fonction de l'endroit où les coûts étaient exposés.

Tableau 3

ETP pour les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE

Période	Succursale irlandaise d'ASI	Succursale irlandaise d'AOE
25 septembre 2004	709	783
24 septembre 2005	839	739
30 septembre 2006	912	836
29 septembre 2007	937	544
27 septembre 2008	1 046	604
26 septembre 2009	994	707
25 septembre 2010	1 387	1 091
24 septembre 2011	1 660	872
29 septembre 2012	[200-300]	[400-500]
28 septembre 2013	[300-400]	[700-800]

(111) Outre les employés de la succursale irlandaise, Apple a informé l'Irlande qu'AOE comptait également des ETP à Singapour, où elle possédait une succursale chargée dans un premier temps d'activités de fabrication, puis, dans un deuxième temps, de services du groupe en rapport avec les activités de distribution ([81]). La succursale a cessé ces activités en 2009 et ses actifs ont été revendus à une société apparentée d'Apple à Singapour. La succursale de Singapour est depuis lors une succursale dormante d'AOE. Le nombre moyen de salariés employés par la succursale d'AOE à Singapour était 185 en 2004, de 189 en 2005, de 257 en 2006, de 300 en 2007 et de 352 en 2008.

([79]) Voir l'aperçu du procès-verbal des réunions du conseil d'administration qui se sont tenues sous la direction de Tim Cook, fourni par Apple au sous-comité permanent du Sénat des États-Unis en charge des enquêtes dans le cadre de l'audition relative à Apple, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Les équivalents temps plein (ETP) représentent les heures prestées par un employé à temps plein; ils indiquent le nombre d'employés, y compris ceux engagés à temps partiel, par rapport au nombre d'heures prestées.

([81]) Selon les informations transmises par Apple au sous-comité permanent du Sénat des États-Unis, l'activité principale de la succursale de Singapour et de ses prédécesseurs jusqu'en 2003 était la fabrication de micro-ordinateurs, de pièces d'ordinateur et de périphériques. La succursale de Singapour était partie à l'APC en vue d'obtenir et de conserver les droits afférents à la fabrication et à la distribution de produits Apple. Après 2003 et jusqu'en 2009, la succursale de Singapour a joué le rôle de fournisseur de services aux affiliés d'Apple dans la région APAC. Elle fournissait notamment des services de soutien financier, d'assistance en ce qui concerne les systèmes et technologies de l'information, de gestion de la chaîne d'approvisionnement et de gestion logistique (voir APL-PSI-000234).

(112) L'Irlande affirme qu'Apple lui aurait dit qu'aucun ETP n'était employé par ASI ou AOE en dehors de ceux employés dans leurs succursales irlandaises respectives et dans la succursale d'AOE à Singapour. Selon Apple, ASI et AOE étaient dirigées et contrôlées d'un point de vue fonctionnel depuis les États-Unis et toutes les décisions commerciales importantes (ayant notamment trait à des aspects tels que la PI, le développement de produits, les produits et composants à fabriquer et la stratégie de vente et de commercialisation) étaient prises aux États-Unis et non dans les succursales irlandaises d'ASI et AOE.

2.5.3. ACTIVITÉS DU CONSEIL D'ADMINISTRATION D'ASI ET D'AOE

(113) L'Irlande ([82]) et Apple ([83]) affirment toutes deux que les activités commerciales majeures réalisées par ou pour ASI et AOE sont exécutées hors du territoire irlandais, par exemple via les employés d'Apple Inc. ou le conseil d'administration d'ASI et d'AOE, qui, selon Apple, a notamment décidé d'effectuer les différents amendements de l'APC ([84]) avec Apple Inc. Apple indique également que «le fait qu'ASI et AOE sont dirigées et contrôlées depuis les États-Unis se manifeste non seulement lors des réunions de leurs conseils d'administration, mais aussi de multiples autres manières» ([85]), sans apporter plus de précisions.

(114) Le conseil d'administration d'ASI se compose de trois directeurs et d'un secrétaire. Sur ces quatre personnes, trois se trouvent aux États-Unis et sont employées par Apple Inc. L'autre est basée en Irlande et employée par ADI. Le conseil d'administration d'AOE se compose de deux directeurs et d'un secrétaire; ce dernier, ainsi qu'un des directeurs, siègent également au conseil d'administration d'ASI. Sur ces trois personnes, deux se trouvent aux États-Unis et sont employées par Apple Inc. L'autre est basée en Irlande et employée par ADI. Selon les rapports financiers d'ASI, cette dernière n'a versé aucune rémunération ([86]) à ses directeurs sur toute la période 2004-2014, pour laquelle les états financiers ont été fournis. Les directeurs d'AOE, en revanche, ont été rémunérés au cours de cette période. La société a par exemple versé […] USD en 2012 et […] USD en 2011 pour la rémunération de ses directeurs.

(115) La Commission a demandé l'ensemble des procès-verbaux des réunions des conseils d'administration d'ASI et d'AOE, qu'Apple lui a transmis. La première réunion du conseil d'administration d'ASI s'est tenue le 5 avril 1990 à Dublin (Irlande). La première réunion du conseil d'administration d'AOE s'est tenue le 15 septembre 1980 à Dublin (Irlande). À titre d'illustration, le Tableau 4 résume les activités du conseil d'administration d'ASI entre janvier 2009 et septembre 2011 (16 réunions du conseil, 3 assemblées générales annuelles et 9 résolutions écrites) et le Tableau 5 résume celles du conseil d'administration d'AOE de décembre 2008 à septembre 2011 (13 réunions du conseil, 4 assemblées générales annuelles et 12 résolutions écrites).

Tableau 4

Résolution des directeurs d'ASI et procès-verbal de la réunion du conseil d'administration

Date	Nature du document	Résumé du procès-verbal de l'ASI
30.1.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Il est convenu d'autoriser certains individus inscrits sur la liste à ouvrir, maintenir ou effectuer d'autres tâches de gestion des comptes bancaires, d'investissement, de courtage et autres comptes d'ASI.
11.2.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Il est convenu d'autoriser certains individus inscrits sur la liste à ouvrir, maintenir ou effectuer d'autres tâches de gestion des comptes bancaires, d'investissement, de courtage et autres comptes d'ASI.

([82]) Lettre de l'Irlande du 4 mai 2015.
([83]) Lettre d'Apple du 4 mai 2015.
([84]) Lettre d'Apple du 4 mai 2015.
([85]) Lettre d'Apple du 4 mai 2015.
([86]) Voir les notes 6, 7 ou 8 des comptes annuels d'ASI pour les exercices 2004-2013.

Date	Nature du document	Résumé du procès-verbal de l'ASI
18.3.2009	Résolution écrite des directeurs (Jae Allen et Cathy Kearney)	Octroi d'une procuration.
20.7.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen et Tim Cook)	Il est convenu d'approuver les projets de rapport des directeurs et d'états financiers pour l'exercice 2008 ainsi que la rémunération de l'auditeur, d'organiser l'assemblée générale annuelle le 3 août 2009 et de nommer [conseiller fiscal d'Apple] comme auditeur à la place de […]
3.8.2009	Procès-verbal de l'assemblée générale annuelle (Peter Oppenheimer en qualité de président et de représentant d'entreprise d'AOI et AOE et Gene Levoff en qualité de représentant d'entreprise de Baldwin Holdings Unlimited)	Il est convenu d'adopter le rapport des directeurs et les états financiers pour l'exercice 2008, de nommer [conseiller fiscal d'Apple] en tant qu'auditeur, d'autoriser les directeurs à fixer la rémunération des auditeurs et d'envisager la tenue de la prochaine assemblée générale annuelle hors d'Irlande.
23.10.2009	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Jae Allen)	Il est convenu de verser un dividende intérimaire d'un montant de 3 482 850 781,21 USD à AOE le 27 octobre 2009 ainsi qu'un autre dividende intérimaire correspondant aux intérêts courus sur les montants principaux au 27 octobre 2009.
10.12.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney et Jae Allen)	Octroi d'une procuration à […], une société enregistrée en Ukraine, à participation étrangère à 100 %, en vue d'agir pour le compte d'ASI en tant que distributeur à valeur ajoutée d'Apple.
10.12.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney et Jae Allen)	Résolution écrite et demande des directeurs, visant à ce que Tim Cook démissionne du poste de directeur d'ASI et quitte ipso facto son poste de directeur d'ASI.
31.1.2010	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney et Jae Allen)	Il est convenu de nommer Elisabeth S. Rafael directrice d'ASI.
3.3.2010	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Il est convenu de nommer à nouveau Tim Cook directeur d'ASI.
31.3.2010	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Résolution visant à verser un dividende intérimaire de 800 000 000 USD à AOE le 8 avril 2010.
12.5.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Jae Allen, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Résolution visant à verser un dividende intérimaire de 1 000 000 000 USD à AOE le 20 mai 2010.

Date	Nature du document	Résumé du procès-verbal de l'ASI
16.6.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Il est convenu de verser un dividende intérimaire de 600 000 000 USD à AOE le 17 juin 2010.
22.6.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Approbation de l'octroi d'une procuration à Gary Wipfler, à Cathy Kearney et à Michael O'Sullivan afin qu'ils agissent pour le compte d'ASI. La procuration couvre les aspects suivants: i) correspondance de la société, ii) relations avec le gouvernement et les autres organismes publics, iii) audits, iv) assurance, v) contrats d'achat, contrats de vente à tempérament et conventions de financement relatifs aux actifs et aux services, vi) accords de location, d'approvisionnement et de dépôt et accords pour l'utilisation des actifs, vii) transferts de biens personnels, viii) réception des marchandises et émission des reçus nécessaires, ix) conseil d'entreprise et x) contrats commerciaux.
23.7.2010	Procès-verbal de l'assemblée générale annuelle (Peter Oppenheimer en qualité de président et de représentant d'entreprise d'AOI et AOE et Gene Levoff en qualité de représentant d'entreprise de Baldwin Holdings Unlimited)	Il est convenu d'adopter le rapport des directeurs et les états financiers pour l'exercice 2009, de reconduire la nomination de [conseiller fiscal d'Apple] en tant qu'auditeur et d'autoriser les directeurs à fixer la rémunération des auditeurs; il est pris acte de la déclaration et du versement de dividendes intérimaires d'un montant total de 5 884 972 906,56 USD à AOE depuis la fin de l'exercice 2009; il est convenu d'envisager la tenue de la prochaine assemblée générale annuelle hors d'Irlande.
23.7.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer et Elisabeth Rafael, en qualité de présidente)	Il est convenu de tenir l'assemblée générale annuelle le 23 juillet 2010.
20.9.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Jae Allen)	Il est convenu de verser un dividende intérimaire de 690 000 000 USD à AOE le 21 septembre 2010.
17.11.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Il est convenu de verser un dividende intérimaire de 1 750 000 000 USD à AOE le 18 novembre 2010.
21.12.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer et Elisabeth Rafael, en qualité de présidente)	Approbation de l'octroi d'une procuration temporaire à Gerard Lane afin d'assurer la gestion quotidienne d'ASI pendant les congés annuels programmés de ses directeurs.
4.3.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Il est convenu de verser un dividende intérimaire de1 000 000 000 USD à AOE le 7 mars 2011; il est pris note de la démission de Jae Allen du poste de directeur et de la nomination de Mark Stevens à ce poste à compter du 15 mars 2011; enfin, la nouvelle résolution bancaire est approuvée.

Date	Nature du document	Résumé du procès-verbal de l'ASI
21.3.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Résolution visant à verser un dividende intérimaire de 1 000 000 000 USD à AOE le 24 mars 2011.
21.4.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Mark Stevens et Elisabeth Rafael, en qualité de présidente)	Résolution d'autoriser certaines personnes inscrites sur la liste à ouvrir, maintenir ou effectuer d'autres tâches de gestion des comptes bancaires, d'investissement, de courtage et autres comptes d'ASI.
11.5.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Il est convenu de verser un dividende intérimaire de 1 000 000 000 USD à AOE le 12 mai 2011.
29.6.2011	Procès-verbal de l'assemblée générale annuelle (Audrey Fernandez-Elliott en qualité de présidente et représentante d'entreprise d'AOI et AOE et Gene Levoff en tant que représentant d'entreprise de Baldwin Holdings Unlimited)	Il est convenu d'adopter le rapport des directeurs et les états financiers pour l'exercice 2010, de reconduire la nomination d'Elisabeth Rafael, Tim Cook et Mark Stevens aux postes de directeurs d'ASI, de reconduire la nomination de [conseiller fiscal d'Apple] en tant qu'auditeur, d'autoriser les directeurs à fixer la rémunération des auditeurs; il est pris acte de la déclaration et du versement de dividendes intérimaires d'un montant total de 11 324 972 906,56 USD à AOI depuis la fin de l'exercice 2009, lesquels sont également approuvés; il est convenu d'envisager la tenue de la prochaine assemblée générale annuelle hors d'Irlande.
29.6.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Mark Stevens et Elisabeth Rafael, en qualité de présidente)	Il est convenu d'approuver les projets de rapport des directeurs et d'états financiers pour l'exercice 2010 ainsi que la rémunération de l'auditeur; il est pris acte de la déclaration et du versement de dividendes intérimaires pour un montant total de 11 324 972 906,56 à AOE depuis la fin de l'exercice 2009; il est convenu d'organiser l'assemblée générale annuelle le 29 juin 2011, il est pris acte de la démission de Peter Oppenheimer aux postes de directeur et de secrétaire d'ASI; il est convenu de nommer Gene Levoff pour le remplacer à ces postes.
27.7.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Gene Levoff, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Octroi d'une procuration.
7.9.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Gene Levoff, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Il est noté qu'il serait plus pratique et conforme à l'intérêt commercial de proposer aux membres d'ASI de verser les dividendes sous la forme de placements à revenu fixe. Il est convenu de recommander aux membres le versement d'un dividende intérimaire à AOE sous la forme d'un placement à revenu fixe d'une valeur totale projetée de 1 502 298 132 USD le 8 septembre 2011.
7.9.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Gene Levoff, en qualité de président, et Elisabeth Rafael)	Il est convenu de verser un dividende inttérimaire à AOE sous la forme d'un placement à revenu fixe d'une valeur totale projetée de 1 502 298 132 USD le 8 septembre 2011.

Tableau 5

Résolution des directeurs d'AOE et procès-verbal de la réunion du conseil d'administration

Date	Nature du document	Résumé du procès-verbal de l'AOE
17.12.2008	Procès-verbal du conseil d'administration (présidé par Peter Oppenheimer et Gary Wipfler)	Il est convenu de mettre en œuvre une convention de subvention à l'emploi.
14.1.2009	Procès-verbal du conseil d'administration (présidé par Peter Oppenheimer et Gary Wipfler)	Il est convenu d'autoriser certaines personnes inscites sur la liste à ouvrir, maintenir ou effectuer d'autres tâches de gestion des comptes bancaires, d'investissement, de courtage et autres comptes d'AOE.
25.2.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Il est convenu d'exécuter l'acte de fiducie principal relatif au régime des pensions d'AOE, ainsi que son règlement.
20.7.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Il est convenu d'approuver les projets de rapport des directeurs et d'états financiers pour l'exercice 2008 ainsi que la rémunération de l'auditeur, de nommer Peter Oppenheimer et Cathy Kearney comme représentants d'entreprise d'AOE pour les besoins de l'assemblée générale annuelle 2009 d'ASI, d'organiser l'assemblée générale annuelle le 3 août 2009 et de nommer [conseiller fiscal d'Apple] comme auditeur à la place de […]
22.7.2009	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Gary Wipfler)	Il est convenu de mettre en œuvre un accord de transfert d'entreprise afin de transférer les activités de la succursale d'AOE à Singapour vers Apple South Asia Pte. Ltd.
3.8.2009	Procès-verbal de l'assemblée générale annuelle (Peter Oppenheimer en qualité de président et représentant d'entreprise d'AOI et Gene Levoff en qualité de représentant d'entreprise de Baldwin Holdings Unlimited)	Il est convenu d'adopter le rapport des directeurs et les états financiers pour l'exercice 2008, de nommer [conseiller fiscal d'Apple] en tant qu'auditeur, d'autoriser les directeurs à fixer la rémunération des auditeurs et d'envisager la tenue de la prochaine assemblée générale annuelle hors d'Irlande.
23.10.2009	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Gary Wipfler)	Il est pris acte de la réception prochaine, le 27 octobre 2009, d'un dividende de 3 482 850 781,21 USD provenant d'ASI; il est convenu de verser un dividende de 4 607 274 666,29 USD à AOI, ainsi qu'un dividende intérimaire supplémentaire correspondant au montant des intérêts courus au 27 octobre 2009.
21.12.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Il est convenu de mettre en œuvre l'accord additionnel de transfert d'entreprise afin de transférer les activités de la succursale d'AOE à Singapour vers Apple South Asia Pte.Ltd et d'octroyer une procuration.

Date	Nature du document	Résumé du procès-verbal de l'AOE
21.12.2009	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Résolution écrite et demande des directeurs visant à ce que Tim Cook démissionne du poste de directeur d'AOE et quitte ipso facto son poste de directeur d'AOE.
31.3.2010	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Il est convenu de recevoir un dividende intérimaire de 800 000 000 USD provenant d'ASI le 8 avril 2010 et de verser la même somme à AOI.
23.4.2010	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Il est convenu de demander le remplacement des certificats de titres relatifs à certains actifs enregistrés à Singapour.
14.5.2010	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Il est convenu de recevoir un dividende intérimaire de 1 000 000 000 USD provenant d'ASI le 20 mai 2010 et de verser la même somme à AOI.
14.6.2010	Procès-verbal de l'assemblée générale annuelle (Peter Oppenheimer en qualité de président et représentant d'entreprise d'AOI et Gene Levoff en qualité de représentant d'entreprise de Baldwin Holdings Unlimited)	Il est décidé d'adopter le rapport des directeurs et les états financiers pour l'exercice 2009, de reconduire la nomination de [conseiller fiscal d'Apple] en tant qu'auditeur et d'autoriser les directeurs à fixer la rémunération de l'auditeur; il est pris acte de la déclaration et du versement de dividendes intérimaires d'un montant total de 5 284 972 906,56 USD à AOI depuis la fin de l'exercice 2009; il est convenu d'envisager la tenue de la prochaine assemblée générale annuelle hors d'Irlande.
16.6.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Gary Wipfler)	Il est pris acte de la réception prochaine, le 17 juin 2010, d'un dividende de 600 000 000 USD provenant d'ASI; il est convenu de verser la même somme à AOI.
23.7.2010	Procès-verbal de l'assemblée générale annuelle (Peter Oppenheimer en qualité de président et représentant d'entreprise d'AOI et Gene Levoff en qualité de représentant d'entreprise de Baldwin Holdings Unlimited)	Il est convenu d'adopter le rapport des directeurs et les états financiers pour l'exercice 2009, de reconduire la nomination de [conseiller fiscal d'Apple] en tant qu'auditeur et d'autoriser les directeurs à fixer la rémunération de l'auditeur; il est pris acte de la déclaration et du versement de dividendes intérimaires d'un montant total de 5 884 972 906,56 USD à AOI depuis la fin de l'exercice 2009; il est convenu d'envisager la tenue de la prochaine assemblée générale annuelle hors d'Irlande.
23.7.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer et Gary Wipfler en qualité de présidents)	Il est convenu de tenir l'assemblée générale annuelle le 23 juillet 2010.
20.9.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer et Gary Wipfler en qualité de présidents)	Il est pris acte de la réception prochaine, le 21 septembre 2010, d'un dividende de 690 000 000 USD provenant d'ASI; il est convenu de verser un dividende de 900 000 000 USD à AOI.

Date	Nature du document	Résumé du procès-verbal de l'AOE
15.11.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer et Gary Wipfler en qualité de présidents)	Il est convenu d'approuver l'exécution d'un bail immobilier pour des espaces d'entreposage supplémentaires, afin de faciliter le développement de la production.
17.11.2010	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer et Gary Wipfler en qualité de présidents)	Il est pris acte de la réception prochaine, le 18 novembre, d'un dividende de 1 750 000 000 USD provenant d'ASI; il est convenu de verser la même somme à AOI.
3.12.2010	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Approbation de l'octroi d'une procuration à Cathy Kearney et à Michael O'Sullivan afin qu'ils agissent pour le compte d'AOE. La procuration couvre les aspects suivants: i) correspondance de la société, ii) relations avec le gouvernement et les autres organismes publics, iii) audits, iv) assurance, v) contrats d'achat, contrats de vente à tempérament et conventions de financement relatifs aux actifs et aux services, vi) accords de location, d'approvisionnement et de dépôt et accords pour l'utilisation des actifs, vii) transferts de biens personnels, viii) réception des marchandises et émission des reçus nécessaires, ix) conseil d'entreprise et x) contrats commerciaux.
4.3.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Gary Wipfler)	Il est pris acte de la réception prochaine, le 7 mars 2011, d'un dividende de 1 000 000 000 USD provenant d'ASI; il est convenu de verser la même somme à AOI.
21.3.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer, en qualité de président, et Gary Wipfler)	Il est pris acte de la réception prochaine, le 24 mars 2011, d'un dividende de 1 000 000 000 USD provenant d'ASI; il est convenu de verser la même somme à AOI.
26.4.2011	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Il est convenu d'autoriser certaines personnesinscrits sur la liste à ouvrir, maintenir ou effectuer d'autres tâches de gestion des comptes bancaires, d'investissement, de courtage et autres comptes d'AOE.
11.5.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Peter Oppenheimer et Gary Wipfler en qualité de présidents)	Il est pris acte de la réception prochaine, le 12 mai 2011, d'un dividende de 1 000 000 000 USD provenant d'ASI; il est convenu de verser la même somme à AOI.
23.6.2011	Résolution écrite des directeurs (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Il est convenu d'approuver les projets de rapport des directeurs et d'états financiers pour l'exercice 2010 ainsi que la rémunération des auditeurs et de nommer Audrey Fernandez-Elliott et Cathy Kearney représentantes d'entreprise d'AOE pour les besoins de l'assemblée générale annuelle 2011 d'ASI; il est pris acte de la déclaration et du versement de dividendes intérimaires pour un montant total de 12 659 796 428,08 USD à AOI depuis la fin de l'exercice 2009; il est convenu d'organiser l'assemblée générale annuelle le 27 juin 2011; il est pris acte de la démission de Peter Oppenheimer au poste de directeur et de secrétaire d'AOE à compter du 1er juillet 2011; il est convenu de nommer Gene Levoff pour le remplacer à ces postes.

Date	Nature du document	Résumé du procès-verbal de l'AOE
27.6.2011	Procès-verbal de l'assemblée générale annuelle (Audrey Fernandez-Elliott en qualité de présidente et représentante d'entreprise d'AOI et Gene Levoff en qualité de représentant d'entreprise de Baldwin Holdings Unlimited)	Il est convenu d'adopter le rapport des directeurs et les états financiers pour l'exercice 2010, de reconduire la nomination de [conseiller fiscal d'Apple] en tant qu'auditeur et d'autoriser les directeurs à fixer la rémunération de l'auditeur; il est pris acte de la déclaration et du versement de dividendes intérimaires d'un montant total de 12 659 796 428,08 USD à AOI depuis la fin de l'exercice 2009, lesquels sont également approuvés; il est convenu d'envisager la tenue de la prochaine assemblée générale annuelle hors d'Irlande.
7.9.2011	Procès-verbal du conseil d'administration (Gene Levoff, en qualité de président, et Gary Wipfler)	Il est noté qu'il serait plus pratique et conforme à l'intérêt commercial de proposer aux membres d'AOE de verser les dividendes sous la forme de placements à revenu fixe. Il est convenu de recommander aux membres le versement d'un dividende intérimaire à AOI sous la forme d'un placement à revenu fixe d'une valeur totale projetée de 1 502 298 132 USD le 8 septembre 2011. Il est convenu de verser à AOI un dividende intérimaire supplémentaire correspondant aux intérêts courus.
7.9.2011	Résolution écrite des membres (AOI et Baldwin Holding Unlimited)	Il est convenu de verser un dividende intérimaire à AOI sous la forme d'un placement à revenu fixe d'une valeur totale projetée de 1 502 382 564 USD le 8 septembre 2011.
7.9.2011	Nomination d'un représentant d'entreprise en vue d'une solution écrite	Nomination par AOI, en qualité de membre d'AOE, de Gene Levoff en tant que représentant d'AOI en vue de mettre en œuvre une solution écrite pour le compte d'AOI afin de décider du dividende intermédiaire recommandé et d'en ordonner le paiement en espèces. Baldwin Holding Unlimited, en tant qu'autre membre d'AOE, nomme Gary Wipfler pour cette mission.

2.5.4. ACCORD DE PARTAGE DES COÛTS ENTRE APPLE INC., ASI ET AOE

(116) Le 8 décembre 2015, l'Irlande a transmis des copies de l'accord de partage des coûts (ci-après l'«APC») et de tous les accords de (sous-)transfert d'actifs incorporels conclus entre Apple Inc., AOI, ASI et AOE (et leurs prédécesseurs) depuis l'établissement d'Apple en Irlande ([87]).

(117) Selon les informations fournies, Apple Inc. a conclu l'APC avec AOE (alors appelée Apple Computer Limited) en décembre 1980. L'APC a depuis lors été modifié 16 fois, dernièrement en 2013. En 1999, ASI (alors appelée Apple Computer International) est également devenue partie à l'APC. Simultanément à la conclusion de l'APC en décembre 1980, Apple Inc. a conclu un «accord de transfert d'actifs incorporels» avec AOI. AOI a également conclu un «accord de sous-transfert d'actifs incorporels» avec AOE, dans le cadre duquel cette dernière obtenait une licence exclusive, libre de droits d'auteur, lui permettant d'utiliser les noms commerciaux, marques, secrets commerciaux et brevets dans un premier temps en Europe de l'Ouest, puis dans la région EMEIA, ainsi que de concéder des sous-licences de ces droits et licences ([88]). Pour ce transfert initial d'actifs incorporels alors en possession d'Apple, le prédécesseur d'AOE n'a effectué aucun paiement d'entrée.

([87]) Le 5 septembre 2014, l'Irlande a transmis l'APC conclu entre Apple Inc, ASI et AOE et entré en vigueur le 30 septembre 2007.
([88]) Voir la section B.5 de l'accord de sous-transfert d'actifs incorporels du 1er décembre 1980.

(118) Dans le cadre de l'APC, Apple Inc., d'une part, et ASI et AOE, d'autre part, ont convenu d'associer leurs efforts en matière de R&D et de partager les coûts et les droits afférents au «programme de développement». Le programme de développement désigne: i) le développement de nouveaux biens incorporels; ii) la réalisation d'améliorations, de mises à jour, d'adaptations, de traductions, de localisations ou l'apport d'autres modifications aux biens incorporels existants; iii) l'élaboration et l'amélioration de processus de fabrication pour l'un ou l'autre produit; et iv) le développement, l'acquisition et la protection de biens incorporels de commercialisation.

(119) Le terme «bien incorporel» est défini dans l'APC comme «l'ensemble des technologies, procédures, processus, dessins et modèles et droits sur ces dessins ou modèles, inventions, découvertes, savoir-faire, brevets (y compris demandes de brevets, etc.), droits d'auteur (et autres droits assimilés), secrets commerciaux, programmes informatiques (en code source et en code objet), graphiques, formules, améliorations, mises à jour, traductions, adaptations, informations, spécifications, technologies de procédés, exigences de fabrication, normes de contrôle de la qualité, biens incorporels de commercialisation ainsi que tout autre actif incorporel au sens du règlement du Trésor américain (Treasury Regulation), § 1.482-4(b), développé conformément au programme de développement» ([89]). Les biens incorporels de commercialisation sont définis comme «l'ensemble des marques, marques de services, noms commerciaux, secrets commerciaux, habillages commerciaux, noms de domaines, marques commerciales, dessins et modèles, stratégies de marketing, enregistrements, enregistrements en cours et droits d'auteur sur des logos ou des représentations visuelles, goodwills et valeurs incorporelles associés à des marques, et autres biens incorporels de commercialisation similaires intervenant dans l'exploitation commerciale des produits» ([90]).

(120) Dans le cadre de l'APC, le droit d'utiliser les actifs incorporels d'Apple en vue de fabriquer et de vendre des produits Apple est partagé entre les parties à l'accord. Apple Inc. détient le droit de fabriquer et de vendre des produits Apple dans tous les pays d'Amérique du Nord et du Sud (ci-après désignés collectivement par les «Amériques»). ASI et AOE détiennent le droit de fabriquer et de vendre des produits Apple sur les marchés situés en dehors des Amériques. Le titre de propriété légale sur l'ensemble des actifs incorporels est exclusivement détenu par Apple Inc. ASI et AOE détiennent la propriété effective, sur leur territoire, des actifs incorporels développés suite aux activités de R&D réalisées dans le cadre de l'APC ([91]). La manière dont la propriété effective des actifs incorporels est octroyée à ASI et à AOE a évolué au gré des modifications apportées à l'APC. Jusqu'en 1988, Apple Inc. a accordé à AOE une licence exclusive, dans le cadre de l'APC, lui permettant d'utiliser la PI d'Apple sur son territoire. Dans les APC conclus et modifiés depuis 1988, les droits relatifs aux améliorations de cette PI et aux PI nouvellement développées sont octroyés sur une base «non exclusive ou co-exclusive» ([92]). Depuis 2007, Apple octroie à ASI et AOE une licence exclusive sur la PI d'Apple, tandis qu'ASI et AOE octroient la même licence à Apple sous la forme d'un droit non exclusif ([93]).

(121) Dans le cadre de l'APC, les coûts de R&D relatifs aux produits Apple sont divisés entre les parties. Pour calculer la part de chaque partie, Apple Inc., ASI et AOE paient chacune une partie des coûts mis en commun, en fonction de la part des ventes de produits réalisées sur leurs territoires respectifs. En 2012, par exemple, les coûts totaux de R&D d'Apple dans le monde entier se sont élevés à [3-3,5] milliards d'USD. Cette année-là, environ 45 % des ventes mondiales d'Apple ont été réalisées dans les Amériques. Apple Inc. a donc payé 45 % des coûts de R&D au titre de l'APC, tandis qu'ASI et AOE ont payé les 55 % restants. La répartition des coûts pour les exercices 2008 à 2014 est présentée au Tableau 6.

Tableau 6

Coûts de développement d'Apple couverts par l'APC et financement de ces coûts par ASI et AOE

(en USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Total des coûts de développement couverts par l'APC	983 005 465	1 211 545 821	1 795 015 606	3 932 919 909	[3 000 000 000 — 3 500 000 000]	[3 500 000 000 — 4 000 000 000]	[7 000 000 000 — 7 500 000 000]

([89]) Section 1.7 de l'APC du 30 septembre 2007.
([90]) Section 1.12 de l'APC du 30 septembre 2007.
([91]) Voir le considérant F de l'APC du 26 septembre 1999 ainsi que le considérant G de l'APC du 30 septembre 2007.
([92]) Section IV (A) des APC du 26 septembre 1992 et de 1999.
([93]) Sections 5.2 et 5.3 des APC du 30 septembre 2007, du 5 janvier 2009 et du 29 septembre 2013.

(en USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Part financée par ASI	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000 — 2 000 000 000]	[2 000 000 000 — 2 500 000 000]	[4 000 000 000 — 4 500 000 000]
Part financée par AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 0000 000 — 20 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[30 000 000 — 40 000 000]
Part des coûts de développement d'Apple financés par ASI et AOE (en %)	37	40	50	57	[50-55]	[55-60]	[55-60] %

(122) Les APC de 2009 et 2013 énoncent les fonctions et les risques attribués à leurs différentes parties ([94]). Les fonctions et les risques attribués, au titre de l'APC, à Apple Inc. (désignée par «Apple» dans l'APC) et à ASI et AOE (désignées collectivement par le «participant international» dans l'APC) sont résumés dans l'APC et présentés respectivement à la Figure 8 et à la Figure 9.

Figure 8

Fonctions réalisées par Apple et le participant international (ASI et AOE) au titre de l'APC

FONCTIONS	APPLE	PARTICIPANT INTERNATIONAL
Recherche et développement des immobilisations incorporelles en coûts partagés	X	X
Contrôle de la qualité des immobilisations corporelles en coûts partagés	X	X
Prévision, planification financière et analyse liées aux activités de développement d'immobilisations incorporelles	X	
Gestion d'infrastructures de R&D	X	X
Passation de contrats avec des parties liées ou des parties tierces en lien avec les activités de développement d'immobilisations incorporelles	X	X
Gestion administrative des contrats liés aux activités de développement d'immobilisations incorporelles	X	X
Sélection, engagement et supervision du personnel, des contractants et des sous-traitants pour effectuer les activités de développement d'immobilisations incorporelles	X	X
Enregistrement et défense de la PI	X	
Développement des ventes	X	X

([94]) Annexe B de l'APC de 2009 et annexe B de l'APC de 2013.

Figure 9

Risques assumés par Apple et le participant international (ASI et AOE) au titre de l'APC

RISQUES	APPLE	PARTICIPANT INTER-NATIONAL
Risque lié au développement des produits	X	X
Contrôle de la qualité et risque relatif à la qualité des produits	X	X
Risque lié au développement des marchés	X	X
Risque de marché	X	X
Risque politique	X	X
Risque de change	X	X
Risque lié à la responsabilité des produits	X	X
Risques liés aux actifs (fixes/corporels)	X	X
Risques lis à l'évolution des régimes réglementaires	X	X
Risques relatifs à la protection de la PI et aux violations de celle-ci	X	X
Risques liés au développement et à la reconnaissance de la marque	X	X

(123) La Commission a demandé à l'Irlande de préciser les activités auxquelles se rapportent les fonctions et risques spécifiques présentés à la Figure 8 et à la Figure 9 et de lui fournir des exemples concrets des activités réalisées par ASI et AOE dans le cadre de ces fonctions. L'Irlande a également été invitée à souligner, dans les procès-verbaux des réunions des conseils d'administration d'ASI et d'AOE, les mentions éventuelles d'activités en rapport avec celles énoncées à la Figure 8 et à la Figure 9 et que l'Irlande ou Apple considérait comme réalisées par les conseils d'administration d'ASI et d'AOE.

(124) En réponse à ces demandes, l'Irlande et Apple ont indiqué que les tableaux des APC de 2009 et 2013, reproduits à la Figure 8 et à la Figure 9, n'avaient pas pour but de présenter les activités effectivement réalisées par les parties à l'APC, mais uniquement de résumer les activités que chaque partie était autorisée à réaliser dans le cadre de l'accord. Apple a également expliqué que les tableaux des APC de 2009 et 2013, reproduits à la Figure 8 et à la Figure 9, avaient été inclus dans les APC afin de répondre aux exigences des règlements temporaires adoptés par le Trésor américain et entrés en vigueur le 5 janvier 2009, prévoyant que les accords de partage des coûts entre parties associées devaient refléter les fonctions et risques des parties ([95]).

(125) Apple a également indiqué que les activités de R&D citées dans le tableau reproduit à la Figure 8 (actifs incorporels au coût partagé, contrôle de la qualité des actifs incorporels au coût partagé, gestion des installations de R&D, conclusion de contrats avec des parties liées ou tierces concernant les activités de développement des actifs incorporels et sélection, recrutement et supervision d'employés, contractants et sous-traitants en vue de la réalisation d'activités de développement des actifs incorporels) étaient presque entièrement réalisées par les employés d'Apple Inc. aux États-Unis. Les employés de la succursale irlandaise participaient uniquement aux activités de routine relatives à la localisation et à la vérification des produits.

([95]) Lettre d'Apple du 22 avril 2016, p. 15-16.

(126) L'Irlande et Apple ont également indiqué qu'ASI et AOE ne jouaient aucun rôle dans la gestion de la PI d'Apple et qu'elles n'avaient qu'un rôle limité, dans le cadre des paramètres stricts définis par les cadres d'Apple Inc. aux États-Unis, dans les négociations de contrats commerciaux. Ils ont également déclaré qu'aucun employé d'ASI ou d'AOE ne participait à la création, à l'acquisition, à la gestion et/ou à la protection de la PI d'Apple. Toutes les fonctions influençant les bénéfices d'Apple sont dirigées par les cadres d'Apple Inc. aux États-Unis et exécutées essentiellement aux États-Unis. En outre, aucune PI créée ou acquise par Apple n'est légalement détenue par ASI ou AOE, ni enregistrée au nom de celles-ci. Les seuls contrats commerciaux conclus par ASI et AOE en leur propre nom sont: i) des contrats d'approvisionnement conclus avec des fournisseurs de composants, ii) des accords de fabrication conclus avec les fabricants d'équipements d'origine, régissant l'achat des produits finis, et iii) des contrats de vente à terme.

(127) S'agissant de l'implication d'ASI et d'AOE dans la gestion de la PI d'Apple, la première mention d'une quelconque forme de PI dans les procès-verbaux, transmis à la Commission, des conseils d'administration des deux sociétés qui se sont tenus depuis leur création (de 1980 à 2015) se trouve dans les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration d'ASI du 13 août 2013 et du conseil d'administration d'AOE du 16 août 2013, lors desquelles les deux conseils ont octroyé une procuration aux employés d'Apple Inc. en ce qui concerne la protection de la PI ([96]).

(128) Toujours au cours de cette période, la première mention de l'APC lors des conseils d'administration d'ASI et d'AOE est retrouvée dans les procès-verbaux des réunions d'août 2014, lors desquelles la nouvelle structure d'entreprise d'Apple en Irlande a été examinée et adoptée. S'agissant du conseil d'administration d'AOE, une réunion dite «téléphonique» s'est tenue le […] août 2014, durant laquelle […] a été abordé […]. S'agissant du conseil d'administration d'ASI, cette réunion s'est tenue le […] août 2014 à […]. Selon le procès-verbal de cette réunion, les directeurs d'ASI ont également été informés à cette occasion de la tenue de discussions entre Apple Inc., ASI et AOE au sujet de l'APC. Le conseil d'administration est convenu lors de cette réunion de conclure l'APC de 2013 ([97]).

(129) La réunion suivante du conseil d'administration d'ASI a eu lieu après la clôture de l'exercice financier 2014 d'ASI, le […] décembre 2014, à/au(x)/en […] ([98]). Lors de cette réunion, il a été décidé que le domicile fiscal d'[…] serait en/a/au(x) […] au lieu du/de(s) […], comme il avait été précédemment proposé.

2.5.5. INFORMATIONS SUR APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) ADI a été constituée en Irlande en 2009. Depuis 2012, elle assume certaines responsabilités relatives aux activités de distribution d'Apple dans la région EMEIA. Depuis 2014, elle est responsable des ventes, de la distribution et des activités de l'Apple Online Store dans la région EMEIA et en Chine. ADI reçoit des commandes de ses clients, établit des prévisions de la demande et des ventes et fournit des services de gestion de contrats aux clients de distribution. ADI gère les activités logistiques associées à la livraison des produits aux clients.

(131) ADI est responsable des services après-vente sous garantie et hors garantie. Ces services sont fournis via le groupe d'assistance «AppleCare» d'ADI. ADI fournit également des services après-vente par l'intermédiaire de centres d'appel tiers et des réseaux des fournisseurs de services approuvés par Apple.

(132) Bien qu'elle déclare des bénéfices ([99]), ADI n'a déclaré aucun montant acquittable au titre de l'impôt sur les sociétés pour les exercices 2009, 2010 et 2011. En effet, ADI avait initialement calculé son montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés en appliquant les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées dans le ruling fiscal de 2007, puisque ce ruling incluait une «clause de restructuration» ([100]) prévoyant que ces méthodes d'attribution des bénéfices s'appliqueraient également aux nouvelles filiales en cas de restructuration de la structure d'entreprise d'Apple en Irlande. L'administration fiscale irlandaise a toutefois considéré que les méthodes d'attribution des

([96]) Apple a indiqué qu'aux termes de la section 5.4 de l'APC de 2007 et des dispositions similaires d'autres APC, Apple Inc. détenait le droit et la responsabilité exclusives du contrôle de l'ensemble des actions visant à protéger la PI d'Apple. Dès lors, toutes les actions relatives à la protection de la PI sont initiées, gérées et mises en œuvre depuis les États-Unis (voir la lettre d'Apple du 22 avril 2016, p. 7). Il est par conséquent difficile de comprendre pourquoi les conseils d'administration d'ASI et d'AOE ont octroyé une procuration concernant la protection de la PI si les deux sociétés n'avaient de toute façon aucun droit à ce sujet aux termes de l'APC.

([97]) Le conseil d'administration d'AOE est convenu de conclure l'APC de 2013 lors de sa réunion téléphonique du […] août 2014.

([98]) Les exercices financiers d'ASI et d'AOE sont clos chaque année à la fin du mois de septembre.

([99]) [100-200] millions d'USD en 2011, [10-20] millions d'USD en 2010 et [1 000-10 000] USD en 2009 (voir la comptabilité légale d'ADI relative aux périodes concernées).

([100]) Voir la déclaration de l'Irlande du 29 janvier 2016, p. 8-9.

bénéfices approuvées par ce ruling n'étaient pas applicables au calcul du bénéfice imposable d'une société résidente. En 2014, ADI a accepté la position de l'administration fiscale irlandaise et un accord a été conclu […] pour l'ensemble des exercices comptables jusqu'à 2012 inclus. Un règlement de […] EUR, y compris […] d'impôt, des intérêts et des amendes, a dès lors été accepté. […].

2.5.6. ACCORDS DE SERVICES ET DE DISTRIBUTION CONCLUS PAR ASI

(133) En 2008, ASI a conclu un contrat de services marketing avec Apple Inc. Dans le cadre de ce contrat, une partie des coûts de marketing engagés par Apple Inc. sont attribués à ASI afin de correspondre aux services réalisés par Apple Inc. pour le compte d'ASI ([101]). Selon l'Irlande, cette partie des coûts de marketing est attribuée au siège d'ASI ([102]). Toutefois, le contrat a été conclu entre Apple Inc. et ASI, sans aucune référence au siège de cette dernière. Le contrat mentionne d'ailleurs l'adresse postale d'ASI à Cork (Irlande) comme étant l'adresse de l'autre partie à l'accord. En outre, d'après l'Irlande, la succursale irlandaise d'ASI engage directement des coûts de marketing locaux par le biais d'accords contractuels avec des sociétés de marketing tierces.

(134) En 2010, un accord de distribution a été conclu entre ASI et ADI. Dans le cadre de cet accord, ASI nommait ADI en tant que distributrice mondiale non exclusive afin de vendre des produits Apple, tandis qu'ADI obtenait une licence non exclusive sur certains droits de propriété afin de promouvoir la vente des produits Apple. Cet accord de distribution donnait à ADI le droit d'acheter des produits Apple auprès d'ASI ou directement auprès de fabricants tiers. ASI et ADI avaient convenu que la somme de toutes les charges afférentes aux produits et services fournis au titre du contrat de distribution serait telle qu'ADI obtiendrait un bénéfice net avant impôt d'environ [1-5] % de […].

(135) Afin qu'ADI prenne en charge les activités de distribution pour le compte d'ASI dans la région EMEIA, il avait été convenu dans un protocole d'entente, daté du 23 avril 2012, qu'ADI acquerrait les actifs et assumerait les passifs d'ASI associés à la distribution dans la région EMEIA à compter du 1er avril 2012. Du côté des actifs, le principal élément au bilan transféré d'ASI à ADI ce 1er avril 2012 était celui des comptes clients […]. Du côté des passifs, le principal élément au bilan transféré d'ASI à ADI était celui des […] provisions au titre des garanties […] ([103]).

2.5.7. LA NOUVELLE STRUCTURE D'ENTREPRISE D'APPLE EN IRLANDE À PARTIR DE 2015

(136) Lors d'une réunion organisée le 9 janvier 2015 ([104]), Apple a présenté à la Commission sa nouvelle structure d'entreprise en Irlande. Cette nouvelle structure d'entreprise a été mise en place à la suite de la modification de l'article 23 A du TCA 97, entrée en vigueur le 1er janvier 2015 ([105]), qui empêche désormais les sociétés constituées en Irlande de déclarer leur résidence fiscale ailleurs qu'en Irlande lorsqu'elles n'ont pas de domicile fiscal dans un autre pays, comme c'était le cas d'ASI et d'AOE. […]. Apple a indiqué que dans le cadre de la nouvelle structure d'entreprise, le ruling de 2007 ne serait plus utilisé pour le calcul de la base imposable d'ASI et d'AOE en Irlande. […]. Selon les informations fournies par Apple, le dernier exercice financier auquel s'applique le ruling de 2007 est 2014 (exercice clos le 27 septembre 2014), d'après la comptabilité légale d'ASI et d'AOE.

(137) Dans le cadre de cette nouvelle structure d'entreprise, […].

(138) D'après les informations transmises par Apple à la Commission le 19 janvier 2015 ([106]), […].

([101]) Selon l'Irlande, l'attribution est effectuée selon le principe de pleine concurrence, conformément aux lois et règlements américains applicables en matière de prix de transfert (voir la déclaration de l'Irlande du 29 janvier 2016, p. 3). Aux termes du contrat de services marketing, la redevance payable par ASI à Apple Inc. au titre du contrat correspond en principe à [100-150] % des «frais raisonnables encourus» et, parfois, à [50-100] % de ces frais (voir le contrat de services marketing, p. 3).

([102]) Voir la déclaration de l'Irlande du 29 janvier 2016, p. 3.

([103]) Les provisions au titre des garanties […] constituent un autre élément important au bilan […].

([104]) Voir le considérant 12.

([105]) Voir l'article 39 de la loi de finances (no 2) du 18 décembre 2013 et la modification de l'article 23 A de la loi principale (résidence des sociétés).

([106]) Voir le considérant 12.

(139) Dans sa lettre du 25 février 2015 ([107]), l'Irlande a apporté des précisions supplémentaires sur la nouvelle structure d'Apple. En particulier, d'après les notes d'une conférence téléphonique qui a eu lieu le […] décembre 2014 entre l'administration fiscale irlandaise et Apple, la première avait demandé au second de […]. D'après ces notes, il est également indiqué que […].

(140) Par lettre du 11 novembre 2015 ([108]), la Commission a demandé des informations sur […], comme indiqué dans la déclaration d'Apple du 19 janvier 2015 ([109]), ainsi que tous les documents s'y rapportant, tels que les rapports sur la fixation des prix de transfert. Dans sa déclaration du 29 janvier 2016, l'Irlande […]. Dans sa lettre du 8 mars 2016, la Commission […] Dans une lettre datée du 23 mars 2016, l'Irlande a indiqué qu'Apple l'avait informée que […].

(141) Les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration d'[…], transmis à la Commission le 24 mai 2016, contiennent des informations sur […].

(142) En particulier, le procès-verbal de la réunion du conseil d'administration d'[…], qui s'est tenue à/en/au(x) […] le […] août 2015, indique que […].

(143) Le procès-verbal de la réunion du conseil d'administration d'[…], qui s'est tenue à Cupertino (États-Unis) le […] avril 2016, indique que […].

(144) L'annexe 1 au procès-verbal de la réunion du […] avril 2016 contient le procès-verbal de la réunion du conseil d'administration du […] août 2015, auquel des modifications ont été apportées et des éléments ont été mis en évidence, notamment en rayant […].

3. **MOTIFS DE L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN**

(145) La Commission a décidé d'ouvrir la procédure formelle d'examen après avoir conclu à titre préliminaire que les rulings fiscaux contestés constituaient un octroi d'aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, par l'Irlande en faveur d'Apple, d'ASI et d'AOE et que ces aides étaient incompatibles avec le marché intérieur au titre de l'article 107, paragraphes 2 et 3, du traité.

(146) La Commission a notamment exprimé des doutes quant au fait que les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par ces rulings afin de déterminer le bénéfice imposable d'ASI et d'AOE en Irlande reflètent une rémunération des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE qu'aurait acceptée un opérateur indépendant et prudent opérant dans les conditions normales d'une économie de marché.

(147) La Commission a notamment observé que dans le ruling de 1991, la base imposable semblait avoir été négociée et non pas étayée par des références à des transactions comparables, et que l'administration fiscale irlandaise ne semblait pas avoir eu l'intention de déterminer une attribution des bénéfices sur la base de prix de transfert.

(148) La Commission a également fait remarquer qu'au moment où les rulings fiscaux contestés ont été sollicités, aucune étude sur l'attribution des bénéfices et aucun rapport sur les prix de transfert n'avait été fourni à l'administration fiscale irlandaise, et que les choix méthodologiques acceptés par cette dernière semblaient totalement dénués de motivation. Elle a également critiqué l'approbation, dans les deux rulings, d'une méthode d'attribution des bénéfices unilatérale, dans laquelle les coûts d'exploitation, qui n'incluent pas les coûts facturés par les sociétés apparentées, servent d'indicateur du niveau de bénéfice, ce qui n'a jamais été expliqué, alors que cela entraîne en l'espèce des résultats considérablement différents. Elle était dès lors sceptique quant à la pertinence du choix de la méthode de fixation des prix de transfert pour le ruling de 2007.

(149) La Commission a également noté plusieurs incohérences dans l'application de la méthode choisie pour déterminer l'attribution des bénéfices à AOE et à ASI qui semblent contraires au principe de pleine concurrence. En ce qui concerne le ruling de 1991, ces incohérences portent sur la marge ajoutée aux coûts imputables à la succursale irlandaise d'AOE, sur le montant de l'allègement pour amortissements convenu pour AOE ainsi que sur

([107]) Voir le considérant 13.
([108]) Voir le considérant 27.
([109]) Voir le considérant 138.

la durée du ruling de 1991, qui a été appliqué pendant 15 ans par Apple. En ce qui concerne le ruling de 2007, la Commission a exprimé des doutes au sujet de la marge de [10-15] % ajoutée aux coûts d'exploitation de la succursale d'AOE, alors que pour ASI, il a été convenu d'une marge moins importante ([10-15] %) ([110]). En outre, l'évolution des ventes n'a pas été prise en compte dans l'attribution des bénéfices à la succursale irlandaise d'ASI convenue dans le ruling de 2007. Étant donné que les bénéfices d'ASI proviennent de revenus actifs, la Commission a considéré que si la croissance des ventes ne s'accompagnait pas d'une augmentation de la capacité opérationnelle en dehors de l'Irlande, cela pourrait être indicateur d'une incohérence entre la part de chiffre d'affaires attribuée à ASI et celle attribuée à sa succursale irlandaise.

(150) En résumé, les méthodes d'attribution des bénéfices convenues pour l'attribution des bénéfices d'ASI et AOE à leurs succursales irlandaises respectives ont été jugées comme aboutissant à une rémunération, pour ces succursales, qu'un opérateur indépendant et prudent opérant dans les conditions normales d'une économie de marché n'aurait pas acceptée et dérogeant par conséquent au principe de pleine concurrence. La Commission est donc parvenue à la conclusion préliminaire que ces rulings allégeaient la charge fiscale de ces sociétés et leur procuraient ainsi un avantage aux sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. La Commission a considéré cet avantage comme sélectif dans la mesure où il n'est octroyé qu'à ASI et à AOE et qu'il place ces sociétés dans une position plus favorable que d'autres qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable. La Commission a également estimé que la position favorable octroyée de manière sélective à ces deux sociétés découlait du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale irlandaise, qui est allé au-delà de la simple gestion des recettes fiscales sur la base de critères objectifs.

(151) Toutes les autres conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, du traité étant remplies, et en l'absence apparente de raison justifiant la compatibilité de ces aides en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du traité, la Commission a conclu à titre préliminaire que les rulings fiscaux contestés constituaient des aides d'État incompatibles avec le marché intérieur.

4. OBSERVATIONS DE L'IRLANDE CONCERNANT LA DÉCISION D'OUVRIR LA PROCÉDURE

(152) Dans ses observations relatives à la décision d'ouvrir la procédure, l'Irlande avance plusieurs arguments, portant essentiellement sur les règles nationales applicables pour déterminer l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, sur l'absence de traitement sélectif d'ASI et d'AOE ainsi que sur plusieurs lacunes procédurales.

(153) S'agissant des règles nationales applicables au moment de l'émission des rulings fiscaux contestés et déterminant l'existence d'un éventuel avantage, l'Irlande fait valoir que, contrairement à l'hypothèse émise par la Commission et en l'absence de toute convention de double imposition, l'article 25 du TCA 97 constitue la seule base du calcul de la charge de l'impôt des sociétés non résidentes exerçant une activité commerciale par l'intermédiaire d'une succursale en Irlande. Selon l'Irlande, l'application des principes généraux élaborés par l'OCDE ne se justifie pas à moins qu'ils ne soient expressément intégrés au droit irlandais, ce qui, d'après elle, n'est pas le cas en l'espèce. L'article 25 du TCA 97 ne mentionne pas le principe de pleine concurrence de l'OCDE, qui n'est donc pas déterminant au moment d'attribuer des bénéfices à une succursale irlandaise.

(154) Toutefois, même si le cadre de l'OCDE était applicable en l'espèce, un accord sur l'attribution des bénéfices à la succursale d'une société non résidente au titre de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE n'est intervenu au niveau de l'OCDE qu'en 2010, soit après l'émission des rulings fiscaux contestés, et ce, uniquement dans le contexte de l'application d'une convention de double imposition, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Ni ASI, ni AOE n'est résidente fiscale en Irlande ou dans un pays avec lequel l'Irlande a conclu une convention de double imposition.

(155) En outre, la pratique décisionnelle invoquée par la Commission pour justifier la référence au principe de pleine concurrence dans le cas de l'Irlande n'est pas applicable, puisqu'elle concerne les cas dans lesquels les États membres ont incorporé certains principes de l'OCDE dans leur législation nationale relative aux transactions entre entreprises, mais ont ensuite créé des exceptions pour certains contribuables. Ces décisions sont dénuées de pertinence pour l'Irlande, puisque celle-ci n'a pas incorporé le principe de pleine concurrence dans sa législation nationale et qu'aucune des décisions n'a tenu compte du principe de pleine concurrence pour l'attribution de bénéfices à la succursale d'une société.

([110]) La performance et la rentabilité sont souvent évaluées au moyen de ratios appelés «marges». D'après l'Irlande, la méthode approuvée dans les rulings fiscaux contestés consisterait en une «marge» (mark-up) sur les coûts d'exploitation, avec une base imposable égale au pourcentage convenu. Dans ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure, Apple parle de «marge» (margin) sur les coûts d'exploitation. Les deux termes sont utilisés de manière interchangeable dans la présente décision, sauf indication contraire.

(156) Par ailleurs, la référence faite dans la décision d'ouvrir la procédure au critère de l'investisseur privé en économie de marché n'est pas convaincante, car elle confond deux aspects qui ne devraient pas être mélangés: d'une part, le rôle de l'État en tant qu'autorité publique, et d'autre part, son comportement sur le marché. Toutefois, s'il fallait considérer que la décision d'ouvrir la procédure imposait ce critère aux opérateurs privés, cela constituerait une extension inédite du principe de l'opérateur en économie de marché. En effet, la Commission exigerait alors du contribuable qu'il se comporte lui-même comme un investisseur en économie de marché, alors que cette norme ne concerne normalement que les actions de l'État.

(157) S'agissant de la sélectivité, l'Irlande affirme que si l'administration fiscale irlandaise doit faire preuve de discernement au moment d'attribuer des bénéfices à la succursale d'une société non résidente, cela ne veut pas dire que les contribuables sont traités sur une base discrétionnaire et ainsi favorisés de manière sélective par rapport à d'autres. Lorsque l'administration fiscale irlandaise est appelée à faire preuve de discernement, elle doit le faire de façon équilibrée, équitable et cohérente. Selon l'Irlande, l'appréciation réalisée en l'espèce correspondait parfaitement à la pratique administrative normale. Aucune dérogation à la base normale de calcul n'a été effectuée lors du calcul de la charge fiscale des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE et, par conséquent, il n'y a eu aucun traitement sélectif.

(158) Selon l'Irlande, le processus ayant débouché sur les rulings fiscaux contestés n'a impliqué aucun traitement préférentiel d'Apple. Du point de vue de l'administraion fiscale irlandaise, ce processus n'est pas une négociation destinée à entraîner le paiement, par la société, d'un montant fixe d'impôt. Son but est plutôt de veiller à l'adéquation de la base utilisée pour l'attribution des bénéfices.

(159) S'agissant de la répartition des bénéfices convenue dans les rulings fiscaux contestés, l'Irlande considère que l'approche adoptée par l'administration fiscale irlandaise reflète pleinement la contribution de la succursale au bénéfice global réalisé par la société et représente une application correcte de l'article 25 du TCA 97. Les méthodes d'attribution des bénéfices convenues aboutissent à un niveau de bénéfice imposable correspondant à la valeur de la contribution apportée, dans chaque cas, par la succursale irlandaise à la rentabilité globale de la société. En particulier, l'administration fiscale irlandaise a accordé une grande importance au fait que les succursales irlandaises n'avaient aucun droit ni intérêt sur les licences de PI d'Apple, qui contribuaient de manière considérable au revenu des sociétés. Le directeur de l'administration fiscale irlandaise n'a donc pas jugé approprié ou viable d'attribuer aux succursales irlandaises la valeur tirée de la PI unique d'Apple.

(160) L'Irlande soulève également plusieurs arguments relatifs à la procédure, en indiquant que la Commission n'a pas adopté une attitude impartiale lors de l'élaboration de sa décision d'ouvrir la procédure, notamment en employant un langage fort et excessivement assuré, paraissant préjuger la conclusion de la décision finale. L'Irlande affirme également que la Commission a enfreint son droit d'être entendue en abordant avec l'OCDE certains aspects relatifs au cas d'espèce sans y impliquer l'Irlande. Elle évoque également le temps écoulé entre la première mesure d'aide présumée (1991) et les premières mesures d'enquête de la Commission (2013), qui compliquerait la défense de l'Irlande tout en rendant imprévisible la situation pour les contribuables. Enfin, l'Irlande affirme que tout recouvrement doit être exclu, car soit l'aide constitue une aide existante, soit il serait extrêmement difficile d'en calculer le montant.

5. **OBSERVATIONS DES PARTIES INTÉRESSÉES CONCERNANT LA DÉCISION D'OUVRIR LA PROCÉDURE**

5.1. *OBSERVATIONS D'APPLE*

(161) Les observations d'Apple relatives à la décision d'ouvrir la procédure rencontrent dans une large mesure celles de l'Irlande, notamment en ce qui concerne le droit national applicable sur la base duquel l'existence d'un avantage doit être déteminée.

(162) Apple fait valoir que sa PI a été et continue d'être principalement développée aux États-Unis, au siège d'Apple Inc. situé à Cupertino. C'est là que se trouve la grande majorité des ingénieurs R&D d'Apple. Les cadres qui prennent toutes les décisions stratégiques et définitives sur les activités de R&D et la commercialisation des idées, de la conception des produits jusqu'à leur lancement, sont également basés aux États-Unis. Apple Inc. est l'unique titulaire du titre de propriété légale relatif à l'ensemble de la PI d'Apple.

(163) Aucune décision relative à l'exploitation de la PI d'Apple ou au développement de produits Apple (par exemple, quelles PI commercialiser, ou comment fabriquer des produits) n'est prise en Irlande. Aucun employé des succursales irlandaises n'a de responsabilités en matière de R&D ou de toute autre décision liée au droit d'utiliser et d'exploiter la PI d'Apple. Toutes ces décisions sont prises aux États-Unis par Apple Inc. et/ou par les conseils d'administration d'ASI et d'AOE, qui gèrent et contrôlent les sociétés hors d'Irlande.

(164) Le marketing d'Apple représente l'une des grandes composantes stratégiques de la société. La stratégie marketing est elle aussi contrôlée et dirigée depuis les États-Unis, où l'ensemble des décisions clés sont prises. Toutes les campagnes de marketing sont conçues et élaborées aux États-Unis. Les succursales irlandaises n'interviennent pas dans la création et l'élaboration des campagnes de marketing; en outre, la succursale irlandaise d'ASI paie Apple Inc. pour les services de marketing mondial qu'elle lui fournit.

(165) S'agissant de l'appréciation de l'existence d'un avantage, la Commission n'a pas défini le bon cadre contrefactuel permettant de démontrer un tel avantage, qui doit être constitué uniquement des règles fiscales nationales régissant le traitement des sociétés non résidentes possédant des succursales irlandaises (à savoir l'article 25 du TCA 97), et non pas des principes de l'OCDE, qui n'ont pas force de loi en Irlande. Étant donné que les méthodes d'attribution des bénéfices convenues dans les rulings fiscaux contestés étaient cohérentes avec la pratique administrative de l'administration fiscale irlandaise au titre de l'article 25 du TCA 97, ces rulings n'ont pas eu pour effet de réduire la charge fiscale d'ASI et d'AOE et n'ont donc procuré aucun avantage à ces sociétés. De même, le critère de l'opérateur en économie de marché ne saurait être utilisé pour imposer le principe de pleine concurrence en vue de constater l'existence d'un avantage, puisque ce critère ne peut être appliqué ni à l'État, qui agit en qualité d'autorité publique, ni au contribuable.

(166) Il n'existe en outre aucun traitement sélectif en l'espèce, puisque les rulings fiscaux contestés n'ont fait que confirmer les bénéfices à attribuer aux succursales irlandaises, conformément à l'article 25 du TCA 97 et à la pratique administrative y relative et de la même manière que l'administration fiscale irlandaise appliquerait l'article 25 du TCA 97 aux autres contribuables qui se trouveraient dans une situation similaire. Il n'y a pas eu davantage de traitement sélectif sur une base discrétionnaire, puisque la possibilité donnée à l'administration fiscale irlandaise de faire preuve de discernement était limitée par des critères objectifs liés au système fiscal.

(167) Par ailleurs, même si le principe de pleine concurrence s'appliquait aux transactions en l'espèce, le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] soumis par Apple conclut que l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises est un résultat jugé approprié même dans le cadre des exigences des règles actuelles en matière de prix de transfert et que les rulings fiscaux contestés n'ont donc conféré aucun avantage à ASI et AOE. Selon ce rapport, ASI et AOE assumaient les risques majeurs liés au succès et à la défectuosité du produit sur les marchés internationaux. Les distributeurs et revendeurs de produits Apple (parties associées et tierces parties) étaient protégés contre ces risques par les clauses contractuelles, les politiques adoptées au niveau mondial et les méthodes utilisées pour la distribution (par exemple les contrôles des stocks). Les politiques de gestion et d'atténuation des risques commerciaux étaient établies par Apple Inc. aux États-Unis. ASI et AOE avaient la capacité financière de supporter tous les éventuels risques commerciaux ainsi que de prendre les décisions stratégiques nécessaires pour réduire l'exposition de leurs sociétés à ces risques. En particulier, le rapport décrit les activités d'importance économique réalisées par les succursales irlandaises dans le cadre de leurs fonctions et des circonstances factuelles, indique que la MTMN est la méthode d'attribution des bénéfices la plus adéquate pour déterminer leur bénéfice imposable et spécifie que l'indicateur du niveau de bénéfice le plus adapté est, pour la succursale irlandaise d'ASI, le ratio de Berry ([111]), et, pour la succursale irlandaise d'AOE, une marge sur les coûts totaux.

(168) Selon [conseiller fiscal d'Apple], lorsqu'un distributeur vend des produits à d'autres distributeurs associés, comme c'est le cas d'ASI, la seule fonction apportant une valeur ajoutée est la fonction logistique de distribution des produits; le coût des produits est uniquement transféré à leur acheteur ultérieur. Le coût afférent à la réalisation de la distribution devrait correspondre aux dépenses d'exploitation de la société. Dans ce cas, la société doit être uniquement rémunérée pour cette dépense. Cette utilisation du ratio de Berry doit permettre au distributeur d'obtenir un rendement sur les coûts de distribution majorés (coûts apportant une valeur ajoutée) des activités. Le rapport calcule ensuite des données de rentabilité à partir d'un ensemble de sociétés tierces sélectionnées, exerçant des fonctions similaires à celles des succursales irlandaises, et évalue l'attribution effective des bénéfices en application des rulings sur la base des données de ces tierces parties. S'agissant de l'évaluation des résultats de l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises sur la base du ruling de 1991, le rapport présente un

([111]) Le «ratio de Berry» désigne le ratio de marge brute sur charges d'exploitation totales. Le conseiller fiscal renvoie aux paragraphes 2.100-2.102 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert. Lorsqu'un distributeur vend des produits à d'autres distributeurs associés, la seule fonction qui apporte une valeur ajoutée est la logistique de la distribution des produits; le coût des produits est uniquement transféré à leur acheteur ultérieur. Le coût afférent à la réalisation de la distribution devrait correspondre aux dépenses d'exploitation de la société. Dans ce cas, la société doit être uniquement rémunérée pour cette dépense. Cette utilisation du ratio de Berry permet en substance au distributeur d'obtenir un rendement sur les coûts de distribution majorés (coûts apportant une valeur ajoutée) des activités.

ensemble comparable de données sur la rentabilité de tierces parties pour les exercices 2004, 2005 et 2006 ([112]) et établit une comparaison entre les bénéfices réels attribués aux succursales irlandaises pour les exercices 2004 à 2007 et cet ensemble comparable. Les conclusions de l'étude des éléments comparables, sur la base d'un ratio de Berry pour ASI et d'une marge sur les coûts totaux (MCT) pour AOE, incluse dans le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] sont présentées à la Figure 10 (pour ASI) et à la Figure 11 (pour AOE).

Figure 10

Fourchette des ratios de Berry selon le principe de pleine concurrence, en comparaison avec des entités de vente/de distribution indépendantes, d'après [conseiller fiscal d'Apple]

Moyenne pondérée sur trois ans	Ratio Berry – 2004-2006	Ratio Berry – 2009-2011
Quartile supérieur	1,21	1,40
Médiane	1,10	1,17
Quartile inférieur	1,01	1,06
Nombre d'observations	11	25

Figure 11

Fourchette des marges sur les coûts totaux, en comparaison avec des fabricants indépendants, d'après [conseiller fiscal d'Apple]

Moyenne pondérée sur trois ans	MCT – 2004-2006	MCT – 2009-2011
Quartile supérieur	9,3 %	10,1 %
Médiane	6,5 %	7,5 %
Quartile inférieur	4,4 %	4,9 %
Nombre d'observations	8	13

(169) Sur la base de cette étude, le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] conclut que les bénéfices attribués aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE étaient pleinement conformes au principe de pleine concurrence de l'OCDE. Le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] présente en outre le «profil réel» des succursales irlandaises. La notion de «profil» de marge n'est pas définie par [conseiller fiscal d'Apple]. Dans le cas d'AOE, le profil de marge sur les coûts totaux est présenté dans le rapport relatif aux exercices 2011 et 2012, comme illustré par la Figure 12.

Figure 12

Taux de marge effectif sur les coûts totaux d'AOE, d'après [conseiller fiscal d'Apple], pour les exercices financiers 2011 et 2012

Exercice	MCT (en %)
Exercice 2011 — Effectif	[5-10]
Exercice 2012 — Effectif	[5-10]

([112]) Selon le rapport, il n'existait pour les années antérieures aucune base de données suffisamment fiable pour permettre l'analyse prévue dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.

(170) Le 17 novembre 2014, Apple a soumis une nouvelle étude ad hoc élaborée par [2e conseiller fiscal d'Apple] et axée sur deux points soulevés dans la décision d'ouvrir la procédure: i) l'argument selon lequel l'attribution des bénéfices à la succursale irlandaise d'ASI n'aurait pas été prise en compte dans l'évolution des ventes ([113]), et ii) l'argument selon lequel les deux marges différentes (65 % et 20 %) convenues pour AOE ne peuvent être toutes deux conformes au principe de pleine concurrence ([114]). Cette étude a conclu que les rulings fiscaux contestés avaient eu raison d'attribuer les bénéfices aux succursales irlandaises sur la base d'une marge sur les coûts totaux sans tenir compte de l'évolution des ventes.

(171) Selon l'étude ad hoc de [2e conseiller fiscal d'Apple], il n'est pas surprenant que les coûts soient pris comme base, puisque les succursales irlandaises opèrent sur un marché concurrentiel et que les opérateurs tiers avec lesquels Apple conclut des contrats pour des services similaires à ceux fournis par les succursales irlandaises sont eux aussi généralement rémunérés sur la base de leurs coûts. S'agissant du fait que l'attribution des bénéfices ne tienne pas compte de l'évolution des ventes, [2e conseiller fiscal d'Apple] affirme que les activités réalisées par la succursale irlandaise d'ASI se caractérisent par des économies d'échelle. L'importance des volumes de produits achetés par la succursale irlandaise d'ASI a une incidence limitée sur les coûts, vu que les activités réalisées par cette succursale (par exemple le contact avec les clients ou l'organisation de la logistique) varient très peu en fonction du volume acheté par les clients.

(172) En outre, le système de réduction conçu pour AOE peut se justifier d'un point de vue économique et commercial. Sur le plan économique, l'objectif d'une marge sur les coûts d'exploitation est de couvrir les coûts fixes non récurrents. La marge initiale de 65 % devrait ensuite couvrir les coûts fixes des activités dans leur ensemble. Toutefois, à un certain moment, la marge ainsi réalisée deviendrait amplement suffisante pour couvrir l'intégralité des coûts fixes initiaux engagés. Dès lors, il n'est plus nécessaire de prévoir de provisions pour les coûts fixes à partir d'un niveau de coûts donné qui, selon l'étude ad hoc de [2e conseiller fiscal d'Apple], justifierait même une réduction de 65 % à 0 %.

(173) Enfin, selon Apple, la mise en œuvre des règles relatives aux aides d'État n'est pas l'outil approprié pour parvenir à l'harmonisation des législations nationales en matière d'impôt sur les sociétés, un objectif que la Commission prétend atteindre en obligeant les États membres à respecter des normes telles que le principe de pleine concurrence, étranger au système fiscal de certains États membres, ce qui rend les rulings fiscaux de ces États membres susceptibles d'être considérés comme des aides d'État.

5.2. *OBSERVATIONS PRÉSENTÉES PAR LES AUTRES PARTIES INTÉRESSÉES*

(174) Les observations transmises par d'autres parties intéressées, à savoir Ibec et la lettre conjointe signée par plusieurs associations professionnelles (ci-après la «déclaration conjointe»), ne répondent pas aux doutes émis dans la décision d'ouvrir la procédure, mais se concentrent sur les conséquences de l'approche suivie dans cette décision sur l'environnement des affaires. Ces observations indiquent notamment que l'initiative de la Commission nuirait à la sécurité juridique et contestent les pratiques mises en œuvre dans le cadre des règles relatives aux aides d'État, en indiquant que les forums internationaux tels que l'OCDE ou d'autres instruments de politique seraient mieux adaptés et plus utiles pour lutter contre la concurrence fiscale déloyale. La Commission ne devrait pas chercher à harmoniser les systèmes fiscaux là où elle n'est pas compétente par le biais de ses procédures relatives aux aides d'État.

(175) Les observations mettent également en doute l'approche relative à la sélectivité adoptée par la Commission dans des situations où les administrations fiscales devraient disposer d'un certain pouvoir d'appréciation et indiquent que la fixation de prix de transfert n'est pas une science exacte. Si la Commission devait conclure que les rulings fiscaux constituent des aides d'État incompatibles, il faudrait exclure tout recouvrement, compte tenu du principe de confiance légitime et de la nouveauté de l'approche.

(176) Dans ses observations, Oxfam apporte son soutien à l'enquête de la Commission et encourage celle-ci à renforcer sa capacité d'enquête, au motif, également, qu'elle peut être mieux placée que les organismes nationaux pour réaliser un examen structurel des pratiques des États membres en matière de rulings. Oxfam appelle la Commission à veiller à ce que des sanctions adéquates soient prises lorsque l'existence d'avantages sélectifs est confirmée, ainsi qu'à faire en sorte que les pratiques fiscales dommageables soient rapidement éliminées. Il indique également que les périodes de maintien des droits acquis de six ans appliquées aux règles irlandaises de domicile fiscal facilitant les dispositifs utilisant des entités hybrides sont beaucoup trop longues.

([113]) Voir le point 67 de la décision d'ouvrir la procédure.
([114]) Voir le point 63 de la décision d'ouvrir la procédure.

6. COMMENTAIRES DE L'IRLANDE SUR LES OBSERVATIONS DES TIERCES PARTIES

(177) Dans ses commentaires sur les observations des tierces parties en réponse à la décision d'ouvrir la procédure, l'Irlande réitère son argument selon lequel le principe de pleine concurrence de l'OCDE ne fait pas partie du droit irlandais en ce qui concerne l'attribution des bénéfices des succursales et la Commission n'aurait pas démontré l'existence d'un traitement sélectif d'ASI et d'AOE, étant donné que l'appréciation effectuée par l'administration fiscale irlandaise en l'espèce était parfaitement cohérente avec la pratique administrative normale, comme le confirme également la déclaration d'Apple. En outre, le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] et l'étude ad hoc du [2e conseiller fiscal d'Apple] prouvent que le résultat de l'application des rulings fiscaux contestés est comparable à celui qui aurait été obtenu en appliquant le principe de pleine concurrence.

(178) L'Irlande soumet également des commentaires sur les arguments avancés dans la déclaration conjointe au sujet de la sécurité juridique. Selon l'Irlande, la déclaration conjointe souligne à juste titre qu'un contribuable diligent et raisonnable n'aurait pas pu prévoir que la Commission conclurait à première vue à l'existence d'aides d'État incompatibles. En outre, la Commission compare les règles fiscales de l'Irlande à un cadre de référence externe, ce qui est contraire à sa jurisprudence constante selon laquelle la seule référence valide est le système fiscal national. Tous ces éléments constituent une violation du principe de sécurité juridique.

(179) En réponse aux observations d'Oxfam, l'Irlande affirme que la Commission doit mener ses enquêtes sur les pratiques des États membres en matière de rulings fiscaux de manière équitable et exhaustive, quelle que soit la taille de l'État membre. Par ailleurs, s'agissant de l'observation formulée par Oxfam au sujet des règles de l'Irlande en matière de domicile fiscal, l'Irlande fait valoir que ses règles relatives au domicile fiscal des entreprises n'ont pas été conçues pour faciliter la planification fiscale agressive des sociétés multinationales. L'Irlande souligne que la structure fiscale dite «Double Irish» ne fait pas et n'a jamais fait partie du régime fiscal irlandais, mais bien d'un dispositif international de planification fiscale conçu et mis en place par les conseillers juridiques et fiscaux.

7. AUTRES ÉCHANGES D'OBSERVATIONS POSTÉRIEURS À LA DÉCISION D'OUVRIR LA PROCÉDURE

7.1. *ÉCHANGE DE LETTRES FAISANT SUITE À LA LETTRE DU 17 AVRIL 2015*

7.1.1. LA LETTRE DU 17 AVRIL 2015

(180) En réponse à la demande de l'Irlande, formulée le 25 février 2015, visant à ce que la Commission présente plus en détail son appréciation faisant suite à son enquête sur les rulings fiscaux contestés, qui, selon l'Irlande, semble basée sur une mauvaise compréhension, par la Commission, de la législation nationale applicable, les services de la Commission ont envoyé la lettre du 17 avril 2015 à l'Irlande, en demandant à celle-ci d'en transmettre une copie à Apple.

(181) Dans cette lettre, la Commission précisait qu'en ce qui concerne le système de référence à utiliser aux fins de l'appréciation d'un caractère sélectif, elle a considéré que le régime commun d'impôt sur les sociétés en Irlande constituait le système de référence approprié puisqu'il couvre les sociétés résidentes et les succursales de sociétés non résidentes, tandis que l'article 25 du TCA 97 ne traite que de l'imposition des succursales. La Commission résume ensuite comme suit sa compréhension des activités d'ASI et d'AOE sur la base des observations transmises par l'Irlande et Apple en réponse à la décision d'ouvrir la procédure: «[é]tant donné qu'ASI et AOE n'ont aucune activité économique en dehors de leurs succursales irlandaises, les activités consistant en l'achat, la fabrication, la vente et la distribution de produits Apple en dehors du continent américain sont réalisées par les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE. Toutes les licences de PI d'ASI et d'AOE semblent être exclusivement utilisées par les succursales irlandaises et détenues exclusivement par celles-ci, vu que les succursales irlandaises sont seules responsables de l'achat, de la fabrication, de la vente et de la distribution des produits Apple en dehors du continent américain. Ce constat semble également confirmé par le fait qu'ASI et AOE n'ont des salariés que dans leurs succursales irlandaises et ne disposent dès lors d'aucune capacité opérationnelle en dehors de l'Irlande». La Commission explique ensuite, en réponse aux allégations d'Apple dans ses observations relatives à la décision d'ouvrir la procédure ([115]), que les fonctions exécutées par les salariés d'Apple Inc. ne relèvent pas de l'appréciation des rulings fiscaux contestés: «une rémunération fictive pour des services fournis gratuitement par les salariés du groupe au bénéfice supposé d'ASI ou d'AOE ne saurait réduire les bénéfices à répartir entre les sièges d'ASI et d'AOE et leurs succursales respectives.»

([115]) Voir les considérants 162 à 164.

(182) Enfin, la Commission répond à l'allégation spécifique formulée par l'Irlande dans ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure, selon laquelle la Commission aurait approuvé le fait qu'aucun droit relatif à la PI n'ait été attribué aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE. La Commission explique que la décision d'ouvrir la procédure ne fait que décrire les accords conclus dans le cadre des APC concernant la répartition de la PI telle que présentée par les autorités irlandaises, mais qu'elle ne les a pas approuvés dans son appréciation. La Commission précise également que, contrairement à ce que l'Irlande affirme, elle n'a pas appliqué le principe de pleine concurrence de l'OCDE en tant que source de droit dans la décision d'ouvrir la procédure.

7.1.2. OBSERVATIONS DE L'IRLANDE EN RÉPONSE À LA LETTRE DU 17 AVRIL 2015

(183) Dans une lettre datée du 4 mai 2015, l'Irlande déclare que, dans sa lettre du 17 avril 2015, la Commission a considérablement modifié son appréciation de l'aide présumée, notamment en ce qui concerne le cadre de référence. Selon l'Irlande, cette modification de l'appréciation constitue une violation de son droit d'être entendue de manière impartiale. L'Irlande fait valoir que la Commission semble avoir abandonné le principe de pleine concurrence et qu'elle devrait par conséquent publier une nouvelle décision d'ouvrir la procédure, ou un complément à celle-ci, afin de présenter sa nouvelle analyse.

(184) S'agissant du cadre de référence, l'Irlande affirme qu'il est difficile de connaître celui proposé par la Commission. ASI et AOE ne sont pas résidentes fiscales en Irlande et sont imposables au titre du régime général de l'impôt sur les sociétés. Si les personnes résidant en Irlande sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus, quel que soit l'endroit où ils sont réalisés, les non-résidents, eux, aux termes de l'article 25 du TCA 97, ne sont imposables que sur les revenus irlandais.

(185) L'Irlande explique également que tous les revenus des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE, hormis les revenus provenant d'intérêts, sont des revenus commerciaux. Ces succursales ne tirent aucun revenu de «l'utilisation/l'exploitation de droits de PI» dissociable de leurs revenus commerciaux. Elles n'ont d'ailleurs aucun flux distinct de revenus provenant de la PI et il ne serait pas justifié de qualifier une partie de leurs revenus de «revenus de la PI». L'Irlande rappelle en outre que la PI de haute valeur d'Apple en matière de technologie, de conception et de marketing est créée, développée et gérée aux États-Unis et ne saurait en aucun cas être imputée aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE. Les succursales n'exercent pas non plus d'activités en rapport avec la gestion des licences octroyées au titre de l'APC. Dès lors, les bénéfices d'ASI et d'AOE découlant de l'APC ne sont pas imputables aux succursales irlandaises.

(186) L'Irlande indique que les revenus commerciaux correspondent non pas aux recettes commerciales brutes, mais aux revenus commerciaux nets après déductions. Ces revenus commerciaux doivent «avoir été réalisés […] dans ou via la succursale», ce qui signifie que «la succursale doit être la source des revenus, et ceux-ci doivent lui être dûment imputés». L'article 25 du TCA 97 ne saurait être interprété comme indiquant qu'un flux de recettes brutes transitant par une succursale entraîne l'attribution de la totalité des revenus d'une société à la succursale. L'Irlande maintient qu'une telle interprétation entraînerait des résultats absurdes sans aucun rapport avec la réalité économique. Selon elle, la raison pour laquelle une grande partie des revenus d'ASI et AOE ont échappé à l'impôt est une série d'asymétries entre les régimes fiscaux nationaux qui ne sauraient être rectifiées par les règles relatives aux aides d'État.

(187) Enfin, l'Irlande maintient que le principe de pleine concurrence ne fait pas partie du régime fiscal irlandais et que la «clarification» apportée par la Commission dans la lettre, selon laquelle son application des règles de l'OCDE dans la décision d'ouvrir la procédure se fonde sur une recommandation «non contraignante», est loin de refléter la position de la Commission dans la décision d'ouvrir la procédure. Selon l'Irlande, la décision d'ouvrir la procédure repose bel et bien sur la définition du principe de pleine concurrence établie par l'OCDE. Si ce que la Commission suggère, c'est qu'il existe un deuxième type de principe de pleine concurrence «non-OCDE», elle aurait dû entendre les arguments de l'Irlande sur ce point.

7.1.3. OBSERVATIONS D'APPLE EN RÉPONSE À LA LETTRE DU 17 AVRIL 2015

(188) Dans une lettre datée du 4 mai 2015, Apple manifeste son désaccord avec l'approche de la Commission, qui semble exiger que les sociétés résidentes irlandaises et les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE soient traitées de la même manière et imposées sur leurs revenus mondiaux. Selon Apple, les activités génératrices de bénéfices exercées en dehors de l'Irlande par une société non résidente ne doivent pas être prises en compte dans le calcul de l'impôt dû en Irlande.

(189) Apple affirme par ailleurs que c'est à tort que la Commission attribue l'ensemble des bénéfices aux succursales irlandaises, en émettant l'hypothèse erronée et sans pertinence qu'ASI et AOE n'exerceraient aucune activité économique en dehors de leurs succursales irlandaises. Apple affirme qu'ASI et AOE exercent des activités essentielles en dehors de l'Irlande et prend comme exemple la décision, par les conseils d'administration d'ASI et d'AOE, de conclure l'APC avec Apple Inc., tandis que les négociations relatives aux contrats de vente, d'achat et de fabrication sont gérées par les cadres d'Apple Inc. au nom d'ASI et d'AOE. Enfin, Apple affirme que le reste des bénéfices, non soumis à l'impôt en Irlande, est, en fin de compte, soumis à l'impôt aux États-Unis.

(190) Apple conteste le fait que des licences de PI d'ASI et d'AOE aient été exclusivement utilisées par les succursales irlandaises et limitées à celles-ci. En effet, selon elle, la Commission aurait affirmé à tort qu'ASI et AOE n'exerçaient aucune activité économique en dehors de leurs succursales irlandaises. Au contraire, en tant que, respectivement, centrale d'achat et de distribution et responsable des activités routinières de montage des produits, les succursales irlandaises n'ont qu'un accès limité à la PI concédée sous licence pour le montage et le transport des produits. D'après Apple, même dans le cadre de l'approche autorisée de l'OCDE, les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE ne pourraient pas se voir attribuer des bénéfices sur la base de leur accès limité à la PI concédée sous licence, de la même manière qu'une entreprise indépendante ne se verrait pas verser de bénéfices sur une PI également concédée sous licence. Apple conclut que les droits de PI déterminant les marges bénéficiaires — tels que les droits relatifs à la conception et l'ingénierie de matériel informatique et de logiciel — ne sont pas ceux sur lesquels les succursales irlandaises se basent pour exercer leurs activités d'achat, de distribution ou de montage, et ne peuvent dès lors pas être attribués aux succursales irlandaises.

(191) Apple conteste également qu'en mentionnant qu'«aucun droit en rapport avec la PI concernée n'est attribué à la succursale irlandaise d'AOE/ASI» dans la partie descriptive de la décision d'ouvrir la procédure, la Commission marquait son désaccord à cet égard. D'après Apple, la Commission n'a pas contesté ce fait dans la partie de la décision d'ouvrir la procédure consacrée à l'appréciation de l'affaire. Ce fait étant donc incontesté, il demeure pertinent et les parties peuvent invoquer les déclarations en fait ou en droit formulées dans la décision d'ouvrir la procédure. Apple conteste également le fait que la Commission n'aurait utilisé les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert que comme document de référence, vu que la Commission s'appuie largement sur ces principes dans sa décision d'ouvrir la procédure.

7.2. *ÉCHANGE DE LETTRES À LA SUITE DE LA RÉUNION DU 7 MAI 2015 ENTRE LA COMMISSION ET L'IRLANDE*

7.2.1. LA RÉUNION DU 7 MAI 2015

(192) À la demande de l'Irlande, une réunion a été organisée le 7 mai 2015 entre les services de la Commission et l'Irlande. Lors de cette réunion, les thèmes suivants ont été abordés: i) l'interprétation de l'article 25 du TCA 97 et la question de la territorialité; ii) le traitement fiscal des sociétés résidentes et non résidentes; iii) la définition du cadre de référence; iv) le critère de l'opérateur en économie de marché; v) le rôle du principe de pleine concurrence dans le droit irlandais et le droit de l'Union; et vi) l'importance des activités des autres sociétés du groupe Apple, en dehors d'ASI et d'AOE, pour l'attribution des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE.

(193) Par courriel du 9 juillet 2015, la Commission a envoyé à l'Irlande le projet de procès-verbal de la réunion du 7 mai 2015, en l'invitant à l'accepter ou à y proposer des modifications.

7.2.2. LETTRES DE L'IRLANDE DU 17 JUILLET 2015 (INCLUANT UN AVIS D'EXPERT) ET DU 14 AOÛT 2015

(194) Dans sa lettre du 17 juillet 2015, l'Irlande donne son avis sur plusieurs sujets abordés lors de la réunion du 7 mai 2015.

(195) Selon l'Irlande, la Commission aurait reconnu durant cette réunion que, conformément aux règles applicables en matière de domicile fiscal, ASI et AOE étaient, pendant toute la période en cause, des sociétés non résidentes et que leur charge fiscale devait être évaluée sur la base de l'article 25 du TCA 97. Par conséquent, conformément

au principe de territorialité qui n'a pas été contesté par la Commission, Irish Revenue ne peut imposer les revenus mondiaux d'ASI et AOE, mais uniquement les bénéfices des succursales irlandaises réalisés en Irlande. À cet égard, l'Irlande n'est pas d'accord pour dire, comme il a été suggéré lors de la réunion du 7 mai 2015, que le cadre de référence est constitué du système général de l'impôt sur les sociétés. Le TCA 97 ne poursuit pas un objectif unique et global. Au contraire, si, pour les sociétés résidentes irlandaises, son but est d'imposer leurs bénéfices mondiaux, son objectif au regard des sociétés non résidentes est d'imposer les bénéfices réalisés en Irlande. Le cadre de référence ne saurait donc être autre que l'article 25 du TCA 97 et l'Irlande a imposé tous les bénéfices réalisés par ASI et AOE qui relevaient de sa compétence fiscale, c'est-à-dire tous les bénéfices de ces sociétés imputables aux activités de leurs succursales irlandaises. Étant donné que les fonctions exécutées par les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE étaient essentiellement des activités opérationnelles et logistiques de routine, tandis que les grandes décisions stratégiques et commerciales étaient prises par la haute direction aux États-Unis, que le développement et l'exploitation de la PI d'Apple, facteur clé de rentabilité de la société, n'étaient pas assurés sur le territoire irlandais, et que la décision de participer à l'APC, de même que la gestion et le contrôle des risques dans le cadre de celui-ci, n'ont pas non plus eu lieu sur le territoire irlandais, les revenus tirés de l'APC et les droits économiques découlant de celui-ci ne sauraient en aucun cas être attribués aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE.

(196) L'Irlande considère dans ce contexte que la Commission n'a apporté aucune justification ou explication de son point de vue selon lequel la qualification des revenus en tant que «revenus actifs» aurait de l'importance en l'espèce et que ces revenus actifs devraient être activement gérés quelque part. Tous les revenus des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE, à l'exclusion des produits d'intérêts, sont des revenus commerciaux et les succursales ne tirent aucun revenu de l'utilisation ou de l'exploitation de droits de PI d'Apple susceptible d'être distingué de leurs revenus commerciaux. Dès lors, les seuls revenus des succursales relevant de la catégorie des «revenus tirés d'actifs ou de droits utilisés par, ou détenus par ou pour, la succursale ou l'agence», aux termes de l'article 25 du TCA 97, sont les produits d'intérêts. La Commission ne saurait soutenir que les revenus tirés de la PI d'Apple auraient dû être imposés en Irlande au titre de l'article 25 du TCA 97. L'Irlande n'a pu et ne devrait tenir compte que des fonctions des succursales elles-mêmes, et a ainsi été forcée de constater que la R&D générant la PI et la gestion active de la PI ne se trouvaient pas en Irlande. En outre, il importe peu de connaître l'endroit où les bénéfices sont enregistrés. Les bénéfices d'ASI et d'AOE sont inscrits dans la comptabilité de ces sociétés, mais ils n'ont pas été imposés — à l'exception de ceux des succursales irlandaises, ainsi que des revenus de placements obtenus aux États-Unis — car les sociétés ne sont pas résidentes des États-Unis. Cette exonération des bénéfices est due à une asymétrie du système fiscal souverain et est dénuée de pertinence au regard des aides d'État.

(197) Selon l'Irlande, la Commission aurait également admis, lors de la réunion du 7 mai 2015, que le principe de pleine concurrence et l'approche autorisée ne faisaient pas partie de la législation irlandaise relative à l'imposition des succursales et que le droit de l'Union n'exigeait pas de «déduire» le principe de pleine concurrence de l'article 25 du TCA 97. Par conséquent, d'après l'Irlande, le fait que les rulings fiscaux contestés n'aient pas appliqué le principe de pleine concurrence ne constitue ni un écart, ni une dérogation aux exigences du régime irlandais d'imposition des sociétés en général et à l'article 25 du TCA 97 en particulier. S'agissant du point de vue de la Commission selon lequel le principe de pleine concurrence serait applicable en tant qu'outil pertinent de détermination de l'existence d'une aide d'État, l'Irlande affirme qu'il s'agit là d'un tout nouvel argument qui s'écarte sensiblement de la position défendue par la Commission dans sa décision d'ouvrir la procédure, qui mentionnait selon elle la non-application du principe de pleine concurrence par Irish Revenue. Par ailleurs, selon l'Irlande, l'application rétroactive du principe de pleine concurrence afin d'apprécier l'existence d'une aide d'État n'est appuyée par aucune disposition de la jurisprudence des tribunaux de l'Union, ni par la pratique décisionnelle de la Commission, et ne peut pas non plus être considérée comme dérivée du critère de l'opérateur en économie de marché, ni étayée, de manière générale, par les conditions sur le marché. Utiliser le principe de pleine concurrence pour apprécier l'existence d'une aide d'État et suggérer que ce principe fait partie du droit de l'Union depuis 1958 reviendrait à réécrire totalement l'histoire et contreviendrait au principe de sécurité juridique. Dès lors, étant donné que le principe de pleine concurrence ne fait pas partie du droit irlandais, sa non-application ne peut pas non plus être considérée comme procurant un avantage. Toutefois, quand bien même le principe de

pleine concurrence serait considéré comme applicable en l'espèce, le rapport ad hoc du [conseiller fiscal d'Apple] ([116]) conclut que l'attribution effective des bénéfices aux succursales irlandaises lui est pleinement conforme. Si la Commission n'était pas d'accord avec cette analyse, elle aurait dû en avertir l'Irlande et lui donner la possibilité de répondre.

(198) S'agissant de la sélectivité, l'Irlande déclare que la Commission n'aurait effectué aucune analyse à ce sujet. Elle indique notamment que la Commission n'aurait jamais affirmé qu'ASI et AOE bénéficiaient d'un traitement favorable par rapport aux autres succursales. La Cour de justice a reconnu que les sociétés résidentes et non résidentes ne se trouvaient pas dans la même situation juridique ou factuelle ([117]). Obliger l'Irlande à traiter les sociétés résidentes et non résidentes comme si elles étaient comparables serait contraire à la pratique internationale et aux principes fiscaux internationaux, tels que le principe de territorialité, et contreviendrait également au droit national irlandais. Enfin, même si le traitement différent octroyé était considéré comme sélectif, il serait clairement justifié par la nature et/ou l'économie générale du TCA.

(199) Dans sa lettre du 17 juillet 2015, l'Irlande présentait également l'avis de M. Cooke à l'appui de son allégation selon laquelle, pendant toute la période en cause, ASI et AOE ont été imposées conformément à l'article 25 du TCA 97 et que, par conséquent, leur traitement fiscal n'a impliqué aucune aide d'État. Dans cet avis, M. Cooke indiquait que, contrairement à l'affirmation de la Commission selon laquelle Irish Revenue aurait dû traiter ASI et AOE comme si elles étaient résidentes fiscales en Irlande et les soumettre à l'impôt sur les sociétés conformément à l'article 21 du TCA 97, Irish Revenue ne disposait pas du pouvoir d'appréciation requis pour s'écarter du contenu exprès de l'article 25 du TCA 97. M. Cooke fait référence aux arrêts rendus par la High Court et la Supreme Court dans l'affaire McGrath v. McDermott ([118]), dans lesquels il a été indiqué que le juge ne devait pas tenir compte des transactions complexes et préétablies qui n'avaient aucun autre objectif commercial que l'évitement de l'impôt. La High Court aurait indiqué qu'au moment d'apprécier l'imposabilité d'une transaction, le juge ne doit pas tenir compte du fond ou des résultats financiers de celle-ci, mais de son effet juridique réel et des droits juridiques des parties sur la base des notions et concepts juridiques.

(200) Étant donné qu'ASI et AOE ont leur direction et leur contrôle centraux aux États-Unis, M. Cooke estime qu'Irish Revenue a eu raison de considérer les filiales comme des contribuables non résidents. Selon l'article 25 du TCA 97, seuls les bénéfices dont il apparaît qu'ils proviennent d'une activité commerciale réalisée par ou via la succursale ou l'agence doivent être imposés et la Commission confond les sociétés avec les succursales en déclarant qu'Irish Revenue devrait imposer les bénéfices commerciaux de la société et non de la succursale. Par ailleurs, Irish Revenue ne dispose pas du pouvoir discrétionnaire nécessaire pour recourir par analogie au principe de pleine concurrence, puisque ce principe ne faisait pas partie du code fiscal irlandais au moment considéré. L'avis de M. Cooke conclut qu'aucune disposition du droit irlandais ne permet d'imposer la totalité des bénéfices d'ASI et d'AOE en Irlande. Le seul pouvoir dont disposait Irish Revenue au cours de la période en cause consistait à imposer la partie de leurs bénéfices qui correspondait aux activités de leurs succursales en Irlande.

(201) Enfin, selon l'avis de M. Cooke, il serait impossible, dans la réalité commerciale, d'insister pour que la totalité des bénéfices tirés des activités commerciales en question soient imputés aux fonctions exécutées par les deux succursales. En effet, les clients ne font pas la file toute la nuit devant les boutiques Apple du monde entier pour le dernier iPhone ou iPad parce que ces produits sont vendus depuis Cork, mais en raison de la valeur générée par les investissements lourds, les efforts d'ingénierie et l'innovation technologique du groupe Apple, la renommée de sa conception et tout ce qui enrichit la gamme de produits Apple, autant d'atouts imputables à ce qui est réalisé aux États-Unis ou ailleurs.

7.2.3. LETTRE D'APPLE DU 7 SEPTEMBRE 2015 (INCLUANT UN AVIS D'EXPERT)

(202) Dans une lettre envoyée le 7 septembre 2015, Apple commente le procès-verbal que la Commission avait transmis à l'Irlande à la suite de la réunion du 7 mai 2015. Apple y note que la Commission n'a pas démontré qu'elle avait été avantagée par les rulings fiscaux contestés, ni qu'ASI et AOE avaient bénéficié d'un traitement sélectif de la part d'Irish Revenue par rapport aux sociétés se trouvant dans une situation similaire.

([116]) Le rapport ad hoc du [conseiller fiscal d'Apple] est mentionné par l'Irlande dans sa déclaration du 18 février 2016, dans laquelle l'Irlande faisait parvenir le rapport ad hoc de PwC à la Commission. D'après la lettre de l'Irlande, «[l]e 17 novembre 2014, Apple a transmis une analyse du [conseiller fiscal d'Apple] […]. À ce que sache l'Irlande, à aucun moment la Commission n'a soulevé de problème avec cette analyse, ni exprimé de désaccord à son sujet.»

([117]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-446/03, Marks & Spencer/Halsey, EU:C:2005:763.

([118]) [1988] IR 258.

(203) S'agissant de l'application correcte de l'article 25 du TCA 97, de la définition erronée du cadre de référence et de la non-applicabilité du principe de pleine concurrence, Apple avance les mêmes arguments que l'Irlande dans sa lettre du 17 juillet 2015. En ce qui concerne l'objectif du système de l'impôt sur les sociétés en Irlande et des règles relatives au domicile fiscal, Apple fait essentiellement valoir les mêmes arguments que l'Irlande. Étant donné qu'ASI et AOE sont non résidentes en Irlande aux fins du calcul de l'impôt, elles ne se trouvent pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des sociétés résidentes irlandaises, selon le libellé du droit fiscal irlandais.

(204) À l'appui de sa position, Apple soumet l'avis de [conseiller d'Apple]. Cet avis conclut que l'Irlande a considéré à juste titre qu'ASI et AOE étaient des sociétés non résidentes et que son traitement d'ASI et d'AOE en tant que sociétés non résidentes différentes des sociétés résidentes irlandaises est compatible avec le principe fiscal international de territorialité. ASI et AOE ne se trouvent donc pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des sociétés résidentes irlandaises. Par ailleurs, selon cet avis, aucune PI d'Apple ni bénéfice tiré d'une PI d'Apple n'est imputable aux succursales irlandaises, puisque les «fonctions humaines importantes» relatives à la PI sont toutes exécutées hors d'Irlande. Selon cet avis, il convient, pour attribuer les revenus aux succursales, d'effectuer une comparaison avec une hypothétique société résidente qui n'exercerait que des activités locales, sans détenir ni exploiter juridiquement ou économiquement le moindre droit de PI. L'attribution des revenus devrait dès lors se baser sur les fonctions, les risques et les actifs des succursales irlandaises et non pas, en vertu du principe de «force d'attraction» (qui a été expressément rejeté par l'OCDE), inclure les revenus non irlandais. L'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises sur la seule base des activités réalisées dans ces succursales, autrement dit, sans tenir compte des activités réalisées en dehors des succursales, que ce soit au sein d'ASI/AOE ou d'autres sociétés du groupe Apple, était dès lors entièrement conforme aux dispositions du droit international public et des principes fiscaux internationaux relatives à l'attribution de bénéfices aux succursales, y compris le rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices et la jurisprudence de l'Union européenne.

(205) En outre, selon [conseiller d'Apple], les succursales irlandaises ne possèdent aucune PI et n'ont rien à voir avec un quelconque aspect de la gestion de la PI. Toutes les activités de gestion de la PI, y compris toutes celles nécessaires au financement, à la création, au dépôt et à la protection des PI, sont réalisées hors d'Irlande. Les «fonctions humaines importantes» se trouvent toutes hors d'Irlande et, par conséquent, aucune activité de création de valeur n'est réalisée sur le territoire irlandais. L'argument de la Commission selon lequel les conseils d'administration d'ASI et d'AOE ne géreraient pas activement la PI est erroné. Selon l'avis de [conseiller d'Apple], les procès-verbaux des conseils d'administration d'ASI et d'AOE ainsi que les déclarations ultérieures transmises par Apple à la Commission prouvent que les conseils d'administration ont tranché sur des questions d'importance stratégique majeure pour ASI/AOE, notamment i) en traitant des aspects financiers tels que des décisions d'investissement, ainsi que des questions de pouvoir sur les comptes bancaires et de préservation du capital, ii) en examinant et en approuvant les états financiers; et iii) en déléguant les pouvoirs relatifs à certains aspects des activités commerciales, toutes réalisées aux États-Unis et non en Irlande.

(206) Selon l'avis de [conseiller d'Apple], il convient, pour déterminer les bénéfices à attribuer à l'établissement stable d'une société non résidente conformément au modèle de convention fiscale de l'OCDE (et aux règles fiscales nationales de nombreux pays), après avoir déterminé, grâce à une analyse fonctionnelle, la situation réelle de l'établissement stable, d'effectuer une comparaison avec une société résidente (fictive). Cette comparaison («comme si») est effectuée car, en l'absence d'une entité juridique distincte, aucun critère juridique n'est disponible pour isoler, dans la société non résidente, le montant des bénéfices censés avoir été réalisés localement par la société non résidente. Lorsque cette comparaison est effectuée, il est primordial que la société résidente (fictive) utilisée soit d'un type très particulier: une société résidente tirant ses revenus exclusivement d'activités ou d'actifs situés dans l'État de son domicile fiscal. Si une société résidente est généralement soumise, dans l'État de son domicile fiscal, à l'impôt sur ses revenus mondiaux, la société résidente retenue pour la comparaison ne tire ses bénéfices que d'activités et d'actifs présents dans l'État de son domicile. En d'autres termes, la comparaison ne peut être effectuée qu'avec une société résidente n'ayant des activités et des actifs que dans le pays où la société non résidente est active par l'intermédiaire de son établissement stable. Dans le cas d'Apple, les succursales

irlandaises d'ASI et d'AOE ne peuvent être traitées comme si elles étaient les propriétaires économiques de ces droits. La comparaison doit donc obligatoirement être effectuée avec une société ne possédant pas non plus de tels droits de PI, que ce soit sur le plan juridique ou économique [mais qui a accès à la PI, dans la limite de ses besoins pour réaliser ses activités (de montage/d'achat, de vente et de distribution)].

(207) Selon l'avis de [conseiller d'Apple], il importe peu, pour savoir si la PI (et les bénéfices qui en découlent) peut être attribuée aux succursales irlandaises, de savoir si les membres du personnel ou du conseil d'administration d'ASI et d'AOE ont participé (avec ou sans membres du personnel et/ou du conseil d'administration d'Apple Inc.) à l'exécution de ces «fonctions humaines importantes» hautement pertinentes. Puisque ni ASI, ni AOE n'est résidente fiscale en Irlande, le seul élément pertinent à déterminer est si les membres du personnel ou du conseil d'administration ont exécuté leurs fonctions humaines importantes au sein de l'établissement stable via lequel ASI et AOE ont réalisé leurs activités en Irlande. Il ressort de l'analyse fonctionnelle des succursales irlandaises que les fonctions exécutées via les établissements stables en Irlande et à l'intérieur de ceux-ci se limitent aux activités d'achat, de vente et de distribution (ASI) et au montage de produits (AOE). Dans la mesure où ces succursales utilisent la PI d'Apple, dont ASI et AOE ont obtenu les droits au titre de l'APC, dans le cadre de leurs activités en Irlande, elles ne le font pas en tant qu'entreprise cédante gérant et exploitant les droits de PI.

(208) Enfin, [conseiller d'Apple] explique dans son avis qu'en vertu du principe dit de la «force d'attraction», tous les revenus générés en dehors de la succursale dans un État donné sont réputés imputables à la succursale de cet État. Toutefois, l'application de ce principe a été expressément rejetée par l'OCDE et ses États membres. Toute comparaison entre des sociétés résidentes utilisant leur PI dans le cadre de leurs activités commerciales locales et des succursales locales de sociétés non résidentes n'étant pas propriétaires économiques de cette PI, comme les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE, constituerait une violation manifeste des principes de l'OCDE.

7.3. *LETTRES D'APPLE DU 25 JANVIER 2016, DU 18 FÉVRIER 2016 (INCLUANT UN AVIS D'EXPERT) ET DU 14 MARS 2016*

(209) Dans ses lettres du 25 janvier, du 18 février et du 14 mars 2016, Apple explique qu'Apple Inc. détient le titre de propriété légal de la PI développée et contrôlée hors d'Irlande et qu'il serait contraire à la législation irlandaise et aux principes fiscaux internationaux que l'Irlande taxe les bénéfices résultant de cette PI. Apple explique également que les bénéfices d'ASI et d'AOE, autres que ceux découlant des activités des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE, sont soumis à une fiscalité différée aux États-Unis. Apple déclare en outre que la Commission a changé sa théorie sur l'aide d'État depuis la décision d'ouvrir la procédure et que l'approche de la Commission visant à imposer une énorme taxe rétroactive à Apple en attribuant aux succursales irlandaises l'ensemble des bénéfices mondiaux d'Apple est contraire au principe de pleine concurrence.

(210) Apple a soumis, en même temps que sa lettre du 18 février 2016, une version mise à jour du rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple], incluant une analyse supplémentaire tenant compte des déclarations effectuées depuis ce rapport (le deuxième rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple]). Le deuxième rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] décrit plus en détail les fonctions hors succursales et se concentre sur les activités des conseils d'administration d'ASI et d'AOE. Le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] ne mentionne pas le rôle joué par les conseils d'administration, mais se contente de désigner ASI et AOE comme étant «les entités juridiques», par opposition aux «succursales irlandaises d'AOE et d'ASI». D'après le deuxième rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple], la propriété, la gestion et le financement de la PI doivent être affectés aux fonctions hors succursales d'ASI et AOE ([119]), étant donné qu'ASI et AOE assument les risques et les obligations au titre de l'APC, par l'intermédiaire des pouvoirs exercés par les conseils d'administration, qui agissent hors d'Irlande. Selon le deuxième rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple], chaque version de l'APC a été approuvée et exécutée par les conseils d'administration d'ASI et d'AOE hors d'Irlande. Les conseils d'administration d'ASI et d'AOE jouent un rôle actif et essentiel en ce qui concerne la gestion de la PI, assurée hors d'Irlande. Les conseils d'administration d'ASI et d'AOE participent à l'introduction des nouveaux produits ainsi qu'au processus de fixation des prix mondiaux des produits Apple en dehors du territoire irlandais. D'après le rapport, sur instruction du conseil

([119]) Le rapport conclut que «compte tenu de l'exécution, par les fonctions hors succursales, de fonctions humaines importantes, par l'intermédiaire des conseils d'administration d'AOE et d'ASI agissant en dehors du territoire irlandais, relatives à la participation à l'APC, au développement de la PI, à la gestion de la PI, à l'introduction de nouveaux produits, à la fixation des prix, à la conclusion de contrats, à la prise en charge et au financement des grands risques commerciaux et à la propriété et au financement d'importants actifs incorporels de valeur, il convient de considérer que les fonctions hors succursales d'AOE et ASI s'apparentent à celles d'entrepreneur et de bénéficiaire effectif de la PI d'Apple en dehors du continent américain».

d'administration d'ASI, ASI et Apple Inc. ont conclu un contrat de services marketing en vertu duquel Apple Inc. exécute des fonctions de marketing pour le compte d'ASI. Le rapport indique en outre que le conseil d'administration d'ASI ou les personnes mandatées dans le cadre d'une procuration négocient, approuvent et signent des accords avec des sociétés de télécommunication, des fournisseurs et des fabricants présélectionnés par Apple Inc. en vue de mettre des produits Apple à la vente en dehors du continent américain.

(211) Le deuxième rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] apporte plus de précisions sur l'approche autorisée de l'OCDE en ce qui concerne les accords de répartition des coûts et les établissements stables. À cet effet, il renvoie au point 212 du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices, indiquant qu'un établissement stable et son siège peuvent être considérés dans certaines conditions comme coparticipants économiques à une activité correspondant à un accord de répartition des coûts. Le rapport conclut ensuite que ce n'est pas le cas d'ASI, d'AOE et de leurs succursales irlandaises respectives, vu qu'aucune fonction humaine importante relative à l'exploitation de la PI n'est employée ou basée dans les succursales irlandaises, qu'aucune décision en rapport avec l'exploitation de la PI n'est prise en Irlande et qu'aucun risque en matière de financement de la PI n'est pris en charge par les succursales irlandaises. Enfin, il indique qu'il était justifié, sur la base de l'analyse fonctionnelle, de retenir les succursales irlandaises comme entité la moins complexe et comme partie testée dans le cadre des méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés, puisque les succursales n'effectuaient que des activités de vente, de distribution et de fabrication relativement classiques et n'apportaient aucune contribution unique.

7.4. *LETTRE DE L'IRLANDE DU 18 FÉVRIER 2016 (INCLUANT UN AVIS D'EXPERT)*

(212) Le 18 février 2016, l'Irlande a soumis à la Commission un «avis d'expert sur les bénéfices attribués à la succursale irlandaise d'ASI et à la succursale irlandaise d'AOE entre 2007 et 2011», élaboré par le conseiller fiscal PwC (le rapport ad hoc de PwC). L'objectif de ce rapport était de fournir un avis sur la conformité du résultat de l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE avec le principe de pleine concurrence.

(213) Le rapport ad hoc de PwC affirme appliquer la méthode en deux étapes de l'approche autorisée de l'OCDE. Selon ce rapport, la première étape de l'approche consiste en une analyse fonctionnelle, durant laquelle les fonctions humaines importantes sont déterminées. La deuxième étape consiste à tester la conformité au principe de pleine concurrence des prix pratiqués pendant la période d'application des rulings fiscaux contestés ([120]). Le rapport conclut, sur la base d'une analyse fonctionnelle, que les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE n'ont pas apporté de contribution unique et précieuse à la chaîne de valeur mondiale d'Apple, mais n'ont fait qu'exercer des activités de routine ([121]). Le rapport mentionne par ailleurs des aspects auxquels les succursales n'ont pas contribué, tels que la création, la gestion, le déploiement ou l'orientation stratégique de la PI d'Apple. Il indique également que la succursale irlandaise d'ASI n'a exercé aucune activité de marketing.

(214) Dans une deuxième partie du rapport ad hoc de PwC consacré à l'examen de la conformité de l'accord conclu par les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE avec le principe de pleine concurrence, le rapport sélectionne des indicateurs du niveau de bénéfice, à savoir le ratio de Berry pour ASI et une marge sur les coûts complets pour AOE. Le rapport calcule la valeur des indicateurs sélectionnés pour ASI et AOE au cours de la période 2007-2011. Le résultat est ensuite comparé à ce que le rapport dénomme la «base industrielle» pour les sociétés indépendantes. Cette base industrielle est présentée dans le rapport ad hoc de PwC sous la forme d'indicateurs statistiques, dont le quartile supérieur, le quartile médian, le quartile inférieur et le nombre de sociétés incluses dans l'échantillon.

([120]) Les deux étapes décrites dans le rapport ad hoc de PwC ne correspondent pas à l'approche en deux étapes présentée dans le rapport de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices, malgré la référence à l'approche autorisée de l'OCDE faite par le conseiller fiscal.

([121]) L'analyse fonctionnelle réalisée n'identifie pas les fonctions humaines importantes aux sièges d'ASI et d'AOE ou dans les succursales irlandaises, mais mentionne les hauts dirigeants basés aux États-Unis.

(215) En ce qui concerne ASI, la recherche des éléments comparables effectuée par PwC est basée sur les sociétés actives dans le secteur de la vente de gros d'appareils électroménagers, de produits informatiques et de logiciels et d'équipements électroniques et de télécommunications ainsi que dans le secteur de l'entreposage et des activités d'aide au transport ([122]). Le rapport ad hoc de PwC décrit ensuite trois types de risques assumés par la succursale irlandaise d'ASI. Premièrement, la succursale irlandaise d'ASI supporte les risques liés aux stocks, en particulier ceux associés aux stocks insuffisants ou excessifs. Deuxièmement, la succursale irlandaise d'ASI est exposée aux risques liés aux garanties. ASI propose des services de garantie ainsi que des services après-vente. L'assistance technique et les processus de fabrication relatifs aux lignes de contrôle AppleCare sont contrôlés par une équipe basée aux États-Unis. Troisièmement, la succursale irlandaise d'ASI est exposée au risque de crédit lié à l'incapacité de recouvrer des paiements auprès de certains clients. Grâce à la politique de gestion des risques du groupe, ces risques sont tous très limités.

(216) Le rapport conclut qu'en ce qui concerne la succursale irlandaise d'ASI, le ratio de Berry sur la base du principe de pleine concurrence se situe dans une fourchette moyenne de 108,3 % à 137,95 %, avec une valeur médiane de 116,72 %. Sur la période 2007 à 2011, la succursale irlandaise d'ASI a enregistré un ratio de Berry supérieur au quartile inférieur.

(217) S'agissant de la succursale irlandaise d'AOE, la marge sur les coûts complets calculée sur la base du principe de pleine concurrence pour des entités de fabrication comparables assumant des risques limités se situe dans une fourchette moyenne de 3,19 % à 7,95 %, avec une valeur médiane de 5,21 %, pour la période 2007-2011. Durant cette période, la succursale irlandaise d'AOE a réalisé chaque année une marge sur ses coûts complets supérieure à cette valeur médiane.

7.5. *LETTRES DE L'IRLANDE DU 17 FÉVRIER ET DU 23 MARS 2016*

(218) Par lettres du 17 février et 23 mars 2016, l'Irlande a une nouvelle fois transmis ses observations sur l'incohérence alléguée entre le raisonnement de la décision d'ouvrir la procédure et la théorie développée depuis lors par la Commission au sujet des aides d'État, ainsi que sur le soi-disant refus de la Commission de dialoguer avec l'Irlande et Apple. L'Irlande affirme qu'en ne motivant pas son raisonnement, la Commission viole ses droits de la défense et qu'il appartient à la Commission d'expliquer sa thèse avant l'adoption de la décision définitive. En outre, selon l'Irlande, l'absence de réponse de la Commission au sujet des rapports d'experts soumis par l'Irlande et Apple ne saurait être comprise autrement que comme une acceptation des conclusions de ces rapports.

(219) L'Irlande affirme également que l'enquête de la Commission sur les rulings fiscaux contestés est partiale, comme le prouvent les déclarations publiques effectuées par des fonctionnaires de la Commission préjugeant de l'issue de l'enquête et les demandes de renseignements répétées de la Commission. Selon l'Irlande, les demandes visant à obtenir de grandes quantités d'informations sur une grande diversité de sujets illustrent la détermination de la Commission à trouver une aide d'État illégale, au mépris de son obligation d'enquêter en toute impartialité.

8. **APPRÉCIATION DES MESURES CONTESTÉES**

8.1. *EXISTENCE D'UNE AIDE*

(220) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du traité, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources

([122]) La liste complète des 52 sociétés retenues par PwC pour la comparaison est la suivante: IRES — S.P.A., ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO S.P.A., B2BIRES S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM S.P.A., COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA S.P.A., RECO S.P.A., INFOWORK TECNOLOGY SL, LINEA 2000, COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA, ΕΝΑΡΞΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε., SIAM S.R.L., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA, EARPRO SA, REMLE, SA, CONFIG, INTERDAS S.P.A., SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, APRA S.P.A., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA, VERE 85 SA, APLICACIONES TECNOLOGICAS SA, DIGIT ACCESS, AMSTESO ELECTRIC LIMITED, OLISYS, TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, TRANS AUDIO VIDEO S.R.L., KONTORLAND AS, CONNECT DATA, FRIGO 2000 S.R.L., NEO TECHNOLOGY, DUWIN SRL, IPOH S.R.L., GIGALOGIE, MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, FERNANDO CRISTINO, LDA, MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA, INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA, TELSERVICE S.R.L., K1 ELECTRONIC GmbH, MT COMPONENTS LIMITED, TULSI IMPORT EXPORT LTD, MEMTEC IBERICA, LAZANAS — XAPAPADAKOU EISAGOGIKI A.E.E.

d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies ([123]). Il est ainsi bien établi que, pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État, premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État; deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres; troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à une entreprise et, quatrièmement, il est nécessaire qu'elle fausse ou risque de fausser la concurrence ([124]).

(221) S'agissant de la première condition de l'existence d'une aide d'État, les rulings fiscaux contestés ont été émis par Irish Revenue, qui est l'administration fiscale de l'État irlandais. Ces rulings ont été utilisés par ASI et AOE pour calculer le montant de l'impôt sur les sociétés qu'elles devaient acquitter en Irlande. Irish Revenue a accepté ces calculs et, sur cette base, a également accepté que l'impôt payé par ASI et AOE en Irlande durant les années où ces rulings étaient en vigueur correspondait au montant dont elles étaient redevables au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande. Les rulings fiscaux contestés sont donc imputables à l'Irlande. En ce qui concerne le financement des mesures au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert positif de ressources d'État, place les personnes auxquelles elle s'adresse dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables, constitue une aide d'État ([125]). À la section 8.2, la Commission démontrera que les rulings fiscaux contestés entraînent une réduction de l'impôt dû par ASI et AOE en Irlande en s'écartant de l'impôt que ces entreprises auraient dû acquitter en vertu du système commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande. En amenant l'Irlande à renoncer à des recettes fiscales qu'elle aurait autrement été en droit de percevoir auprès d'ASI et d'AOE en vertu de ce système, les rulings fiscaux contestés donnent lieu à une perte de ressources d'État ([126]).

(222) Pour ce qui est de la deuxième condition de l'existence d'une aide, ASI et AOE font partie du groupe Apple, un groupe multinational actif dans le monde entier, exerçant ses activités dans tous les États membres, de sorte que toute aide en leur faveur est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union. De même, une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle du bénéficiaire par rapport à d'autres entreprises concurrentes ([127]). Apple conçoit, fabrique et commercialise des équipements de communication mobile et multimédia, des ordinateurs personnels et des lecteurs portatifs de musique numérique. Elle vend toute une gamme de logiciels, de services, de périphériques, de solutions de mise en réseau et de contenus et applications numériques de tiers dans le monde entier. ASI s'occupe des activités d'achat, de vente et de distribution associées à la vente de produits Apple à des parties liées et à des clients tiers dans les régions EMEIA et APAC. AOE fabrique une gamme spécialisée de produits informatiques destinés au marché EMEIA et fournit l'ensemble de ses produits finis à des parties liées. Dans la mesure où les rulings fiscaux contestés réduisent le montant de l'impôt qu'ASI et AOE auraient dû acquitter en vertu du système commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande, l'aide accordée en vertu de ces rulings constitue une aide au fonctionnement en exemptant ces entreprises d'une charge qu'elles auraient normalement dû supporter dans le cadre de leur gestion courante ou de leurs activités ordinaires. La Cour de justice a constamment jugé que la subvention de fonctionnement fausse en principe la concurrence ([128]). Dès lors, toute aide octroyée à ASI et AOE doit être considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence, puisqu'elle renforce la situation financière d'ASI, d'AOE et du groupe Apple sur les marchés où elles sont actives. En particulier, en exemptant ces entreprises d'une obligation fiscale qu'elles auraient autrement dû assumer et que les entreprises concurrentes doivent assumer, les rulings fiscaux contestés libèrent des ressources qu'elles peuvent utiliser pour investir dans leurs opérations commerciales, faussant ainsi la concurrence sur le marché: la quatrième condition de l'existence d'une aide est donc également remplie en l'espèce.

([123]) Voir l'affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 38, et la jurisprudence qui y est citée.

([124]) Voir l'affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 39, et la jurisprudence qui y est citée.

([125]) Voir les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732, point 72, et la jurisprudence qui y est citée.

([126]) Voir l'affaire C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, point 58.

([127]) Voir l'arrêt dans l'affaire 730/79, Philip Morris, EU:C:1980:209, point 11; et l'arrêt dans les affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, EU:T:2000:151, point 80.

([128]) Voir l'arrêt dans l'affaire Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, point 55 (soulignement ajouté). Voir également les arrêts dans l'affaire C-494/06 P, Commission/Italie et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et jurisprudence citée, et dans l'affaire C-271/13 P, Rousse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44. Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368,, point 136. Voir également l'arrêt dans l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30, et la jurisprudence citée.

(223) En ce qui concerne la troisième condition devant être remplie pour qu'il soit conclu à l'existence d'une aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, l'avantage se définit comme un avantage économique qu'une entreprise n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché, c'est-à-dire en l'absence d'intervention de l'État ([129]). Un avantage existe donc dès lors que la situation financière d'une entreprise est améliorée du fait de l'intervention de l'État. Pour démontrer cette amélioration, il convient de comparer la situation financière de l'entreprise après l'introduction de la mesure contestée à sa situation financière si cette mesure n'avait pas été octroyée ([130]). Un avantage peut consister en l'octroi d'avantages économiques positifs, ainsi qu'en l'allégement des charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise ([131]). S'agissant des mesures fiscales, un avantage peut être procuré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, en réduisant la base imposable ou le montant de l'impôt dû ([132]). Ainsi que la Commission le démontrera à la section 8.2.2, les rulings fiscaux contestés entraînent une réduction du montant dû par ASI et AOE au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande en diminuant le bénéfice annuel imposable de ces entreprises et, dès lors, leur base imposable, aux fins du prélèvement de l'impôt sur les sociétés sur ce bénéfice au titre du système de droit commun de l'impôt sur les sociétés en Irlande. Les rulings fiscaux contestés procurent dès lors un avantage économique à ces sociétés en réduisant leur base imposable.

(224) S'agissant du caractère sélectif de cet avantage, la Cour de justice a conclu précédemment que, dans le cas d'une mesure d'aide individuelle, par opposition à un régime, «l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité» ([133]), sans qu'il soit nécessaire de recourir à l'analyse en trois étapes conçue par la Cour de justice pour les régimes d'aides d'État en matière fiscale ([134]). Les rulings fiscaux contestés étant des mesures d'aide individuelles octroyées uniquement à ASI et AOE, la constatation de l'existence d'un avantage procuré par ces mesures à ASI et AOE suffit à conclure que cet avantage présente un caractère sélectif. Néanmoins, par souci d'exhaustivité, la Commission examinera ces mesures en suivant l'analyse en trois étapes conçue par la Cour de justice pour les régimes d'aides en matière fiscale afin de démontrer qu'elles sont également sélectives dans le cadre de cette analyse. Toutefois, ce faisant, l'appréciation faite par la Commission en vue de déterminer si les mesures litigieuses constituent une dérogation au système de référence (deuxième étape de l'analyse de la sélectivité) coïncidera avec son appréciation de l'existence d'un avantage procuré par ces mesures à ASI et AOE ([135]). En effet, la détermination de l'existence d'un avantage découlant de la mesure fiscale nécessite une comparaison de la position économique du bénéficiaire de cette mesure avec celle de cette entreprise si la mesure n'avait pas été octroyée, tandis que la détermination d'une dérogation au système de référence nécessite de comparer la position économique du bénéficiaire de la mesure avec celle des opérateurs se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable à celle du bénéficiaire à la lumière des objectifs de ce système de référence et ne bénéficiant pas de la mesure fiscale en question. En d'autres termes, lorsqu'une mesure fiscale entraîne une réduction injustifiée de l'impôt dû par un bénéficiaire qui, en l'absence de cette mesure, devrait acquitter un impôt plus élevé dans le cadre du système de droit commun d'imposition, cette réduction constitue à la fois l'avantage procuré par la mesure fiscale et la dérogation au système de référence.

8.2. *EXISTENCE D'UN AVANTAGE SÉLECTIF*

(225) Selon une jurisprudence constante, «[l]'article 92, paragraphe 1 [devenu l'article 107, paragraphe 1], du traité impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à

([129]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-39/94, SFEI e.a., EU:C:1996:285, point 60; et l'arrêt dans l'affaire Espagne/Commission, C-342/96, EU:C:1999:210, point 41.

([130]) Voir l'arrêt dans l'affaire Italie/Commission, 173/73, EU:C:1974:71, point 13.

([131]) Voir, par exemple, l'arrêt dans l'affaire C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.

([132]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; l'arrêt dans l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 132; et l'arrêt dans l'affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31. Voir également le point 9 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3).

([133]) Voir les arrêts dans l'affaire C-270/15 P, Belgique/Commission, EU:C:2016:489, point 49, et dans l'affaire C-15/14 P, Commission/MOL, EU:C:2015:362, point 60.

([134]) Voir l'arrêt dans l'affaire T-385/12, Orange/Commission, EU:T:2015:117, point 53.

([135]) Dans ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure, Apple affirme que les critères d'avantage et de sélectivité à remplir pour conclure à l'existence d'une aide d'État doivent être évalués séparément, vu qu'ils portent sur deux aspects différents de la notion d'aide d'État. Toutefois, étant donné que la présente décision porte sur une mesure d'aide individuelle et que la séparation de ces critères entraînerait une répétition inutile, la Commission a décidé d'apprécier l'existence d'un avantage dans le cadre de la deuxième étape de l'analyse de la sélectivité.

favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation juridique et factuelle comparable. Dans l'affirmative, la mesure concernée remplit la condition de sélectivité» ([136]).

(226) Dans le cas des régimes d'aides d'État en matière fiscale, la Cour de justice a conçu une analyse en trois étapes visant à déterminer si une mesure est sélective ([137]). Dans un premier temps, il convient de déterminer quel est le régime fiscal commun ou normal applicable dans l'État membre: le «système de référence». Dans un deuxième temps, il y a lieu de déterminer si la mesure fiscale en cause constitue une dérogation à ce système, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du système, dans une situation juridique et factuelle comparable. Si la mesure constitue une dérogation au système de référence, il convient d'établir, dans un troisième temps, si cette mesure est justifiée par la nature ou l'économie générale du système de référence. Une mesure fiscale constituant une dérogation à l'application du système de référence peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal ([138]). Si tel est le cas, la mesure fiscale n'est pas sélective. La charge de la preuve dans cette troisième étape incombe à l'État membre.

8.2.1. DÉTERMINATION DU SYSTÈME DE RÉFÉRENCE

8.2.1.1. *Système de référence constitué du système de droit commun de l'impôt sur les sociétés en Irlande*

(227) En règle générale, un système de référence est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. La détermination du système de référence dépend d'éléments tels que la base imposable, les assujettis, les faits imposables et les taux d'imposition applicables.

(228) Dans le cas d'espèce, le système de référence est constitué par le système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés prévu par le système de l'impôt sur les sociétés en Irlande, dont l'objectif intrinsèque est d'imposer les bénéfices de toutes les sociétés soumises à l'impôt en Irlande ([139]). Comme expliqué à la section 2.3, l'impôt sur les sociétés en Irlande est prélevé sur les bénéfices (revenus et bénéfices imposables) d'une société quelle que soit la manière dont ils sont réalisés ([140]). Le calcul de la base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés prend comme point de départ le bénéfice comptable de la société ([141]). Les sociétés résidentes irlandaises doivent acquitter l'impôt sur les sociétés sur leurs bénéfices et plus-values réalisés à l'échelle mondiale ([142]). Les sociétés non résidentes qui opèrent par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence en Irlande sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices liés à leur succursale ou agence ainsi que sur toutes les plus-values réalisées à la suite de la cession d'actifs utilisés pour les besoins de la succursale ou de l'agence ([143]). Les sociétés non résidentes en Irlande et qui n'exercent pas d'activités commerciales par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence en Irlande doivent uniquement acquitter l'impôt sur le revenu sur leurs revenus irlandais ainsi que sur leurs plus-values réalisées à la suite de la cession de certains actifs irlandais, sauf éventuelles dispositions d'allégement fiscal ([144]). Le taux de l'impôt sur les sociétés applicable aux bénéfices de toutes les sociétés soumises à l'impôt en Irlande est de 12,5 % pour les bénéfices tirés de revenus commerciaux et de 25 % pour les revenus non commerciaux ([145]). Du point de vue du système susmentionné, toutes les sociétés qui ont des revenus sont réputées se trouver dans une situation factuelle et juridique similaire, puisque l'objectif de ce système est l'imposition des bénéfices soumis à l'impôt en Irlande. Par conséquent, toutes les sociétés soumises à l'impôt en Irlande, qu'elles soient ou non résidentes, se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable au regard du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande.

(229) Ce système de référence comprend les sociétés non intégrées qui tirent leurs bénéfices de transactions réalisées selon le principe de pleine concurrence sur le marché ainsi que les sociétés intégrées qui tirent (en partie) leurs bénéfices de transactions réalisées au sein de la même société ou du même groupe. Le système de l'impôt sur les sociétés en Irlande n'opère pas de distinction entre les sociétés qui tirent leurs bénéfices uniquement de

([136]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, point 40.
([137]) Voir les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550.
([138]) Voir les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550, point 65.
([139]) Voir également l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550, point 50.
([140]) Voir le considérant 69.
([141]) Voir le considérant 70.
([142]) Voir le considérant 72.
([143]) Voir le considérant 73.
([144]) Voir le considérant 76.
([145]) Voir le considérant 71.

transactions sur le marché, telles que les sociétés autonomes non intégrées, et les sociétés qui tirent leurs bénéfices de transactions internes entre les sociétés d'un même groupe ou entre les parties d'une même société, telles que les sociétés intégrées. Ces deux types de sociétés sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur leur bénéfice imposable au taux d'imposition normal établi au titre du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande. Dès lors, les sociétés intégrées et non intégrées soumises à l'impôt en Irlande doivent être considérées comme se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de ce système.

(230) Le fait que le bénéfice imposable des sociétés intégrées et non intégrées ne soit pas déterminé de la même manière ne modifie en rien cette conclusion. Dans le cas d'une société non intégrée qui effectue des transactions sur le marché, son bénéfice imposable peut en principe être directement observé et calculé sur la base de ces transactions sur le marché, puisqu'il correspond à la différence entre les revenus et les coûts sur un marché concurrentiel. Par conséquent, une société non intégrée prendra ses bénéfices comptables comme point de départ pour déterminer l'assiette de l'impôt sur les sociétés en Irlande, étant donné que ces bénéfices sont fonction des prix dictés par le marché pour les intrants acquis et les produits et services vendus par la société. En revanche, la détermination du bénéfice imposable d'une société intégrée, qu'elle appartienne à un groupe ou qu'elle soit active sur plusieurs territoires par l'intermédiaire d'une succursale, nécessite de recourir à des estimations. En effet, une société intégrée, dont les parties effectuent des transactions entre elles, peut déterminer les prix et les conditions de ces transactions internes en toute indépendance par rapport aux autres participants du marché, ce qui détermine ensuite le bénéfice imposable des parties de cette société qui participent aux transactions ([146]). La différence entre le calcul du bénéfice imposable des sociétés non intégrées et celui des sociétés intégrées s'explique donc par le fait que les bénéfices des sociétés intégrées ou des succursales ne peuvent être observés de manière fiable dans la comptabilité légale, contrairement à ceux des sociétés non intégrées ou des sociétés qui ne participent à aucune forme de transaction interne et dont les comptes reflètent donc les prix négociés sur le marché selon le principe de pleine concurrence. Toutefois, cette différence entre le calcul du bénéfice imposable des sociétés non intégrées et celui du bénéfice imposable des sociétés intégrées n'est que le moyen par lequel est atteint l'objectif ultime, qui est de déterminer la base imposable des deux types de sociétés de manière à garantir que les sociétés intégrées et non intégrées sont imposées sur un pied d'égalité dans le cadre du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés.

(231) Selon Apple ([147]), les transactions entre sociétés apparentées ne peuvent être comparées aux transactions entre sociétés non apparentées. Apple cite la décision Groepsrentebox ([148]), dans laquelle la Commission aurait selon elle reconnu que les relations financières entre sociétés appartenant à un même groupe et les transactions intragroupe étaient différentes des relations entre sociétés non apparentées et n'étaient pas animées de la même finalité économique et concurrentielle et que, par conséquent, il était justifié de leur appliquer un traitement fiscal différent. À titre liminaire, la Commission souhaite rappeler qu'à partir du moment où toute mesure d'aide potentielle doit être appréciée sur la base de ses caractéristiques propres eu égard aux critères objectifs de l'article 107, paragraphe 1, du traité, quand bien même il serait prouvé que la Commission aurait tranché différemment dans une autre décision, cela ne saurait affecter les constatations établies dans la présente décision ([149]).

(232) En tout état de cause, la Commission ne partage pas l'interprétation que donne Apple de la décision Groepsrentebox. Contrairement à ce qu'affirme Apple, cette décision ne confirme pas que lorsqu'une mesure fiscale est octroyée à une société qui tire ses bénéfices de transactions internes, le système de référence doit nécessairement se limiter aux sociétés tirant des bénéfices de telles transactions. En outre, l'objectif de la mesure fiscale faisant l'objet de cette décision n'est pas comparable à celui de la mesure appréciée en l'espèce et les conclusions qu'il est possible de tirer de cette décision ne s'appliquent donc pas à la présente affaire.

(233) Le régime groepsrentebox a été mis en place par les autorités néerlandaises afin de réduire la différence de traitement fiscal entre le financement par les prises de participation et le financement par l'emprunt dans le contexte d'un groupe et, ainsi, de réduire l'arbitrage entre ces deux modes de financement intragroupe ([150]). Dans sa décision finale, la Commission a fait observer que compte tenu de l'objectif de la mesure, «l'arbitrage entre le financement par la prise de participations et le financement par l'emprunt n'est possible que dans le cadre d'un

([146]) Tel est le cas d'ASI et AOE, dont les bénéfices doivent être répartis entre les succursales, résidentes fiscales en Irlande, et les sièges, non résidents fiscaux en Irlande, bien qu'aucun autre territoire fiscal ne soit ici impliqué, puisque les sièges n'ont aucun domicile fiscal.
([147]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 209.
([148]) Voir la décision 2009/809/CE de la Commission du 8 juillet 2009 concernant le régime du groepsrentebox C 4/07 (ex N 465/06) que les Pays-Bas ont l'intention de mettre à exécution (JO L 288 du 4.11.2009, p. 26) (ci-après la «décision Groepsrentebox»).
([149]) Voir les arrêts dans l'affaire C-100/15 P, Netherlands Maritime Technology Association/Commission, EU:C:2016:254, point 110, et dans l'affaire C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, point 21.
([150]) Le régime prévoyait que le solde positif entre les intérêts perçus sur les emprunts du groupe et les intérêts versés dans le cadre des transactions de financement intragroupe était imposé dans un «groepsrentebox», au taux de 5 %, au lieu du taux normal de 25,5 % applicable à l'époque pour l'impôt sur les sociétés.

groupe [et non pour des entreprises autonomes]» ([151]). C'est à la lumière de cette observation, ainsi que de l'objectif du régime, qui visait à «réduire les facteurs favorisant l'arbitrage entre le financement par injection de capital et le financement par l'emprunt, et à assurer ainsi la neutralité fiscale» ([152]), que la Commission a estimé que le système de référence dans cette affaire n'incluait que les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés engagées dans des relations intragroupe ([153]). L'objectif des rulings fiscaux contestés, quant à lui, consiste à déterminer l'assiette fiscale d'ASI et d'AOE servant à calculer l'impôt dû par ces dernières au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande.

(234) Alors que l'objectif justifiant la décision Groepsrentebox peut être considéré comme valable uniquement dans le contexte d'un groupe (en raison du fait que les sociétés autonomes ne connaissent pas le problème de l'arbitrage entre différentes formes de financement), la détermination de l'assiette fiscale aux fins du calcul de l'impôt dû chaque année au titre de l'impôt sur les sociétés concerne aussi bien les entités tirant leurs bénéfices de transactions internes que les sociétés nationales autonomes. En outre, ASI fait office de société d'achat et de distribution du groupe Apple, tandis qu'AOE est la société responsable de la fabrication. Ces sociétés fournissent des services aux autres sociétés du groupe Apple. Les transactions qu'elles effectuent pourraient toutefois également être effectuées dans un autre contexte que celui d'un groupe. En effet, Apple achète la plupart de ses intrants auprès de fabricants indépendants.

(235) Ces caractéristiques de la présente affaire viennent encore confirmer que l'observation formulée par la Commission dans la décision Groepsrentebox — à savoir qu'en ce qui concerne les activités de financement de la dette intragroupe, les sociétés apparentées ne se trouvent pas dans une situation juridique et factuelle comparable à celle de sociétés non apparentées — ne peut pas être généralisée à des situations dans lesquelles un ruling fiscal a pour objet de déterminer l'assiette fiscale aux fins de la perception de l'impôt sur les sociétés. En vertu du principe de pleine concurrence, les relations commerciales et financières entre entreprises apparentées effectuant des transactions internes ne doivent pas différer de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes ([154]). Les règles en matière de prix de transfert ont précisément pour objectif de comparer les transactions entre sociétés apparentées/d'un même groupe avec les transactions entre sociétés indépendantes, et de faire en sorte que tout écart soit corrigé. Compte tenu de ces éléments, Apple a tort de s'appuyer sur la décision Groepsrentebox pour étayer son argumentation.

8.2.1.2. ***Le système de référence ne se limite pas à l'article 25 du TCA 97***

(236) L'Irlande ([155]) et Apple ([156]) affirment que les sociétés non résidentes ne se trouvent pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des sociétés résidentes, puisque ces dernières sont imposées sur leur revenu mondial, tandis que les sociétés non résidentes ne sont soumises à l'impôt que sur leurs revenus générés en Irlande, c'est-à-dire les revenus commerciaux tirés directement ou indirectement ou indirectement d'une agence ou d'une succursale irlandaise.

(237) La Commission accepte cette distinction, mais ne considère pas que son existence justifie la définition d'un système de référence distinct du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande. Il n'en reste pas moins qu'aux fins du calcul de leur base imposable et de la détermination du montant qu'elles doivent acquitter au titre de l'impôt sur les sociétés, les deux types de sociétés se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif intrinsèque de ce système, à savoir l'imposition du bénéfice de toutes les sociétés, résidentes ou non résidentes, soumises à l'impôt en Irlande ([157]).

(238) S'agissant de la méthode visant à déterminer la base imposable, les contribuables résidents comme non résidents sont imposés sur leurs bénéfices (revenus et bénéfices imposables), quelle que soit la manière dont ils ont été réalisés, et ce, sur la base, tant pour les sociétés résidentes irlandaises que pour les sociétés non résidentes, des règles spécifiées aux considérants 69 et 70. En l'espèce, bien qu'ASI et AOE soient des sociétés non résidentes,

([151]) Voir la décision Groepsrentebox, considérant 85.
([152]) Voir la décision Groepsrentebox, considérant 101.
([153]) Voir la décision Groepsrentebox, considérant 107.
([154]) Voir le considérant 251.
([155]) Voir la lettre de l'Irlande du 4 mai 2015, p. 3.
([156]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 137 et 210.
([157]) Voir, en particulier, l'article 21, paragraphe 1, du TCA 97.

leurs succursales irlandaises génèrent des revenus et des bénéfices comme n'importe quelle société résidente exerçant une activité commerciale; en outre, s'agissant des revenus irlandais tirés de la fabrication ou de la vente de produits et services en Irlande, les sociétés résidentes comme non résidentes sont imposées sur le même type de revenus ([158]).

(239) Le fait que les sociétés résidentes et non résidentes se trouvent dans une situation comparable au regard de la méthode visant à déterminer leur base imposable est également étayé par la jurisprudence de la Cour de justice relative à l'imposition des succursales dans le cadre de l'article 49 du traité. Par exemple, dans son arrêt dans l'affaire Royal Bank of Scotland, la Cour a considéré qu'une société ayant son siège en Grèce et la succursale grecque d'une société ayant son siège dans un autre État membre se trouvaient dans une situation objectivement comparable. Si la Cour a reconnu que les sociétés ayant leur siège en Grèce étaient imposées sur la base de leur revenu mondial, alors que les sociétés non résidentes n'étaient imposables que sur la base de leurs bénéfices réalisés en Grèce, elle a également expliqué que «cette circonstance, qui résulte de la souveraineté fiscale limitée de l'État de source du revenu par rapport à celle de l'État du siège de la société, n'est pas de nature à empêcher que l'on puisse considérer les deux catégories de sociétés, toutes autres choses étant égales, comme se trouvant dans une situation comparable en ce qui concerne le mode de détermination de la base imposable» ([159]). De même, dans son arrêt dans l'affaire CLT-UFA, la Cour a considéré qu'il n'y avait aucune justification objective à traiter une société différemment et de manière moins avantageuse, en ce qui concerne sa succursale allemande, en raison de la présence de son siège et de sa direction au Luxembourg, que si elle avait exercé son activité en Allemagne sous la forme juridique d'une société à responsabilité limitée ou d'une société anonyme ayant son siège et/ou sa direction en Allemagne. La Cour a observé en particulier que «la réglementation nationale, en ce qui concerne le mode de détermination de la base imposable, ne fait pas de distinction entre les sociétés ayant leur siège dans un autre État membre, selon qu'elles exercent leurs activités par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une filiale, qui soit de nature à fonder une différence de traitement entre les deux catégories de sociétés» ([160]).

(240) Contrairement à ce que l'Irlande affirme ([161]), la Commission n'interprète pas cette jurisprudence comme signifiant que les sociétés résidentes et non résidentes doivent être imposées de la même manière sur leurs revenus, quelle qu'en soit la source. La Commission admet qu'en vertu du principe de territorialité, les sociétés résidentes et non résidentes sont imposées sur différentes sources de revenus, comme la Cour l'a elle-même admis. Toutefois, elle interprète cette jurisprudence comme signifiant qu'à partir du moment où les sociétés résidentes et non résidentes sont soumises au même système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés, le statut de résidence d'une société contribuable ne saurait justifier un traitement fiscal discriminatoire pour l'un ou l'autre type de société au moment de déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés dû par ces sociétés dans le cadre de ce système. En d'autres termes, les deux types de sociétés se trouvent dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de l'imposition de leurs bénéfices soumis à l'impôt en Irlande.

(241) S'agissant de la détermination du montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés, celle-ci est effectuée de la même manière pour les sociétés résidentes et non résidentes, c'est-à-dire en appliquant le taux d'imposition normal des sociétés au montant du bénéfice net réalisé grâce aux activités de la société résidente ou de la succursale de la société non résidente à la fin de l'exercice fiscal ([162]). Dès lors, de ce point de vue également, les deux types de sociétés se trouvent dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de l'imposition de leurs bénéfices soumis à l'impôt en Irlande.

8.2.1.3. ***Conclusion sur le système de référence***

(242) Au vu de ce qui précède, la Commission considère que le système de référence sur la base duquel les rulings fiscaux contestés doivent être examinés est le système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande, tel que spécifié au considérant 228 et décrit plus en détail à la section 2.3, dont l'objectif intrinsèque est l'imposition des bénéfices de toutes les sociétés soumises à l'impôt en Irlande. Comme expliqué aux

([158]) Les sociétés résidentes ne sont imposées sur leurs bénéfices mondiaux que lorsqu'elles génèrent d'autres formes de revenus à savoir des dividendes ou des intérêts, tandis que les sociétés non résidentes ne sont — par conséquent — pas imposées du tout.
([159]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-311/97, Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:2664, point 29.
([160]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, point 29.
([161]) Voir, par exemple, la lettre de l'Irlande du 17 juillet 2015, points 32 et 33.
([162]) Voir, à cet égard, l'arrêt dans l'affaire C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, point 33: «[…] il y a lieu d'appliquer un taux d'imposition sur les bénéfices d'une succursale équivalent au taux d'imposition total qui aurait été applicable dans les mêmes circonstances en cas de distribution des bénéfices d'une filiale à sa société mère». Voir également l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550, point 50.

considérants 229 et 235, ce système de référence inclut à la fois les sociétés intégrées et non intégrées et, comme expliqué aux considérants 237 à 241, à la fois les sociétés résidentes et non résidentes. L'article 25 du TCA 97 doit dès lors être considéré comme représentant une partie intégrante et nécessaire de ce système de référence, mais pas comme un système de référence distinct à lui tout seul.

(243) Le fait que le système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande constitue le système de référence approprié en l'espèce est confirmé par les rulings fiscaux contestés eux-mêmes. Le but de ces rulings est de déterminer le bénéfice imposable annuel d'ASI et d'AOE en Irlande aux fins du prélèvement de l'impôt sur les sociétés sur ce bénéfice dans le cadre de ce système. De fait, le bénéfice imposable annuel d'ASI et d'AOE en Irlande, résultant de l'application des rulings fiscaux contestés, est imposé sur la base de l'article 21, paragraphe 1, du TCA 97, au taux d'imposition normal des sociétés de 12,5 % pour les revenus commerciaux et de 25 % pour les revenus non commerciaux, de la même manière que les bénéfices de n'importe quelle société soumise à l'impôt en Irlande, intégrée ou non, résidente ou non. Dès lors, le but ultime de l'exercice effectué aux fins des rulings fiscaux contestés est d'aboutir à un bénéfice annuel imposable pour ASI et AOE garantissant que ces sociétés non résidentes sont imposées sur leur revenu irlandais de la même manière que les sociétés résidentes non intégrées dans le cadre du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande. Comme l'Irlande l'a elle-même expliqué lors de la procédure administrative, «[d]ans le cadre de ses activités courantes, Revenue échange avec les contribuables afin de leur apporter des précisions sur l'application du droit fiscal […]. L'objectif est de veiller à ce que ces sociétés paient le montant adéquat d'impôt irlandais sur la partie de leurs bénéfices qui relève de l'impôt sur les sociétés en Irlande, y compris, pour les sociétés non résidentes, la partie de leurs bénéfices imputable aux activités de leurs succursales irlandaises. C'est dans ce cadre que Revenue échange avec Apple Operations Europe et Apple Sales International afin de s'assurer que les bénéfices attribués à leurs succursales irlandaises correspondent aux activités réalisées par ces succursales» ([163]).

8.2.2. AVANTAGE SÉLECTIF DÉCOULANT D'UNE DÉROGATION AU SYSTÈME DE DROIT COMMUN D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS EN IRLANDE ENTRAÎNANT UNE RÉDUCTION DE LA BASE IMPOSABLE

(244) Un ruling fiscal a pour but d'établir à l'avance l'application qui sera faite du régime de droit commun à un cas particulier, compte tenu des faits et des circonstances spécifiques qui lui sont propres. Toutefois, comme n'importe quelle autre mesure fiscale, l'octroi d'un ruling fiscal doit respecter les règles relatives aux aides d'État. Lorsqu'un ruling fiscal avalise un résultat qui ne reflète pas de manière fiable le résultat qui aurait été obtenu en appliquant normalement le régime de droit commun, sans justification, ce ruling peut procurer un avantage sélectif à son destinataire, dans la mesure où ce traitement sélectif entraîne une diminution de l'impôt dû par le contribuable dans l'État membre par comparaison avec les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire.

(245) Les rulings fiscaux contestés approuvent des méthodes d'attribution des bénéfices d'ASI et d'AOE à leurs succursales irlandaises respectives permettant à ces sociétés de déterminer leur bénéfice imposable et, dès lors, le montant annuel dû au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande pendant la période durant laquelle ces rulings étaient en vigueur. Le système général de l'impôt sur les sociétés de l'Irlande, notamment, mais pas exclusivement, l'article 25 du TCA 97, étant considéré comme le système de référence au regard duquel les rulings fiscaux contestés doivent être examinés, il convient de déterminer si ces rulings constituent une dérogation à ce système de référence qui entraîne une inégalité de traitement entre des sociétés se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire. Comme expliqué au considérant 224, l'appréciation, par la Commission, de l'existence d'une dérogation à ce système de référence dans les rulings fiscaux contestés coïncidera avec la détermination de l'existence d'un avantage économique procuré à ASI et AOE par ces rulings.

8.2.2.1. ***L'applicabilité du principe de pleine concurrence sur la base de l'article 21, paragraphe 1, et de l'article 25 du TCA 97***

a) **L'article 25 du TCA 97 exige l'utilisation d'une méthode d'attribution des bénéfices**

(246) Aux termes de l'article 21, paragraphe 1, du TCA 97, l'impôt sur les sociétés en Irlande est prélevé sur le bénéfice des sociétés. L'article 25 du TCA 97 dispose qu'une société non résidente en Irlande qui exerce une activité commerciale par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence en Irlande est soumise à «l'impôt sur les

([163]) Lettre de l'Irlande du 9 juillet 2013, annexe 1, p. 9.

sociétés sur l'ensemble de ses bénéfices imposables, quel que soit l'endroit où ils sont réalisés». Dès lors, pour déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés en Irlande dû par une société non résidente sur la base de l'article 21, paragraphe 1, du TCA 97, il est tout d'abord nécessaire de calculer ses bénéfices imposables au sens de l'article 25 du TCA 97.

(247) L'article 25 du TCA 97 précise à cet effet que les bénéfices imposables désignent «l'ensemble des revenus commerciaux réalisés directement ou indirectement par l'intermédiaire de la succursale ou de l'agence; et l'ensemble des revenus découlant d'actifs ou de droits utilisés par, ou détenus par ou pour, la succursale ou l'agence (ne sont pas incluses les distributions de bénéfices par des sociétés résidentes dans l'État)». En précisant «revenus commerciaux», l'article exclut implicitement de son champ d'application les revenus non commerciaux, c'est-à-dire passifs, tels que les produits d'intérêts et les dividendes. L'article 25 du TCA 97 s'applique toutefois aux situations dans lesquelles, en principe, aucune propriété distincte des actifs ne peut être démontrée par des contrats conclus entre les différentes parties d'une même société non résidente et dans lesquelles les risques et les fonctions ne peuvent être contractuellement délimités afin de donner des indications sur le bénéfice imposable d'une succursale irlandaise par rapport à celui des autres parties de la société. L'article 25 du TCA 97 n'indique pas non plus comment distinguer les revenus commerciaux inscrits dans les comptes de la succursale irlandaise (directement ou indirectement) des revenus générés par les autres parties de la société situées en dehors du territoire irlandais et non pas par la succursale irlandaise (directement ou indirectement).

(248) Les termes et la finalité de l'article 25 du TCA 97 indiquent donc que cette disposition ne peut être appliquée qu'accompagnée d'une méthode d'attribution des bénéfices. L'Irlande reconnaît elle-même que l'article 25 du TCA 97 ne donne aucune orientation sur la manière dont doit être déterminé le bénéfice imposable d'une succursale irlandaise, mais exige l'utilisation d'une méthode d'attribution des bénéfices ([164]), comme le fait Apple ([165]). Les rulings fiscaux contestés le confirment également eux-mêmes, puisque leur but est de définir une méthode d'attribution des bénéfices permettant de déterminer les bénéfices imposables des succursales irlandaises respectives d'ASI et d'AOE aux fins de l'article 25 du TCA 97, puis de les imposer dans le cadre du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande.

b) **L'article 107, paragraphe 1, du traité exige que la méthode d'attribution des bénéfices soit basée sur le principe de pleine concurrence**

(249) Selon une jurisprudence constante, toute mesure fiscale adoptée par un État membre, y compris les rulings fiscaux approuvant des méthodes d'attribution des bénéfices en vue de la détermination de la base imposable d'une succursale, doit respecter les règles relatives aux aides d'État, qui lient les États membres et prévalent sur leur législation nationale ([166]). La Cour a déjà jugé qu'une réduction de la base imposable qui résulte d'une mesure fiscale permettant à un contribuable d'employer des prix de transfert, dans le cadre de transactions intragroupe, qui ne sont pas proches des prix qui seraient pratiqués dans des conditions de libre concurrence entre des entreprises indépendantes négociant dans des conditions comparables conformément au principe de pleine concurrence, confère un avantage sélectif à ce contribuable au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité ([167]). En effet, le montant de l'impôt dû par ce contribuable, déterminé sur la base du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés, est réduit par rapport à celui des entreprises indépendantes dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence.

(250) Dans son arrêt concernant le régime fiscal appliqué par la Belgique aux centres de coordination ([168]), la Cour de justice a examiné un recours formé contre une décision de la Commission qui concluait notamment que le mode de détermination du revenu imposable prévu par ce régime procurait un avantage sélectif à ces centres ([169]). En effet, selon le régime en cause, les bénéfices imposables étaient fixés à un montant forfaitaire, correspondant à un pourcentage du montant total des dépenses et des frais de fonctionnement desquels étaient exclus les frais de personnel et les charges financières. Selon la Cour, «[p]our examiner si la détermination des revenus imposables,

([164]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 21.
([165]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 154 et 155: «[l]'article 25 du TCA dispose que les bénéfices doivent être attribués à la succursale.»
([166]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416, point 81; l'arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732; l'arrêt dans l'affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 25, et l'ordonnance dans l'affaire C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, point 18. Voir également l'arrêt dans l'affaire T-538/11, Belgique/Commission, EU:T:2015:188, point 66.
([167]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416.
([168]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416.
([169]) Voir la décision 2003/757/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique (JO L 282 du 30.10.2003, p. 25).

telle que prévue dans le régime des centres de coordination, procure un avantage à ces derniers, il y a lieu […] de comparer ledit régime à celui de droit commun fondé sur la différence entre produits et charges pour une entreprise exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence.» La Cour a ensuite dit pour droit que «l'exclusion [des frais de personnel et des charges financières] des coûts servant à la détermination des revenus imposables desdits centres ne permet pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui seraient pratiqués dans des conditions de libre concurrence» et estimé que cette exclusion «est de nature à procurer un avantage économique auxdits centres» ([170]).

(251) La Cour a par conséquent admis qu'une mesure fiscale qui conduit une société appartenant à un groupe intégré à facturer des prix de transfert non conformes à ceux qui seraient facturés dans des conditions de libre concurrence, c'est-à-dire des prix négociés par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables en vertu du principe de pleine concurrence, procure un avantage sélectif à cette société en ce qu'elle débouche sur une réduction de sa base imposable et, partant, de l'impôt exigible en application du système de droit commun de l'impôt sur les sociétés. Comme déjà expliqué, le principe selon lequel les transactions réalisées entre des sociétés intégrées d'un même groupe devraient être rémunérées comme si elles avaient été convenues par des sociétés autonomes non intégrées négociant dans des circonstances comparables dans des conditions de pleine concurrence est appelé «principe de pleine concurrence». Dans son arrêt relatif au régime fiscal appliqué par la Belgique aux centres de coordination, la Cour de justice a approuvé le principe de pleine concurrence comme critère de référence pour déterminer si une société intégrée du groupe bénéficie d'un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité du fait d'une mesure fiscale qui détermine ses prix de transfert et, partant, son assiette fiscale.

(252) Le principe de pleine concurrence vise à garantir que des transactions réalisées entre des sociétés intégrées d'un même groupe sont traitées à des fins fiscales en tenant compte du montant du bénéfice qui aurait été réalisé si les mêmes transactions avaient été conclues par des sociétés autonomes non intégrées, à défaut de quoi les sociétés intégrées du groupe bénéficieraient d'un traitement favorable au titre du système commun de l'impôt sur les sociétés en ce qui concerne le calcul de leur base imposable, contrairement aux sociétés autonomes non intégrées, ce qui conduirait à une inégalité de traitement entre des sociétés se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de l'objectif d'un tel système, qui est d'imposer les bénéfices de l'ensemble des sociétés relevant de sa juridiction fiscale, puisque le bénéfice imposable des deux sociétés serait imposé au même taux d'imposition des revenus des sociétés.

(253) Le même principe s'applique aux transactions internes de différentes parties d'une même société intégrée, par exemple une succursale effectuant des transactions avec les autres parties de la société à laquelle elle appartient. Comme expliqué aux considérants 228 à 242, toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en Irlande, qu'elles soient ou non résidentes et qu'elles soient ou non intégrées, doivent être considérées comme se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de l'objectif intrinsèque du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande, qui est l'imposition du bénéfice de toutes les sociétés soumises à l'impôt en Irlande. Comme expliqué au considérant 230, le bénéfice imposable d'une société non intégrée est déterminé par les prix dictés par le marché pour les intrants acquis et les produits et services vendus par la société, tels que figurant dans ses comptes, et c'est ce bénéfice qui constitue le point de départ pour déterminer la base sur laquelle l'impôt sur les sociétés est prélevé en Irlande conformément à l'article 21, paragraphe 1, et à l'article 26, du TCA 97. Dès lors, pour qu'une méthode d'attribution des bénéfices approuvée par un ruling fiscal ne procure pas d'avantage sélectif à une société non résidente opérant par l'intermédiaire d'une succursale en Irlande, il convient qu'elle fasse en sorte que le bénéfice imposable de la succursale, sur la base duquel l'impôt sur les sociétés est prélevé conformément à l'article 21, paragraphe 1, et à l'article 25, du TCA 97, soit déterminé de manière à déboucher sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché conformément au principe de pleine concurrence. Un ruling fiscal permettant à une société non résidente d'attribuer des bénéfices à sa succursale de sorte que celle-ci affiche un bénéfice imposable ne correspondant pas à une approximation fiable des prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence procurera à cette société un avantage sélectif dans le cadre du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande dont ne disposeront pas les sociétés non intégrées, dans la mesure où il permettra à cette société de réduire sa base imposable et, dès lors, le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande.

(254) La Commission considère par conséquent qu'il est nécessaire, pour apprécier l'existence d'un avantage sélectif procuré par Irish Revenue à ASI et AOE au moyen des rulings fiscaux contestés, d'appliquer le principe selon

([170]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416, points 96 et 97.

lequel les transactions au sein d'une société intégrée doivent être conclues de la même manière qu'elles le seraient entre des sociétés non intégrées sur le marché ([171]). Ce n'est que lorsque les prix facturés pour les transactions intragroupe, utilisés pour déterminer la base imposable des parties de la société, débouchent sur une approximation fiable des prix négociés dans des conditions de pleine concurrence sur le marché que la présence d'un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité peut être exclue. En effet, ce n'est que dans ce scénario que les sociétés non résidentes sont traitées sur un pied d'égalité avec les sociétés non intégrées aux fins de la détermination de leur base imposable et, dès lors, du montant qu'elles doivent acquitter au titre de l'impôt sur les sociétés dans le cadre du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande.

(255) Contrairement aux allégations de l'Irlande ([172]) et d'Apple ([173]), la Commission n'applique pas directement l'article 7, paragraphe 2, et/ou l'article 9, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, ni les orientations fournies par l'OCDE au sujet de l'attribution de bénéfices ou de la fixation de prix de transfert, comme décrit à la section 2.4, pour déterminer si des rulings fiscaux relatifs à l'attribution de bénéfices et à la fixation de prix de transfert constituent des aides d'État. Comme expliqué au considérant 79, le cadre de l'OCDE se compose d'orientations non contraignantes sur les méthodes d'attribution des bénéfices et de fixation des prix de transfert ne portant pas directement des questions relatives aux aides d'État ([174]). Au contraire, lorsqu'elle examine des rulings fiscaux à la lumière des règles relatives aux aides d'État, la Commission applique l'article 107, paragraphe 1, du traité ainsi que le principe de pleine concurrence, tel qu'interprété par la Cour de justice (voir le considérant 250). Toutefois, malgré cette nature non contraignante, la Commission estime que le cadre de l'OCDE fournit aux administrations fiscales et aux multinationales des orientations utiles sur la manière d'assurer que les méthodes d'attribution des bénéfices et de fixation des prix de transfert produisent des résultats conformes aux conditions du marché. Dès lors, lorsqu'une méthode d'attribution des bénéfices s'écarte des orientations fournies par ce cadre, cela constitue une indication supplémentaire qu'elle ne conduit pas à une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché dans des conditions de pleine concurrence. À l'inverse, un ruling fiscal approuvant une méthode d'attribution des bénéfices totalement conforme à l'esprit et à la lettre des orientations définies par le cadre de l'OCDE, y compris les orientations concernant le choix de la méthode de fixation des prix de transfert la plus appropriée, est peu susceptible de procurer un avantage sélectif à son destinataire.

(256) Contrairement à ce qu'affirme l'Irlande ([175]), la Commission applique dans ce contexte le principe de pleine concurrence non pas comme base à «l'imposition» d'impôts qui ne seraient pas normalement dus dans le cadre du système de référence, mais comme référence afin de vérifier si le bénéfice imposable d'une succursale, auquel le système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés est appliqué, est déterminé de manière à faire en sorte que les sociétés intégrées non résidentes opérant par l'intermédiaire d'une succursale en Irlande ne bénéficient pas, dans le cadre de ces règles, d'un traitement de faveur par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence.

(257) Enfin, s'agissant de l'insistance, par l'Irlande, sur le fait que le droit fiscal irlandais ne permet pas l'imposition d'impôts sur la base de principes généraux ([176]), la Commission rappelle que le principe de pleine concurrence qu'elle applique découle de l'article 107, paragraphe 1, du traité, tel qu'interprété par la Cour de justice, qui lie les États membres et n'exclut pas de son champ d'application les systèmes fiscaux nationaux ([177]). Ce principe s'applique donc indépendamment du fait que l'État membre concerné ait ou non incorporé le principe de pleine concurrence dans son système juridique national.

([171]) Apple fait elle aussi valoir, dans ses observations relatives à la décision d'ouvrir la procédure, point 154 et 155, que l'exercice d'attribution des bénéfices prévu à l'article 25 du TCA 97 nécessite que la succursale soit considérée comme une «entité autonome».

([172]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 38 et suivants.

([173]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 228 et suivants.

([174]) La Commission a déjà clairement indiqué dans sa décision d'ouvrir la procédure qu'elle n'appliquait pas les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert en tant que source de droit, mais qu'elle les utilisait comme document de référence, tout en évoquant le principe de pleine concurrence tel qu'interprété par la Cour de justice. De fait, après avoir décrit les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert et le principe de pleine concurrence, la Commission poursuit, au considérant 57, en déclarant que «[c]'est à la lumière de ces observations générales que la Commission examinera si les rulings fiscaux contestés respectent le principe de pleine concurrence».

([175]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 43.

([176]) Voir les observations de l'Irlande sur la décision d'ouvrir la procédure, point 42, faisant référence à un arrêt de l'Irish Supreme Court disposant ce qui suit: «[i]l est établi par la loi qu'un citoyen ne peut être imposé à moins que le libellé de la législation n'en impose clairement l'obligation». [Texaco (Ireland) Ltd. v. Murphy (Inspector of Taxes) [1991] 2 Irish Reports 449 at 454 (Supreme Court)].

([177]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416, point 81.

c) **Conclusion: norme utilisée pour déterminer si les rulings fiscaux contestés procurent un avantage sélectif à ASI et AOE**

(258) Au vu de ce qui précède, s'il peut être démontré que les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par Irish Revenue dans les rulings fiscaux contestés débouchent sur un bénéfice imposable pour ASI et AOE en Irlande s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché dans des conditions de pleine concurrence, ces rulings doivent être considérés comme procurant un avantage sélectif à ces sociétés au sens de l'article 107, paragraphe 1 du traité, dans la mesure où ils entraînent une réduction de l'impôt sur les sociétés en Irlande par rapport aux sociétés non intégrées dont la base d'imposition est déterminée par les bénéfices qu'elles génèrent dans des conditions de marché.

(259) La Commission démontrera aux sections 8.2.2.2 et 8.2.2.3 que les rulings fiscaux contestés dérogent au système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande étant donné que les méthodes qu'ils approuvent permettent à ASI et AOE de déterminer leur bénéfice annuel imposable en Irlande d'une manière qui s'écarte d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché dans des conditions de pleine concurrence.

(260) Tout d'abord, la Commission considère que l'acceptation, par Irish Revenue, de l'hypothèse infondée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devraient être attribuées hors d'Irlande, sur laquelle reposent les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés, entraîne un bénéfice annuel imposable d'ASI et d'AOE en Irlande s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché dans des conditions de pleine concurrence ([178]).

(261) À titre de raisonnement subsidiaire et sans préjudice de la conclusion formulée au considérant 260, la Commission considère que même si Irish Revenue avait eu raison d'accepter l'hypothèse infondée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devaient être attribuées hors d'Irlande, ce que la Commission conteste, les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés entraîneraient tout de même un bénéfice annuel imposable d'ASI et d'AOE en Irlande s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché dans des conditions de pleine concurrence, puisque ces méthodes sont de toute façon basées sur des choix méthodologiques inadéquats ([179]).

(262) Avant d'expliciter ces deux raisonnements, la Commission fait observer que les rulings fiscaux contestés ont été émis en l'absence de tout rapport d'Apple sur l'attribution des bénéfices ou sur la fixation des prix de transfert. Seuls les documents résumés à la section 2.2.3 étaient à la disposition d'Irish Revenue au moment d'examiner les demandes de rulings. La Commission a exprimé ses inquiétudes quant à l'absence de rapport sur l'attribution des bénéfices ou sur la fixation des prix de transfert dans la décision d'ouvrir la procédure, qui n'ont pas été dissipées. Ce n'est qu'après l'adoption, par la Commission, de sa décision d'ouvrir la procédure que l'Irlande et Apple ont chacun produit un rapport ad hoc sur l'attribution des bénéfices, préparé respectivement par PwC et [le conseiller fiscal d'Apple], afin de justifier ex post facto les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés. Par souci d'exhaustivité, la Commission examinera également les explications apportées dans ces rapports, dans la mesure de leur pertinence, bien qu'Irish Revenue n'en ait pas disposé au moment de l'émission des rulings.

(263) Enfin, la Commission observe que si l'Irlande affirme que l'article 25 du TCA 97 n'oblige pas Irish Revenue à suivre les orientations du cadre de l'OCDE au moment d'émettre un ruling fiscal, les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées dans les rulings fiscaux contestés déterminent la rémunération de toutes les activités exercées par ces succursales en se basant sur les dépenses d'exploitation des succursales irlandaises, au lieu de se baser sur les transactions distinctes conclues entre ces succursales et leur siège respectif. En d'autres termes, les méthodes d'attribution des bénéfices unilatérales approuvées par les rulings fiscaux contestés s'apparentent à des accords en matière de fixation des prix de transfert basés sur la MTMN, dans lesquels les dépenses d'exploitation servent d'indicateur du niveau de bénéfice, tel que décrit dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.

([178]) Voir la section 8.2.2.2.
([179]) Voir la section 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Avantage sélectif résultant de l'acceptation, par Irish Revenue, de l'hypothèse infondée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE doivent être attribuées hors d'Irlande***

(264) Comme expliqué aux considérants 265 à 321, la Commission considère que l'acceptation, par Irish Revenue, de l'hypothèse infondée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devraient être attribuées hors d'Irlande, hypothèse sur laquelle reposent les méthodes d'attribution des bénéfices proposées par Apple et approuvées par les rulings fiscaux contestés, entraîne un bénéfice annuel imposable d'ASI et d'AOE en Irlande qui s'écarte d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché dans des conditions de pleine concurrence.

a) **L'attribution des bénéfices au sein d'une société suppose la répartition des actifs, des fonctions et des risques entre les différentes parties de cette société**

(265) Dans les rulings fiscaux contestés, Irish Revenue approuve des méthodes unilatérales d'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE. Ces méthodes reposent sur l'hypothèse infondée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE doivent être entièrement attribuées hors d'Irlande ([180]). Sur la base de cette hypothèse, le bénéfice imposable d'ASI et d'AOE en Irlande est déterminé au moyen d'une méthode de fixation des prix de transfert ressemblant à la MTMN, dans le cadre de laquelle les succursales irlandaises sont traitées comme étant la «partie testée» et le bénéfice résiduel d'ASI et d'ASI et AOE est attribué en dehors du territoire irlandais ([181]).

(266) L'Irlande fait valoir qu'au titre de l'article 25 du TCA 97, elle est uniquement compétente pour imposer la partie des bénéfices de la société correspondant aux activités des succursales irlandaises et que, dès lors, dans le cadre de l'attribution des bénéfices, Irish Revenue ne doit tenir compte que des activités ayant eu lieu dans les succursales irlandaises ([182]). Selon l'Irlande, les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE ne doivent pas être attribuées aux succursales irlandaises à des fins fiscales, puisqu'aucune activité de gestion n'est associée à ces licences dans ces succursales ([183]). L'Irlande affirme qu'en approuvant une méthode consistant à calculer le bénéfice imposable des succursales irlandaises en se plaçant uniquement du point de vue de ces succursales, Irish Revenue a correctement appliqué l'article 25 du TCA 97 et n'a pas octroyé d'avantage sélectif à ASI ou AOE.

(267) La Commission ne retient pas ce raisonnement.

(268) Comme expliqué à la section 8.2.2.1, l'application de l'article 25 du TCA 97 nécessite l'utilisation d'une méthode d'attribution des bénéfices basée sur le principe de pleine concurrence. Lorsque deux entreprises indépendantes effectuent des transactions entre elles, le prix facturé pour ces transactions reflète les fonctions assurées par chacune d'entre elles dans le cadre de cette relation, en tenant compte des actifs qu'elles utilisent et des risques qu'elles assument. Par conséquent, lorsque des sociétés associées effectuent des transactions entre elles, il est nécessaire, pour déterminer si le prix d'une transaction intragroupe correspond aux conditions de pleine concurrence, d'effectuer une comparaison des actifs utilisés, des fonctions exécutées et des risques assumés par chaque société ([184]).

(269) Contrairement à la situation dans laquelle la fixation de prix de transfert serait utilisée pour établir des conditions commerciales entre différentes sociétés appartenant à un même groupe, dans le cas d'une répartition des bénéfices entre différentes parties d'une même société, la répartition des actifs, fonctions et risques ne va pas de

([180]) Voir, par exemple, les observations de l'Irlande sur la décision d'ouvrir la procédure, p. 7, selon lesquelles «[le directeur de Irish Revenue ayant accepté la base d'attribution des bénéfices de 1991] a accordé une importance capitale au fait que les succursales irlandaises n'avaient aucun droit sur la propriété intellectuelle (PI) d'Apple, qui représentait une source considérable de revenus pour les sociétés, ni aucun intérêt pour celle-ci». Voir également l'extrait de l'entretien du 30 novembre 1990 reproduit au considérant 64, indiquant que «[s]elon [conseiller fiscal d'Apple], le bénéfice provient de trois sources: la technologie, le marketing et la fabrication. Seul l'élément «fabrication» concerne la succursale irlandaise.»

([181]) Voir le considérant 329.

([182]) Voir les considérants 159 et 200.

([183]) Voir les considérants 113, 185, 195 et 213.

([184]) Voir le paragraphe 1.42 des principes de l'OCDE de 2010, reproduit à la note de bas de page 61.

soi, mais doit elle-même être déterminée par l'exercice d'attribution des bénéfices. En effet, lorsque les bénéfices sont répartis au sein d'une société, aucune des parties constitutives de la société ne dispose de la personnalité juridique et aucune d'entre elles ne peut donc être considérée comme propriétaire à part entière des actifs ou responsable des dettes de la société. Au contraire, c'est la société toute entière, constituée de ses différentes parties, qui détient les actifs et est responsable vis-à-vis de ses créanciers. De fait, ces derniers détiennent un droit, en guise de garantie, sur l'ensemble des actifs de la société en cas de faillite de celle-ci, que ces actifs aient été ou non affectés, en interne ou à des fins fiscales, au siège de la société ou à l'une de ses succursales.

(270) Par ailleurs, dans un tel cas de figure, il est impossible d'identifier de manière fiable le propriétaire des actifs dans la comptabilité légale de cette société ([185]). Si la présence physique de membres du personnel ou d'actifs sur un territoire donné, par exemple l'implantation d'une usine, peut servir d'indication pour la répartition adéquate de ces actifs dans une société, les actifs incorporels en possession de la société ou détenus par celle-ci, tels que des licences de PI, ne peuvent être observés sous forme physique et sont donc plus difficiles à attribuer à des fins fiscales. De même, vu qu'aucun accord contractuel n'existe entre deux parties d'une même société, la propriété des actifs (corporels ou incorporels) au sein de cette société ne peut être déterminée sur la base de contrats.

(271) Par conséquent, étant donné que les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE ne possèdent pas de personnalité juridique distincte de celle des sociétés auxquelles elles appartiennent, il est impossible de considérer ces succursales, ou toute autre partie des sociétés, notamment leurs sièges respectifs, comme propriétaires à part entière des actifs ou responsable des dettes de ces sociétés. Il ne peut donc être conclu que les sièges d'ASI et d'AOE, ou leurs succursales irlandaises respectives, détiennent de manière distincte les licences de PI d'Apple. Au contraire, dans chaque cas, c'est la société toute entière, composée de ses différentes parties, qui détient ces licences.

(272) Il convient, pour veiller à ce que l'attribution des bénéfices à une succursale débouche sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché conformément au principe de pleine concurrence, de tenir compte du fait que les actifs, les risques, le capital et les droits et obligations découlant de transactions conclues entre la succursale et les autres parties de la même société appartiennent à la société dans son ensemble plutôt qu'à une partie quelconque de celle-ci ([186]). Les bénéfices qui sont attribuables à une succursale sont ceux que celle-ci aurait pu réaliser, dans des conditions de pleine concurrence, en particulier dans ses opérations avec d'autres parties de la société, si elle avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par la société par l'intermédiaire de sa succursale et des autres parties de la société.

([185]) Il est néanmoins possible de créer des comptes séparés pour les besoins des rapports internes, bien que ceux-ci ne constituent pas une délimitation juridiquement contraignante des droits potentiels sur les actifs et ne doivent pas être audités ou contrôlés en externe. Toutefois, en l'espèce, il n'existait même pas de telle délimitation indicative et interne, ou, à tout le moins, elle n'avait pas été fournie à l'Irlande au moment où les rulings fiscaux contestés ont été demandés. L'Irlande a confirmé qu'ASI n'a pas soumis de comptabilité séparée à Irish Revenue pour son siège et sa succursale, pas plus qu'AOE. Voir le considérant 101.

([186]) Voir également le point 14, section B-3 (i), p. 14, du rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices: «Entre entreprises indépendantes, la détermination de l'entreprise qui est propriétaire des actifs et qui assume les risques se fait en fonction de contrats juridiquement contraignants ou autres ententes juridiques identifiables. Des considérations analogues s'appliquent aux entreprises associées, à condition que ces contrats ou ententes juridiques reflètent la réalité sous-jacente […]. De même, lorsqu'il est question d'entreprises distinctes, la question ne se pose pas de savoir quelle entreprise détient le capital. Dans le cadre d'un ES, la position juridique et factuelle est en revanche qu'aucune partie de l'entreprise en particulier n'est «propriétaire» des actifs, n'assume les risques, ne possède le capital ni ne conclue de contrats avec des entreprises distinctes. La position juridique est donc inutile dans le cadre d'un ES, puisque l'article 7, paragraphe 2, exige que l'ES soit considéré comme s'il s'agissait d'une entreprise distincte et indépendante exerçant ses propres fonctions, assumant ses propres risques et détenant en propriété ou utilisant ses propres actifs. Il est par conséquent nécessaire conformément au principe de pleine concurrence établi à l'article 7 de concevoir un mécanisme permettant d'attribuer les risques, la propriété économique des actifs et le capital à l'ES théoriquement distinct et indépendante, d'associer à cet ES les droits et obligations découlant de transactions conclues par des entreprises distinctes et indépendantes et l'entreprise dont l'ES fait partie et de prendre en compte les «opérations internes» entre l'ES indépendant et les autres parties de l'entreprise dont il fait partie (c'est-à-dire l'équivalent interne des transactions conclues par des entreprises distinctes) et d'en déterminer la nature» (p. 14).

(273) L'Irlande semble reconnaître ([187]), de même qu'Apple ([188]), qu'Irish Revenue aurait dû, au moment de déterminer le bénéfice imposable d'une société non résidente aux termes de l'article 25 du TCA 97, tenir compte des actifs, des fonctions et des risques de sa succursale irlandaise. Apple reconnaît elle aussi que l'exercice d'attribution des bénéfices prévu par l'article 25 du TCA 97 requiert que la succursale soit considérée comme une «entité autonome» ([189]). Toutefois, contrairement à l'approche suggérée par l'Irlande au considérant 266, pour s'assurer qu'une méthode d'attribution des bénéfices à une succursale irlandaise débouche sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché conformément au principe de pleine concurrence, Irish Revenue était tenu de vérifier si l'attribution des licences de PI d'Apple hors d'Irlande, et non aux succursales irlandaises respectives, aurait pu être convenue dans des conditions de pleine concurrence. Plus précisément, lorsqu'il lui a été demandé de valider les méthodes proposées par Apple pour attribuer ses bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE, Irish Revenue devait en premier lieu procéder à un examen adéquat des actifs utilisés, des fonctions exécutées et des risques assumés par ces sociétés par l'intermédiaire de leurs succursales irlandaises ainsi que par le biais des autres parties de ces sociétés.

(274) L'Irlande et Apple répliquent qu'en vertu du principe de territorialité, ASI et AOE ne peuvent être imposées que sur les bénéfices générés par leurs activités en Irlande. Les pouvoirs d'imposition de l'Irlande sont par conséquent limités aux revenus d'origine irlandaise de la société, conformément à l'article 25 du TCA 97 ([190]). La Commission est d'accord avec cette description du principe de territorialité. Toutefois, ce principe, que la Commission ne conteste pas, porte sur le droit d'imposition. Ce principe ne dispense pas l'administration fiscale de la nécessité de déterminer l'attribution des actifs utilisés, des fonctions exécutées et des risques assumés par une société non résidente par l'intermédiaire de sa succursale ainsi que par le biais de ses autres parties, y compris de la PI détenue par la société dans sa globalité, aux fins du calcul du montant de ces revenus d'origine irlandaise de manière à assurer une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché conformément au principe de pleine concurrence. Avec cet argument, l'Irlande et Apple semblent confondre le principe de territorialité consistant à imposer les revenus d'origine irlandaise générés via les succursales irlandaises avec une diligence pour collecter des informations factuelles sur les opérations d'ASI et d'AOE de manière à assurer une répartition des actifs, des fonctions et des risques entre ces sociétés conforme au principe de pleine concurrence en vue de déterminer leur bénéfice imposable en Irlande. Aucune limite territoriale n'est appliquée aux collectes d'informations réalisées afin de vérifier si la méthode d'attribution des bénéfices d'une société non résidente entraîne une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché conformément au principe de pleine concurrence.

(275) Lorsqu'elles décrivent l'endroit où la PI d'Apple est gérée ou indiquent à qui les licences de PI d'Apple devraient être attribuées, la demande de ruling et les déclarations ultérieures de l'Irlande et d'Apple indiquent toutes que la PI est gérée hors d'Irlande ([191]). Elles font référence, d'une part, aux activités réalisées par les sièges d'ASI et d'AOE, et, d'autre part, aux fonctions et activités économiques assurées par Apple Inc., notamment les activités réalisées par les cadres d'Apple aux États-Unis. Toutefois, étant donné qu'une majorité des membres des conseils d'administration d'ASI et d'AOE sont basés aux États-Unis, et, parallèlement, employés par Apple Inc. ([192]), il est difficile de déterminer si les activités mentionnées sont attribuées aux sièges d'ASI et d'AOE ou à Apple Inc. La Commission examinera l'impact des deux scénarios sur l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE, respectivement aux considérants 276 à 307 et aux considérants 308 à 318.

([187]) L'Irlande a expliqué que l'application de l'article 25 du TCA 97 nécessitait qu'Irish Revenue fasse preuve de discernement en tenant compte des faits et circonstances propres à chaque cas, qui peuvent inclure «les fonctions exécutées par l'une ou l'autre succursale, les intérêts (le cas échéant) de celle-ci dans les actifs de la société, la nature et le niveau des risques assumés par la succursale ainsi que la contribution globale de la succursale aux bénéfices de la société». Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 21.

([188]) Apple fait valoir, dans ses observations relatives à la décision d'ouvrir la procédure, point 154 et 155, que l'exercice d'attribution des bénéfices prévu à l'article 25 du TCA 97 est réalisé sur la base des critères suivants: «i) les activités de la succursale (en particulier les fonctions qu'elle exécute, les actifs qu'elle détient et les risques qu'elle assume), ii) la valeur générée par ces activités et les coûts effectifs supportés par la succursale, et iii) une comparaison avec d'autres sociétés d'un secteur ou d'une industrie comparable». Selon Apple, ces principes clés régissaient l'application de l'article 25 du TCA 97 au moment de l'émission des rulings fiscaux contestés et demeurent applicables actuellement. Voir également l'avis de [conseiller d'Apple], tel que présenté au considérant 204.

([189]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 154 et 155.

([190]) Lettre de l'Irlande du 4 mai 2015, p. 4.

([191]) Voir, par exemple, les considérants 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 et 210.

([192]) Voir le considérant 114.

b) **Répartition des actifs, des fonctions et des risques entre une succursale responsable d'une série d'activités commerciales et un siège sans présence physique ni salariés**

(276) ASI et AOE sont toutes les deux des sociétés de droit irlandais. Toutefois, en vertu de l'article 23 A du TCA 97, ASI et AOE n'étaient pas résidentes fiscales en Irlande pendant la période durant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur. Avant sa modification par la loi de finances 2013, l'article 23 A du TCA 97 permettait aux sociétés constituées en Irlande d'être considérées comme non résidentes fiscales en Irlande pour autant que certaines conditions soient remplies. Puisqu'ASI et AOE étaient toutes deux contrôlées en dernier ressort par une société résidente d'un pays partie à une convention de double imposition, à savoir Apple Inc., résidente fiscale américaine, et qu'à partir du moment où ASI et AOE exerçaient une activité commerciale en Irlande par le biais de leurs succursales respectives et étaient gérées et contrôlées en dehors de l'Irlande, elles étaient considérées comme des sociétés non résidentes irlandaises au titre de l'exception commerciale de l'article 23 A du TCA 97 ([193]). À cet égard, Apple a indiqué que le domicile fiscal d'ASI et d'AOE était «nulle part» ([194]), tandis que l'Irlande a considéré les deux sociétés comme étant «dirigées et contrôlées d'un point de vue fonctionnel» aux États-Unis ([195]). Comme expliqué au considérant 52, pendant la période durant laquelle les rulings fiscaux en cause étaient en vigueur, le meilleur qualificatif pour ASI et AOE était «apatrides» aux fins de la résidence fiscale.

(277) Contrairement à ce que l'Irlande affirme ([196]), lors de son enquête, la Commission n'a examiné ni la compatibilité de l'article 23 A du TCA 97 avec les règles relatives aux aides d'État, ni l'absence de domicile fiscal d'ASI et d'AOE résultant de l'application de cette disposition dans le cadre de ces règles. Elle n'a pas non plus vérifié si la structure et la configuration des sociétés du groupe Apple en Irlande respectaient les règles relatives aux aides d'État. Au contraire, comme expliqué au considérant 39, son enquête ciblait les rulings fiscaux contestés et cherchait essentiellement à déterminer si les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par Irish Revenue dans ces rulings entraînaient l'octroi d'aides d'État.

(278) La Commission constate néanmoins que l'extrait des comptes audités d'ASI reproduit dans son rapport annuel 2007, ainsi qu'à la Figure 6 de la présente décision, semble partir du principe que le bénéfice comptable global d'ASI est soumis au taux d'imposition normal des sociétés en Irlande de 12,5 % applicable aux revenus commerciaux. En outre, la note explicative jointe au calcul détaillé de la charge d'impôt présenté à la Figure 6 précise que «[l]a charge d'impôt actuelle est inférieure au taux d'imposition standard en Irlande. […]» ([197]). En d'autres termes, Apple semble avoir pris, comme point de départ, le bénéfice comptable global d'ASI comme base imposable aux fins du calcul de son montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande, appliqué les

([193]) Voir le considérant 50. Dans son examen de la pratique des rulings fiscaux en Irlande concernant l'attribution des bénéfices à la succursale d'une société non résidente (voir les considérants 384 à 396), la Commission a identifié d'autres sociétés constituées, mais non résidentes fiscales en Irlande, mais se trouvant sur le territoire où ces sociétés devaient être gérées et contrôlées. Le domicile fiscal des sociétés constituées en Irlande était présenté comme étant, par exemple, […] (voir la société [I]) et […] (voir la société [D]). Dans plusieurs cas, le domicile fiscal n'était pas précisé dans les demandes de rulings.

([194]) Le PDG d'Apple a déclaré «[à] ce que je sache, aucune des trois filiales que vous venez de citer [AOI, ASI et AEO] n'ont de domicile fiscal» lors de l'audition «Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)» du sous-comité permanent du Sénat des États-Unis en charge des enquêtes, 21 mai 2013, p. 45. Voir également la Figure 7 de la présente décision, reproduisant un extrait du rapport annuel 2012 d'ASI, indiquant que «[l]a société n'est résidente fiscale d'aucun territoire».

([195]) Voir les considérants 51, 112 et 200. Voir également les déclarations de Tim Cook, PDG d'Apple, et Phillip Bullock, directeur des opérations fiscales, Apple Inc., dans l'audition «Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)» du sous-comité permanent du Sénat des États-Unis en charge des enquêtes, 21 mai 2013, p. 41.

([196]) Voir les considérants 199 et 200.

([197]) Lorsqu'elle présente le calcul de la charge d'impôt, Apple commence par prendre le bénéfice comptable global d'ASI (chiffré à environ 1,844 milliard d'USD pour l'exercice fiscal 2007), avant d'appliquer le taux d'imposition de 12,5 % prévu en Irlande pour les revenus commerciaux à ce bénéfice global afin d'arriver à une charge d'impôt théorique pour ASI en Irlande (environ 230 millions d'USD). Elle ajoute ensuite à ce montant la charge d'impôt correspondant aux produits d'intérêts, imposés à 25 %. Du montant théorique d'impôt dû sur la base du taux d'imposition standard en Irlande qui en résulte, Apple déduit un montant déterminé de manière à ramener le montant théorique de la charge d'impôt à celui approuvé par les rulings fiscaux contestés pour la succursale irlandaise d'ASI (environ 8,9 millions d'USD). Cette déduction d'un montant d'environ 224 millions d'USD est présentée comme un ajustement pour «revenus soumis à des taux d'imposition inférieurs».

méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés afin de réduire cette base et reconnu que l'impôt sur les sociétés dû par ASI en Irlande était plus faible que celui généralement réclamé aux sociétés soumises à l'impôt en Irlande ([198]).

(279) Cela étant, au moment de juger si les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés procurent un avantage sélectif (et octroient dès lors une aide d'État) aux sociétés telles qu'ASI et AOE, il convient de déterminer si ces méthodes entraînent un bénéfice annuel imposable pour ASI et AOE en Irlande s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence ([199]). Pour ce faire, il y a lieu de déterminer si ces méthodes débouchent sur une approximation fiable du niveau de bénéfices que les succursales irlandaises de ces sociétés auraient réalisés dans des conditions de pleine concurrence, notamment dans le cadre de leurs transactions avec d'autres parties de leurs sociétés respectives, si elles avaient constitué des entreprises distinctes et indépendantes exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues ([200]). Étant donné que, durant la période pendant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur, ASI ne possédait aucune autre succursale en dehors de l'Irlande, et que la seule succursale d'AOE hors d'Irlande était à Singapour, mais que celle-ci n'a jamais été présentée par l'Irlande ou Apple comme exécutant des fonctions génératrices de bénéfices globaux pour AOE, l'acceptation, par Irish Revenue, de l'hypothèse non étayée selon laquelle les licences de PI d'Apple devraient être attribuées hors d'Irlande implique que leur attribution aux sièges d'ASI et AOE avait des raisons fiscales.

(280) Dès lors, avant d'approuver des méthodes d'attribution des bénéfices fondées sur l'hypothèse non étayée que les licences de PI d'Apple devraient être imputées hors d'Irlande, Irish Revenue aurait dû déterminer si cette répartition au sein d'ASI et d'AOE aurait pu être convenue dans un contexte de pleine concurrence, entre deux sociétés non liées se trouvant dans une situation analogue à celle des succursales irlandaises et des sièges d'ASI et d'AOE. Pour ce faire, elle devait confirmer que ces licences devaient effectivement être attribuées hors d'Irlande en tenant compte des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par ces sociétés par l'intermédiaire de leurs succursales irlandaises et de leurs sièges respectifs. Comme démontré aux considérants 281 à 293, si Irish Revenue avait effectué cet examen, elle en aurait conclu que vu l'absence d'activités en rapport avec la PI d'Apple au niveau des sièges respectifs, ces licences devaient être attribuées aux succursales irlandaises à des fins fiscales, ce qui était la seule conséquence possible de leur non-attribution aux sièges.

(281) Sur la base des faits présentés à la Commission ([201]), il semble que durant la période pendant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur, les sièges d'ASI et d'AOE n'existaient que sur papier, puisqu'ASI et AOE n'avaient alors ni présence physique, ni salariés en dehors du territoire irlandais. En l'absence de salariés, les seules personnes qui auraient pu exercer les fonctions des sièges étaient les membres des conseils d'administration.

(282) Apple affirme à plusieurs reprises que les conseils d'administration d'ASI et d'AOE assuraient les fonctions de gestion de la PI ([202]). Toutefois, les seules preuves apportées d'activités exécutées par les conseils d'administration d'ASI et d'AOE durant la période pendant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur sont les

([198]) Un processus similaire est suivi pour arriver à la charge d'impôt sur les sociétés de la succursale irlandaise d'ASI à la Figure 7, à l'exception près qu'Apple applique un taux d'imposition des revenus des sociétés de [1-5] % du bénéfice comptable global d'ASI. Ce chiffre de [1-5] % est présenté comme étant le taux d'imposition moyen pour tous les territoires sur lesquels ASI est active. Aucun autre détail ou précision n'est fourni sur la manière dont le taux de [1-5] % est calculé par Apple. Ce taux de [1-5] % ne semble pas pouvoir correspondre à une moyenne des taxes applicables sur les territoires où ASI est active, puisqu'ASI n'a de présence imposable qu'en Irlande.

([199]) Voir le considérant 258.

([200]) Voir le considérant 272.

([201]) Notamment l'absence de salariés, l'absence d'établissement stable et l'absence de références à des bureaux distincts de ceux d'Apple Inc.

([202]) Voir les considérants 113, 163, 189, 205 et 210.

décisions prises lors des réunions de ces conseils, consignées dans les procès-verbaux se rapportant à ces réunions, fournis à la Commission pendant l'enquête et illustrés au Tableau 4 et au Tableau 5 de la présente décision. Ces procès-verbaux ne prouvent pas que les conseils d'administration d'ASI et d'AOE aient joué un rôle actif et critique dans la gestion et le contrôle effectifs des licences de PI d'Apple. Dans une déclaration soumise à la Commission et décrivant les discussions qui ont eu lieu lors de ces réunions, Apple elle-même n'a pas mentionné de discussions en rapport avec la PI figurant dans ces procès-verbaux lorsqu'elle a résumé les activités des conseils ([203]).

(283) On ne peut également que constater, dans les procès-verbaux, l'absence de toute discussion ou décision visant à conclure ou modifier l'APC. Comme expliqué à la section 2.5.4, l'APC a été modifié à plusieurs reprises depuis 1991, notamment en 2009. Contrairement à l'affirmation de l'Irlande selon laquelle les conseils d'administration d'ASI et d'AOE auraient pris les décisions critiques relatives à la participation à l'APC ainsi qu'à la prise en charge des coûts considérables liés à la participation à cet accord ([204]), et à l'affirmation d'Apple selon laquelle les conseils d'administration ont pris les décisions relatives aux modifications de l'APC ([205]), les procès-verbaux des réunions des conseils ne font mention d'aucune discussion sur la modification de 2009, ni sur l'APC ou la PI d'Apple ([206]), avant que la nouvelle structure d'Apple en Irlande ne soit abordée fin 2014 ([207]).

(284) De fait, tout au long de la période 1980-2015 pour laquelle la Commission a reçu des procès-verbaux, ceux-ci prouvent l'absence totale de discussions sur l'APC, jusqu'au procès-verbal de la réunion du conseil d'administration d'[…] du mois d'août 2014. Cette réunion du conseil d'administration d'[…] a été la première fois que […]. Toutefois, même lorsqu'il fait référence à l'APC, ce procès-verbal souligne l'implication d'autres individus qui ont discuté de l'APC au nom d'ASI et d'AOE, qui n'étaient pas membres du conseil d'administration d'ASI ou d'AOE et qui n'étaient pas présents à la réunion en question ([208]). En tout état de cause, il ressort de tous les procès-verbaux examinés par la Commission que les conseils d'administration d'ASI et d'AOE n'ont commencé à discuter de l'APC que fin 2014, […], et non pas lorsque […] les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur ([209]).

(285) Les procès-verbaux des réunions des conseils d'administration fournis à la Commission prouvent que les conseils d'administration n'ont pas eu de discussion commerciale approfondie avant les discussions relatives à la nouvelle structure d'Apple en Irlande, suite auxquelles, selon Apple, le ruling de 2007 a cessé d'être appliqué pour déterminer les bénéfices annuels imposables d'ASI et d'AOE en Irlande. Le résumé des procès-verbaux présenté au

([203]) Apple a résumé comme suit l'avis de [conseiller d'Apple] concernant les activités des réunions des conseils d'administration: «les procès-verbaux des conseils d'administration d'ASI et d'AOE […] prouvent que les conseils d'administration ont tranché sur des questions d'importance stratégique majeure pour ASI/AOE, notamment i) en gérant les aspects financiers tels que des décisions d'investissement, ii) en examinant et en approuvant les états financiers; et iii) en déléguant les pouvoirs relatifs à certains aspects des activités commerciales, toutes réalisées aux États-Unis et non en Irlande». Déclaration du 7 septembre 2015, p. 7; voir le considérant 205.

([204]) Voir la lettre de l'Irlande du 4 mai 2015, p. 3.

([205]) Voir le considérant 113.

([206]) Les discussions qui ont eu lieu lors des réunions des conseils d'administration d'ASI et d'AOE en août 2013, lorsque des procurations relatives à la défense de la PI auraient été octroyées, portent sur une activité relative à la PI que ni ASI ni AOE n'aurait pu assurer aux termes de l'APC. Il n'était donc en principe pas nécessaire de déléguer ces activités aux salariés américains du groupe, puisque seule Apple Inc. était autorisée à défendre la PI en vertu de l'APC, même en l'absence de toute délégation de pouvoirs. Voir le considérant 127.

([207]) Voir la section 2.5.7.

([208]) Le procès-verbal indique que […]. Voir le procès verbal de la réunion du conseil d'administration d'ASI du […] août 2014, p. 7.

([209]) Voir le considérant 136.

Tableau 4 et au Tableau 5 illustre les discussions qui ont eu lieu entre janvier 2009 et septembre 2011 pour ASI et entre décembre 2008 et septembre 2011 pour AOE ([210]). À l'exception d'une décision commerciale visant à transférer les actifs de la succursale singapourienne d'AOE vers une autre société du groupe Apple ([211]), ces procès-verbaux montrent que les discussions qui ont eu lieu au sein des conseils d'administration d'ASI et d'AOE portaient essentiellement sur des tâches administratives, à savoir l'approbation des comptes et la réception de dividendes ([212]), et non pas sur des fonctions actives ou critiques relatives à la gestion des licences de PI d'Apple.

(286) L'Irlande réplique que les décisions commerciales ne sont pas prises sur son territoire ([213]). Toutefois, les procès-verbaux des réunions des conseils d'administration d'ASI et d'AOE indiquent que plusieurs fonctions, notamment l'entièreté des fonctions des conseils, ont parfois été sous-traitées à des salariés d'Apple basés en Irlande ([214]). L'Irlande ne peut dès lors prétendre qu'aucune fonction importante n'a jamais été exécutée sur son territoire. En toute hypothèse, les procès-verbaux des conseils d'administration d'ASI et d'AOE permettent de retracer et de délimiter précisément les activités des sièges, ce qui n'est pas le cas pour les activités réalisées dans les succursales irlandaises, qui emploient chacune des centaines de salariés actifs dans différents domaines.

(287) D'après Apple, les activités des conseils d'administration d'ASI et d'AOE étaient réalisées de «multiples façons» ([215]), sans apporter plus de précisions. Toutefois, le terme «multiples» semblant ici faire référence à une série illimitée et indéfinie d'éléments, donc impossibles à vérifier ou à délimiter, une méthode d'attribution des bénéfices reposant sur de tels éléments ne saurait aboutir à un résultat basé sur le marché, puisqu'il est impossible d'évaluer cette méthode de manière objective selon le principe de pleine concurrence. En tout état de cause, étant donné qu'une majorité des membres des conseils d'administration d'ASI et d'AOE sont basés aux États-Unis, et, parallèlement, employés par Apple Inc., si ces activités avaient été importantes, ASI et AOE auraient en principe été considérées comme ayant un établissement stable aux États-Unis. Il en va de même pour les prétendues activités des sièges d'ASI et d'AOE en dehors des réunions des conseils. Dans le cas d'ASI, la Commission fait observer que les membres de son conseil d'administration ne perçoivent aucune rémunération et que, en supposant que les membres de conseils d'administration soient rémunérés aux conditions du marché, ce fait confirme une fois de plus que leur activité ne présente aucune valeur pour le siège d'ASI.

(288) Non seulement ces sièges n'assumaient aucune fonction active ou critique en ce qui concerne la gestion des licences de PI d'Apple, mais ils ne possédaient pas non plus la capacité requise pour exécuter ces fonctions pendant la période durant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur. De fait, les activités de gestion à réaliser dans le domaine de la PI d'Apple, telles que décrites dans les observations d'Apple (par exemple les

([210]) Le tableau récapitulatif fourni par l'Irlande le 22 avril 2016 énumère 57 réunions du conseil d'administration d'ASI qui ont eu lieu entre la première réunion, le 5 avril 1990, et la fin de l'exercice comptable 2014 (27 septembre 2014 selon la comptabilité légale). Par ailleurs, Apple n'a pas fourni les résumés des réunions du conseil d'administration qui se sont tenues entre 2006 et 2012, transmis au Sénat américain. Apple fait référence à ces résumés dans sa déclaration du15 avril 2015 (voir la lettre d'Apple du 22 avril, p. 18). De fait, le récapitulatif fourni par l'Irlande sous la forme d'un tableau ne mentionne pas les 30 réunions, entre 2006 et 2012, pour lesquelles l'Irlande a fourni des procès-verbaux le même jour, le 22 avril 2016. L'Irlande a fourni le 24 mai 2016 les procès-verbaux de 3 autres réunions du conseil d'administration qui auraient eu lieu au cours de cette période. Enfin, le tableau des réunions du conseil d'administration d'ASI soumis par Apple au Sénat américain et transmis par l'Irlande à la Commission le 15 avril 2015 mentionne 5 autres réunions du conseil d'administration d'ASI qui auraient eu lieu entre 2006 et 2010, pour lesquelles l'Irlande n'a fourni aucun procès-verbal à la Commission. Le nombre total de réunions des conseils d'administration est donc 90 selon les procès-verbaux fournis à la Commission et 92 si toutes les réunions mentionnées dans le document transmis au Sénat américain ont effectivement eu lieu (aucun procès-verbal n'a été fourni pour les réunions de janvier 2008 et d'octobre 2009 indiquées dans le document transmis au Sénat). Dans les deux cas, le nombre annuel moyen de réunions des conseils d'administration sur la période allant de 1990 à fin septembre 2014 est inférieur à quatre. De plus, selon les informations soumises par l'Irlande le 22 avril 2016, aucune réunion des conseils d'administration n'a eu lieu entre 1993 et 1997, les décisions ayant alors été adoptées uniquement via des résolutions écrites des conseils. Cela aurait également été le cas en 2008, d'après les informations transmises le 22 avril 2016.

([211]) Toutefois, la référence à cette décision commerciale ne semble faire mention que du transfert en tant que tel, qui n'a pas de rapport avec la gestion de la PI, mais ne représente qu'une simple réorganisation des activités, et aucune discussion ne semble avoir eu lieu au sein du conseil au sujet du prix ou des conditions de ce transfert.

([212]) Comme confirmé dans l'avis de [conseiller d'Apple]; voir le considérant 205.

([213]) Voir le point 12 des observations de l'Irlande sur la décision d'ouvrir la procédure du 5 septembre 2014.

([214]) Voir, par exemple, la réunion du conseil d'administration d'ASI du 22 juin 2010, ainsi que la réunion du conseil d'AOE du 20 juillet 2009 (Tableau 4 et Tableau 5 respectivement). Lors de ces deux réunions, des procurations ont été octroyées à M[me] C. Kearney et M. M. O'Sullivan, des salariés d'Apple basés en Irlande, d'après les informations figurant dans la comptabilité légale des filiales d'Apple basées en Irlande. Voir également le procès-verbal de la réunion du conseil d'administration d'AOE du 15 novembre 2010, indiquant que «David O'Connell, gestionnaire des infrastructures d'Apple Cork, a mené des négociations au nom de la société [AOE], en conjonction avec les avocats de la société [AOE] chargés des transferts de propriétés, […] au sujet de la location d'espaces d'entreposage supplémentaires à l'infrastructure d'Apple Cork […] en vue de faciliter le développement de la production».

([215]) Voir le considérant 113.

décisions relatives aux PI à commercialiser, aux modalités de fabrication des produits et de conception des campagnes de marketing, ainsi que les décisions relatives aux montants des investissements en R&D que les sociétés devraient réaliser) ([216]), nécessitent une gestion active et ne sauraient être menées à bien au moyen de décisions occasionnelles d'un conseil d'administration. Ces activités n'auraient donc pas pu être réalisées par ASI et AOE en dehors de leurs succursales irlandaises, puisque sans le moindre salarié, les sièges ne possédaient pas la capacité requise pour prendre des décisions de gestion active.

(289) Surtout, bon nombre des fonctions et risques mentionnés dans l'APC et résumés à la Figure 8 et à la Figure 9 de la présente décision ([217]) n'auraient pu être respectivement exécutées et assumés que par les succursales irlandaises, et non par les sièges. Le contrôle de la qualité des produits, par exemple, ne peut être assuré par un siège ne comptant aucun salarié. De même, la gestion des infrastructures de R&D semble difficilement envisageable sans salariés. Ces fonctions et risques étant censés être respectivement exécutées et assumés dans le cadre de l'APC, et vu qu'ASI et AOE sont parties à celui-ci, l'exécution de l'APC ne saurait être efficace sans la participation des succursales irlandaises ([218]).

(290) Apple avance, en se basant sur le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple], qui attribue également les licences de PI d'Apple hors d'Irlande, qu'ASI et AOE sont capables de prendre les décisions stratégiques nécessaires à la réduction de leur exposition aux risques dans le cadre de leur activité normale en dehors de leurs succursales irlandaises ([219]). Il est toutefois évident qu'en dehors de leurs succursales irlandaises, ni ASI ni AOE n'est en mesure de surveiller les risques commerciaux sans salariés. Une partie d'une société n'étant pas en mesure de gérer, de contrôler et de surveiller un risque ne devrait pas se voir attribuer ce risque à des fins fiscales ([220]). Cela reflète la réalité économique, dans laquelle un opérateur économique rationnel ne confierait pas un risque à une autre partie n'étant pas apte à l'assumer et à le gérer. Á cet égard, et comme il est expliqué plus en détail aux considérants 308 à 318, la Commission ne peut accepter le raisonnement exposé dans le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] ainsi que dans l'étude ad hoc de [2e conseiller d'Apple], tous deux présentés par Apple, qui inclut les fonctions exécutées par Apple Inc. dans l'appréciation de la répartition des bénéfices d'ASI et AOE. Les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE ne sont pas des succursales d'Apple Inc., cette dernière étant une entité juridique distincte enregistrant ses bénéfices séparément de ceux d'ASI et d'AOE.

(291) Compte tenu de l'absence d'activités au niveau des sièges, seuls des risques limités, pouvant être contrôlés au moyen de réunions occasionnelles du conseil d'administration, peuvent être véritablement attribués aux sièges à des fins fiscales. Comme indiqué au considérant 285, les procès-verbaux des réunions des conseils d'administration examinés par la Commission évoquent essentiellement des discussions sur le financement de décisions, relatives, notamment, à la distribution des dividendes ou à la gestion des liquidités. S'agissant de cette dernière, les deux sociétés génèrent des produits d'intérêts grâce à la gestion passive de leurs liquidités, que leurs conseils d'administration ont sous-traitée à Braeburn, comme mentionné dans les procès-verbaux de leurs réunions ([221]). Vu que ces fonctions de gestion passive ne nécessitent pas de gestion quotidienne active, et que la gestion des liquidités n'est pas une activité centrale d'ASI et d'AOE, la Commission accepte que les produits d'intérêts tirés par ASI et AOE de cette fonction de gestion passive soient attribués aux sièges à des fins fiscales.

(292) En revanche, les sièges d'ASI et d'AOE n'auraient pas dû se voir attribuer de PI activement gérée, telle que les licences de PI d'Apple qu'ASI et AOE ont le droit d'exploiter en vertu de l'APC, contrairement à l'hypothèse non fondée qui a été validée par les rulings fiscaux contestés. Certaines années, aucune réunion physique des conseils d'administration n'a eu lieu: les conseils ont uniquement adopté des résolutions écrites, ce qui limite leur

([216]) Voir le considérant 163.
([217]) Voir le considérant 122.
([218]) Selon Apple, les tableaux présentés à l'annexe de l'APC n'énumèrent pas les activités que chaque participant a réellement effectuées, mais les activités que chaque participant était autorisé à effectuer (voir le considérant 124). Cette interprétation ex post de l'APC faite par Apple n'est pas confirmée par le texte de l'APC, qui ne contient aucune disposition octroyant ou limitant de la sorte les pouvoirs.
([219]) Voir le considérant 167.
([220]) Comme également expliqué au paragraphe 1.49 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010, «[d]ans l'examen de la nature économique de la répartition des risques qui est indiquée, il y a lieu également de rechercher quelles seraient les conséquences de cette répartition dans le cadre de transactions de pleine concurrence. Dans le cadre de telles transactions, il est généralement rationnel pour les parties de se voir attribuer une plus grande part des risques sur lesquels elles peuvent exercer un certain contrôle».
([221]) Voir le considérant 108.

processus décisionnel ainsi que la capacité des sièges à prendre des décisions de gestion active. Les rares fois où les conseils ont abordé les activités de distribution ou de fabrication d'ASI, les procès-verbaux mentionnent systématiquement des discussions préalables entre ASI et d'autres parties ([222]).

(293) En résumé, si Irish Revenue avait confirmé, comme il se doit, que les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devaient être attribuées hors d'Irlande avant d'adopter des méthodes d'attribution des bénéfices basées sur cette hypothèse, elle serait arrivée à la conclusion que les sièges d'ASI et d'AOE ne contrôlaient pas, ne géraient pas et n'étaient en position ni de contrôler, ni de gérer les licences de PI d'Apple de telle manière à générer des bénéfices tels que ceux enregistrés par ces sociétés. Par conséquent, si les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE avaient été des sociétés distinctes et indépendantes exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par ces sociétés par l'intermédiaire de leurs succursales et de leurs sièges respectifs, elles n'auraient pas accepté une méthode d'attribution des bénéfices basée sur cette hypothèse, qui entraîne l'attribution de tous les bénéfices d'ASI et d'AOE dépassant une marge limitée sur une base de coûts réduite aux sièges et non à ces succursales.

(294) Comme démontré aux considérants 281 à 292, Irish Revenue disposait des informations nécessaires pour parvenir à cette conclusion, ou aurait pu y accéder durant la période pendant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur ([223]). Ces informations prouvent de manière directe et fiable que les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE n'auraient pas dû être attribuées aux sièges à des fins fiscales. Contrairement aux allégations de l'Irlande ([224]), ces informations n'auraient pas dû être ignorées au moment de l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises, puisqu'elles permettent à Irish Revenue de déterminer si les méthodes d'attribution des bénéfices proposées par Apple débouchent sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence avec plus de fiabilité qu'en se basant uniquement sur des informations relatives aux activités des succursales irlandaises.

(295) En tout état de cause, même en acceptant l'argument de l'Irlande selon lequel l'exercice d'attribution des bénéfices devait uniquement être effectué en tenant compte des actifs utilisés, des fonctions exécutées et des risques assumés par les succursales irlandaises, ce que la Commission conteste, Irish Revenue aurait dû au minimum confirmer que les licences de PI d'Apple ne devaient pas être attribuées aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE à des fins fiscales. Comme expliqué aux considérants 296 à 304, étant donné que ces succursales ont été présentées à Irish Revenue comme des succursales assurant des fonctions pour lesquelles l'utilisation de ces licences était cruciale, et qu'il existait des indications que ces succursales exécutaient effectivement des fonctions en rapport avec la PI qui étaient essentielles à la promotion et à la reconnaissance de la marque dans la région EMEIA, il incombait à Irish Revenue d'au moins confirmer que les licences de PI d'Apple ne devaient pas être attribuées, en tout ou en partie, aux succursales irlandaises avant d'approuver des méthodes d'attribution des bénéfices fondées sur l'hypothèse non étayée que les licences de PI d'Apple devaient être attribuées hors d'Irlande.

(296) En ce qui concerne ASI, sa succursale irlandaise a été présentée à Irish Revenue comme responsable de la réalisation des activités d'achat, de vente et de distribution associées à la vente de produits Apple à des parties liées et à des clients tiers dans les régions EMEIA et APAC ([225]). Cette succursale étant autorisée à distribuer des produits de marque Apple, ses activités nécessitaient un accès à la marque Apple, qui a été intégralement accordé à ASI sous la forme de licences de PI d'Apple. Par conséquent, même si Irish Revenue n'estimait pas que les licences de PI d'Apple devaient être attribuées à la succursale irlandaise d'ASI à des fins fiscales, elle aurait dû au

([222]) Voir le considérant 284 au sujet de la seule discussion sur l'APC qu'ont eue les conseils d'administration, en 2014, dans le cadre de la nouvelle structure d'entreprise d'Apple en Irlande. Le 27 mars 2012, une discussion a eu lieu au niveau du conseil d'administration d'ASI au sujet des territoires de distribution d'ADI. D'après le procès-verbal de cette réunion, «il a été indiqué, lors de la réunion du [conseil d'administration], que des discussions avaient eu lieu entre la société [ASI] et Apple Distribution International («ADI») au sujet de la nomination proposée d'ADI en tant que distributrice pour l'Europe […]». Cette déclaration souligne que le conseil d'administration d'ASI n'a pas joué de rôle actif dans les discussions qui lui ont été rapportées, mais que d'autres personnes représentant ASI ont participé à ces discussions.

([223]) Compte tenu des informations sur l'absence de capacités opérationnelles des sièges auxquelles aurait pu accéder l'Irlande, il aurait été diligent, de la part de celle-ci, de demander des informations sur les activités réelles des conseils d'administration pendant la période durant laquelle les rulings contestés étaient en vigueur, afin de confirmer l'hypothèse validée par ces rulings selon laquelle la PI devait être attribuée hors d'Irlande.

([224]) Voir les considérants 266 et 274.

([225]) Voir le considérant 54.

minimum examiner la manière dont l'accès de cette succursale à la PI d'Apple, dont elle avait besoin pour exercer ses fonctions, a été assuré et mis en place au sein de la société. Il n'y a aucune preuve qu'une telle analyse ait un jour été effectuée.

(297) Si cela avait été le cas, il aurait été évident que la succursale irlandaise d'ASI, en tant que responsable des activités d'achat, de vente et de distribution associées à la vente de produits Apple, assure un certain nombre de fonctions essentielles au développement et au maintien de la marque Apple sur le marché local ainsi qu'à la fidélisation des clients à cette marque sur ce marché ([226]). Par exemple, la succursale irlandaise d'ASI a engagé directement des coûts de marketing locaux auprès de fournisseurs de services de marketing tiers dans le cadre de la localisation et de l'exécution de stratégies de marketing mondiales. Adapter la stratégie de la marque au marché local était l'une des fonctions majeures du développement de la marque dans les régions concernées et la succursale s'est vue attribuer les coûts des programmes publicitaires mondiaux et locaux mis en œuvre en vue d'exécuter cette fonction ([227]).

(298) La succursale irlandaise d'ASI était également chargée de la collecte et de l'analyse des données régionales en vue d'établir les prévisions de la demande de produits Apple ([228]), une fonction qui paraît indispensable à l'exploitation de la PI d'Apple dans la région EMEIA.

(299) La succursale irlandaise d'ASI était également entièrement responsable du fonctionnement du service d'assistance aux clients AppleCare, qui fournit des services après-vente et des services de réparation dans toute la région EMEIA. Cette fonction est en rapport direct avec la marque, puisqu'elle a pour objectif d'assurer la satisfaction des clients, et inclut la responsabilité des programmes de garantie et de réparation ([229]). La succursale irlandaise d'ASI assumait dès lors des risques conséquents liés à la performance des produits et de la technologie.

(300) Enfin, en 2014, Apple a placé [50-60] des [300-400] ETP d'ASI, tous basés en Irlande, dans la catégorie du personnel de R&D ([230]).

(301) S'agissant d'AOE, sa succursale irlandaise a été présentée à Irish Revenue comme étant responsable de la fabrication et du montage d'une gamme spécialisée de produits informatiques pour la région EMEIA. Á ce titre, la succursale irlandaise d'AOE développait des processus propres à Apple ainsi qu'une expertise en matière de fabrication et assurait des fonctions d'assurance et de contrôle de la qualité ([231]), nécessaires à la préservation de la valeur de la marque ([232]).

(302) Par ailleurs, lorsqu'Apple a présenté à Irish Revenue le modèle de comptes à titre illustratif pour la succursale irlandaise d'AOE en vue d'obtenir le ruling de 1991, elle avait attribué les coûts associés à l'APC à cette succursale, et non pas à son siège ([233]). Si Irish Revenue ne semble pas avoir examiné les clauses de l'APC lorsqu'elle a émis les rulings fiscaux contestés, le fait qu'Apple ait elle-même attribué les coûts de l'APC à la succursale irlandaise d'AOE aurait dû la faire douter de l'hypothèse non étayée sur laquelle reposaient les méthodes d'attribution des bénéfices qu'elle a ensuite approuvées, selon laquelle les licences de PI d'Apple devaient être attribuées hors d'Irlande.

([226]) Annexe 1 du rapport ad hoc de PwC, p. 8.
([227]) Annexe 1 du rapport ad hoc de PwC, p. 8.
([228]) Annexe 1 du rapport ad hoc de PwC, p. 10.
([229]) Annexe 1 du rapport ad hoc de PwC, p. 10-11.
([230]) Le groupe fonctionnel de ces salariés était «Localisation et vérification des produits». D'après Apple, bien que ces salariés relèvent de la catégorie R&D, ils ne sont pas impliqués dans la création, la gestion, le déploiement ou l'orientation stratégique de la PI (voir la lettre de l'Irlande du 29 janvier 2016, p. 27).
([231]) Voir le rapport ad hoc de PwC, p. 13.
([232]) La succursale irlandaise d'AOE assumait en outre les risques afférents à la fabrication et aux stocks (voir le rapport ad hoc de PwC, p. 13).
([233]) Voir la lettre de [conseiller fiscal d'Apple] du 16 janvier 1991, considérant 66. Cette lettre contient une annexe intitulée «Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative Figures», indiquant comme principal coût du compte de résultats de la filiale «actifs incorporels de technologie/marketing».

(303) Apple a également elle-même proposé dans sa demande de ruling de 2007 que sa succursale irlandaise reçoive une rémunération pour la PI d'Apple. Le ruling de 2007 prévoyait que [1-5] % du chiffre d'affaires de la succursale soi[en]t attribué[s] à la succursale irlandaise d'AOE sous l'intitulé «rémunération de la PI» ([234]). Cette proposition aurait dû indiquer à Irish Revenue que la succursale irlandaise d'AOE participait au développement de la PI ou à l'une ou l'autre forme de gestion ou de contrôle des licences de PI d'Apple.

(304) Dans ce contexte, il appartenait à Irish Revenue d'au moins confirmer, au moment où les méthodes d'attribution des bénéfices proposées par Apple pour déterminer le bénéfice imposable d'ASI et d'AOE en Irlande lui ont été soumises, que les licences de PI d'Apple ne devaient pas être attribuées aux succursales irlandaises de ces sociétés, au lieu d'accepter l'hypothèse non étayée selon laquelle ces licences devraient être attribuées hors d'Irlande. Compte tenu de l'implication des succursales irlandaises dans la PI d'Apple, Irish Revenue n'aurait pas dû ignorer les bénéfices tirés de l'utilisation des licences de PI d'Apple ainsi que les coûts engagés au titre de l'APC pour les succursales irlandaises.

(305) Au vu de tout ce qui précède, la Commission conclut que l'attribution des licences de PI d'Apple en dehors du territoire irlandais n'était pas une attribution qui aurait pu être convenue dans des conditions de pleine concurrence entre deux sociétés non liées. Compte tenu de l'absence de fonctions exécutées par les sièges et/ou des fonctions exécutées par les succursales irlandaises, les licences de PI d'Apple relatives à l'achat, à la fabrication, à la vente et à la distribution de produits Apple en dehors des Amériques auraient dû être attribuées aux succursales irlandaises à des fins fiscales.

(306) Au vu de cette conclusion, il convient également de rejeter l'argument de l'Irlande selon lequel, la PI d'Apple générant les bénéfices enregistrés par ASI et AOE étant située en dehors du territoire irlandais, les bénéfices générés par cette PI devraient être déduits des bénéfices imposables en Irlande conformément au principe de territorialité ([235]). En tout état de cause, les revenus enregistrés par ASI et AOE ne sont pas des revenus tirés de redevances, mais des revenus provenant de ventes pour lesquelles aucune rémunération de PI n'a été isolée dans les états financiers des sociétés. De fait, les revenus enregistrés par ASI et AOE sont indiqués en tant que revenus commerciaux dans les états financiers de ces sociétés ([236]) et ont été déclarés en tant que tels à Irish Revenue (avec déduction des produits d'intérêts). Par ailleurs, comme expliqué au considérant 278, l'intégralité des revenus des deux sociétés (à l'exception des produits d'intérêts) ont été déclarés dans les comptes annuels d'ASI et AOE de 2004 à 2008 comme étant imposables à 12,5 %, ce qui correspondrait, selon la classification fournie par l'Irlande, à des revenus commerciaux ([237]). Comme expliqué plus en détail dans ce considérant, ce n'est qu'une fois qu'une charge d'impôt sur les sociétés théorique a été calculée pour la totalité des revenus des deux sociétés en appliquant le taux de 12,5 % pour les revenus commerciaux qu'une déduction a été appliquée pour les «revenus soumis à des taux d'imposition inférieurs», réduisant ainsi la charge d'impôt réelle de ces sociétés en Irlande. Cela confirme qu'Apple considérait les revenus en question comme des revenus commerciaux, et non pas des revenus provenant de redevances ([238]).

(307) Vu que ni ASI ni AOE n'a de présence physique ou d'activité économique en dehors de leurs succursales irlandaises ([239]), l'activité consistant en l'achat, la vente et la distribution de produits Apple en dehors des Amériques réalisée par ASI et l'activité consistant en la fabrication de produits informatiques pour les marchés situés en dehors des Amériques réalisées par AOE doivent être considérées comme étant entièrement réalisées par leurs succursales irlandaises respectives. Les revenus d'ASI et d'AOE représentent donc des revenus commerciaux

([234]) Voir le considérant 62.
([235]) Voir, par exemple, l'avis de Cooke, considérant 194.
([236]) Voir le considérant 96.
([237]) Voir le considérant 103 et la Figure 6; le taux de 12,5 % est présenté dans les comptes comme étant le «taux d'imposition standard en Irlande».
([238]) Si, à partir de 2008, la charge d'impôt théorique n'a plus été calculée en appliquant un taux d'imposition des revenus des sociétés de 12,5 %, mais en appliquant un taux de [1-5] %, un ajustement pour «revenus soumis à des taux d'imposition inférieurs» a été ultérieurement déduit de la charge d'impôt théorique des sociétés afin d'obtenir la charge d'impôt réelle de ces sociétés en Irlande, comme pour les périodes antérieures à 2008. Le taux d'imposition de [1-5] % est expliqué dans les comptes en ces termes: «le taux d'imposition moyen pour tous les territoires sur lesquels [ASI] est active est d'environ [1-5] %». Voir la Figure 7. Comme expliqué à la note de bas de page 199, aucun autre détail ou clarification n'est fourni sur la manière dont Apple aboutit à un taux d'imposition moyen de [1-5] % pour ASI. Ce taux d'imposition de [1-5] % ne semble pas pouvoir correspondre à une moyenne des taxes applicables sur les territoires où ASI est active, puisqu'ASI n'a de présence imposable qu'en Irlande.
([239]) Voir les considérants 281 et suivants.

actifs découlant de l'activité des succursales, étant donné qu'aucun salarié ne pourrait générer de tels revenus en dehors de l'Irlande ([240]). En d'autres termes, les revenus, tels que les revenus commerciaux enregistrés par ASI et AOE, n'auraient donc pas dû être attribués aux sièges de ces sociétés, que ce soit en tout ou en partie. Néanmoins, même si une partie de ces revenus pouvait être considérée comme des revenus de la PI, Irish Revenue n'a de toute façon pas déterminer la proportion des bénéfices résiduels qui en résulte transférée aux sièges, le cas échéant, qui aurait pu être imputée à un revenu de type redevance.

c) **Les contributions d'Apple Inc. à la R&D et à la gestion des licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE ne sauraient influencer la répartition des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE**

(308) Comme expliqué au considérant 275, l'Irlande et Apple font également valoir que la R&D et la gestion de la PI d'Apple sont concentrées et dirigées depuis le siège d'Apple aux États-Unis. Selon l'Irlande et Apple, ce sont ces contributions des salariés d'Apple Inc. qui influencent la rentabilité d'ASI et d'AOE et Irish Revenue a donc eu raison d'exclure les bénéfices découlant de ces contributions du bénéfice imposable des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE ([241]).

(309) La Commission ne rejoint pas ce raisonnement, pour les raisons exposées aux considérants 310 à 318.

(310) Si ASI, AOE et Apple Inc. font partie du même groupe, elles constituent trois entités juridiques distinctes, et, par conséquent, toute transaction intragroupe entre ces entités est soumise à des accords en matière de prix de transfert ([242]). Par exemple, la rémunération d'Apple Inc. par ASI et AOE pour le développement de la PI d'Apple a été établie dans l'APC ([243]), tandis que la rémunération d'Apple Inc. par ASI et AOE pour les services de marketing est spécifiée dans le contrat de services marketing ([244]). Les rulings fiscaux contestés ne couvrent cependant aucune transaction intragroupe qui aurait pu être conclue entre, d'une part, ASI et AOE, et, d'autre part, Apple Inc. En d'autres termes, les rulings fiscaux contestés ne traitent pas la question de savoir si l'APC ou le contrat de services marketing a été mis en œuvre dans des conditions de pleine concurrence, mais tiennent pour acquises les conditions de ces accords, ce qui veut dire qu'ils n'approuvent aucun accord en matière de prix de transfert intervenu entre ces trois entités pour, par exemple, la R&D et la gestion de la PI d'Apple ou des services de marketing. Les rulings fiscaux contestés ne s'attachent qu'à l'attribution des bénéfices d'ASI et d'AOE à leurs succursales irlandaises respectives.

(311) Conformément aux clauses de l'APC, ASI et AOE ([245]) paient Apple Inc. pour les activités de R&D réalisées par cette dernière (ou d'autres sociétés du groupe) dans le cadre de la PI d'Apple. C'est donc l'APC, conclu entre, d'une part, ASI et AOE et, d'autre part, Apple Inc., qui détermine la part des coûts et des revenus attribuable à chaque partie à l'accord pour le développement de la PI d'Apple. Dans le cadre de l'APC, les coûts de R&D relatifs aux produits Apple sont répartis entre Apple Inc., ASI et AOE sur la base de la part des ventes de produits réalisées sur leurs territoires respectifs ([246]). De fait, selon les comptes d'ASI, l'élément «recherche et développement» est le plus important de ses dépenses d'exploitation ([247]). Par exemple, en 2013 et 2014, ASI a payé respectivement [2,0-2,5] milliards d'USD et [4,0-4,5] milliards d'USD pour le développement de la PI d'Apple ([248]). De 2010 à 2014, ASI et AOE ont pris en charge à elles deux plus de la moitié des coûts de R&D relatifs à la PI d'Apple, tandis qu'Apple Inc. a financé moins de la moitié de ces coûts au cours de la même période. En d'autres termes, ASI et AOE rémunèrent Apple Inc. pour le développement de la PI d'Apple via l'APC, dont le coût a une incidence sur la rentabilité globale d'ASI et d'AOE.

([240]) Voir le considérant 112.
([241]) Voir, par exemple, la lettre de l'Irlande du 29 janvier 2016, p. 25; la lettre d'Apple du 4 mai 2015, p. 5; et la lettre d'Apple du 18 février 2016, p. 5.
([242]) De la même manière, la rémunération d'ADI pour les services de distribution qui lui ont été fournis par ASI est établie dans l'accord de distribution entre ces deux sociétés associées du groupe; voir le considérant 134.
([243]) Voir la section 2.5.4 de la présente décision.
([244]) Voir le considérant 133.
([245]) Désignées collectivement par «le participant international» dans l'APC; voir le considérant 122.
([246]) Voir le considérant 121.
([247]) Voir la Figure 4.
([248]) Voir le considérant 121.

(312) En d'autres termes, Apple a donc déterminé et appliqué sa méthode d'évaluation des activités réalisées par Apple Inc., d'une part, et ASI et AOE, d'autre part, en se basant sur la PI d'Apple et la contribution des sociétés à la valeur de cette PI. Tel est le résultat de l'APC, dans le cadre duquel chaque société participe aux coûts globaux engagés pour le développement de la PI d'Apple sur la base de critères d'attribution déterminés de façon autonome par Apple. Le critère choisi consistait à attribuer les coûts de la PI d'Apple par rapport au chiffre d'affaires de chaque société, ce qui a eu pour conséquence qu'ASI et AOE ont supporté la plus grande partie des coûts de R&D. La rémunération des activités de R&D réalisées par Apple Inc. dans le cadre de la PI d'Apple avait donc déjà été prise en considération en attribuant les coûts de développement en fonction des ventes pertinentes de chaque partie à l'APC, puisque telle était la base choisie par Apple pour la répartition de la PI d'Apple entre chaque société. Dès lors, le bénéfice de chaque société — Apple Inc., ASI et AOE — est la différence entre les ventes et l'ensemble des coûts pertinents, y compris les paiements annuels relatifs au développement de la PI d'Apple tels que déterminés dans l'APC.

(313) En évoquant les activités de R&D et de gestion de la PI d'Apple réalisées aux États-Unis, l'Irlande et Apple semblent donc faire référence à l'existence de contributions non rémunérées effectuées par Apple Inc. en faveur d'ASI et AOE, en dehors des activités rémunérées réalisées par Apple Inc. dans le cadre de l'APC et du contrat de services marketing, vu qu'il n'existe aucune autre trace d'une rémunération supplémentaire d'Apple Inc. pour des activités de R&D et de gestion de la PI d'Apple dans les comptes d'ASI ou d'AOE. L'existence de telles contributions non rémunérées ne saurait toutefois influencer l'attribution des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE. Comme expliqué au considérant 271, les sièges d'ASI et d'AOE, d'une part, et leurs succursales irlandaises respectives, d'autre part, n'ont pas de personnalité juridique distincte. Ils font au contraire partie de la même entité juridique, qui détient la licence de la PI d'Apple, et c'est pour celle-ci qu'Apple Inc. a réalisé les contributions non rémunérées supposées. Dès lors, si l'on admet, et c'est effectivement le cas, que la rémunération d'Apple Inc. par ASI et AOE pour la contribution d'Apple Inc. à la R&D et à la gestion de la PI d'Apple pouvait influencer la rentabilité globale d'ASI et d'AOE, elle ne saurait néanmoins influencer la répartition subséquente de ces bénéfices au sein d'ASI et d'AOE et, dès lors, l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE.

(314) En d'autres termes, si ces contributions supplémentaires pouvaient influencer la rentabilité globale d'ASI et AOE, si elles avaient été réalisées et si leur prix avait été effectivement fixé, ce qui n'a pas été le cas, elles n'étaient pas en mesure d'influencer la répartition subséquente des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE. En effet, les coûts payés par ASI et AOE pour ces contributions auraient été supportés par ces sociétés dans leur ensemble (et non pas uniquement par les sièges ou les succursales irlandaises) et réduiraient par conséquent le bénéfice global des sociétés. Toutefois, ce n'est qu'après déduction de ces coûts du bénéfice que le bénéfice restant d'ASI et d'AOE devrait être réparti entre les sièges et leurs succursales irlandaises respectives à des fins fiscales. De même, le fait qu'Apple Inc. assure des activités de R&D et conçoive des campagnes de marketing au profit d'ASI et d'AOE dans le cadre, respectivement, de l'APC et du contrat de services marketing, a une incidence sur la rentabilité globale d'ASI et d'AOE, mais est dénué de pertinence aux fins de la répartition des bénéfices enregistrés par ASI et AOE entre leurs sièges et leurs succursales irlandaises respectives. L'argument de l'Irlande selon lequel la valeur générée par les produits Apple pourrait nécessiter des investissements considérables est peut-être correct ([249]), mais les contributions d'ASI et d'AOE à ces investissements sont couvertes par l'APC et le contrat de services marketing, qui ne sauraient avoir d'influence sur la répartition des bénéfices au sein de ces sociétés.

(315) En tout état de cause, vu qu'il n'existe aucune trace, dans les comptes d'ASI ou d'AOE, d'une rémunération d'Apple Inc. pour des activités de R&D et de gestion de la PI d'Apple en dehors du cadre de l'APC ([250]), l'argument selon lequel les contributions d'Apple Inc. à la R&D et à la gestion de la PI d'Apple influencent la répartition des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE est non fondé. Il semble que l'Irlande et Apple n'avancent rien d'autre qu'un droit abstrait d'Apple Inc. sur les bénéfices d'autres ententes juridiques (ASI et AOE), dépassant le cadre des accords contractuels au titre de l'APC ou du contrat de services marketing et le cadre d'un exercice de répartition des bénéfices.

([249]) Voir le considérant 201.
([250]) Voir le considérant 313.

(316) L'Irlande fait valoir que les paiements effectués par ASI et AOE pour les contributions d'Apple Inc. sont attribuables aux sièges et fait référence à cet égard aux paiements effectués dans le cadre de l'APC et du contrat de services marketing ([251]). Même en émettant l'hypothèse que les paiements au titre de l'APC et du contrat de services marketing pourraient influencer la répartition des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE, ce que la Commission conteste ([252]), il n'existe aucune raison apparente d'attribuer ces paiements aux sièges au lieu des succursales irlandaises. En ce qui concerne l'APC et le contrat de services marketing, les clauses de ces accords n'opèrent aucune distinction entre les sièges et les succursales irlandaises, ce qui n'est pas surprenant étant donné que, d'un point de vue contractuel, tous font partie de la même entité juridique. Toutefois, lorsque ces accords mentionnent une adresse pour ASI ou pour AOE, c'est toujours celle de leurs succursales irlandaises ([253]). Néanmoins, même en supposant que les contributions d'Apple Inc. au profit d'ASI et d'AOE puissent influencer la répartition des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE, rien n'indique qu'en l'absence des sièges, Apple Inc. n'aurait pas apporté les mêmes contributions au profit des succursales irlandaises, surtout compte tenu du fait que les sièges ne semblent tirer aucun bénéfice de ces contributions, vu qu'ils n'ont pas d'existence physique ni de salariés. Il a été démontré aux considérants 281 à 290 que les sièges, de par leur activité limitée (réunions des conseils d'administration), ne participent pas et ne sauraient participer à des activités de R&D. Cela s'avérerait en effet impossible, puisqu'ils n'ont ni présence physique ni salariés. En revanche, comme noté aux considérants 295 à 304, les succursales irlandaises semblent effectivement participer à des activités d'appui, direct ou indirect, à la PI d'Apple, et Apple les a déjà traitées en tant que telles par le passé. Dès lors, même en supposant qu'Apple Inc. aurait réalisé des contributions non rémunérées au profit d'ASI et d'AOE et que ces contributions non rémunérées auraient pu influencer la répartition des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE, ces contributions auraient dû être attribuées aux succursales irlandaises.

(317) L'Irlande et Apple affirment par ailleurs que les risques sont assumés et limités pour ASI et AOE par le biais de politiques de groupe élaborées aux États-Unis. Toutefois, les politiques de groupe ont pour but de limiter les risques propres au groupe et de mettre en place des procédures de coordination; en d'autres termes, c'est le groupe qui peut exiger de telles politiques de groupe de la part de ses filiales, et non pas celles-ci qui bénéficient de telles politiques. En outre, une politique, qu'elle prenne la forme d'un document écrit, d'un processus ou d'un logiciel commercial, ne saurait être présentée comme assumant les risques commerciaux en l'absence de tout personnel. En effet, comme expliqué au considérant 290, une entité n'étant pas en mesure de gérer, de contrôler et de surveiller un risque ne devrait pas se voir attribuer ce risque à des fins fiscales.

(318) En conclusion, la Commission ne peut accepter l'argument de l'Irlande et d'Apple selon lequel les bénéfices d'ASI et d'AOE provenant de contributions apportées par les salariés d'Apple Inc. devraient être exclus du bénéfice imposable des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE, puisque ces supposées contributions des salariés d'Apple Inc. à la R&D et à la gestion des licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE ne sauraient influencer l'attribution des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE.

d) **Conclusion: les rulings fiscaux contestés entraînent une réduction de la charge d'impôt sur les sociétés d'ASI et d'AOE en Irlande**

(319) Comme il est conclu au considérant 305, les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE n'auraient pas dû être attribuées en dehors du territoire irlandais, mais auraient dû l'être aux succursales irlandaises. Par conséquent, les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE, si elles avaient été des sociétés distinctes et indépendantes exerçant des

([251]) Voir le considérant 133.
([252]) Voir le considérant 314.
([253]) Lorsqu'une adresse postale pour ASI et AOE est mentionnée dans les différentes versions de l'APC, il s'agit systématiquement d'une adresse en Irlande. Le contrat de services marketing stipule ce qui suit: «tous les avis, choix, offres, acceptations et demandes accordés ou demandés dans le cadre du présent accord sont effectués par écrit […] à la partie, à l'adresse suivante:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
À l'attention du: service juridique
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Irlande
À l'attention du: responsable»
Voir le contrat de services marketing, p. 6.

activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, n'auraient pas accepté, du point de vue de leur propre rentabilité, que tous les bénéfices d'ASI et d'AOE au-delà d'une marge limitée sur une base de coûts réduite soient attribués en dehors de l'Irlande. Au contraire, tous les bénéfices générés par les activités de vente, autres que les produits d'intérêts obtenus par ASI et AOE dans des conditions normales de marché ([254]), auraient dû être attribués aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE.

(320) L'acceptation, par Irish Revenue, de l'hypothèse non étayée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devraient être attribuées en dehors du territoire irlandais entraîne une réduction significative du bénéfice annuel imposable d'ASI et d'AOE en Irlande, c'est-à-dire de la base imposable sur laquelle l'impôt sur les sociétés est prélevé dans le cadre des règles de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande. Les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés ne peuvent donc pas être considérées comme débouchant sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence.

(321) Pour résumer, en approuvant des méthodes d'attribution des bénéfices fondées sur cette hypothèse non étayée, Irish Revenue a procuré un avantage à ASI et AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, sous la forme d'une réduction de leurs bénéfices annuels imposables respectifs. Cet avantage présentait un caractère sélectif, puisqu'il entraînait une réduction de la charge d'impôt des sociétés d'ASI et d'AOE dans le cadre des règles de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence et est ensuite imposé au même taux standard d'imposition des sociétés que les bénéfices réalisés en Irlande par ASI et AOE.

(322) L'application de l'approche autorisée de l'OCDE relative à l'attribution des bénéfices à un établissement stable aboutit à une conclusion similaire ([255]). Bien que le rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices et la jurisprudence ait été approuvé par le Conseil de l'OCDE après l'émission des rulings fiscaux contestés en 1991 et 2007, la Commission ne fait référence à ce document d'orientation non contraignant, comme expliqué au considérant 255, que pour confirmer que le résultat de ces méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par ces rulings s'écarte d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence. En effet, les administrations fiscales et entreprises multinationales ne disposent d'aucune autre analyse globale et détaillée des méthodes d'attribution de bénéfices pour les aider à déterminer les conditions de pleine concurrence des transactions intragroupe et interentreprises. En tout état de cause, ces orientations étaient déjà disponibles sous une forme similaire en 2008 ([256]), les premières orientations publiées par l'OCDE sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables datent de 1993 ([257]) et les considérations présentées dans le rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices portent sur l'application de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE à des situations concrètes.

(323) Selon l'approche autorisée de l'OCDE, lors de la première étape du processus d'attribution des bénéfices, il convient de se servir de la présence physique de salariés ou de personnes exécutant des fonctions pour le compte de l'entreprise au siège et dans l'établissement stable comme moyen objectif pour répartir les actifs employés, les fonctions exécutées et les risques assumés entre le siège et son établissement stable. En effet, il existe peu d'ambigüité quant à la présence physique de salariés ou de personnes exécutant des fonctions pour le compte de l'entreprise. Dans le cas d'ASI et d'AOE, tous les actifs, fonctions et risques, y compris les licences de PI pour l'achat, la fabrication, la vente et la distribution de produits Apple en dehors des Amériques devraient être attribués aux succursales irlandaises dans le cadre de cette première étape, puisque ces sociétés ne possède aucun salarié ni aucune personne exécutant des fonctions pour leur compte en dehors de ces succursales, en dehors de la gestion passive de liquidités sous-traitée par le conseil d'administration à Braeburn. Par ailleurs, le rapport de l'OCDE de 2010 sur l'attribution de bénéfices et la jurisprudence précise, dans ses considérations relatives aux actifs incorporels, qu'en ce qui concerne l'attribution de la propriété économique des actifs incorporels, c'est la prise active de décision à un niveau inférieur à la haute direction qui est déterminante ([258]). Les sièges d'ASI et d'AOE ne possèdent aucun salarié à un niveau inférieur à celui de la haute direction.

([254]) Voir le considérant 291.
([255]) Voir les considérants 86 à 89.
([256]) Voir le *rapport de 2008 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, approuvé par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.
([257]) Voir *Attribution de revenus aux établissements stables*, Questions de fiscalité internationale n° 5, OCDE, Paris, 1994; reproduit au Volume II du classeur de la Convention modèle OCDE, page R(13-1), et approuvé par le Conseil de l'OCDE du 26 novembre 1993.
([258]) Voir les considérants 90 et 91.

(324) S'agissant du deuxième rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] ([259]), qui représente, selon Apple, une application de l'approche autorisée de l'OCDE au cas d'espèce, les deux étapes de cette approche telles que présentées par [conseiller fiscal d'Apple] ne correspondent pas aux deux étapes de l'approche autorisée de l'OCDE telle qu'expliquée aux considérants 86 à 89. En particulier, ce rapport, comme les rulings fiscaux contestés, ne remet pas en cause l'attribution des licences de PI d'Apple aux sièges d'ASI et d'AOE. Au contraire, [conseiller fiscal d'Apple] présente l'étape 1 de cette approche comme l'analyse d'un intervalle de pleine concurrence, et non pas comme une étape visant à répartir les actifs, les fonctions et les risques entre les sièges d'ASI et d'AOE et leurs succursales irlandaises respectives, comme le prévoit l'approche autorisée de l'OCDE ([260]). Le rapport ad hoc de PwC contient lui aussi une interprétation erronée de l'approche autorisée de l'OCDE, puisqu'il présente la première étape de cette approche comme une analyse fonctionnelle, mais ne considère pas l'attribution des actifs et des risques comme pertinente ou nécessaire dans le cadre de cette étape.

8.2.2.3. ***Raisonnement à titre subsidiaire: sous-évaluation du bénéfice imposable d'ASI et d'AOE due à l'inadéquation de la méthodologie utilisée dans le cadre des méthodes unilatérale d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés***

(325) Sans préjudice de l'analyse présentée à la section 8.2.2.2, la Commission considère, à titre de raisonnement subsidiaire, que même si Irish Revenue avait eu raison d'accepter l'hypothèse non étayée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devaient être attribuées hors d'Irlande, ce que la Commission conteste, les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées dans les rulings fiscaux en cause, fondées sur cette hypothèse, débouchent de toute façon sur un résultat s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence. La Commission estime notamment que ces méthodes sous-évaluent le bénéfice annuel imposable d'ASI et d'AOE en Irlande, puisqu'elles sont basées sur des choix méthodologiques inadéquats. Ces choix inadéquats entraînent une réduction de la charge d'impôt des sociétés de ces sociétés en Irlande par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence.

(326) L'objectif de l'analyse réalisée aux considérants 327 à 360 n'est pas de déterminer une rémunération de pleine concurrence pour les fonctions exécutées par les succursales irlandaises. Au vu du raisonnement exposé à la section 8.2.2.2, la Commission ne considère pas qu'Irish Revenue a eu raison d'accepter l'hypothèse non étayée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devaient être attribuées hors d'Irlande, qui est l'hypothèse sur laquelle reposent les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés. Au contraire, cette analyse a pour but de démontrer que, même si Irish Revenue avait eu raison d'accepter cette hypothèse non étayée, plusieurs des choix méthodologiques sur lesquels reposent ces méthodes entraînent tout de même un résultat imposable pour ASI et AOE en Irlande s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence. En d'autres termes, en approuvant ces méthodes, les rulings fiscaux contestés doivent en toute hypothèse être considérés, également selon ce raisonnement subsidiaire, comme procurant un avantage sélectif à ASI et AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

(327) Plus précisément, la Commission estime que les choix méthodologiques suivants, sur lesquels reposent les méthodes unilatérales d'attribution des bénéfices unilatérales approuvées par les rulings fiscaux contestés, s'écartent d'un résultat basé sur le marché: i) le choix des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE comme point central des méthodes unilatérales d'attribution des bénéfices; ii) le choix des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices; et iii) les niveaux des rémunérations acceptées.

a) **Choix injustifié des succursales irlandaises comme point central de la méthode unilatérale d'attribution des bénéfices**

(328) Lorsque des méthodes directes de fixation des prix de transfert, telles que la méthode CUP, sont utilisées pour fixer le prix d'une transaction intragroupe, leur résultat tient compte de la même manière des deux parties à la

([259]) Voir le considérant 210.
([260]) Le rapport semble contenir d'autres imprécisions: il indique par exemple que la succursale irlandaise ne réalise aucune activité de marketing, alors que l'Irlande et Apple semblent soutenir l'inverse.

transaction. À l'inverse, lorsque des méthodes de fixation des prix de transfert indirectes et unilatérales, telles que la MTMN, sont utilisées, l'analyse des prix de transfert cible uniquement les activités réalisées par une partie à la transaction contrôlée (la «partie testée») et sur la rémunération de ces activités, et non pas sur les différentes transactions identifiables et leur prix. Dès lors, lorsque la MTMN est appliquée, il est nécessaire de choisir la partie testée pour laquelle il est possible de comparer la marge nette réalisée par cette partie à la transaction contrôlée avec la marge nette réalisée par des sociétés indépendantes comparables dans le cadre de transactions effectuées sur le marché libre ([261]). Il est donc essentiel, pour garantir la fiabilité de l'estimation que la rémunération de pleine concurrence de cette transaction, que le choix de la partie testée soit le meilleur choix possible.

(329) Dans les méthodes unilatérales d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés, qui ressemblent à la MTMN, seules les activités des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE sont prises en compte ([262]). Les rulings fiscaux contestés acceptent donc le choix des succursales irlandaises comme «partie testée». De même, les succursales irlandaises sont considérées comme la partie testée dans les rapports ad hoc de PwC et de [conseiller fiscal d'Apple]. Le choix des succursales irlandaises comme «partie testée» est basé sur l'hypothèse non étayée selon laquelle les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE assureraient la «fonction la moins complexe» par rapport à leurs sièges respectifs, puisque les licences de PI d'Apple ont été attribuées à ces derniers à des fins fiscales. Le fait que les succursales irlandaises aient été choisies comme partie testée veut également dire que les activités des sièges sont considérées comme plus complexes.

(330) Dans le cadre de l'application de la MTMN, les entités qui sont, par exemple, exposées au risque, ou qui détiennent des actifs incorporels, sont souvent choisies comme fonction la plus complexe ([263]). Il importe, à cet égard, de préciser que le seul fait de détenir un actif incorporel ne signifie pas nécessairement que le propriétaire de cet actif exécute une fonction complexe. Dès lors, même si les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devaient être attribuées hors d'Irlande, ce que la Commission conteste, le choix des succursales irlandaises comme étant la fonction la moins complexe doit être basé sur une comparaison des fonctions exécutées par ces succursales par rapport à celles de leurs sièges respectifs, et non pas sur cette seule hypothèse.

(331) Comme expliqué au considérant 281, les activités des sièges sont limitées aux réunions des conseils d'administration des deux sociétés. Les réunions des conseils d'administration des deux sociétés sont consignées dans les procès-verbaux et, comme le montrent les résumés de ces procès-verbaux fournis aux tableaux Tableau 4 et Tableau 5 ainsi que les descriptions présentées aux considérants 127 et 129, ces procès-verbaux n'attestent d'aucune activité complexe réalisée au niveau des sièges d'ASI et d'AOE. Selon ces procès-verbaux, les réunions des conseils d'administration traitent principalement les décisions relatives à la gestion financière, comme la réception ou le versement de dividendes. En particulier, les sièges ne semblent pas jouer, ni être capables de jouer, un rôle actif et critique dans la R&D ou la gestion de la PI d'Apple, comme expliqué aux considérants 281 à 293.

(332) En revanche, comme expliqué aux considérants 296 à 304, les fonctions des succursales irlandaises telles qu'elles ont été décrites à Irish Revenue consistaient en fonction pour lesquelles l'utilisation de ces licences était cruciale et il existait des indications que ces succursales assuraient bien des fonctions en rapport avec la PI qui étaient essentielles à la promotion et à la reconnaissance de la marque dans la région EMEIA.

(333) Compte tenu de la capacité limitée des sièges à contrôler le moindre risque par rapport à la portée des activités de leurs succursales irlandaises respectives, le choix des succursales irlandaises comme partie testée, moins complexe, à la transaction, entraîne un bénéfice annuel imposable pour ASI et AOE en Irlande s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence. Par conséquent,

([261]) Voir, dans ce cadre, le paragraphe 3.18 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010: «Le choix de la partie testée doit être compatible avec l'analyse fonctionnelle de la transaction. En règle générale, la partie testée est celle à qui une méthode de prix de transfert peut être appliquée de la manière la plus fiable et pour laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvés; ce sera le plus souvent celle dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe».

([262]) D'après l'Irlande, cela ressort de l'application de l'article 25 du TCA 97, prévoyant que seules les activités réalisées dans les succursales irlandaises doivent être prises en compte.

([263]) Voir le considérant 94.

l'acceptation, par Irish Revenue, des méthodes d'attribution des bénéfices basées sur ce choix réduit la charge annuelle d'impôt sur les sociétés d'ASI et d'AOE par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence. Les rulings fiscaux contestés doivent dès lors être considérés comme procurant un avantage sélectif à ASI et AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

b) **Choix inadéquat de l'indicateur du niveau de bénéfices**

(334) Même si les succursales irlandaises étaient considérées à juste titre comme la «fonction la moins complexe» et, dès lors, sélectionnées à raison comme partie testée aux fins des méthodes unilatérales d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés, ce que la Commission conteste, les indicateurs du niveau de bénéfices choisis pour ces méthodes ne débouchent pas sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence.

(335) L'indicateur du niveau de bénéfices sélectionné pour l'application d'une méthode unilatérale de fixation des prix de transfert, comme la MTMN, est censé refléter les fonctions exécutées par la partie testée dans la transaction contrôlée, représentée, selon les rulings fiscaux contestés, par les succursales irlandaises. L'indicateur du niveau de bénéfices proposé par Apple et approuvé par Irish Revenue dans les rulings fiscaux de 1991 et 2007 aux fins de la détermination du bénéfice imposable d'ASI et d'AOE pour les fonctions qu'elles exécutent est celui des dépenses d'exploitation, associé, pour AOE, avec un pourcentage du chiffre d'affaires depuis le ruling de 2007. Les deux succursales exécutant des fonctions différentes, la Commission analysera séparément celles de chacune d'entre elles, afin de déterminer si le choix des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices était pertinent dans chaque cas.

(336) Apple a présenté la succursale irlandaise d'ASI à Irish Revenue en indiquant qu'elle réalisait essentiellement des activités d'achat, de vente et de distribution. Le choix des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices est généralement associé aux distributeurs limités ([264]). Toutefois, pour les raisons exposées aux considérants 337, 338 et 339, la succursale irlandaise d'ASI ne saurait être considérée comme un distributeur limité.

(337) Premièrement, ASI assume le risque lié au chiffre d'affaires, qui se montait à [67,5-68] milliards d'USD en 2014. Vu que le siège d'ASI n'a aucune présence physique ni salarié et est donc incapable d'assumer les risques relatifs aux produits, il convient de supposer que c'est sa succursale irlandaise qui assume les risques en question. L'utilisation des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices ne reflète pas ce risque, puisque les dépenses d'exploitation de la succursale irlandaise d'ASI sont restées relativement stables au cours de la période durant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur. En revanche, les ventes d'ASI ont considérablement augmenté sur cette même période. Cette absence de corrélation entre dépenses d'exploitation et ventes remet en question l'adéquation des dépenses d'exploitation en tant qu'indicateur du niveau de bénéfices aux fins de la détermination du bénéfice imposable d'ASI ([265]).

([264]) Le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] semble considérer que les ventes ne représentent pas un indicateur du niveau de bénéfices adéquat pour des activités de distribution. Selon ce rapport, les ventes ne peuvent être pertinentes en l'espèce que pour les activités de distribution limitées à la logistique, alors qu'ASI assure d'importantes fonctions d'assistance aux clients et fournit des garanties pour tous les produits vendus. Voir le rapport intitulé «Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes», [conseiller fiscal d'Apple], 30 avril 2008, dans lequel le conseiller fiscal d'Apple indique «[conseiller fiscal d'Apple] considère que l'utilisation d'un ratio de Berry peut se justifier dans certains cas, dans des groupes hautement intégrés dans lesquels la «vente» est principalement effectuée au niveau régional ou mondial et le rôle de la société responsable de la vente est essentiellement logistique». Voir également le rapport intitulé «Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes», [conseiller fiscal d'Apple], 30 avril 2008, dans lequel le conseiller fiscal d'Apple indique que «[conseiller fiscal d'Apple] note que d'après le groupe de travail [de l'OCDE], le ratio de Berry ne devrait être utilisé que pour rémunérer les activités de vente; et qu'un indicateur lié aux ventes est plus approprié, excepté lorsque, dans des situations comparables, des parties indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence en auraient décidé autrement». «Groupe de travail de l'OCDE» désigne les groupes de travail, au sein de l'OCDE, composés en principe de représentants des États membres et consacrés à des sujets spécifiques tels que, par exemple, la fixation des prix de transfert.

([265]) Considérant 67 de la décision d'ouverture: «En fait, […] les revenus commerciaux d'ASI ont augmenté de 415 % au cours de la période 2009-2012, à 63,9 milliards d'USD. Sur cette même période, les coûts d'exploitation tels que reflétés par le revenu imposable […] ont augmenté de [15-20] %».

(338) Deuxièmement, ASI fournit des garanties pour tous les produits vendus dans la région EMEIA. Ces garanties constituent le passif le plus important dans le transfert d'actifs et de passifs d'ASI à ADI concernant cette région ([266]). Vu que le siège d'ASI n'a aucune présence physique ni salarié et est donc incapable d'assumer les risques relatifs aux produits, il convient de supposer que c'est sa succursale irlandaise qui détient ce passif. Toutefois, le choix des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices ne reflète pas ce niveau de risque, puisque, comme expliqué au considérant 336, l'utilisation des dépenses d'exploitation en tant qu'indicateur du niveau de bénéfices est généralement associée aux distributeurs limités ([267]).

(339) Troisièmement, ASI s'appuie systématiquement sur des contractants tiers ([268]) pour assurer sa fonction de distribution. De fait, le chiffre d'affaires généré par ASI est constitué en grande partie par des produits qui ne sont jamais physiquement traités en Irlande. Le risque assumé au regard des produits qui ne sont pas traités en Irlande serait mieux reflété par les ventes totales que par les dépenses d'exploitation: en effet, si les paiements relatifs aux services sous-traités peuvent être reflétés par les dépenses d'exploitation de la succursale, ce montant inclurait la rémunération de la tierce partie qui fournit les services et ne reflète pas les coûts générés par l'activité en tant que tels. Toutefois, le niveau d'informations disponibles sur les dépenses d'exploitation d'ASI ne suffit pas pour identifier les éléments qui les composent, telles que les coûts sous-traités et les coûts de personnel ([269]).

(340) Pour les raisons exposées aux considérants 337, 338 et 339, le choix des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices, au lieu des ventes, ne reflète pas de manière adéquate les risques assumés et les activités importantes réalisées par la succursale irlandaise d'ASI. Ces raisons valent également pour l'utilisation du ratio de Berry dans les deux rapports ad hoc préparés par PwC et [conseiller fiscal d'Apple]. Le ratio de Berry est également utilisé comme ratio financier pour estimer la rémunération de pleine concurrence des distributeurs limités ([270]). Le ratio de Berry représente un rendement des fonctions d'une société apportant une valeur ajoutée et suppose que ces fonctions soient reflétées dans les dépenses d'exploitation de la société. Le dénominateur utilisé dans le ratio de Berry étant les dépenses d'exploitation, l'utilisation de ces dernières dans l'application de la MTMN et l'utilisation du ratio de Berry ne constituent dans les faits rien de plus qu'une différence de présentation. En tout état de cause, les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert décrivent des scénarios dans lesquels le ratio de Berry peut s'avérer utile, mais ceux-ci ne sont pas les mêmes que celui dans lequel ASI opère ([271]).

(341) En conclusion, ni le choix des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices effectué dans les rulings fiscaux en cause, ni l'utilisation du ratio de Berry dans les rapports ad hoc, ne conviennent pour déterminer une rémunération de pleine concurrence pour les fonctions exécutées par la succursale irlandaise d'ASI. Le choix des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices, au lieu des ventes, réduit de manière inappropriée le bénéfice annuel imposable d'ASI en Irlande, puisque les ventes représentent un indicateur du niveau de bénéfices plus large que les dépenses d'exploitation et que, dans le cas d'ASI, les ventes ont considérablement augmenté au cours de la période durant laquelle les rulings contestés étaient en vigueur, alors que les dépenses d'exploitation d'ASI sont restées relativement stables ([272]). Ce choix débouche notamment sur une base imposable particulièrement faible et stable pour la succursale irlandaise d'ASI ([273]), qui ne reflète pas de manière

([266]) Voir le considérant 135.
([267]) Voir, dans ce cadre, le paragraphe 2.87 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010, indiquant ce qui suit: «Le dénominateur devrait être axé sur les indicateurs pertinents de la valeur des fonctions de la partie testée dans la transaction examinée, compte tenu de ses actifs et de ses risques».
([268]) Voir, par exemple, le considérant 55.
([269]) Voir la Figure 4.
([270]) Voir, par exemple, le tableau sur l'utilisation des indicateurs du niveau de bénéfices dans «Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook», Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Rendement de l'actif (RoA)	Formule: bénéfice d'exploitation/actifs opérationnels Souvent utilisé pour effectuer le test: fabricants
Marge opérationnelle	Formule: bénéfice d'exploitation/ventes nettes Souvent utilisé pour effectuer le test: distributeurs
Ratio de Berry	Formule: bénéfice brut/dépenses d'exploitation Souvent utilisé pour effectuer le test: distributeurs exécutant peu de fonctions
Marge nette	Formule: bénéfice d'exploitation/coûts totaux Souvent utilisé pour effectuer le test: fournisseurs de services et sous-traitants

([271]) Voir le paragraphe 2.101 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010.
([272]) Voir le considérant 337.
([273]) Ce principe est expliqué dans le cadre des réorganisations d'entreprises au paragraphe 9.10 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010, indiquant ce qui suit: «[i]l est fréquent que des activités locales soient transformées en activités à risques réduits (par exemple en «distributeurs limités» ou en «sous-traitants») et que des profits relativement faibles (mais généralement stables) leur soient attribués au motif que le risque d'entrepreneur est assumé par une autre partie, à laquelle le bénéfice résiduel est attribué».

adéquate les risques assumés par cette succursale, tels que décrits aux considérants 337, 338 et 339. Ce choix entraîne par conséquent une rémunération plus faible pour cette succursale que pour une société indépendante dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence. Ce problème ne se pose pas lorsque les ventes sont utilisées en tant qu'indicateur du niveau de bénéfices aux fins de la détermination de la rémunération des fonctions exécutées par la succursale irlandaise d'ASI.

(342) Le fait que le choix des dépenses d'exploitation comme indicateur du niveau de bénéfices pour une société réalisant des activités d'achat, de vente et de distribution ne débouche pas forcément sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence est également appuyé par les orientations fournies dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert. Ces principes suggèrent une rémunération basée sur les ventes, et non sur les dépenses d'exploitation, pour les sociétés exécutant de telles fonctions ([274]). Des problèmes similaires sont également traités dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert concernant l'utilisation du ratio de Berry ([275]). En toute hypothèse, la possibilité de choisir comme indicateur du niveau de bénéfices les coûts totaux, qui représentent une base encore plus large que les dépenses d'exploitation ([276]), n'a jamais été envisagée pour la succursale irlandaise d'ASI et ce choix aurait lui aussi augmenté le bénéfice annuel imposable d'ASI en Irlande.

(343) S'agissant d'AOE, Apple a présenté sa succursale irlandaise à Irish Revenue comme étant responsable de la fabrication et du montage d'une gamme spécialisée de produits informatiques. AOE est propriétaire des stocks ([277]) et semble contrôler et assumer les risques d'au moins une partie des coûts qui s'y rapportent ([278]). Son siège n'étant pas en position d'assumer effectivement ces risques, en l'absence d'une présence physique ou de salariés capables de les gérer, la succursale irlandaise d'AOE doit être considérée comme assumant la totalité des risques relatifs aux stocks. Dans ces circonstances, un indicateur du niveau de bénéfices incluant les coûts totaux est mieux adapté à une société de fabrication comme AOE que les dépenses d'exploitation. Les coûts totaux représentent une base plus large que les dépenses d'exploitation, puisque ces dernières ne comprennent pas les coûts afférents aux matières premières, tandis que les coûts totaux incluent le principal élément variable des coûts, qui est en principe, pour les sociétés de fabrication comme AOE, le coût des produits vendus. La Commission observe à cet égard que les rapports ad hoc de PwC et de [conseiller fiscal d'Apple] proposent tous deux une marge sur les coûts totaux comme indicateur du niveau de bénéfices ([279]).

(344) En acceptant une méthode d'attribution des bénéfices dans laquelle l'indicateur du niveau de bénéfices est les dépenses d'exploitation, et non pas les coûts totaux, Irish Revenue a procuré un avantage sélectif à AOE par rapport aux sociétés non intégrées, dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence. L'exclusion de certains coûts, tels que le coût des marchandises vendues, de l'indicateur du niveau de bénéfices approuvé par les rulings fiscaux contestés pour la succursale irlandaise d'AOE,

([274]) Voir, dans ce cadre, le paragraphe 2.87 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010: «En général, et sous réserve de l'examen des faits et des circonstances spécifiques, les ventes ou les charges d'exploitation de distribution peuvent être une base appropriée pour les activités de distribution; les coûts complets ou les charges d'exploitation peuvent être une base appropriée pour les activités de services ou de fabrication; les actifs opérationnels peuvent être une base appropriée pour des activités à forte intensité capitalistique comme certaines activités manufacturières ou certains services d'infrastructure».

([275]) Voir, dans ce cadre, le paragraphe 2.101 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010: «les difficultés […] concernant les coûts répercutés sans marge valent aussi pour l'application des ratios de Berry. Pour qu'un ratio de Berry soit approprié pour tester la rémunération d'une transaction contrôlée (consistant par exemple en la distribution de produits), il faut que:
— La valeur des fonctions exercées dans la transaction contrôlée (compte tenu des actifs employés et des risques assumés) soit proportionnelle aux charges d'exploitation,
— La valeur des fonctions exercées dans la transaction contrôlée (compte tenu des actifs employés et des risques assumés) ne soit pas sensiblement affectée par la valeur des produits distribués, c.-à-d. ne soit pas proportionnelle au chiffre d'affaires, et
— Le contribuable n'exerce pas, dans les transactions contrôlées, d'autres fonctions significatives (de production par exemple) qui devraient être rémunérées en utilisant une autre méthode ou un autre indicateur financier».

([276]) Voir le paragraphe 2.47 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010.

([277]) D'après les états financiers d'AOE, celle-ci possède des stocks de «matières premières» ainsi que de «produits en cours de fabrication et de produits finis».

([278]) Voir, dans ce cadre, le paragraphe 2.93 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010: «[l]orsqu'on applique une méthode transactionnelle de la marge nette basée sur les coûts, on utilise souvent les coûts complets, qui englobent tous les coûts directs et indirects imputables à l'activité ou à la transaction, en procédant à une répartition appropriée compte tenu des frais généraux de l'entreprise. La question se pose de savoir si et dans quelle mesure il est acceptable, dans des conditions de pleine concurrence, de répercuter sans marge une fraction significative des coûts du contribuable (coûts susceptibles d'être exclus du dénominateur de l'indicateur du bénéfice net). Il s'agit de déterminer dans quelle mesure une partie indépendante agissant dans des circonstances comparables accepterait de ne pas percevoir de marge sur une fraction des charges qu'elle engage».

([279]) Voir les considérants 167 et 214.

réduit de manière inappropriée le bénéfice annuel imposable de cette société en Irlande, vu que les coûts totaux représentent un indicateur du niveau de bénéfices plus large que les dépenses d'exploitation et peuvent donc réduire le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande.

(345) En conclusion, l'acceptation, par Irish Revenue, des dépenses d'exploitation en tant qu'indicateur du niveau de bénéfices dans les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés, au lieu des ventes, pour la succursale irlandaise d'ASI, et les coûts totaux, pour la succursale irlandaise d'AOE, réduit de manière inappropriée le bénéfice annuel imposable des deux sociétés en Irlande par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence. Les rulings fiscaux contestés doivent dès lors être considérés comme procurant un avantage sélectif à ASI et AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

c) **Les niveaux de rémunération acceptés sont trop faibles**

(346) Dans les rulings fiscaux contestés, Irish Revenue a accepté différents niveaux de rémunération pour les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE. En ce qui concerne ASI, le ruling de 1991 accepte une marge de 12,5 % sur les dépenses d'exploitation de sa succursale, tandis que le ruling de 2007 accepte une marge de [10-15] %. Pour ce qui est d'AOE, le ruling de 1991 accepte une marge de 65 % sur les dépenses d'exploitation de sa succursale jusqu'à hauteur de [60-70] millions d'USD, et une marge de [20 %] au-delà de ce montant, tandis que le ruling de 2007 accepte une marge de [10-15 %] sur les dépenses d'exploitation de la succursale avec une rémunération sur PI de [1-5] % du chiffre d'affaires de la succursale pour les «technologies de processus de fabrication cumulées» ([280]) de la succursale irlandaise. Aucun rapport sur l'attribution des bénéfices n'ayant été préparé par Apple au moment de la demande des rulings fiscaux en cause, il n'existe aucune explication datant de l'époque des faits permettant d'étayer le choix de ces niveaux de rémunération en 1991 et 2007.

(347) En ce qui concerne le ruling de 1991, le système de seuil convenu pour AOE, correspondant à 65 % des dépenses d'exploitation et ramené à 20 % au-delà de [60-70] millions d'USD, semble avoir été défini à l'issue de négociations et avoir été guidé par des considérations touchant à l'emploi, comme le prouvent les extraits reproduits à la section 2.2.3 et, en particulier, la référence qui y est faite à la nécessité de «ne pas inhiber le développement des activités irlandaises» ([281]). Le Tribunal a considéré à cet égard que si une administration fiscale dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer les bénéficiaires ou les conditions dans lesquelles un allègement fiscal est octroyé sur la base de critères étrangers au système d'imposition, tels que des considérations touchant à l'emploi, l'exercice de ce pouvoir d'appréciation doit être réputé procurer un avantage sélectif.

(348) La Commission n'est pas d'accord avec l'interprétation de cette référence par l'Irlande ([282]), selon laquelle il ne serait pas déraisonnable pour un sous-traitant d'accepter une marge réduite sur ses coûts en échange d'une compensation généreuse. L'objectif d'un opérateur économique rationnel étant de maximiser ses bénéfices en tenant compte d'un certain niveau de risque, un tel opérateur n'accepterait pas une rémunération plus faible en renonçant à ses bénéfices en échange d'une autre rémunération suffisante. La Commission ne voit pas davantage la pertinence de l'interprétation proposée par Apple de cette référence ([283]), qui, selon Apple, devrait être comprise en tenant compte du fait que les investissements fixes marginaux nécessaires au développement ont peu de chances d'être aussi conséquents que les investissements fixes initiaux ([284]). En particulier, il est impossible d'accepter l'argument d'Apple présenté dans une étude ad hoc préparée par [le 2e conseiller d'Apple] ([285]), selon

([280]) Voir la demande de ruling du 16 mai 2007, qui constitue la base du ruling de 2007, p. 1.
([281]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 119. Voir le considérant 65.
([282]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525,, points 25 à 28, et la jurisprudence citée.
([283]) Voir le considérant 65.
([284]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 112.
([285]) Voir le considérant 170.

lequel les gains d'efficacité devraient être moins imposés. Selon ce rapport, un taux d'imposition plus bas sur les bénéfices dépassant un certain seuil refléterait les économies d'échelle réalisées. Cependant, la Commission ne voit aucune logique économique à ce qu'une société accepte des bénéfices plus faibles lorsque ses coûts sont réduits. De même, une baisse de l'impôt des grandes sociétés bénéficiant d'économies d'échelle serait contraire à la logique du système fiscal. Plus précisément, si les bénéfices tirés d'économies d'échelle étaient moins imposés que les bénéfices générés par les petites entreprises, les grandes sociétés bénéficieraient d'un double avantage: en effet, les grandes entreprises réalisant plus de gains d'efficacité que leurs pairs de petite taille réaliseraient des bénéfices plus élevés et, puisque l'impôt serait calculé en pourcentage des bénéfices, seraient soumises à un taux d'imposition plus faible sur ces bénéfices. Un tel avantage ne répondrait pas à la logique du système fiscal, dont le but est d'imposer les bénéfices de toutes les sociétés soumises à l'impôt en Irlande, quelle que soit leur taille et leur position sur le marché. Enfin, il est possible qu'accepter une marge bénéficiaire plus faible par unité de produits vendus lorsque la quantité vendue à un client donné augmente réponde à une certaine logique commerciale. Toutefois, cela n'entraîne pas automatiquement une baisse des bénéfices enregistrés pour ce client, puisque la réduction des marges bénéficiaires unitaires pourrait, en principe, être largement compensée par les volumes plus importants vendus à ce client. L'Irlande n'avait aucune information sur une stratégie de prix sous-jacente d'Apple qui correspondrait à un tel schéma de rentabilité. En toute hypothèse, des mesures incitatives apparentées à des réductions des taux d'imposition effectifs visant à favoriser l'activité et l'emploi ne répondent pas à la logique du système fiscal.

(349) La Commission peut en revanche accepter les explications de l'Irlande ([286]) et d'Apple ([287]) concernant l'allègement pour amortissement autorisé dans le ruling de 1991, sur lequel elle avait exprimé des doutes dans la décision d'ouvrir la procédure. La Commission avait estimé dans celle-ci que l'accord donné par Irish Revenue pour que le montant des allègements pour amortissements soit réduit à [1-10] million[s] d'USD au-delà de la somme des amortissements figurant dans les comptes n'était étayé par aucune méthode et n'était justifié par aucune dépense effective, mais semblait plutôt être le résultat de négociations. L'Irlande et Apple ont fait valoir que le ruling de 1991 limitait les déductions fiscales sur ce point. L'Irlande a notamment expliqué qu'ASI et AOE avaient proposé de leur plein gré une limite annuelle de leur capacité à bénéficier d'allègements pour amortissements, même si elles étaient en droit de réclamer davantage d'allègements de ce type sur un nombre d'années plus réduit ([288]), de sorte que ce point du ruling ne semble pas avoir procuré d'avantage sélectif à ces sociétés lorsqu'il est examiné individuellement et séparément du reste du ruling.

(350) S'agissant du ruling de 2007, un raisonnement ex post est présenté dans les rapports ad hoc préparés par PwC et [le conseiller fiscal d'Apple] pour les niveaux de rémunération convenus pour les succursales irlandaises d'ASI et d'AOE. Les deux rapports s'appuient sur une étude de comparabilité, mais alors que le rapport de PwC présente toutes les sociétés que le conseiller fiscal a jugées comparables pour l'estimation d'une supposée rémunération de pleine concurrence pour les deux succursales, le rapport ad hoc du [conseiller fiscal d'Apple] ne mentionne pas les éléments comparables qui ont été utilisés. Le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] souligne certains problèmes de comparabilité, notamment des différences significatives dans ce rapport ([289]), mais procède néanmoins à une recherche dans la base de comparables.

(351) À titre liminaire, la Commission considère que l'utilisation d'une étude de comparabilité, qui est basée sur une recherche dans une base de comparables, n'est pas une méthode appropriée pour estimer le bénéfice de pleine concurrence des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE. Pour qu'une telle étude débouche sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence, les produits vendus par les tierces parties incluses dans l'étude doivent pouvoir être comparés aux produits vendus par ASI et aux produits fabriqués par AOE. Or, les critères d'élimination utilisés par PwC et [le conseiller fiscal d'Apple] pour la sélection des comparables ne tiennent pas compte du fait qu'Apple vend des produits de marque de haute qualité et positionne comme tels ses produits sur le marché, tandis que les sociétés sélectionnées peuvent se positionner différemment.

([286]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 121 et suivants.
([287]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 115 et suivants.
([288]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 127.
([289]) Voir le rapport ad hoc de [conseiller fiscal d'Apple] sur les prix de transfert, p. 13: «les marchés géographiques concernés, les clauses contractuelles, la gamme de produits et les volumes de produits relatifs aux distributeurs tiers sont sensiblement différents par rapport à ceux pertinents pour les activités de la succursale irlandaise d'ASI».

Il est impossible d'estimer une rémunération de pleine concurrence pour un distributeur comme ASI sans tenir compte de ce paramètre, surtout compte tenu du fait qu'ASI est responsable des garanties sur les produits vendus (voir le considérant 338), qui, dans le cas de produits de marque de haute qualité, génèrent un risque non négligeable ([290]), et qu'ASI assume un risque important pour les produits haut de gamme qui ne sont pas physiquement traités par la succursale irlandaise (voir le considérant 339), ce qui n'est pas le cas, en principe, des sociétés retenues pour la comparaison. En outre, une différence significative en ce qui concerne l'importance des coûts variables peut s'avérer problématique dans une étude de comparabilité, puisque les coûts d'exploitation d'ASI représentent une part très réduite de ses ventes.

(352) Outre ces préoccupations d'ordre général relatives à l'utilisation d'une étude de comparabilité dans le cas d'espèce, la Commission estime particulièrement problématique qu'au moins trois des 52 sociétés choisies par PwC comme éléments comparables se trouvent en liquidation ([291]). Les sociétés n'ayant pas de modèle d'entreprise viable ne peuvent en principe pas servir de points de comparaison fiables pour déterminer un niveau de rémunération adéquat. Le fait qu'une part importante de l'échantillon se trouve en liquidation prouve que la viabilité du modèle d'entreprise n'a pas été suffisamment prise en compte lors de la sélection et, dès lors, la représentativité globale des comparables ne peut être établie.

(353) Malgré ces préoccupations d'ordre général et spécifique relatives aux études de comparabilité effectuées dans les rapports ad hoc, la Commission a tout de même évalué, par souci d'exhaustivité, le niveau de rémunération qui devrait être attribué à ASI et AOE, en utilisant comme indicateur du niveau de bénéfices les ventes pour ASI et les coûts totaux, au lieu des dépenses d'exploitation, pour AOE. La Commission rappelle qu'elle n'a pas effectué cette analyse pour déterminer la rémunération de pleine concurrence relative aux fonctions exécutées par les succursales irlandaises ([292]), mais pour prouver que même si Irish Revenue avait eu raison d'accepter l'hypothèse non étayée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devaient être attribuées hors d'Irlande, ce que la Commission conteste, le choix inopportun des dépenses d'exploitation et les niveaux de rémunération excessivement faibles acceptés par Irish Revenue pour l'application des méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés débouchent sur un bénéfice annuel imposable d'ASI et d'AOE en Irlande qui s'écarte à coup sûr d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché pour leurs succursales irlandaises respectives.

(354) En ce qui concerne ASI, une évaluation d'un rendement moyen des ventes ([293]) sur la même période que celle de l'analyse réalisée par PwC, sur la base des mêmes comparables, est présentée à la Figure 13.

Figure 13

Marge sur le bénéfice d'exploitation à partir du chiffre d'affaires des 52 sociétés sélectionnées par PwC

	Moyenne 2007-2011 (en %)
Quartile inférieur (25e centile)	1,3
Médiane	3,0
Quartile supérieur (75e centile)	4,5

([290]) Le risque lié aux garanties augmente avec le prix des produits concernés; les produits de marque de haute qualité s'accompagnent donc d'une garantie en raison de leur prix relativement élevé, incluant le coût des composants. Voir, dans ce cadre, le paragraphe 3.37 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 1995, présentant l'exemple suivant: «[s]upposons qu'un contribuable vende des magnétoscopes de qualité supérieure à une entreprise associée et que les seules informations sur les bénéfices dont on dispose concernent la vente de magnétoscopes de qualité moyenne. Supposons que le marché des magnétoscopes de qualité supérieure soit un marché en croissance, se caractérise par de fortes barrières à l'entrée, comporte un petit nombre de concurrents et offre de larges possibilités de différenciation des produits. Tous ces éléments peuvent avoir une incidence sensible sur la rentabilité des activités considérées et des activités comparées, et dans une telle situation des ajustements de comparabilité seraient nécessaires. Tout comme avec les autres méthodes, la fiabilité des ajustements de comparabilité nécessaires conditionne la fiabilité de l'analyse. On notera que même si deux entreprises exercent exactement les mêmes activités, la rentabilité variera en fonction de la part de marché, de la position concurrentielle, etc.» Cet exemple n'a pas été conservé dans la version 2010 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.

([291]) La base de données du Bureau Van Dijk utilisée par PwC indique que les sociétés TECNOTEL ITALIA S.P.A. et MIELCO SPA se trouvent en liquidation; en outre, selon des sources publiques, la société MEMTEC IBERICA SL se trouve également en liquidation.

([292]) Voir le considérant 326.

([293]) Le chiffre d'affaires (ou les recettes d'exploitation) a été conservé pour la recherche dans la base de données.

(en %)

	EBIT/chiffre d'affaires	2011	2010	2009	2008	2007	Moyenne
1	ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA	1	1	1	1	1	0,66
2	ALLNET.ITALIA S.P.A.	4	5	4	2	1	3,25
3	AMSTESO ELECTRIC LIMITED	6	6	6	190	193	80,17
4	APLICACIONES TECNOLOGICAS SA	12	18	16	18	25	17,50
5	APRA S.P.A.	2	1	1	2	4	2,06
6	AVESTA	4	4	5	5	4	4,39
7	B2BIRES S.R.L.	3	4	3	3	3	3,21
8	COM 2 NETWORKS	2	3	3	3	4	3,33
9	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA	0	0	0	0	0	0,14
10	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA	1	1	1	1	1	0,98
11	COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA	2	2	2	7	4	3,47
12	CONFIG	2	1	0	2	5	1,76
13	CONNECT DATA	3	0	2	7	7	3,75
14	DACOM S.P.A.	9	8	8	10	4	7,87
15	DIGIT ACCESS	4	3	3	4	4	3,49
16	DUWIN SRL	0	0	0	1	1	0,47
17	EARPRO SA	2	4	1	16	14	7,37
18	ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA	1	1	1	0	1	1,09
19	ELETTROLAZIO S.P.A.	3	2	2	3	1	2,26
20	EUROP COMPUTER PERFORMANCE	3	3	3	2	4	2,98
21	FERNANDO CRISTINO, LDA	13	12	12	9	8	10,73
22	FRIGO 2000 S.R.L.	10	12	12	17	22	14,68
23	GIGALOGIE	5	5	5	8	5	5,77

(en %)

	EBIT/chiffre d'affaires	2011	2010	2009	2008	2007	Moyenne
24	INFOWORK TECNOLOGY SL	1	1	1	0		0,83
25	INTERDAS S.P.A.	6	2	0	1	0	1,63
26	INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA	2	– 5	3	1	2	0,53
27	IPOH S.R.L.	2	2	0	4	7	3,17
28	IRES — S.P.A.	6	6	5	6	6	5,68
29	K1 ELECTRONIC GmbH	3	2		1	1	1,51
30	KONTORLAND AS	8	6	10	10	10	8,69
31	LAZANAS — Xepapadakou Eisagogiki A.E.E.	0	1	2	1	2	1,10
32	LINEA 2000	10	11	12	10	11	10,74
33	M HERMIDA INFORMATICA SA	1	2	2	1	1	1,30
34	MEMTEC IBERICA	3	1	4	5	2	2,97
35	MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE	1	– 2	1	1	4	1,33
36	MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA	2	11	5	– 12	3	1,77
37	MT COMPONENTS LIMITED	4	1	2	1	1	1,74
38	NEO TECHNOLOGY	2	2	2	3	2	2,07
39	OLISYS	6	5	6	6	5	5,52
40	PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE	6	4	3	4	6	4,50
41	RECO S.P.A.	1	5	8	2	4	3,96
42	REMLE, SA	2	3	2	1	1	1,75
43	SANGHA France	7	3	4	6	4	4,69
44	SIAM S.R.L.	2	1	2	1	1	1,54
45	SUMELEC NAVARRA SL	0	0	1	7	10	3,80
46	TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE	0	1	2	2	2	1,27
47	TEDUIN SA	2	1	1	1	1	1,10

(en %)

	EBIT/chiffre d'affaires	2011	2010	2009	2008	2007	Moyenne
48	TELSERVICE S.R.L.	0	0	0	0	0	0,17
49	TRANS AUDIO VIDEO S.R.L.	5	4	4	8	8	5,82
50	TULSI IMPORT EXPORT LTD		1	2	1	2	1,74
51	VERE 85 SA		1	1	0	0	0,69
52	ΕΝΑΡΞΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε.	3	3	4	4	4	3,87

(355) L'analyse de la Figure 13, qui utilise les comparables sélectionnés par PwC, avec la succursale irlandaise d'ASI en tant que partie testée et les ventes comme indicateur du niveau de bénéfices, donne un rendement moyen des ventes de 3 %, avec un intervalle interquartile ([294]) de 1,3 % à 4,5 %. Selon les informations incluses dans le Tableau 1 de la présente décision, ainsi que les informations extraites des déclarations d'impôt fournies au considérant 105, les revenus commerciaux de la succursale irlandaise d'ASI imposés au taux standard d'imposition des sociétés en Irlande de 12,5 % se chiffraient à approximativement [40-50] millions d'USD en 2012, soit environ [0,0 — 0,5] % du chiffre d'affaires réalisé par ASI en 2012. Ce montant est pratiquement 20 fois plus faible que celui obtenu en appliquant le quartile inférieur de l'analyse de la Figure 13, basée sur l'analyse de comparabilité corrigée de PwC.

(356) En conclusion, même si Irish Revenue avait eu raison d'accepter une méthode d'attribution des bénéfices basée sur une méthode unilatérale d'attribution des bénéfices choisissant la succursale irlandaise d'ASI comme partie testée, ce que la Commission conteste, le bénéfice imposable d'ASI en Irlande résultant de l'application des rulings fiscaux contestés s'écarte d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence. Cet écart entraîne une réduction considérable du montant de l'impôt sur les sociétés dont les sociétés d'ASI sont redevables en Irlande par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence. Ces rulings doivent dès lors être considérés comme procurant un avantage sélectif à ASI au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

(357) En ce qui concerne AOE, le bénéfice imposable de cette société en 2012 correspond à environ [1-5] % des coûts totaux. Ce pourcentage se situe dans l'intervalle interquartile présenté dans les rapport ad hoc de PwC et de [conseiller fiscal d'Apple] et s'approche du 25e centile, ce que le conseiller fiscal estime être la partie inférieure d'un intervalle de pleine concurrence. Selon le [conseiller fiscal d'Apple], pour la période 2009-2011 ([295]), la marge des coûts totaux pour le quartile inférieur se chiffrerait à [4,5 — 5,0] % (avec une valeur médiane de [5 — 10] %) et selon PwC, pour la période 2007-2011 ([296]), elle serait de [3,0 — 3,5] % (avec une valeur médiane de [5 — 10] %).

(358) Toutefois, la comparabilité de chaque société avec la succursale irlandaise d'AOE dans le rapport ad hoc de PwC est uniquement fondée sur les informations tirées d'une base de données commerciale et, dans ce rapport, aucune explication n'est donnée quant à l'absence d'une analyse détaillée de la comparabilité de la structure de coûts et d'activités de chaque société; le 25e centile est désigné comme partie inférieure de l'intervalle, au lieu de définir un intervalle plus étroit pour répondre aux problèmes de comparabilité ([297]).

([294]) L'intervalle interquartile est désigné par PwC et par [le conseiller fiscal d'Apple] comme étant l'intervalle de pleine concurrence.
([295]) Voir la Figure 10.
([296]) Voir le considérant 217.
([297]) Le paragraphe 3.57 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 dispose à cet égard ce qui suit: «Il se peut également qu'après qu'on se soit efforcé d'exclure les points qui ont un moindre degré de comparabilité, on obtienne un intervalle composé de points pour lesquels on considère, compte tenu de la méthodologie employée pour sélectionner les comparables et des limites quant aux informations disponibles sur lesdits comparables, qu'il subsiste des insuffisances en termes de comparabilité qui ne peuvent pas être identifiées et/ou quantifiées et qui ne sont donc pas corrigées. En pareils cas, si l'intervalle inclut un nombre important d'observations, des outils statistiques qui prennent en compte la tendance centrale afin de restreindre l'intervalle (tels que l'intervalle interquartile ou d'autres centiles) pourraient permettre de renforcer la fiabilité de l'analyse».

(359) En outre, le résultat présenté dans le rapport ad hoc de PwC repose sur une comparaison effectuée uniquement avec des sociétés de fabrication, alors que le rapport indique que la succursale irlandaise d'AOE fournit également des services partagés aux autres sociétés du groupe Apple dans la région EMEIA, tels que des services financiers (comptabilité, salaires et comptes fournisseurs), des systèmes et technologies d'information et des activités en matière de ressources humaines ([298]). Aucune de ces fonctions n'est prise en considération dans l'analyse du rapport ad hoc de PwC: ce rapport ne peut donc pas être utilisé pour affirmer ex post que la rémunération de ces fonctions satisfaisait au principe de pleine concurrence.

d) **Conclusion sur l'application incorrecte des méthodes unilatérales d'attribution des bénéfices dans les rulings fiscaux contestés**

(360) En conclusion, la Commission considère que même si Irish Revenue avait eu raison d'accepter l'hypothèse non étayée selon laquelle les licences de PI d'Apple détenues par ASI et AOE devaient être attribuées hors d'Irlande, ce que la Commission conteste ([299]), les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées dans les rulings fiscaux contestés débouchent de toute façon sur un résultat s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence. Ces rulings approuvent une rémunération imposable que les succursales irlandaises n'auraient pas acceptée, du point de vue de leur propre rentabilité, si elles avaient été des entreprises distinctes et indépendantes exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues. Vu que ces méthodes d'attribution des bénéfices réduisent l'impôt que doivent acquitter ASI et AOE dans le cadre des règles de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable au titre de ces règles est déterminé par les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence, les rulings fiscaux contestés, du fait de l'approbation de ces méthodes, procurent un avantage sélectif à ASI et AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

8.2.2.4. ***Conclusion relative à l'existence d'un avantage sélectif découlant d'une dérogation au système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande***

(361) La Commission conclut, dans ses deux raisonnements, que les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés entraînent une réduction de l'impôt sur les sociétés dû par ASI et AOE dans le cadre des règles de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande par rapport aux sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence. La Commission considère par conséquent que ces rulings procurent un avantage sélectif à ASI et à AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

(362) Cette conclusion est également confirmée par deux autres éléments donnant à penser que les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés ne débouchent pas sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence.

(363) Premièrement, comme noté au considérant 262, les rulings fiscaux contestés ont été émis en l'absence de rapport sur l'attribution des bénéfices. Comme expliqué dans la décision d'ouvrir la procédure, le fait qu'au moment de l'octroi des rulings fiscaux contestés, Apple n'avait soumis aucun rapport sur l'attribution des bénéfices à l'appui des méthodes d'attribution des bénéfices proposées à Irish Revenue, tend à indiquer que les méthodes approuvées par ces rulings ne débouchent pas sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence.

(364) Deuxièmement, le ruling de 1991 était de nature illimitée, sans aucune clause de révision, et, dans les faits, a été appliqué durant 15 ans, jusqu'à l'émission du ruling de 2007. Le ruling de 2007, qui, lui, incluait une clause de

([298]) Voir le rapport ad hoc de PwC, p. 12.
([299]) Voir la section 8.2.2.2.

révision, était lui aussi de nature illimitée et, selon Apple, a été appliqué durant 8 ans, jusqu'à la mise en place de la nouvelle structure d'entreprise d'Apple en Irlande. Un accord entre une administration fiscale et un contribuable qui n'a pas de date de fin rend moins fiables les prévisions des futures conditions sur lesquelles l'accord est basé, mettant ainsi en doute la fiabilité de la méthode approuvée par l'accord ([300]). Cela s'applique a priori aux rulings de nature illimitée.

(365) L'Irlande fait valoir que, malgré la durée du ruling de 1991, la déclaration faite chaque année constituait un «nouvel exercice», et qu'il n'aurait pas été possible d'utiliser la base établie dans le ruling pour l'attribution des bénéfices aux succursales «lorsque l'évolution des faits et circonstances aurait rendu cette base non fiable» ([301]). Il est toutefois difficile de comprendre comment Irish Revenue aurait pu avoir eu connaissance des éventuelles évolutions des faits et circonstances. Apple pouvait se contenter de remplir sa déclaration d'impôt annuelle sur la base du ruling de 1991 sans être obligée d'informer Irish Revenue d'un changement majeur ([302]). De fait, contrairement au ruling de 2007, le ruling de 1991 n'inclut aucune clause de révision stipulant que le ruling n'est plus applicable en cas d'évolution majeure de la nature des activités réalisées.

(366) Il est par ailleurs difficile de savoir quels sont les changements qui ont justifié le remplacement du ruling de 1991 par celui de 2007. En principe, un accord préalable en matière de prix est valide tant que sont réunies les conditions à remplir validées dans le ruling ([303]). Les rulings contestés n'énoncent pas ces conditions à remplir. Difficile également de déterminer, si tant est qu'il y en ait, quels sont les changements intervenus dans ces conditions en 2007 qui ont entraîné la demande de modification de l'accord de 1991.

(367) S'agissant du ruling de 2007, celui-ci indique même que si Apple décidait de restructurer les activités de ses filiales en Irlande en ajoutant de nouvelles sociétés irlandaises à la structure ou en fusionnant des sociétés existantes, les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées dans le ruling de 2007 continueraient de s'appliquer à toute entité fusionnée ou nouvellement créée pour autant que ces sociétés «aient globalement les mêmes types d'activités» qu'ASI et AOE. S'il est vrai que le ruling de 2007 inclut une clause de révision stipulant que le ruling ne sera plus applicable en cas d'évolution majeure de la nature des activités réalisées, il est difficile de savoir ce qui est entendu par «évolution majeure», et ni l'Irlande, ni le ruling ne donnent plus d'explications sur ce point. Sur la base de la description très limitée des activités des succursales irlandaises d'ASI et d'AOE incluse dans les rulings, il est difficile de savoir si une modification des fonctions exécutées ou des risques assumés par les succursales irlandaises serait considérée comme une évolution majeure. Étant donné que manifestement, même une restructuration des activités ne représente pas une «évolution majeure de la nature des activités réalisées», il semble que dans le cadre du ruling de 2007, Apple était en mesure d'appliquer le traitement fiscal favorable prévu par les rulings fiscaux contestés avec uniquement quelques restrictions limitées.

(368) En tout état de cause, même si les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés avaient permis, au moment de leur émission, d'obtenir une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence, ce qui n'était pas le cas, la durée illimitée de ces rulings met en doute l'adéquation de la répartition des bénéfices, compte tenu des évolutions qu'a pu connaître l'environnement économique et réglementaire durant la période couverte par les rulings ([304]).

([300]) Voir le point 51 de l'annexe au chapitre IV des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 et de l'annexe aux principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable («APP PA») des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 1995.

([301]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 130.

([302]) Au point 72 de ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure, Apple indique avoir eu des échanges réguliers avec Irish Revenue entre 1991 et 2006 au sujet de la structure organisationnelle et des activités principales des succursales irlandaises, Irish Revenue ayant comme responsabilité générale de contrôler le respect des règles fiscales irlandaises. Cela ne change toutefois rien au fait que l'autorité fiscale aurait dû déterminer à nouveau, après un certain nombre d'années, si l'accord était toujours valide ou s'il devait être révisé, surtout compte tenu du fait que les activités d'Apple se sont considérablement développées au cours de cette période. En outre, il ne semble pas exister de documents attestant de ces supposées interactions régulières, étant donné que la Commission avait demandé à l'Irlande, dans sa lettre du 8 octobre 2013, de lui fournir, en même temps que les rulings fiscaux contestés, tous les éléments essentiels motivant ces rulings fiscaux.

([303]) Le paragraphe 4.142 des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert de 2010 dispose ce qui suit: «[d]ès lors que les conditions à remplir ont été respectées, l'APP constitue pour les contribuables concernés un facteur de sécurité juridique pour le régime fiscal des opérations régies par l'APP, et ce pour une période fixée à l'avance».

([304]) Voir le considérant 65 de la décision d'ouverture.

8.2.3. RAISONNEMENT À TITRE ALTERNATIF: AVANTAGE SÉLECTIF DANS LE SEUL CADRE DU SYSTÈME DE RÉFÉRENCE LIMITE DE L'ARTICLE 25 DU TCA 97

8.2.3.1. ***Avantage sélectif découlant d'une dérogation à l'article 25 du TCA 97 entraînant une réduction de la base imposable***

(369) L'Irlande et Apple font valoir que le système de référence approprié doit être uniquement constitué de l'article 25 du TCA 97 et que la détermination du bénéfice imposable d'ASI et d'AOE était entièrement conforme à la pratique administrative normale au titre de cette disposition ([305]). Comme expliqué à la section 8.2.1.2 de la présente décision, la Commission ne considère pas que le système de référence en l'espèce se limite à l'article 25 du TCA 97, mais plutôt que cette disposition représente une partie intégrante et nécessaire du système de référence décrit à la section 8.2.1.1 (les règles de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande), dont l'objectif intrinsèque est l'imposition des bénéfices de toutes les sociétés soumises à l'impôt en Irlande.

(370) Sans préjudice de cette conclusion, la Commission considère, à titre de raisonnement alternatif, que même si le système de référence approprié en l'espèce était uniquement constitué de l'article 25 du TCA 97, les rulings fiscaux contestés procureraient un avantage sélectif à ASI et à AOE sous la forme d'une réduction de la base imposable sur laquelle l'impôt sur les sociétés est prélevé en vertu de cette disposition.

(371) L'Irlande reconnaît, tout comme Apple, que l'article 25 du TCA 97 ne donne aucune orientation sur la manière dont doit être déterminé le bénéfice imposable d'une succursale ([306]). L'Irlande fait toutefois valoir que l'application de l'article 25 du TCA 97 n'est pas régie par le principe de pleine concurrence, mais nécessite qu'Irish Revenue fasse preuve de discernement en tenant compte des faits et circonstances propres à chaque cas, qui peuvent inclure «les fonctions exécutées par l'une ou l'autre succursale, les intérêts (le cas échéant) de celle-ci dans les actifs de la société, la nature et le niveau des risques assumés par la succursale, ainsi que la contribution globale de la succursale aux bénéfices de la société» ([307]). La Commission fait observer que les critères mentionnés par l'Irlande pour la détermination du bénéfice imposable d'une succursale (les fonctions exécutées, les actifs utilisés et les risques assumés par la succursale) sont en substance identiques à ceux énoncés à l'article 7, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE pour l'attribution des bénéfices à l'établissement stable d'une société intégrée non résidente ([308]). En d'autres termes, l'Irlande n'a pas avancé, et la Commission n'a pas repéré, d'autre norme objective, en dehors du principe de pleine concurrence, garantissant une application cohérente de l'article 25 du TCA 97 et un traitement égal de toutes les sociétés intégrées non résidentes au titre de cette disposition.

(372) Par ailleurs, bien que l'Irlande n'ait incorporé officiellement le principe de pleine concurrence dans son système juridique national que dans la loi de finances de 2010, entrée en vigueur le 1er janvier 2011, et que cette loi ne couvre pas les arrangements pris entre une succursale et son siège non résident ([309]), l'examen des pratiques d'Irish Revenue en matière de rulings dans le cadre de l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises de sociétés non résidentes aux fins de l'application ultérieure de l'article 25 du TCA 97 révèle que l'on retrouve le principe de pleine concurrence dans les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par Irish Revenue dans plusieurs de ces rulings ([310]).

(373) Par exemple, dans le cas de la société [B] ([311]), la lettre adressée par le conseiller fiscal de celle-ci à Irish Revenue contient de nombreuses mentions du principe de pleine concurrence. La société [B] est résidente fiscale de(s)/du/de la […], possède une succursale irlandaise et fait partie d'un groupe multinational […] [la majorité des

([305]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 159, 160 et 171. Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 27. Toutefois, ni l'Irlande, ni Apple n'apportent d'exemple de la «pratique administrative normale» pour prouver la supposée cohérence des pratiques d'Irish Revenue en matière de rulings.

([306]) Voir le considérant 248.

([307]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 21. Voir également les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 154 et 155. Les deux observations sont reproduites, respectivement, aux notes de bas de page 188 et 189.

([308]) Voir le considérant 84.

([309]) Voir le considérant 78.

([310]) L'Irlande a fourni sept rulings sur l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises de neuf sociétés non résidentes, en réponse à la demande visant à obtenir des rulings sur des activités en Irlande impliquant le même genre de questions fiscales que les rulings fiscaux contestés. En réponse à une autre demande adressée par la Commission visant à obtenir tous les rulings relatifs à l'attribution de bénéfices émis depuis 2004, ainsi que tous les rulings émis avant cette date et toujours en vigueur, l'Irlande a fourni dix autres rulings, dont quatre qui semblaient porter sur l'attribution de bénéfices à une succursale (voir les considérants 3 et 6). Ces deux soumissions sont donc censées couvrir l'intégralité des pratiques d'Irish Revenue en matière de rulings sur l'attribution des bénéfices à la succursale d'une société intégrée non résidente.

([311]) Voir le considérant 385.

sociétés mentionnées aux considérants 2 et 6 font partie de groupes multinationaux américains]. Aux fins de l'attribution des bénéfices à la succursale, son conseiller fiscal a proposé de considérer le siège social de la société [B] et sa succursale irlandaise comme deux entités juridiques distinctes réalisant des transactions l'une avec l'autre sur la base du principe de pleine concurrence, en évoquant le modèle de convention fiscale de l'OCDE. En ce qui concerne le principe de pleine concurrence, la lettre indique que «[b]ien que l'Irlande n'ait pas conclu de convention de double imposition avec […], le modèle de l'OCDE a formulé des orientations pour le calcul des bénéfices des succursales qui pourraient servir de référence adéquate». Dans un ruling de 1998, Irish Revenue jugeait l'utilisation du principe de pleine concurrence acceptable pour l'attribution des bénéfices à une succursale irlandaise.

(374) Dans un ruling fiscal de 2003 relatif à la société [A] ([312]), Irish Revenue a accepté une répartition de bénéfices entre cette société non résidente et sa succursale irlandaise fondée sur le principe de pleine concurrence. La société [A] est intégrée dans […], possède des succursales sur […] territoires, dont l'Irlande, et fait partie d'un groupe multinational […]. Dans la demande de ruling expliquant la situation de la société, le conseiller fiscal évoque l'article 25 du TCA 97, en indiquant, premièrement, que cette disposition ne contient pas d'explications plus détaillées sur la manière dont les revenus commerciaux doivent être déterminés et, deuxièmement, qu'il est utile d'examiner l'approche adoptée par le modèle de convention fiscale de l'OCDE ainsi que le principe de pleine concurrence. Selon le conseiller fiscal, «l'approche adoptée dans le modèle de l'OCDE est compatible avec le droit national irlandais et n'est en fait pas grand-chose d'autre qu'une reformulation de la position établie en droit national». La demande de ruling propose la méthode de répartition des bénéfices, dans le cadre de laquelle 12,5 % des bénéfices totaux de la société [A] sont attribués à la succursale irlandaise. Irish Revenue a accepté cette approche et s'en est servi comme base pour l'attribution des bénéfices à la succursale irlandaise de la société [A].

(375) Dans un ruling fiscal de 2006 relatif à la société [F] ([313]), Irish Revenue a accepté la méthode proposée par cette société pour l'attribution des bénéfices à sa future succursale irlandaise. La société [F] est résidente fiscale de(s)/du/de la […], possède une succursale irlandaise et fait partie d'un groupe multinational […]. Comme base de la méthode d'attribution des bénéfices proposée par la société [F], son consultant a choisi le principe de pleine concurrence de l'OCDE, selon lequel «le bénéfice de cette succursale doit être déterminé en considérant fondamentalement cette succursale comme une entité aussi distincte que possible de son siège et toute discussion ou négociation entre cette succursale et son siège doit être considérée comme basée sur le principe de pleine concurrence aux fins de la détermination de la rentabilité de la succursale».

(376) Enfin, dans un ruling fiscal relatif à la société [M] ([314]), le conseiller fiscal demande aux autorités irlandaises d'accepter une «répartition des bénéfices entre le siège de [la société [M]] et la succursale irlandaise tenant compte du fait que les risques de la succursale irlandaise seront limités […]». La demande précise également que «la succursale irlandaise jouera le rôle de façonnière pour le siège de la [société [M]] et recevra une rémunération de pleine concurrence».

(377) Dès lors, si le principe de pleine concurrence n'a pas été explicitement établi dans la législation irlandaise avant 2011 ([315]), en l'absence de toute autre norme objective définie par l'Irlande et vu qu'Irish Revenue semble utiliser ce principe dans ses pratiques en matière de rulings fiscaux depuis les années 1990 afin de déterminer le bénéfice imposable d'une société intégrée non résidente en vertu de l'article 25 du TCA, la Commission fait valoir que le principe de pleine concurrence est inhérent à l'application de l'article 25 du TCA 97.

(378) La Commission a déjà démontré, aux sections 8.2.2.2 et 8.2.2.3, que les rulings fiscaux contestés approuvent des méthodes d'attribution des bénéfices dont les résultats s'écartent d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence, entraînant ainsi une réduction du bénéfice imposable d'ASI et d'AOE aux fins de l'impôt sur les sociétés en Irlande et procurant un avantage économique au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Sur la base du raisonnement exposé à ces sections, la Commission considère

([312]) Voir le considérant 387.
([313]) Voir le considérant 392.
([314]) Voir le considérant 391.
([315]) Il n'est pas mentionné à l'article 25 du TCA 97.

également que ces rulings fiscaux procurent un avantage sélectif à ASI et à AOE au titre du système de référence plus limité de l'article 25 du TCA 97, puisqu'ils entraînent une réduction des bénéfices imposables d'ASI et d'AOE dans le cadre de cette disposition et, dès lors, de l'impôt sur les sociétés qu'elles doivent acquitter en Irlande par rapport aux autres sociétés non résidentes également imposées en vertu de cette disposition.

8.2.3.2. ***Avantage sélectif découlant de l'exercice, par Irish Revenue, de son pouvoir discrétionnaire en l'absence de critères objectifs liés au système fiscal***

(379) Quand bien même l'application de l'article 25 du TCA 97 ne serait pas régie par le principe de pleine concurrence, ce que la Commission conteste, les rulings fiscaux contestés devraient tout de même être considérés comme procurant un avantage sélectif à ASI et à AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, puisqu'ils seraient alors la conséquence du pouvoir discrétionnaire exercé par Irish Revenue en l'absence de critères objectifs liés au système fiscal.

(380) Si les administrations fiscales doivent disposer d'un certain pouvoir discrétionnaire pour tenir compte des différences entre les contribuables lors de l'application de la législation fiscale nationale, lorsqu'elles disposent d'un pouvoir discrétionnaire étendu pour déterminer les bénéficiaires et les conditions de l'application de la législation sur la base de critères étrangers au système fiscal, l'exercice de ce pouvoir doit alors être considéré comme favorisant certaines entreprises ou certaines productions par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi, dans une situation factuelle et juridique comparable ([316]). Autrement dit, les rulings qui contiennent uniquement une interprétation correcte de la législation fiscale nationale pertinente, sans s'écarter de la pratique administrative constante, ne procurent pas, en principe, d'avantage sélectif. En revanche, ceux pour lesquels l'administration fiscale exerce un pouvoir discrétionnaire non fondé sur des critères objectifs liés au système fiscal entraînent une présomption d'avantage sélectif.

(381) La Commission et l'Irlande s'accordent sur le fait que l'article 25 du TCA 97 ne définit aucun critère objectif concernant la répartition des bénéfices entre les différentes parties d'une même société non résidente ([317]). Cependant, l'Irlande ne partage pas l'avis de la Commission selon lequel l'article 25 du TCA 97 est régi par le principe de pleine concurrence. En supposant que l'Irlande ait raison, et compte tenu du fait qu'elle n'a défini aucune autre norme objective concernant la répartition des bénéfices d'une société non résidente aux fins de l'application de l'article 25 du TCA 97, cela voudrait dire que le pouvoir discrétionnaire dont dispose Irish Revenue pour appliquer cette disposition n'est pas basé sur des critères objectifs liés au système fiscal, ce qui entraîne une présomption d'avantage sélectif. La Commission a déjà démontré, aux sections 8.2.2.2 et 8.2.2.3, que les rulings fiscaux contestés approuvent des méthodes d'attribution des bénéfices entraînant une réduction du bénéfice imposable d'ASI et d'AOE aux fins de l'impôt sur les sociétés en Irlande et procurant un avantage économique au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Sur la base du raisonnement exposé à ces sections, les rulings fiscaux contestés doivent également être considérés comme procurant un avantage sélectif à ASI et à AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, puisqu'ils ont été émis en vertu du pouvoir discrétionnaire octroyé à Irish Revenue par l'article 25 du TCA 97, qu'elle exerce en l'absence de critères objectifs liés au système fiscal.

(382) Enfin, d'après l'Irlande et Apple, la Commission doit démontrer qu'Apple a bénéficié d'un traitement favorable par rapport aux autres sociétés non résidentes ayant obtenu des rulings fiscaux émis par Irish Revenue aux fins de l'application de l'article 25 du TCA 97. Par ce raisonnement, l'Irlande et Apple semblent faire valoir que le système de référence approprié ne serait pas l'article 25 du TCA 97 lui-même, mais la pratique d'Irish Revenue en matière de rulings fiscaux appliquée aux sociétés non résidentes.

(383) Lors de son examen des rulings fiscaux relatifs à l'attribution de bénéfices aux succursales irlandaises de sociétés non résidentes ([318]) que lui a fournis l'Irlande, qui peuvent être réputés couvrir tout le spectre des pratiques irlandaises en matière de rulings relatifs à l'attribution des bénéfices à une succursale ([319]), la Commission n'a pas

([316]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-6/12 P, Oy, EU:C:2013:525, point 27.
([317]) Voir le considérant 248.
([318]) Voir les considérants 2 et 6.
([319]) La présente décision ne préjuge d'aucune conclusion sur la nature potentiellement illégale et incompatible, au titre des règles relatives aux aides d'État, de l'un ou l'autre des rulings fiscaux qui y sont décrits, à l'exception des rulings octroyés à ASI et à AOE.

pu identifier d'ensemble cohérent de règles qui s'appliqueraient de manière générale, sur la base de critères objectifs, à toutes les sociétés non résidentes opérant par l'intermédiaire d'une succursale en Irlande. En d'autres termes, les pratiques d'Irish Revenue en matière de rulings sur l'attribution des bénéfices sont trop hétérogènes pour constituer un système de référence approprié sur la base duquel les rulings fiscaux contestés pourraient être examinés afin de déterminer si ASI et AOE ont bénéficié grâce à eux d'un avantage sélectif.

(384) Plusieurs de ces rulings sont décrits aux considérants 385 à 395 ([320]).

(385) *Ruling de février 1998 — Succursale irlandaise de la société [B]:* La société [B] fait partie d'un groupe multinational […] ([321]). La succursale irlandaise de cette société est chargée de la fabrication de […], de l'organisation du procédé de finition et de la supervision et de la gestion de la livraison des produits aux clients. D'après la demande de ruling, la fabrication de […] est, dans l'ensemble, de loin l'activité la plus complexe de la chaîne de production ([322]). La rémunération à attribuer à la succursale irlandaise à des fins fiscales, telle que proposée par le conseiller fiscal de la société et acceptée par Irish Revenue, correspond à 117 % des coûts totaux de la succursale irlandaise ([323]), composés notamment des coûts des ventes et des frais généraux.

(386) *Ruling de mai 2001 — Succursale irlandaise de la société [C2]:* La société [C2] est une société […] appartenant à un groupe multinational […] […] [C]. Le ruling approuve une attribution de bénéfices à la succursale irlandaise de cette société, basée sur la demande du contribuable, selon laquelle les bénéfices relatifs aux activités décrites dans le ruling comme des «achats techniques et la revente de produits dans le cadre du service de refacturation» représenteront maximum 9 % des coûts du centre partagé de services administratifs qui sera situé en Irlande.

(387) *Ruling de mai 2003 — Succursale irlandaise de la société [A]:* la société [A] fait partie du groupe multinational […] […] ([324]). D'après la demande de ruling, la succursale irlandaise de cette société est active dans la production de […] et exerce également des fonctions comptables pour l'ensemble de la société à laquelle elle appartient. Dans la demande de ruling, le conseiller fiscal de la société [A] fait référence au modèle de convention fiscale de l'OCDE pour proposer une attribution de bénéfices à la succursale. Selon la demande de ruling, bien que le contrôle des ventes de […], les activités de marketing, la propriété de la PI et les fonctions de trésorerie se trouvent toutes en dehors du territoire irlandais, la société [A] ne voit pas la succursale irlandaise comme une «sous-traitante» au sens strict du terme, puisque l'Irlande est considérée comme un endroit stratégique pour la fourniture de […]. Il est donc proposé d'attribuer les bénéfices sur la base de la méthode de répartition des bénéfices, en attribuant 12,5 % ([325]) des bénéfices totaux de la société [A] à la succursale irlandaise, au lieu d'utiliser une méthode du coût majoré, bien que celle-ci aurait réduit les bénéfices imposables de la société [A] en Irlande.

(388) *Ruling de septembre 2003 — Succursale irlandaise de la société [N]:* La société [N] est une société non résidente constituée en Irlande qui fait partie d'un groupe multinational […]. D'après la demande de ruling, les activités de la succursale irlandaise de la société [N] consisteront en la fabrication de […] et en la fourniture d'autres services connexes, tels que des services d'entreposage et de transport. La PI relative à ces produits serait attribuée au siège de la société [N] situé en dehors du territoire irlandais et la succursale irlandaise opérerait en tant que façonnière

([320]) Lorsque la durée du ruling n'est pas mentionnée dans sa description, cela signifie qu'il n'inclut aucune clause de révision, ni aucune autre référence à la durée de sa validité.

([321]) Voir le considérant 373.

([322]) Les autres activités de la succursale irlandaise incluraient également […]. En outre, le volume d'utilisation de l'installation irlandaise serait déterminé en dehors du territoire irlandais. D'après la demande de ruling, le siège […] de la société [B] serait autorisé par la société-mère […] à vendre et à fabriquer […].

([323]) Ce taux de 117 % a été calculé par le conseiller fiscal de façon à laisser au siège une rémunération suffisante pour les droits qu'il détient, qui correspondent, selon le conseiller, à 20 % du chiffre d'affaires, sur la base des taux de redevance standards pour […]. Ces taux ont été calculés sur la base de projections, et non de chiffres historiques. La demande de ruling ne fournit toutefois aucune précision supplémentaire sur la méthode employée et ne donne aucune indication d'un examen ex post.

([324]) Voir le considérant 374.

([325]) La marge de 12,5 % est calculée en prenant la valeur moyenne du ratio coûts de la succursale irlandaise/coûts totaux. La base de coûts prise comme référence n'est pas précisée; les coûts pertinents sont désignés dans la demande de ruling comme étant les «coûts engagés dans le cadre des activités».

ou contractante. La succursale irlandaise n'assumerait aucun risque en matière de marketing, de recherche et de développement, de contrôle de la qualité, de responsabilité produit ou de stocks. Le ruling accepte une attribution de bénéfices à la succursale irlandaise aboutissant au même bénéfice d'exploitation en Irlande que si la succursale irlandaise avait été constituée en tant que filiale de la société [N]. La rémunération acceptée dans le ruling pour les activités de la succursale irlandaise correspond à une marge de 25 à 30 % sur les coûts de la succursale irlandaise de fabrication. Cette marge est appliquée aux coûts d'exploitation de la filiale. Le ruling confirme également qu'aucun impôt irlandais sur les plus-values ne serait prélevé en cas de vente d'une PI détenue par la société [N], puisque la succursale irlandaise n'aurait aucun droit de propriété sur la PI détenue par la société [N].

(389) *Ruling de juin 2004 — Succursale irlandaise de la société [I]:* La société [I] est constituée en Irlande, mais résidente de […]. La société, qui exerce ses activités au(x)/en/à […], demande que les services administratifs fournis par sa succursale irlandaise soient calculés selon la méthode du coût majoré à un taux de 10 %. Selon la demande de ruling, la quasi-totalité des droits de PI sont attribués hors d'Irlande. La demande de ruling ne précise pas les coûts qui sont concernés, mais confirme que les bénéfices de la succursale de la société, soumis à l'impôt des sociétés en Irlande, seront limités à ceux imputables aux activités réellement effectuées par les employés de la succursale en Irlande.

(390) *Ruling de janvier 2005 — Succursale irlandaise de la société [E]:* La société [E] est enregistrée au(x)/en/à […] et fait partie d'un groupe multinational […]. Selon la demande de ruling, la succursale irlandaise produit […]. La société [E] n'a accès aux brevets et aux droits de PI connexes que dans le cadre d'accords de licence conclus avec des sociétés liées du groupe. La société [E] opère en tant que sous-traitante en Irlande. La demande indique que la base imposable de la succursale irlandaise ne devrait plus inclure de bénéfice entrepreneurial comme c'était le cas précédemment. La demande décrit la possibilité de déplacer les activités de fabrication actuelles hors du territoire irlandais et indique qu'une telle décision aurait des conséquences non négligeables sur les opérations irlandaises. Dans le cadre de la restructuration envisagée, les droits de PI détenus par la société [E] ([326]) seraient transférés vers une nouvelle entité appelée «Newco», constituée en Irlande mais ayant son domicile fiscal ailleurs. Dans cette nouvelle structure, la succursale irlandaise poursuivrait ses activité de fabrication pour le compte de la société nouvellement créée, du nom de Newco, avec un statut de sous-traitante. La société demande à Irish Revenue de confirmer que le transfert de la PI n'entraînera pas d'impôt sur les plus-values en Irlande et que Newco n'aura pas de présence imposable en Irlande. La société [E] exécutera également d'autres fonctions, notamment la facturation pour le compte et au nom de Newco. Les futurs droits sur la vente des produits par la société [E] à ses clients seraient répercutés en marge en Irlande. Pour ces fonctions, ainsi que pour les fonctions de fabrication assurées par la succursale, la rémunération convenue à des fins fiscales correspondait aux coûts d'exploitation de l'activité de fabrication + 100 %.

(391) *Ruling de décembre 2005 — Succursale irlandaise de la société [M]:* La société [M] est constituée en Irlande, mais n'a pas son domicile fiscal sur le territoire irlandais. Elle fait partie d'un groupe multinational […]. La société [M] vend […] ainsi que des produits finis. D'après la demande de ruling, pour assurer le maintien du niveau actuel d'activité et d'emploi de la succursale irlandaise, […], le groupe envisage de choisir l'Irlande pour son/sa/ses nouveau(x)/nouvelle(s) […], développé(es) par une société […] du groupe. Dans la nouvelle structure décrite dans la demande, la société [M] et sa succursale irlandaise agiraient comme si elles étaient deux entités juridiques distinctes à des fins comptables. Les revenus seraient répartis sur la base d'une rémunération de services de façonnage de pleine concurrence, de manière que la succursale irlandaise affiche le même niveau de bénéfice d'exploitation que si son activité de fabrication était réalisée par une filiale de la société [M]. Le siège de la société [M] céderait sous licence la PI d'une société […] du groupe et la succursale irlandaise opérerait en tant que façonnière. En cette qualité, elle fabriquerait des produits finis selon les spécifications du siège en utilisant des matières premières qui seraient propriétés du siège de la société [M]. La succursale irlandaise n'assumerait aucun risque en matière de marketing, de recherche et de développement, de contrôle de la qualité, de responsabilité produit ou de stocks. Outre son activité de fabrication, la succursale irlandaise pourrait également participer à la facturation et au recouvrement, ainsi qu'aux activités en rapport avec la fabrication, telles que l'entreposage et le transport. La rémunération acceptée pour ces activités dans le ruling correspond à une marge de 10 % sur les coûts de la succursale irlandaise.

([326]) Malgré le fait que la société [E] n'aurait eu accès aux brevets et aux droits de propriété intellectuelle que dans le cadre d'accords de licence conclus avec des sociétés liées, la demande de ruling évoque des droits de propriété intellectuelle détenus par la société [E] avant la restructuration envisagée.

(392) *Ruling de juillet 2006 — Succursale irlandaise de la société [F]:* La société [F] est résidente fiscale de(s)/du/de la […] et fait partie d'un groupe multinational […]. Le ruling prolonge un accord datant de 1997 au titre duquel 15 % des bénéfices de la société [F] étaient attribués à la succursale irlandaise à des fins fiscales. Cet accord doit être révisé en 2025. La succursale irlandaise est le siège mondial de […]; elle est responsable de la planification stratégie de […], de l'achat ainsi que de la coordination et de la supervision de […], y compris la logistique. Le conseil d'administration de la société [F], basé au siège […], assure les fonctions essentielles de gestion du groupe. Selon le conseiller fiscal de la société [F], le ruling de 1997 indiquait que la PI appartenait au siège […] et non pas à la succursale irlandaise. La demande de ruling inclut les chiffres d'emploi de la société [F] en Irlande ainsi que le montant d'impôt payé au cours des 8 années précédentes, mais aucune donnée comptable ni projection financière pour la société.

(393) *Ruling de décembre 2006 — Succursale irlandaise de la société [C1]:* La société [C1] est une société […] appartenant à un groupe multinational […] […]. La succursale fabrique […]. Les domaines commerciaux dans lesquels intervient la succursale comprennent notamment […], la production, les ressources humaines, les relations publiques, les finances et l'achat. La demande de ruling ne mentionne pas l'existence de la PI utilisée par la succursale irlandaise, qui est attribuée hors d'Irlande. La rémunération imposable de la succursale, telle qu'acceptée dans le ruling, se compose d'une marge de 18 % sur les coûts d'exploitation localisés en Irlande, d'une «rémunération sur PI» correspondant à 1,6 % du chiffre d'affaires annuel de la société […] à laquelle la succursale appartient, tiré de produits fabriqués par la succursale, et d'un allègement pour amortissements pour l'usine et les bâtiments.

(394) *Ruling de décembre 2007 — Succursale irlandaise du groupe [G]:* Le groupe [G] est un groupe multinational […] incluant trois succursales irlandaises. Le ruling semble dès lors porter sur la répartition des bénéfices entre les sociétés, et non sur l'attribution de bénéfices à une succursale. Le ruling était censé durer cinq ans, à compter de 2008. La demande de ruling indique que les fonctions exécutées par les filiales irlandaises consistent en la fabrication de […], la vente de […] et de produits connexes, le commerce de […], un centre partagé de services pour les affiliés du groupe dans le monde entier, ainsi que des activités de recherche et de développement. Ni la demande de ruling, ni la moindre pièce justificative soumise par l'Irlande ne mentionnent l'existence de la PI utilisée par les filiales irlandaises, qui est attribuée hors d'Irlande. Pour l'une des trois filiales, décrite comme une entité de production, le ruling a accepté que la base imposable en Irlande soit calculée en additionnant 15 % des coûts d'exploitation localisés en Irlande (les coûts inclus sont mentionnés dans la demande de ruling), une «rémunération sur PI» de 0,8 % du chiffre d'affaires annuel provenant des produits fabriqués en Irlande et un allègement pour amortissements pour l'usine et les bâtiments. Pour les deux autres filiales, le ruling accepte une base imposable équivalant à 15 % des coûts d'exploitation (les coûts inclus sont mentionnés dans la demande de ruling).

(395) *Ruling de septembre 2010 — Succursale irlandaise de la société [D]:* La société [D] est une société résidente […] appartenant à un groupe multinational […]. Selon la demande de ruling, le groupe souhaite […] et pense que l'Irlande est un endroit adéquat pour cette activité, compte tenu des charges fiscales anticipées. Une succursale irlandaise fournirait des services de gestion centralisée de haut niveau au sein du groupe et […]. La rémunération acceptée dans le ruling pour la fonction de gestion centralisée correspond à une marge de 10 % sur les coûts totaux engagés au sein de la succursale. La marge de 10 % est basée sur une étude comparative réalisée par le conseiller fiscal de la société. Le bénéfice à attribuer à la fonction […] exécutée avec de tierces parties est calculé en déduisant des montants à recevoir de tierces parties la somme des coûts imputables exposés en Irlande, des dépenses du siège attribuées au(x)/à la […] et de la valeur de pleine concurrence des services fournis par les autres affiliés du groupe.

(396) La Commission constate un certain nombre d'incohérences dans ces rulings.

(397) Premièrement, le choix des méthodes n'est pas systématique, même lorsque les activités décrites sont similaires. Par exemple, les succursales de la société [A] et d'AOE sont toutes deux décrites comme fabriquant des produits au moyen de la PI détenue par la société et non attribuée à la succursale irlandaise. La demande de ruling de la société [A] conclut que la succursale irlandaise de la société [A] n'est pas une sous-traitante, tandis que dans les

rulings fiscaux contestés, AOE est acceptée comme sous-traitante. De fait, dans le ruling octroyé à la société [A], la méthode de répartition des bénéfices décrite dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert est approuvée ([327]), alors que pour AOE, c'est la méthode du coût majoré/MTMN qui est approuvée, bien que les activités décrites dans la demande de ruling de la société [A] semblent ressembler à celles présentées dans la demande de ruling d'AOE. Toutefois, si la méthode de répartition des bénéfices avait également été choisie pour AOE, tous les bénéfices de cette société auraient dû être attribués à sa succursale irlandaise, puisque le bénéfice d'exploitation de celle-ci représente la totalité des coûts d'exploitation de la société.

(398) De même, dans la demande de ruling de la société [A], la société demande à Irish Revenue de confirmer que l'attribution des bénéfices à son usine de fabrication doit être calculée à l'aide d'une méthode de répartition des bénéfices basée sur la part des coûts totaux de la société correspondant aux coûts de sa succursale irlandaise. La méthode de répartition des bénéfices est proposée pour calculer le bénéfice imposable de la succursale irlandaise, au lieu d'une méthode du coût majoré, qui aurait pourtant réduit le bénéfice imposable de la succursale, selon la société [A]. Cela tranche avec l'approche acceptée par Irish Revenue dans les rulings octroyés aux sociétés [B], [C2], [N], [I], [E], [M] et [D], consistant à calculer la base imposable des succursales irlandaises de ces sociétés en pourcentage des coûts, et non en pourcentage des bénéfices totaux de la société ([328]).

(399) La méthode de répartition des bénéfices a également été acceptée dans le cas de la société [F], dans lequel 15 % des bénéfices totaux ont été attribués à la succursale irlandaise. Toutefois, si la description des fonctions de la succursale dans le cas de la société [F] contraste avec celle des fonctions de la succursale irlandaise de la société [A] (c'est-à-dire que la société [A] a présenté ses opérations irlandaises comme des activités de fabrication utilisant une PI détenue en dehors de l'Irlande ([329]), tandis que la société [F] a décrit ses opérations irlandaises comme représentant le siège mondial des opérations […] de la société), les rémunérations convenues sont basées sur la même méthode de fixation des prix de transfert, la méthode de répartition des bénéfices, et le pourcentage retenu ne varie pas véritablement (15 % pour la société [F] et 12,5 % pour la société [A]) malgré le fait que, pour la première, les opérations soient décrites comme impliquant une certaine complexité et un risque commercial, alors que pour la seconde, les opérations se cantonnent à des opérations de routine en matière de risque.

(400) En outre, bon nombre de rulings attribuent les bénéfices sur la base des coûts, appliquant donc ainsi dans les faits la MTMN, alors que l'indicateur du niveau de bénéfices choisi était les coûts. Toutefois, dans certains cas, les coûts pris comme référence sont les coûts d'exploitation de la succursale, tandis que dans d'autres cas (par exemple la société [B]), la base de coûts utilisée pour l'attribution des bénéfices inclut les coûts des ventes. Cette variation de la base de coûts utilisée comme référence dans les rulings ne semble pas découler d'un raisonnement spécifique concernant le caractère approprié d'une base de coûts plus large ou plus réduite.

(401) Une autre différence manifeste dans le traitement de situations comparables est observée en comparant le traitement, par Irish Revenue, des succursales irlandaises de la société [M] et de la société [E]. Les deux sociétés ont obtenu un ruling en 2005 et leurs succursales irlandaises fabriquent toutes deux […]. Les deux succursales sont présentées comme supportant un risque limité (dans le cas de la société [E], la succursale est présentée comme une sous-traitante, tandis que pour la société [M], la succursale est présentée comme une façonnière, soit essentiellement la même activité) et les demandes de ruling précisent que les matières premières utilisées seraient la propriété du siège. Dans la mesure où les succursales sont les fabricantes, il n'existe aucun moyen contractuel d'attribuer une telle propriété au siège ou à la succursale, puisqu'elles constituent une même entité juridique. Dès lors, les succursales de la société [E] et de la société [M] sont, en réalité, décrites comme supportant des risques

([327]) Cela correspond à la cinquième méthode de l'OCDE, et non à la MTMN.

([328]) La base imposable des succursales irlandaises est calculée dans ces cas en pourcentage des coûts, et ce, indépendamment du fait que la société ait ou non indiqué qu'une PI devait être prise en considération dans le calcul: dans la demande de la société [A], il est indiqué qu'une PI serait attribuée hors d'Irlande, de même que dans le cas de la société [I], alors que la méthode de répartition des bénéfices est choisie dans un cas et non dans l'autre.

([329]) La demande de ruling indique que «[le groupe […] ne considère pas que les activités de la [société [A]] en Irlande soient celles d'une simple «sous-traitante». Si l'analyse fonctionnelle […] a clairement démontré que l'essentiel des activités réalisées en Irlande étaient des activités de fabrication […]».

extrêmement analogues et exécutant des fonctions hautement similaires, et, en outre, les deux succursales participent à la facturation. Dans les deux rulings, la base imposable de la succursale est calculée sous la forme d'une marge sur les coûts d'exploitation des succursales irlandaises des sociétés ([330]). Toutefois, dans le cas de la succursale de la société [E], la rémunération acceptée par Irish Revenue est une marge de 100 % des coûts d'exploitation, tandis que pour la société [M], la marge acceptée par Irish Revenue est dix fois plus faible, à 10 % des coûts d'exploitation. Aucun des deux rulings ne contient la moindre explication susceptible de justifier ces différents niveaux de rémunération, indépendamment du fait que les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par ces rulings débouchent ou non sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence.

(402) Enfin, dans les rulings octroyés au groupe [G] et à la société [C1], la méthode de rémunération acceptée est semblable à celle acceptée dans le ruling contesté de 2007 relatif à AOE. Cette méthode repose sur une combinaison d'un pourcentage du chiffre d'affaires, appelé «rémunération sur PI» dans les demandes de rulings concernées, et d'un pourcentage des coûts d'exploitation. Cette méthode ne correspond à aucune des méthodes présentées dans les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert. Les trois rulings portent sur des activités de fabrication dans différents secteurs: […] pour la société [G], […] pour la société [C1] et les ordinateurs personnels pour AOE. La succursale irlandaise de la société [G] est décrite comme exécutant une fonction de distribution, tandis que les succursales irlandaises de la société [C1] et d'AOE ne semblent pas remplir une telle fonction. Toutefois, la rémunération acceptée pour la société [G] sous la forme d'un pourcentage du chiffre d'affaires, appelé «rémunération sur PI», est la plus faible, à 0,8 %, contre 1,6 % pour la succursale irlandaise de la société [C1] et [1-5] % pour la succursale irlandaise d'AOE. Le pourcentage de coûts retenu pour le calcul de la base imposable de la succursale irlandaise de la société [G], soit 15 % des coûts d'exploitation, est également inférieur au pourcentage de 18 % des coûts d'exploitation acceptés pour la société [C1]. Dès lors, la méthode de rémunération et les paramètres acceptés pour la succursale irlandaise de la société [G] entraînent systématiquement une base imposable de la succursale irlandaise plus faible que celle obtenue avec la méthode de rémunération et les paramètres acceptés par Irish Revenue pour la société [C1], malgré le fait que la succursale irlandaise de la société [G] semble assumer plus de fonctions que la succursale irlandaise de la société [C1]. Cette différence ne peut être expliquée par les descriptions fournies dans les demandes de rulings respectives. En particulier, les paramètres 0,8 %, 1,6 % et [1-5] % définis pour les rémunérations sur PI, ainsi que les pourcentages des coûts d'exploitation présentés dans les demandes de rulings de la société [G], de la société [C1] et d'AOE, ne sont étayés par aucun calcul.

(403) En conclusion, l'examen des pratiques d'Irish Revenue en matière de rulings relatifs à l'attribution de bénéfices démontre qu'aucun critère cohérent n'est appliqué pour déterminer les bénéfices à attribuer aux succursales irlandaises de sociétés non résidentes aux fins de l'application de l'article 25 du TCA 97. Cet examen confirme également que les rulings fiscaux contestés ont été émis en vertu du pouvoir discrétionnaire d'Irish Revenue, en l'absence de critères objectifs liés au système fiscal, et que, dès lors, ces rulings doivent être considérés comme procurant un avantage sélectif à ASI et à AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité ([331]).

8.2.4. ABSENCE DE JUSTIFICATION PAR LA NATURE ET L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU SYSTÈME FISCAL

(404) Une mesure qui déroge au système de référence peut toutefois être considérée comme non sélective si elle se justifie par la nature ou l'économie générale de ce système. C'est le cas lorsqu'une mesure découle directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou lorsqu'elle résulte de mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité ([332]).

(405) Ni l'Irlande, ni Apple n'ont avancé d'argument concluant qui justifie l'octroi de cet avantage sélectif au moyen des rulings fiscaux contestés, bien que la charge de la preuve incombe, à cet égard, à l'État membre. De fait, l'Irlande n'a fourni aucune justification de ce traitement sélectif, tandis qu'Apple fait valoir que l'exercice du pouvoir discrétionnaire est intrinsèque au système général de l'impôt sur les sociétés en Irlande et que les rulings ont contribué à l'efficacité du système et étaient proportionnés ([333]).

(406) La Commission n'estime pas que ces arguments justifient le traitement sélectif d'ASI et d'AOE en l'espèce.

([330]) Il s'agit également, par exemple, de la méthode acceptée pour ASI dans le ruling de 2007.
([331]) Voir le considérant 381.
([332]) Voir, par exemple, l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550, point 69.
([333]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 216 et suivants.

(407) Premièrement, l'exercice du pouvoir discrétionnaire par une administration fiscale, quand bien même inhérente à l'application de certaines règles fiscales, ne saurait justifier à lui seul une discrimination entre contribuables se trouvant dans une situation factuelle et juridique analogue. Ainsi que l'a considéré la Cour de justice ([334]), l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire par une administration fiscale dans l'application de ses règles en matière fiscale, non basé sur des critères objectifs liés au système fiscal, entraîne une présomption de sélectivité, et Apple n'est pas parvenue à démontrer que le pouvoir discrétionnaire dont jouissait Irish Revenue pour octroyer les rulings fiscaux contestés était basé sur des critères objectifs liés au système fiscal.

(408) La Commission rappelle en toute hypothèse que dans le cadre de ses raisonnements principal ([335]) et subsidiaire ([336]), ainsi que de son premier raisonnement à titre alternatif ([337]), ce n'est pas l'exercice, par Irish Revenue, de son pouvoir discrétionnaire qui confère un avantage sélectif à ASI et à AOE, mais bien le fait que les rulings fiscaux contestés octroient aux deux sociétés une réduction de leur base imposable, et, dès lors, de l'impôt sur les sociétés dont elles sont redevables, dont ne peuvent bénéficier les opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Selon ces raisonnements, c'est l'approbation, par Irish Revenue, des méthodes d'attribution des bénéfices proposées par Apple en vue de déterminer le bénéfice imposable d'ASI et d'AOE en Irlande qui procure à celles-ci un avantage sélectif, et non l'exercice, en tant que tel, d'un pouvoir discrétionnaire pour approuver ces méthodes. Le fait que les rulings fiscaux contestés procurent également un avantage sélectif à ASI et à AOE en raison de l'exercice dans ce contexte, par Irish Revenue, d'un pouvoir discrétionnaire non basé sur des critères objectifs liés au système fiscal constitue un nouveau raisonnement alternatif appuyant la conclusion de l'existence d'un avantage sélectif en l'espèce ([338]). Ce raisonnement est présenté pour répondre à l'argument avancé par l'Irlande et Apple selon lequel l'article 25 du TCA 97 ne serait pas régi par le principe de pleine concurrence et l'existence d'un avantage sélectif devrait être démontrée en comparant les rulings fiscaux contestés aux pratiques administratives d'Irish Revenue. Dès lors, excepté dans le cadre de ce dernier raisonnement, la conclusion de la Commission selon laquelle les rulings fiscaux contestés procurent un avantage sélectif à ASI et à AOE ne dépend pas du fait que le pouvoir discrétionnaire accordé à Irish Revenue pour octroyer ces rulings ait ou non été excessif, ni de la manière dont Irish Revenue a exercé ce pouvoir, mais découle du fait que ces rulings ont réduit de manière sélective l'impôt sur les sociétés dû par ASI et AOE par rapport à celle des opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable.

(409) Deuxièmement, quand bien même la conclusion de la Commission relative à l'existence d'un avantage sélectif serait basée sur l'exercice, par Irish Revenue, d'un pouvoir discrétionnaire, l'argument avancé par Apple selon lequel «les [rulings fiscaux] découlaient des principes intrinsèques de l'article 25 du TCA 97» ([339]), sans plus d'explication quant à la manière dont cet argument doit être compris ou pourrait justifier le traitement sélectif, est insuffisant pour justifier le traitement sélectif en l'espèce. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, un avantage conféré à une entreprise doit non seulement être cohérent avec les caractéristiques inhérentes au système fiscal en cause, mais aussi en ce qui concerne la mise en œuvre de ce système ([340]). Par conséquent, même si la pratique administrative d'Irish Revenue au titre de l'article 25 du TCA 97 était le système de référence adéquat, ce que la Commission conteste, la manière dont Irish Revenue a appliqué l'article 25 du TCA 97 en octroyant les deux rulings fiscaux prouve que l'exercice de son pouvoir discrétionnaire n'est pas basé sur des critères objectifs. Un tel traitement en faveur d'ASI et d'AOE ne saurait dès lors être justifié par la logique ou la nature générale du système fiscal.

(410) Troisièmement, une référence générale à «l'efficacité du système fiscal» ([341]) à laquelle les rulings fiscaux auraient prétendument contribué ne saurait justifier un traitement sélectif de certaines entreprises dans le cadre de ce système. S'il est vrai que les rulings fiscaux représentent, en général, un moyen valable et fréquemment utilisé par les administrations fiscales pour fournir une sécurité juridique, ce fait n'exempte pas les rulings fiscaux d'un contrôle au regard des règles en matière d'aides d'État.

(411) En conclusion, le traitement sélectif procuré à ASI et à AOE par les rulings fiscaux contestés n'est pas justifié par la nature et l'économie générale du système fiscal.

([334]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-6/12 P, Oy, EU:C:2013:525, point 27.
([335]) Voir la section 8.2.2.2.
([336]) Voir la section 8.2.2.3.
([337]) Voir la section 8.2.3.1.
([338]) Voir la section 8.2.3.2.
([339]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 218.
([340]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550, point 73.
([341]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 219.

8.2.5. CONCLUSION QUANT À L'EXISTENCE D'UN AVANTAGE SÉLECTIF

(412) En approuvant des méthodes d'attribution de bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE qui s'écartent d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence, les rulings fiscaux contestés entraînent une réduction de la base imposable d'ASI et d'AOE par rapport à celle des sociétés non intégrées dont le bénéfice imposable reflète les prix négociés sur le marché dans des conditions de pleine concurrence. Les rulings fiscaux contestés entraînent par conséquent une réduction de l'impôt sur les sociétés dont ASI et AOE sont redevables, telle que déterminé dans le cadre du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande, procurant ainsi à ces sociétés un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité ([342]).

(413) À titre subsidiaire, en approuvant des méthodes d'attribution de bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE qui s'écartent d'une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence, les rulings fiscaux contestés entraînent une réduction de la base imposable d'ASI et d'AOE par rapport à celle des autres sociétés non résidentes opérant par l'intermédiaire d'une succursale en Irlande. Les rulings fiscaux contestés entraînent par conséquent une réduction de l'impôt sur les sociétés dû par ASI et AOE au titre de l'article 25 du TCA 97, procurant ainsi à ces sociétés un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité ([343]).

8.3. *CONCLUSION SUR L'EXISTENCE DE L'AIDE*

(414) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut que les rulings fiscaux contestés accordés par Irish Revenue à ASI et à AOE procurent à ces dernières un avantage sélectif qui est imputable à l'Irlande et est financé au moyen de ressources d'État et qui fausse ou menace de fausser la concurrence et est susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Les rulings fiscaux contestés constituent donc des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(415) Étant donné que les rulings fiscaux contestés donnent lieu à une réduction des charges qu'ASI et AOE devraient normalement supporter dans le cadre de leurs activités courantes, ils doivent être considérés comme octroyant une aide au fonctionnement à ASI et à AOE.

8.4. *BÉNÉFICIAIRES DES MESURES CONTESTÉES*

(416) Les rulings fiscaux contestés octroient donc une aide d'État à ASI et à AOE au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Toutefois, ASI et AOE font partie d'un groupe multinational, à savoir le groupe Apple, composé de nombreuses sociétés, toutes contrôlées en dernier ressort par Apple Inc. Plusieurs entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme formant une seule unité économique aux fins de l'application des règles en matière d'aides d'État. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause bénéficiant de la mesure d'aide. Comme l'a affirmé la Cour de justice précédemment, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique […] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales» ([344]). Pour déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice cherche à savoir s'il existe une participation de contrôle ou des liens organiques, économiques ou fonctionnels ([345]). En l'espèce, ASI et AOE sont détenues à 100 %, en dernier ressort, par Apple Inc. ([346]), et la majorité des membres des conseils d'administration d'ASI et d'AOE sont des employés d'Apple Inc. ([347]), de sorte qu'Apple Inc., qui est l'entité contrôlant le groupe Apple, peut également être réputée contrôler ASI et AOE par le biais de liens fonctionnels, économiques et organiques.

([342]) Voir la section 8.2.2.
([343]) Voir la section 8.2.3.
([344]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'arrêt dans l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, EU:T:2004:304, point 50.
([345]) Voir l'arrêt dans l'affaire C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Commission, EU:C:2010:787, points 47 à 55; Voir l'arrêt dans l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 112.
([346]) Voir le considérant 47.
([347]) Voir le considérant 114.

(417) Par ailleurs, c'est le groupe Apple qui a pris la décision de constituer ASI et AOE en Irlande; c'est également lui qui a déterminé la structure sous laquelle ASI et AOE seraient constituées en Irlande et qui a décidé que la présence de ces sociétés en Irlande se limiterait à une seule succursale chacune. C'est donc le groupe Apple dans son ensemble qui bénéficie de l'aide d'État octroyée par l'Irlande à ASI et à AOE au moyen des rulings fiscaux contestés, vu que tout traitement fiscal favorable réservé à ASI et à AOE par Irish Revenue profite in fine au groupe Apple tout entier, puisqu'il libère des ressources financières qui pourront être utilisées au bénéfice du groupe entier.

(418) En conclusion, indépendamment du fait que le groupe Apple soit organisé en personnalités juridiques distinctes, il doit néanmoins être considéré comme une unité économique unique bénéficiant de l'aide d'État octroyée par l'Irlande au moyen des rulings fiscaux contestés ([348]).

8.5. *COMPATIBILITÉ DES MESURES CONTESTÉES*

(419) L'aide d'État est considérée comme compatible avec le marché intérieur si elle entre dans le cadre de l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du traité ([349]) et peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission considère qu'elle entre dans le cadre d'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du traité ([350]). Il incombe toutefois à l'État membre qui octroie l'aide d'apporter la preuve que celle-ci est compatible avec le marché intérieur conformément à l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE ([351]).

(420) L'Irlande n'a invoqué aucune des dérogations prévues dans les dispositions mentionnées au considérant 345 pour établir la compatibilité de l'aide octroyée au moyen des rulings fiscaux contestés.

(421) En outre, comme observé aux considérants 222 et 415, les rulings fiscaux contestés doivent être considérés comme octroyant une aide à ASI, à AOE et au groupe Apple dans son ensemble. En particulier, les aides de ce type ne peuvent pas, en principe, être considérées comme compatibles avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, étant donné qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques et que les incitations fiscales en cause ne sont pas limitées dans le temps, dégressives ou proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions concernées.

(422) Il en résulte que les aides d'État octroyées par l'Irlande au moyen des rulings fiscaux contestés sont incompatibles avec le marché intérieur.

9. **ILLÉGALITÉ DE L'AIDE**

(423) En vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, les États membres sont tenus d'informer la Commission de tout projet d'octroi d'aides (obligation de notification) et ne peuvent mettre à exécution des mesures d'aide envisagées

([348]) Voir, par analogie, l'arrêt dans l'affaire 323/82, Intermills, EU:C:1984:345, point 11, «[i]l résulte des informations fournies par les requérantes elles-mêmes qu'à la suite de la restructuration, tant la société Intermills que les trois sociétés industrielles sont contrôlées par la région wallonne et qu'à la suite du transfert des installations de production aux trois sociétés nouvellement constituées, la société Intermills reste intéressée dans celles-ci. Il convient donc de constater qu'en dépit du fait que les trois sociétés industrielles possèdent chacune une individualité juridique distincte de l'ancienne société Intermills, toutes ces sociétés forment un groupe unique, en tout cas au regard de l'aide accordée par les autorités belges». Voir également l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416, point 102.«c'est donc à bon droit que la Commission a estimé que les règles relatives à la détermination des revenus imposables constituaient un avantage pour les centres de coordination et les groupes auxquels ils appartiennent».

([349]) Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du traité concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

([350]) Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du traité concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à favoriser le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les aides déterminées par décision du Conseil.

([351]) Voir l'arrêt dans l'affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

avant l'adoption d'une position définitive par la Commission (obligation de suspension). L'obligation de notification est réitérée à l'article 2 du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ([352]) et l'obligation de suspension, elle, à l'article 3 du même règlement. L'article 1er, point f), de ce règlement définit une «aide illégale» comme étant une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité.

(424) La Commission fait observer que l'Irlande ne lui a notifié aucun projet d'adoption des rulings fiscaux contestés et n'a pas non plus respecté l'obligation de suspension lui incombant. Par conséquent, conformément à l'article 1er, point f), du règlement (UE) 2015/1589, les rulings fiscaux contestés constituent des aides d'État illégales mises à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité.

10. **VICES DE PROCÉDURE ALLÉGUÉS**

(425) L'Irlande et Apple font toutes deux valoir que la Commission aurait méconnu leur droit d'être entendues, au motif que le point central de l'enquête de la Commission aurait été modifié depuis l'adoption de la décision d'ouvrir la procédure, comme le prouverait la lettre du 17 avril 2015, et qu'elles n'auraient pas eu l'occasion de faire connaître leur point de vue sur la position exprimée par la Commission dans cette lettre. L'Irlande et Apple allèguent que la Commission aurait dû élargir la décision d'ouvrir la procédure ou adopter une nouvelle décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen définissant le soi-disant nouveau point central de l'enquête.

(426) La Commission considère que les droits procéduraux de l'Irlande et d'Apple ont été pleinement respectés en l'espèce.

(427) La Commission note tout d'abord que la portée de son enquête relative à l'existence d'aides d'État est demeurée inchangée entre la décision d'ouvrir la procédure et l'adoption de la présente décision. Les deux décisions portent sur les mêmes mesures (les rulings fiscaux de 1991 et 2007 émis par Irish Revenue), les mêmes bénéficiaires (ASI, AOE et le groupe Apple) et les mêmes doutes concernant l'existence d'aides d'État (les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par ces rulings ont-elles débouché sur une attribution adéquate des bénéfices aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE ou ont-elles procuré un avantage à ces sociétés en leur permettant de déterminer leur bénéfice imposable d'une manière s'écartant d'un résultat de pleine concurrence?).

(428) Dans la décision d'ouvrir la procédure, la Commission a exprimé ses doutes initiaux concernant le respect des règles relatives aux aides d'État, en particulier le principe de pleine concurrence découlant de l'article 107, paragraphe 1, du traité, par les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés. La finalité d'une phase d'enquête approfondie faisant suite à une décision d'ouvrir la procédure est de porter des éléments de fait et de droit supplémentaires à l'attention de la Commission. Ces éléments peuvent ensuite alimenter ou répondre aux doutes initiaux exprimés par la Commission dans sa décision d'ouvrir la procédure. Il s'ensuit qu'à l'issue de cette procédure, l'analyse de la Commission peut avoir évolué, et que la décision finale peut dès lors présenter certaines divergences avec la décision d'ouvrir la procédure, sans que celles-ci vicient pour autant la décision finale ([353]).

(429) Dans le cas d'espèce, l'analyse de la Commission a évolué à la suite des longues déclarations écrites présentées par l'Irlande et Apple au sujet des préoccupations en matière d'aides d'État soulevées par la Commission dans sa décision d'ouvrir la procédure. En réponse à une demande formulée par l'Irlande, visant à ce que la Commission clarifie son analyse de l'existence d'aides d'État compte tenu de ces éléments et de l'allégation de l'Irlande selon laquelle l'appréciation de la Commission semblerait fondée sur sa compréhension erronée du droit national applicable, les services de la Commission ont envoyé à l'Irlande, dans un souci de transparence, la lettre du 17 avril 2015, que l'Irlande a ensuite transmise à Apple. Toutefois, depuis l'adoption de la décision d'ouvrir la procédure, l'objet de l'enquête de la Commission sur l'existence d'aides d'État n'a jamais changé (celui-ci ayant toujours été les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par les rulings fiscaux contestés), pas plus que ses principaux doutes sur la conformité des mesures contestées avec les règles relatives aux aides d'État (ces méthodes entraînent-elles un bénéfice imposable pour ASI et AOE conforme au principe de pleine concurrence?).

([352]) Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9).

([353]) Voir l'arrêt dans l'affaire T-424/05, Italie/Commission, EU:T:2009:49, point 69; et l'arrêt dans les affaires T-231/06 et T-237/06, Pays-Bas et NOS/Commission, EU:T:2010:525, point 50. Voir également l'arrêt dans l'affaire T-242/12, SNCF/Commission, EU:T:2015:1003, points 345 à 367.

(430) En tout état de cause, depuis la lettre du 17 avril 2015, l'Irlande a eu largement l'occasion de faire connaître à la Commission son point de vue sur la position exprimée dans cette lettre, une occasion qu'elle a d'ailleurs saisi à de multiples reprises, tant oralement que par écrit ([354]). S'agissant d'Apple, la Commission rappelle qu'en tant que partie intéressée, elle a uniquement le droit de soumettre des observations en réponse à la décision d'ouvrir la procédure. Néanmoins, depuis que la lettre du 17 avril 2015 lui a été transmise, Apple a eu à de nombreuses reprises la possibilité de soumettre ses observations à la Commission, ce qu'elle a fait, tant oralement que par écrit ([355]).

(431) La Commission considère donc que les droits procéduraux de l'Irlande et d'Apple ont été respectés en l'espèce.

11. **RECOUVREMENT**

11.1. *L'OBLIGATION DE RECOUVREMENT*

(432) L'article 16, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589 impose à la Commission d'ordonner la récupération de toute aide illégale et incompatible avec le marché intérieur. Cette disposition précise également que l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide illégale déclarée incompatible avec le marché intérieur. L'article 16, paragraphe 2, dudit règlement dispose que l'aide à récupérer comprend les intérêts à compter de la date à laquelle l'aide illégale a été mise à la disposition du bénéficiaire jusqu'à celle de sa récupération. Le règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission ([356]) décrit les méthodes à suivre pour le calcul des intérêts applicables à la récupération. Enfin, l'article 16, paragraphe 3, du règlement (UE) 2015/1589 dispose que «la récupération s'effectue sans délai et conformément aux procédures prévues par le droit national de l'État membre concerné, pour autant que ces dernières permettent l'exécution immédiate et effective de la décision de la Commission».

11.2. *NOUVELLE AIDE*

(433) L'article 1er, point c), du règlement (UE) 2015/1589 qualifie d'«aide nouvelle» «toute aide, c'est-à-dire tout régime d'aides ou toute aide individuelle, qui n'est pas une aide existante, y compris toute modification d'une aide existante».

(434) Conformément à l'article 17 du règlement (UE) 2015/1589, les pouvoirs de la Commission en matière de récupération de l'aide sont soumis à un délai de prescription de 10 ans. Le délai de prescription commence le jour où l'aide illégale est accordée au bénéficiaire, à titre d'aide individuelle ou dans le cadre d'un régime d'aide. Toute mesure prise par la Commission ou un État membre, agissant à la demande de la Commission, à l'égard de l'aide illégale interrompt le délai de prescription. Chaque interruption fait courir de nouveau le délai. Le délai de prescription est suspendu aussi longtemps que la décision de la Commission fait l'objet d'une procédure devant la Cour de justice. Enfin, toute aide à l'égard de laquelle le délai de prescription a expiré est réputée être une aide existante.

(435) Le ruling fiscal de 1991 a été émis il y a plus de 10 ans. Dans le cas d'espèce, le délai de prescription prévu à l'article 17 du règlement (UE) 2015/1589 a été interrompu le 12 juin 2013, date à laquelle la Commission a envoyé une lettre à l'Irlande pour lui demander de lui fournir des informations sur ses pratiques en matière de rulings fiscaux et, en particulier, des informations sur les éventuels rulings déjà octroyés par l'Irlande en faveur d'AOI, d'ASI et d'AOE ([357]). Dès lors, toute aide octroyée au titre du ruling fiscal de 1991 avant le 12 juin 2003 doit être considérée comme une aide «existante» au sens de l'article 1er, point b) iv), du règlement (UE) 2015/1589. En revanche, toute aide octroyée après cette date, au titre du ruling fiscal de 1991 ou du ruling fiscal de 2007, constitue une aide «nouvelle» au sens de l'article 1er, point c), du règlement (UE) 2015/1589.

([354]) Voir l'échange d'observations entre l'Irlande et la Commission décrit aux sections 7.1, 7.2, 7.4 et 7.5.
([355]) Voir l'échange d'observations entre Apple et la Commission décrit aux sections 7.1, 7.2 et 7.3.
([356]) Règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 140 du 30.4.2004, p. 1).
([357]) Voir le considérant 1. La première réponse adressée par l'Irlande à la demande de renseignements de la Commission concernant, d'une part, les pratiques irlandaises en matière de rulings fiscaux, et incluant, d'autre part, des questions spécifiques sur ASI et AOE, date du 9 juillet 2013.

(436) D'après l'Irlande, toute aide octroyée en l'espèce ne saurait être qu'une aide existante, puisqu'elle découle de la non-application, par Irish Revenue, du principe de pleine concurrence, qui n'était pas applicable en Irlande lorsque celle-ci a adhéré à l'Union européenne le 1er janvier 1973 et ne l'a jamais été depuis lors. Selon l'Irlande, l'article 25 du TCA 97 ne fait que reproduire l'article 201 de la loi de 1967 relative à l'impôt sur le revenu (*Income Tax Act*), qui était en vigueur au moment où l'Irlande est entrée dans l'Union, et aucune des deux dispositions ne fait référence au principe de pleine concurrence, ni au cadre de l'OCDE. Dès lors, étant donné que la base juridique pour l'attribution des bénéfices à une succursale irlandaise n'a pas substantiellement changé depuis l'adhésion de l'Irlande à l'Union, la mesure, si elle équivaut à une aide d'État, constitue une aide d'État au sens de l'article 1er, point b), du règlement (UE) 2015/1589 ([358]).

(437) Cet argument ne saurait être accepté, puisque l'aide octroyée en l'espèce est une aide individuelle octroyée à ASI, à AOE et au groupe Apple sous la forme des rulings fiscaux contestés, qui approuvent des méthodes d'attribution des bénéfices accordant à ASI et à AOE une réduction de leur base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés en Irlande, et non pas, comme l'Irlande semble l'affirmer, un régime d'aides basé sur l'article 25 du TCA 97 et l'article 201 de la loi de 1967 relative à l'impôt sur le revenu. Autrement dit, la mesure octroyant l'aide est constituée des rulings fiscaux contestés tels qu'appliqués annuellement par ASI et AOE en vue de déterminer le bénéfice imposable de ces sociétés aux fins de l'impôt sur les sociétés en Irlande et, sur la base de cette détermination, leur charge annuelle d'impôt des sociétés. En d'autres termes, l'aide procurée par ces rulings est octroyée sur une base annuelle, au moment où ASI et AOE doivent s'acquitter de l'impôt sur les sociétés et où ces sociétés appliquent les méthodes d'attribution des bénéfices approuvées par ces rulings pour calculer le montant de l'impôt dû. L'aide octroyée à ASI et à AOE et au groupe Apple au moyen des rulings fiscaux contestés constitue dès lors une nouvelle aide, octroyée sur une base annuelle ([359]).

11.3. *SÉCURITÉ JURIDIQUE ET CONFIANCE LÉGITIME*

(438) L'article 16, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589 dispose que la Commission n'exige pas la récupération de l'aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général du droit.

(439) L'Irlande et Apple font toutes deux valoir qu'en ouvrant la procédure formelle d'examen et en mettant en doute, 22 ans plus tard, la conformité des deux rulings fiscaux avec les règles en matière d'aides d'État, la Commission aurait violé le principe de sécurité juridique. Selon l'Irlande, les règles relatives aux aides d'État doivent être prévisibles et la Commission n'est pas en droit de développer le droit de l'Union en élargissant les limites de ces règles de façon inédite ou en faisant référence à des dispositions internationales telles que le cadre de l'OCDE ([360]). En appliquant le principe de pleine concurrence et le cadre de l'OCDE, en particulier les principes de l'OCDE de 2010, la Commission impose rétrospectivement un cadre de référence externe qui ne faisait pas partie du droit national irlandais à l'époque des faits ([361]). Enfin, l'Irlande déclare que l'application rétroactive des principes actuels par la Commission ont pour effet d'obliger l'Irlande à respecter une norme qu'elle (et Apple) n'aurait pas pu anticiper au moment de l'émission des rulings ([362]).

(440) D'après la jurisprudence, le principe fondamental de la sécurité juridique s'oppose à ce que la Commission puisse retarder indéfiniment l'exercice de ses pouvoirs ([363]). Toutefois, pour que le principe de situation juridique s'applique, il doit y avoir eu une passivité prolongée de la Commission à partir du moment où elle a eu

([358]) Voir les observations de l'Irlande sur la décision d'ouvrir la procédure, points 141 et suivants.
([359]) Voir aussi les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416. Le même raisonnement a été appliqué par le Tribunal dans les affaires jointes T-427/04 et T-17/05, France et France Télécom/Commission, EU:T:2009:474, dans lesquelles France Télécom avait bénéficié d'une exonération fiscale et où la Commission avait conclu que cette aide avait été octroyée sur une base annuelle, c'est-à-dire que le différentiel de taxation dû et exonéré était calculé sur une base annuelle et dépendait notamment du niveau des taux d'imposition votés chaque année par les autorités locales; cette conclusion avait été confirmée par le Tribunal.
([360]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 90.
([361]) Commentaires de l'Irlande sur les observations des tierces parties, points 22 à 41.
([362]) Voir les observations d'Apple concernant la décision d'ouvrir la procédure, point 300.
([363]) Voir l'arrêt dans les affaires C-74/00 P et C-75/00 P, Falck et Acciaierie di Bolzano/Commission, EU:C:2002:524, point 140.

connaissance de l'aide, ainsi qu'une situation d'insécurité. Un long délai ne peut suffire à faire valoir une violation du principe de sécurité juridique et un retard ne peut être imputé à la Commission qu'à partir du moment où celle-ci a eu connaissance de l'existence de l'aide. Dans le cas d'espèce, étant donné que l'Irlande n'a jamais notifié les rulings fiscaux contestés à la Commission, pas plus qu'elle ne les a rendus publics par d'autres moyens, la Commission n'aurait pas pu apprendre l'existence de ces rulings avant que leur existence soit publiquement divulguée, ce qui est arrivé pour la première fois lors des auditions au Sénat américain. Ces auditions ont eu lieu le 21 mai 2013, à la suite de quoi la Commission a envoyé à l'Irlande une demande de renseignements le 12 juin 2013. La Commission ne saurait donc être accusée d'avoir méconnu le principe de sécurité juridique en raison d'une passivité prolongée puisque, dès lors qu'elle a pu avoir connaissance des rulings (le 21 mai 2013), elle a agi dans un délai de moins d'un mois (le 12 juin 2013).

(441) S'agissant de l'argument de l'Irlande selon lequel le principe de sécurité juridique aurait été enfreint au motif que la Commission aurait agi à l'encontre de sa pratique décisionnelle qui veut que le seul point de référence valide soit le système fiscal national, la Commission rappelle que le système de référence sur la base duquel elle apprécie l'existence d'un avantage sélectif en l'espèce est le système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande. Elle rappelle également que, tandis que les États membres jouissent d'une autonomie fiscale en matière d'imposition directe, toute mesure fiscale adoptée par un État membre doit être conforme aux règles de l'Union en matière d'aides d'État, qui lient les États membres et priment le droit national ([364]). La Commission rappelle à cet égard que l'article 107, paragraphe 1, du traité, tel qu'interprété par la Cour de justice ([365]), interdit les mesures fiscales permettant aux sociétés intégrées de déterminer leur bénéfice imposable d'une manière qui ne reflète pas le bénéfice qu'elles réaliseraient dans des conditions de libre concurrence, c'est-à-dire sur la base de prix négociés par des entreprises indépendantes dans des conditions comparables conformément au principe de pleine concurrence. En adoptant cette décision, la Commission applique l'article 107, paragraphe 1, du traité aux rulings fiscaux contestés, qui, selon elle, aboutissent à un résultat s'écartant du système de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande en ce qu'ils permettent à ASI et à AOE de déterminer leur bénéfice imposable d'une manière qui ne reflète pas un bénéfice de pleine concurrence. En ce qui concerne l'argument de l'Irlande selon lequel la Commission imposerait des normes internationales et appliquerait des orientations de 2010 à des rulings émis avant cette date, la Commission rappelle que sa conclusion dans la décision en cause est fondée sur une infraction à l'article 107, paragraphe 1, du traité, qui fait partie de l'ordre juridique irlandais depuis 1973, et non pas sur le cadre de l'OCDE. Dans la mesure où la Commission fait référence au cadre de l'OCDE dans sa décision, elle le fait parce que ce cadre apporte des orientations utiles au moment d'apprécier si une méthode de détermination du bénéfice imposable d'une succursale débouche sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché selon le principe de pleine concurrence; en effet, ce cadre est le résultat de discussions d'experts tenues dans le contexte de l'OCDE et détaille des techniques visant à répondre à certains problèmes communs en matière de fiscalité internationale.

(442) Enfin, en réponse à la déclaration conjointe signée par plusieurs associations professionnelles, l'Irlande a indiqué que le principe de la confiance légitime empêchait tout recouvrement en l'espèce. Dans ses observations, elle invoque également la décision dans l'affaire France Télécom ([366]) pour affirmer que le montant de l'aide octroyée par les rulings fiscaux contestés serait difficile à quantifier en l'espèce ([367]). Toutefois, un État membre dont les autorités ont octroyé une aide en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité ne saurait invoquer la confiance légitime d'un bénéficiaire pour justifier le non-respect de l'obligation de prendre les mesures nécessaires en vue de l'exécution d'une décision de la Commission lui ordonnant de récupérer l'aide. Admettre une telle possibilité reviendrait, en effet, à priver les dispositions des articles 107 et 108 du TFUE de tout effet utile, dans

([364]) Voir les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416, point 81; les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732; l'arrêt dans l'affaire C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, point 25, et l'ordonnance dans l'affaire C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, point 18; voir également l'arrêt dans l'affaire T-538/11, Belgique/Commission, EU:T:2015:188, point 66.

([365]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, EU:C:2006:416, points 95 à 97.

([366]) Décision 2006/621/CE de la Commission du 2 août 2004 concernant l'aide d'État mise à exécution par la France en faveur de France Télécom (JO L 257 du 20.9.2006, p. 11).

([367]) Voir les observations de l'Irlande concernant la décision d'ouvrir la procédure, points 155 et 156.

la mesure où les autorités nationales pourraient se fonder sur leur propre comportement illégal pour mettre en échec l'efficacité des décisions prises par la Commission en vertu de ces dispositions du TFUE ([368]). Ainsi, il n'incombe pas à l'État membre concerné, mais à l'entreprise bénéficiaire, d'invoquer l'existence des circonstances exceptionnelles ayant pu fonder sa confiance légitime afin de s'opposer à la restitution d'une aide illégale ([369]). Le seul fait qu'Apple n'ait fait référence à la confiance légitime dans aucune des déclarations qu'elle a soumises à la Commission suffit à rendre non fondée l'invocation de ce principe par l'Irlande. En tout état de cause, lorsqu'une aide est mise à exécution sans notification préalable à la Commission, son bénéficiaire ne peut avoir, sauf circonstances particulières, une confiance légitime dans la régularité de l'aide octroyée ([370]).

(443) En ce qui concerne l'argument soulevé dans la déclaration conjointe au sujet du caractère prétendument inédit de l'approche adoptée en l'espèce, entraînant la violation du principe de la confiance légitime et empêchant ainsi tout recouvrement ([371]), la Commission rappelle que le principe de confiance légitime ne peut s'appliquer qu'à un particulier qui se trouve dans une situation de laquelle il ressort qu'une institution de l'Union, en lui fournissant des assurances précises, a fait naître chez lui des espérances fondées ([372]). Ni l'Irlande, ni la déclaration conjointe ne prouvent que la Commission ait jamais fourni l'assurance précise que les rulings fiscaux contestés étaient conformes aux règles relatives aux aides d'État, ni que l'article 107, paragraphe 1, du traité ne s'applique pas aux rulings fiscaux ou à toute autre mesure fiscale analogue approuvant une méthode permettant à une société intégrée de déterminer son bénéfice imposable. Au contraire, dans sa communication de 1998 sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, la Commission indiquait que les rulings fiscaux étaient des mesures fiscales pouvant être constitutives d'une aide d'État ([373]) et a depuis lors appliqué dans plusieurs décisions les règles en matière d'aides d'État aux mesures fiscales permettant aux sociétés intégrées de déterminer leur bénéfice imposable ([374]). L'Irlande ne dispose dès lors d'aucun élément lui permettant d'invoquer le principe de confiance légitime pour éviter un recouvrement.

(444) En ce qui concerne la difficulté que constitue prétendument la quantification du montant de l'aide, le cas d'espèce porte sur une situation relativement simple dans laquelle une mesure fiscale octroie à son bénéficiaire une réduction de sa base imposable et, partant, de l'impôt sur les sociétés qu'il doit acquitter. La Commission ne voit aucune difficulté pour ce qui est de déterminer le montant à recouvrer dans une telle situation et ne voit pas davantage de parallèle avec la mesure d'aide constatée dans la décision France Télécom, qui concernait une situation dans laquelle une aide avait été octroyée sous la forme d'une annonce publique d'un ministre du gouvernement ayant eu pour effet d'améliorer la solvabilité de la société sur le marché.

11.4. *MODE DE RECOUVREMENT*

(445) L'obligation pour l'État de supprimer une aide considérée par la Commission comme incompatible avec le marché intérieur vise au rétablissement de la situation concurrentielle antérieure sur le marché. La Cour de justice a considéré à ce sujet que cet objectif est atteint quand le bénéficiaire a remboursé les montants versés au titre d'aides illégales, perdant ainsi l'avantage dont il avait bénéficié sur le marché par rapport à ses concurrents, et que la situation antérieure au versement de l'aide est rétablie.

([368]) Voir les arrêts dans l'affaire C-5/89, Commission/Allemagne, EU:C:1990:320, point 17, et dans l'affaire C-310/99, Italie/Commission, EU:C:2002:143, point 104.

([369]) Voir l'arrêt dans l'affaire T-67/94, Ladbroke Racing/Commission, EU:T:1998:7, point 183; voir également l'arrêt dans les affaires jointes T-116/01 et T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA et Diputacion Floral de Vizcaya/Commission, EU:T:2003:217, point 203.

([370]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-183/02 P et C-187/02 P, Demesa et Territorio Histórico de Álava/Commission, EU:C:2004:701, point 45.

([371]) Voir le point 16 de la déclaration conjointe.

([372]) Voir l'arrêt dans l'affaire 265/85, Van den Bergh en Jurgens BV et Van Dijk Food Products (Lopik) BV/Commission, EU:C:1987:121, point 44, et l'arrêt dans l'affaire C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan/Commission, EU:C:2010:769, point 63.

([373]) JO C 147 du 20.6.2002, p. 2.

([374]) Voir, par exemple, la décision 2003/81/CE de la Commission du 22 août 2002 relative au régime d'aides d'État que le Royaume d'Espagne applique aux «centres de coordination de Biscaye» [aide C 48/2001 (ex NN 43/2000)] (JO L 31 du 6.2.2003, p. 26); la décision 2003/512/CE de la Commission du 5 septembre 2002 relative au régime d'aide exécuté par l'Allemagne en faveur des centres de contrôle et de coordination (JO L 177 du 16.7.2003, p. 17); la décision 2003/501/CE de la Commission du 16 octobre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centres de coordination — mis à exécution par le Luxembourg (JO L 170 du 9.7.2003, p. 20. point 53); et la décision 2003/755/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique (JO L 282 du 30.10.2003, p. 25).

(446) Aucune disposition du droit de l'Union n'exige de la Commission qu'elle quantifie le montant exact de l'aide à récupérer lorsqu'elle ordonne la récupération de l'aide déclarée incompatible avec le marché intérieur ([375]). Il suffit au contraire que la décision de la Commission comporte des indications permettant à son destinataire de déterminer lui-même, sans difficultés excessives, ce montant ([376]). Le droit de l'Union exige simplement que l'aide octroyée illégalement soit récupérée pour rétablir la situation antérieure et que la restitution se fasse conformément aux règles du droit national ([377]). En conséquence, la Commission peut se limiter à constater l'obligation de restitution des aides en question et laisser aux autorités nationales le soin de calculer le montant précis des aides à restituer ([378]).

(447) Dans le cas d'une aide d'État illégale sous forme fiscale, le montant à récupérer doit être calculé sur la base d'une comparaison entre l'impôt effectivement payé et celui qui aurait dû être payé en application de la règle généralement applicable. Comme il est conclu à la section 8.2.2.2, et, en particulier, au considérant 319, une répartition correcte des actifs, des fonctions et des risques par Irish Revenue au moment de l'émission des rulings fiscaux contestés aurait dû permettre une répartition concluante des bénéfices au sein d'ASI et d'AOE, de sorte que tous les bénéfices tirés des activités de vente de ces sociétés auraient dû être attribués aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE pendant la période durant laquelle les rulings fiscaux contestés étaient en vigueur. Compte tenu du délai de prescription de 10 ans établi par l'article 17 du règlement (UE) 2015/1589, le recouvrement ne doit porter que sur l'aide octroyée à compter du 12 juin 2003, et vu que, selon Apple, l'exercice fiscal 2014 est le dernier pour lequel ASI et AOE ont appliqué le ruling de 2007 pour calculer leur bénéfice imposable en Irlande, il doit couvrir la période prenant fin le 27 septembre 2014, date de clôture de l'exercice fiscal 2014 d'ASI et d'AOE. Dès lors, pour commencer, tous les bénéfices tirés des activités commerciales d'AOE devraient être attribués à leurs succursales irlandaises respectives pour la période allant du 12 juin 2003 au 27 septembre 2014 aux fins du calcul de la charge d'impôt des sociétés d'ASI et d'AOE dans le cadre des règles de droit commun d'imposition des bénéfices des sociétés en Irlande. Ensuite, les produits d'intérêts provenant des actifs des succursales irlandaises ayant été déclarés par Apple et l'Irlande dans les comptes légaux ([379]) devraient être attribués aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE.

(448) Apple peut demander, pour autant qu'elle fournisse les justificatifs suffisants, que les déductions suivantes des bénéfices soient attribuées aux succursales irlandaises d'ASI et d'AOE:

i) les intérêts et revenus d'investissements imputables aux sièges d'ASI et d'AOE et découlant de la gestion passive de leurs liquidités, sous-traitée par leurs conseils d'administration à Braeburn, comme mentionné dans les procès-verbaux de leurs réunions ([380]); ne sont pas compris, les produits d'intérêts provenant des actifs des succursales irlandaises ayant été déclarés par Apple et l'Irlande dans les comptes légaux ([381]);

ii) les allègements pour amortissements au titre du ruling de 1991, dans la mesure où la limitation de sa capacité à bénéficier d'allègements pour amortissements a porté atteinte aux intérêts d'Apple ([382]); et

iii) les bénéfices de la succursale singapourienne d'AOE soumis à l'impôt à Singapour ([383]).

(449) Les bénéfices commerciaux devant être soumis à l'impôt en Irlande peuvent également être ajustés en cas de retraitement effectif des comptes légaux ou des déclarations d'impôt d'ASI et d'AOE suite aux paiements et aux ajustements correspondants des comptes légaux des autres sociétés du groupe Apple, conformément aux règles générales applicables, en Irlande, au retraitement rétroactif des états financiers ou des déclarations d'impôt, et pour autant qu'Apple soit en mesure de prouver à suffisance l'existence d'une dette réelle envers Apple Inc. ou des sociétés du groupe Apple situées sur d'autres territoires, pour des activités ou des services fournis (activités de recherche et de développement ou de marketing, par exemple).

([375]) Bien que ce soit dans le contexte d'une «impossibilité de récupérer» et non d'une «difficulté à quantifier le montant de l'aide».
([376]) Voir l'affaire C-441/06, Commission/France, EU:C:2007:616, point 29, et la jurisprudence qui y est citée.
([377]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes T-427/04 et T-17/05, France et France Télécom/Commission, EU:T:2009:474, point 297.
([378]) Voir l'arrêt dans les affaires jointes T-427/04 et T-17/05, France et France Télécom/Commission, EU:T:2009:474, point 299.
([379]) Voir le considérant 100.
([380]) Voir les considérants 108 et 291.
([381]) Voir le considérant 100.
([382]) Voir le considérant 349.
([383]) Voir la note de bas de page 75.

(450) Un tel retraitement peut être nécessaire à la suite d'une modification rétroactive de l'APC ou du contrat de services marketing. Les conditions de ces accords n'ont pas été examinées par Irish Revenue dans le cadre des rulings contestés et, si les contributions financières aux coûts de recherche et de développement ou de marketing supportés par ASI et AOE dans le cadre de ces accords ne correspondaient pas à un niveau de contribution qui aurait été convenu entre entreprises indépendantes négociant dans des conditions de pleine concurrence, par exemple, parce que des salariés d'Apple Inc. auraient réalisé des activités pour le compte d'ASI et d'AOE en dehors des contributions rémunérées prévues par l'APC et le contrat de services marketing, l'existence de ces activités, si elle est dûment documentée, pourrait justifier une modification rétroactive de l'APC ou du contrat de services marketing et entraîner une augmentation des paiements ex post d'ASI et d'AOE à Apple Inc., pour autant que ces paiements soient conformes au principe de pleine concurrence.

(451) Un tel retraitement pourrait également découler d'une modification rétroactive du territoire sur lequel sont enregistrées les ventes EMEIA d'ASI, lorsqu'Apple considère que ces ventes enregistrées n'ont pas entraîné une véritable prise de risque au niveau de la distribution de produits Apple et que ces risques ont en réalité été supportés sur des territoires où une activité économique plus importante qu'en Irlande était réalisée. Cela pourrait être le cas, par exemple, des bénéfices d'ASI soumis à l'impôt sur les sociétés en Italie ([384]), pour autant que l'évaluation réalisée par l'administration fiscale italienne soit indiquée par ASI dans les montants pertinents des comptes légaux ayant fait l'objet d'un retraitement et que les bénéfices soumis à l'impôt en Irlande ne soient pas réduits plus que de façon proportionnelle aux montants correspondants des bénéfices soumis à l'impôt en Italie.

11.5. *CONCLUSIONS*

(452) En conclusion, la Commission constate que l'Irlande, en émettant les rulings fiscaux contestés qui ont permis à ASI et à AOE de déterminer le montant annuel dont elles étaient redevables au titre de l'impôt sur les sociétés en Irlande au cours des années durant lesquelles ces rulings étaient en vigueur, a octroyé illégalement une aide d'État à ASI, à AOE et au groupe Apple, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité, que l'Irlande doit récupérer auprès d'ASI et d'AOE en vertu de l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589,

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

1. Les rulings fiscaux adoptés par l'Irlande le 29 janvier 1991 et le 23 mai 2007 en faveur d'Apple Sales International, qui permettent à cette dernière de déterminer l'impôt dont elle est redevable en Irlande sur une base annuelle, constituent une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Cette aide a été illégalement mise à exécution par l'Irlande en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité et est incompatible avec le marché intérieur.

2. Les rulings fiscaux adoptés par l'Irlande le 29 janvier 1991 et le 23 mai 2007 en faveur d'Apple Operations Europe International, qui permettent à cette dernière de déterminer l'impôt dont elle est redevable en Irlande sur une base annuelle, constituent une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Cette aide a été illégalement mise à exécution par l'Irlande en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité et est incompatible avec le marché intérieur.

Article 2

1. L'Irlande est tenue de récupérer les aides visées à l'article 1[er], paragraphe 1, auprès d'Apple Sales International.

2. L'Irlande est tenue de récupérer les aides visées à l'article 1[er], paragraphe 2, auprès d'Apple Operations Europe.

3. Les montants à récupérer sont majorés d'intérêts calculés à partir de la date à laquelle ils ont été mis à la disposition des bénéficiaires jusqu'à celle de leur récupération effective.

([384]) Voir la note de bas de page 74.

4. Les intérêts sont calculés sur une base composée conformément au chapitre V du règlement (CE) n° 794/2004.

Article 3

1. La récupération de l'aide visée à l'article 1er est immédiate et effective.

2. L'Irlande veille à ce que cette décision soit exécutée dans un délai de quatre mois à compter de la date de notification.

Article 4

1. Dans les deux mois suivant la notification de la présente décision, l'Irlande communique à la Commission les informations concernant la méthode utilisée pour le calcul du montant exact de l'aide.

2. L'Irlande tient la Commission informée de l'évolution des mesures nationales prises afin d'exécuter la présente décision, jusqu'à la récupération intégrale de l'aide visée à l'article 1er. Elle transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, les informations relatives aux mesures déjà adoptées et prévues pour se conformer à la présente décision.

Article 5

L'Irlande est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 30 août 2016.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission