

V

(Oznámení)

ŘÍZENÍ TÝKAJÍCÍ SE PROVÁDĚNÍ POLITIKY HOSPODÁŘSKÉ SOUTĚŽE

EVROPSKÁ KOMISE

STÁTNÍ PODPORA – LUCEMBURSKO

Státní podpora SA.38944 (2014/C) (2014/NN)

údajná podpora společnosti Amazon

Výzva k podání připomínek podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie

(Text s významem pro EHP)

(2015/C 044/02)

Dopisem ze dne 7. října 2014, který je v závazném jazykovém znění uveden na stránkách následujících po tomto shrnutí, sdělila Komise Lucembursku své rozhodnutí zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie ve věci výše uvedené podpory.

Zúčastněné strany mohou do jednoho měsíce ode dne zveřejnění tohoto shrnutí a dopisu, který za ním následuje, zaslat své připomínky k podpoře, ohledně níž Komise řízení zahajuje, na adresu Generálního ředitelství pro hospodářskou soutěž Evropské komise:

European Commission
Directorate-General for Competition
State Aid Registry
1049 Brussels
BELGIUM
Fax No: + 32-2-296-1242
E-mail: stateaidgreffe@ec.europa.eu

Tyto připomínky budou sděleny Lucembursku. Zúčastněné strany podávající připomínky mohou písemně a s uvedením důvodů požádat o zachování důvěrnosti ohledně své totožnosti.

POSTUP

Dne 24. června 2014 zaslala Komise lucemburským orgánům žádost o informace s podrobnými otázkami týkajícími se daňového zacházení se společností Amazon, v níž mimo jiné požadovala informace o všech platných daňových rozhodnutích.

POPIS OPATŘENÍ, KVŮLI NIMŽ KOMISE ZAHAJUJE ŘÍZENÍ

V roce 2003 schválily lucemburské daňové orgány ujednání o převodních cenách navržené společností Amazon.

POSOUZENÍ OPATŘENÍ

Uvedené rozhodnutí stanovuje metodu pro výpočet zdanitelného zisku společnosti Amazon EU Sarl. Tato metoda není podložena dostatečnou funkční analýzou. Přijatá metoda umožňuje společnosti Amazon EU Sarl platit daňově odpočitatelné poplatky za využívání duševního vlastnictví, které nejsou definovány v uvedeném rozhodnutí ani v informacích, které společnost Amazon poskytla lucemburským daňovým orgánům. V tuto chvíli se výše zaplacených poplatků zdá být až příliš velká. Výše odměny společnosti Amazon EU Sarl pro daňové účely je vypočtena na základě uvedeného rozhodnutí a zdá se být relativně nízká ve srovnání s funkcemi, které společnost vykonává. Zdá se, že společnost Amazon EU Sarl vykonává komplexní strategické funkce pro celý evropský trh a zároveň nese významná obchodní a provozní rizika. Metoda přijatá v rámci uvedeného rozhodnutí pro odměňování těchto funkcí rovněž zahrnuje horní hranici vyjádřenou jako procentní podíl celkových příjmů v rámci EU. Tato horní hranice není vysvětlena ani v uvedeném rozhodnutí, ani v žádosti společnosti Amazon, a zdá se, že není v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

V této fázi má Komise důvody se domnívat, že daňové rozhodnutí ve vztahu ke společnosti Amazon představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Zároveň má komise v této fázi pochybnosti, zda společnost Amazon odvádí v Lucembursku daně v dostatečné výši. Předmětná rozhodnutí lze přičíst Lucembursku a představovala by použití státních prostředků ve smyslu ušlých daňových příjmů. V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (spojené věci C-182/03 a C-217/03, *Forum 187*) mohou daňová rozhodnutí poskytnout výhodu podniku, jemuž byla určena, pokud tato rozhodnutí schvalují cenový režim odchylovající se od podmínek, které by byly stanoveny mezi nezávislými tržními subjekty (zásada obvyklých tržních podmínek).

Komise zkoumala, zda se cenový režim v daňovém rozhodnutí uzavřený mezi lucemburskými daňovými orgány a společností Amazon právě od těchto podmínek nevzdálil. V tomto stádiu se domnívá, že výpočet zdanitelného základu společnosti Amazon EU Sarl je ve srovnání s odměnou za obvyklých tržních podmínek příliš nízký. Za prvé se zdá, že metoda pro výpočet základu daně neodpovídá žádné z metod obsažených v pokynech OECD. Kromě toho se základ daně vyplývající z použití dohodnuté metody výpočtu převodních cen zdá být příliš nízký vzhledem k vykonávaným funkcím a převzatým rizikům na straně společnosti Amazon EU Sarl, jelikož tato společnost působí jako správní ústředí společnosti Amazon pro Evropu, jako hlavní provozovatel evropských internetových stránek společnosti Amazon, vykonává funkce týkající se správy finančních prostředků a spravuje všechny ostatní evropské dceřiné společnosti Amazonu.

Vzhledem k tomu, že by taková podpora představovala novou podporu a že se nepoužije žádná z výjimek stanovených v čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU, se Komise rozhodla zahájit formální vyšetřovací řízení.

ZNĚNÍ DOPISU

«La Commission souhaite informer le Luxembourg qu'après avoir examiné les informations communiquées par vos autorités sur la mesure susmentionnée, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ("TFUE").

1. PROCÉDURE

- (1) Le 19 juin 2013, la Commission a envoyé aux autorités luxembourgeoises une demande de renseignements concernant leur pratique en matière de décisions fiscales anticipatives.
- (2) Par lettre du 24 juin 2014, la Commission a adressé aux autorités luxembourgeoises une nouvelle demande de renseignements concernant leur pratique en matière de décisions fiscales anticipative vis-à-vis du groupe Amazon.
- (3) La Commission demandait en particulier aux autorités luxembourgeoises de lui fournir une description complète de la structure d'Amazon au Luxembourg et de lui communiquer, pour chacune de ses activités au Luxembourg, les montants d'impôts dus pour les années 2011, 2012 et 2013, ainsi que de lui fournir une explication sur la manière dont ces montants ont été déterminés.
- (4) Elle demandait également que lui soient fournis les bilans et les comptes annuels de chaque entité légale membre du groupe Amazon présente au Luxembourg pour les années 2011, 2012 et 2013.
- (5) Enfin, la Commission demandait que lui soient fournis i) toutes les décisions anticipatives adressées au groupe Amazon (y compris à toute entité légale appartenant au groupe) qui étaient encore en vigueur à la date de la demande du 24 juin 2014, ii) toutes les décisions anticipatives accordées au groupe Amazon (y compris à toute entité légale appartenant au groupe) depuis l'année 2004 et jusqu'à la date de la demande et iii) tous les éléments pertinents pour comprendre la ou les décisions anticipatives et en particulier, les rapports sur les prix de transfert si de tels rapports avaient été fournis par Amazon aux autorités luxembourgeoises.
- (6) Le 4 août 2014, les autorités luxembourgeoises ont répondu à la demande de renseignements de la Commission du 24 juin 2014. Elles ont en particulier fourni une décision fiscale anticipative adoptée en faveur d'Amazon datée du 6 novembre 2003. Elles ont également expliqué pourquoi elles considéraient que la décision ne constituait pas une aide d'État en faveur d'Amazon.

2. DESCRIPTION

2.1. Décisions fiscales en matière de prix de transfert

- (7) La présente décision concerne une décision anticipative en matière fiscale qui valide un accord en matière de prix de transfert, également appelé accord préalable en matière de prix ("APP"). L'APP est un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période ⁽¹⁾. La procédure d'APP est engagée à l'initiative du contribuable; elle suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées, et une ou plusieurs administrations fiscales. L'APP a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert ⁽²⁾.
- (8) Dans ce contexte, les prix de transfert désignent les prix facturés pour des opérations commerciales entre diverses parties du même groupe d'entreprises, notamment les prix fixés pour les produits vendus ou les services fournis par une filiale d'un groupe d'entreprises à une autre filiale du même groupe. Les prix fixés pour ces opérations et les montants résultants calculés sur la base de ces prix contribuent à augmenter les bénéfices d'une filiale et à diminuer les bénéfices de l'autre filiale à des fins fiscales et contribuent dès lors à déterminer l'assiette fiscale de ces deux entités. Les prix de transfert concernent donc également la répartition des bénéfices entre différentes parties du même groupe d'entreprises.

⁽¹⁾ Les APP diffèrent à certains égards des décisions anticipées traditionnelles que peuvent rendre certaines administrations fiscales. L'APP prend généralement en compte des éléments de fait, alors que les décisions anticipées traditionnelles se limitent généralement à l'interprétation de points de droit à partir des faits soumis par le contribuable. En cas de décision anticipée traditionnelle, l'administration fiscale ne s'interroge pas sur les faits évoqués par le contribuable, alors que dans le cas d'un APP, il est probable que les faits seront analysés en profondeur. En outre, l'APP porte généralement sur plusieurs transactions, plusieurs catégories de transactions récurrentes ou sur l'ensemble des transactions internationales du contribuable au cours d'une période donnée. Par contre, la décision anticipée traditionnelle ne vaut généralement que pour une transaction donnée. Voir les principes de l'OCDE, paragraphe 4.132.

⁽²⁾ Principes de l'OCDE, paragraphe 4.123. Étant donné que les APP concernent la rémunération de transactions qui n'ont pas encore eu lieu, la fiabilité de toute prévision utilisée dans un APP dépend dès lors à la fois de la nature de la prévision et des hypothèses de base sur lesquelles cette prévision est fondée. Ces hypothèses de base peuvent inclure notamment des circonstances qui influencent la rémunération des transactions lorsqu'elles ont finalement lieu.

- (9) Les entreprises multinationales paient des impôts sur des territoires qui appliquent des taux d'imposition différents. Le bénéfice après impôts enregistré au niveau du groupe est la somme des bénéfices après impôts dans chaque pays où le groupe est assujéti à l'impôt. Dès lors, plutôt que de maximiser le bénéfice déclaré dans chaque pays, les entreprises multinationales ont une incitation financière, lors de la répartition des bénéfices entre les différentes entreprises du groupe, à attribuer autant de bénéfices que possible au territoire qui applique une imposition faible et aussi peu de bénéfices que possible aux territoires qui appliquent une imposition élevée. Ce résultat pourrait par exemple être obtenu en exagérant le prix des produits vendus par une filiale établie sur un territoire appliquant une imposition faible à une autre filiale établie sur un territoire appliquant une imposition élevée. De la sorte, la filiale à l'imposition plus élevée déclarerait des coûts plus élevés et donc un bénéfice plus faible par rapport aux conditions du marché. Ce bénéfice excédentaire serait enregistré sur le territoire appliquant une imposition plus faible et serait imposé à un taux plus faible que si le prix de la transaction avait été fixé aux conditions du marché.
- (10) Ces prix de transfert pourraient dès lors ne pas être fiables à des fins fiscales et ne devraient pas déterminer l'assiette fiscale pour l'impôt sur les sociétés. Si le prix (manipulé) de la transaction entre entreprises du même groupe était pris en compte afin d'évaluer les bénéfices imposables sur chaque territoire, il entraînerait un avantage pour les entreprises qui peuvent répartir artificiellement les bénéfices entre des entreprises associées situées sur différents territoires par rapport aux autres entreprises. Afin d'éviter ce type d'avantage, il est nécessaire de veiller à ce que les revenus imposables soient déterminés conformément aux conditions du marché.
- (11) Le principe accepté au niveau international pour fixer ces conditions commerciales entre les entreprises d'un même groupe ou entre une succursale d'un groupe et sa société mère et, partant, pour la répartition des bénéfices est le "principe de pleine concurrence" tel qu'énoncé à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Selon cette disposition, les relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne doivent pas différer de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes. Plus précisément, l'objectif de l'utilisation de méthodes alternatives de détermination des revenus imposables afin d'empêcher certaines entreprises de dissimuler des avantages indus ou des donations aux seules fins d'éviter l'imposition doit normalement être de parvenir à une imposition comparable à celle qui aurait été obtenue entre des opérateurs indépendants sur la base de la méthode traditionnelle, en vertu de laquelle le bénéfice imposable est calculé sur la base de la différence entre les revenus et les charges de l'entreprise.
- (12) Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ⁽³⁾ (ci-après les "principes de l'OCDE") prévoient cinq méthodes de ce genre pour établir une approximation des prix de pleine concurrence 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 méthode "CUP"); ii) la méthode du coût majoré; iii) la méthode du prix de revente; iv) la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après "MTMN") et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles de bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes non décrites dans ces principes pour établir les prix de transfert à condition que ces prix satisfassent au principe de pleine concurrence.
- (13) Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont considérées comme le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence ⁽⁴⁾. Ces trois méthodes traditionnelles fondées sur les transactions établissent une approximation des prix de pleine concurrence d'une transaction intragroupe spécifique, tels que le prix d'un certain produit vendu ou d'un service fourni à une entreprise liée. Plus particulièrement, la méthode CUP consiste à observer une transaction comparable entre deux entreprises indépendantes et à appliquer le même prix pour une transaction comparable entre des entreprises du groupe. La méthode du coût majoré consiste en une approximation des recettes provenant des produits vendus ou des services fournis à une entreprise du groupe. La méthode du prix de revente consiste en une approximation des coûts des produits acquis auprès de, ou des services fournis par, une entreprise du groupe. D'autres éléments qui entrent dans le calcul des bénéfices (tels que les coûts personnels ou les charges d'intérêt) sont calculés sur la base du prix effectivement payé à une entreprise indépendante ou sont également mesurés à l'aide de l'une des trois méthodes directes.
- (14) Les méthodes transactionnelles de bénéfices, par contre, n'établissent pas une approximation du prix de pleine concurrence d'une opération spécifique mais sont fondées sur des comparaisons des indicateurs de bénéfices nets (tels que bénéfices, marges, rendement des actifs, résultat d'exploitation/chiffre d'affaires, et éventuellement d'autres mesures du bénéfice net) réalisé(e)s entre entreprises indépendantes et entreprises associées, afin d'estimer les bénéfices que l'une ou chacune des entreprises associées aurait pu obtenir si elle avait traité uniquement avec des entreprises indépendantes et, par conséquent, le paiement que ces entreprises auraient demandé dans des conditions de pleine concurrence en contrepartie de l'utilisation de leurs ressources dans le cadre de la transaction contrôlée ⁽⁵⁾. À cette fin, la MTMN se fonde sur un indicateur de niveau de bénéfices nets qui fait référence, en principe, au ratio des bénéfices pondérés en fonction d'un élément du compte de résultat ou du bilan, tel que le chiffre d'affaires, les coûts ou les capitaux propres. Sur cet élément choisi, une marge commerciale est appliquée, qui est considérée "de pleine concurrence" afin d'estimer le montant des bénéfices imposables. Lorsque la MTMN est utilisée conjointement

⁽³⁾ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, 2010.

⁽⁴⁾ Paragraphe 2.3 des principes de l'OCDE.

⁽⁵⁾ Paragraphe 1.35 des principes de l'OCDE.

avec un indicateur de bénéfice net basé sur les coûts, elle est parfois désignée comme la méthode “du coût majoré” dans les échanges entre le contribuable et l'administration fiscale, mais il convient de ne pas la confondre avec la “méthode du coût majoré” décrite dans les principes de l'OCDE, comme indiqué au considérant précédent.

- (15) L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit utile, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Cela signifie qu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne pourrait influencer de manière significative sur l'élément analysé par la méthodologie (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs (ou “ajustements de comparabilité”) raisonnablement fiables peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences⁽⁶⁾. Pour déterminer le degré de comparabilité effectif puis effectuer les ajustements de comparabilité nécessaires à l'établissement de conditions (ou d'un éventail de conditions) de pleine concurrence, il faut comparer les caractéristiques des transactions ou des entreprises qui auraient une incidence sur les conditions des transactions en situation de pleine concurrence. Selon les principes de l'OCDE, les caractéristiques ou “facteurs de comparabilité” qui peuvent être importantes pour évaluer la comparabilité incluent les caractéristiques des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés), les clauses contractuelles, les circonstances économiques des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent⁽⁷⁾.

2.2. Le bénéficiaire: Amazon EU Sarl

2.2.1. Description du groupe Amazon

- (16) La présente procédure concerne une décision fiscale anticipative adoptée le 6 novembre 2003 par les autorités luxembourgeoises en faveur du groupe Amazon, qui se compose d'Amazon.com Inc. et de ses filiales (ci-après collectivement dénommées “Amazon”). Amazon a son siège à Seattle, dans l'État de Washington (États-Unis).
- (17) Amazon a été créée en 1994 et est spécialisée dans le commerce de détail en ligne. Elle gère 13 sites web à l'échelle mondiale, parmi lesquels amazon.com et cinq sites web européens. Amazon a divisé ses activités en deux branches: Amérique du Nord et International. Dans chacune d'elles, ses principaux segments de clientèle sont les consommateurs, les vendeurs, les entreprises et les créateurs de contenu. Amazon s'adresse aux consommateurs par l'intermédiaire de ses sites web de commerce de détail. Elle fabrique et vend également des appareils Kindle et offre des programmes permettant aux vendeurs de commercialiser leurs produits sur ses sites web et les sites web de leur propre marque et de satisfaire⁽⁸⁾ des commandes via Amazon. La société s'adresse aux développeurs et aux entreprises par l'intermédiaire d'Amazon Web Services, qui donne accès à des infrastructures technologiques destinées à différents types d'activités. En outre, Amazon tire des revenus d'autres services commerciaux et promotionnels, tels que la publicité en ligne et les contrats liés à des cartes de crédit en partenariat avec une autre marque. En 2013, les ventes nettes au niveau mondial d'Amazon se sont élevées à 74 452 millions d'USD, et son bénéfice net après impôt à 274 millions d'USD. Au niveau géographique, la ventilation des ventes s'établit comme suit (en pourcentage du total des ventes nettes pour l'exercice 2013): 60 % pour le marché Amérique du Nord et 40 % pour le marché International. En 2013, Amazon employait environ 117 300 personnes à temps partiel ou temps complet dans le monde⁽⁹⁾.

2.2.2. Structure d'Amazon au Luxembourg

- (18) Selon les informations communiquées par le Luxembourg, Amazon EU Société à responsabilité limitée, société commerciale luxembourgeoise (ci-après “Amazon EU Sarl” ou “LuxOpCo”), joue le rôle de siège principal d'Amazon pour l'Europe et est le principal opérateur des services de commerce de détail et des services aux entreprises offerts par l'intermédiaire des sites web européens d'Amazon. En outre, elle assume des fonctions de gestion de trésorerie et détient (directement ou indirectement) les autres filiales européennes d'Amazon qui assurent la commercialisation, le marketing et les fonctions de support. En outre, selon les informations communiquées par Amazon à la Commission des comptes publics de la Chambre des communes du Royaume-Uni, Amazon EU Sarl détient les stocks, réalise les bénéfices liés à la vente de produits aux clients finaux et supporte le risque de pertes⁽¹⁰⁾. En 2013, le chiffre d'affaires net de LuxOpCo s'est élevé à 13 612 449 784 EUR.
- (19) Amazon Europe Technologies Holding SCS (ci-après “Lux SCS”), une société en commandite simple luxembourgeoise détenant l'ensemble des actions d'Amazon EU Sarl, concède les licences d'exploitation des droits de propriété intellectuelle du groupe Amazon à Amazon EU Sarl pour que cette dernière puisse exploiter les sites web européens, en échange du versement d'une redevance fiscalement déductible (ci-après la “redevance”).

⁽⁶⁾ Paragraphe 1.33 des principes de l'OCDE.

⁽⁷⁾ Paragraphe 1.36 des principes de l'OCDE.

⁽⁸⁾ Le fait de satisfaire une commande fait référence au processus initié dans une entreprise lorsqu'une commande de produit est reçue. Cela inclut le fait de stocker le produit, de trouver le produit commandé, de l'emballer et de l'expédier à la bonne adresse.

⁽⁹⁾ Rapport annuel 2013, Amazon.Com, p. 4, 25 et 36.

⁽¹⁰⁾ <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpublic/writev/716/m03.htm>

- (20) Le service de vente de produits de tiers (service de place de marché) ⁽¹¹⁾ d'Amazon dans l'UE, qui aide les vendeurs qui commercialisent leurs produits sur les sites web européens, est géré par Amazon Services Europe Sarl, une société luxembourgeoise détenue par Amazon EU Sarl. Depuis le Luxembourg, Amazon Services Europe Sarl traite et règle les opérations de paiement de ses clients européens ⁽¹²⁾.
- (21) La branche numérique d'Amazon dans l'UE (qui vend des contenus au format MP3 et des livres numériques) est exploitée par Amazon Media EU Sarl, une société luxembourgeoise détenue par Amazon EU Sarl. Amazon Media EU Sarl réalise les bénéfices associés à la vente de produits numériques aux consommateurs finaux et supporte le risque de pertes. Depuis le Luxembourg, Amazon Media EU Sarl traite et règle les opérations de paiement de ses clients européens ⁽¹³⁾.
- (22) Les entités du groupe Amazon qui sont assujetties à l'impôt sur le revenu des sociétés au Luxembourg sont les suivantes: Amazon EU Sarl, Amazon Media EU Sarl, Amazon Luxembourg Sarl, Amazon Services Europe Sarl, FinLux Sarl et Amazon Payments SCA. Ces sociétés forment un groupe d'intégration fiscale ⁽¹⁴⁾ au sein duquel Amazon EU Sarl joue le rôle de société mère. En dehors de ce groupe d'intégration fiscale, le groupe Amazon possède deux autres entreprises au Luxembourg, Amazon Eurasia Sarl et Amazon Europe Core Sarl. Toutes deux sont entièrement détenues par Amazon Europe Technologies Holding SCS, une société en commandite simple enregistrée au Luxembourg ⁽¹⁵⁾ (*).
- (23) Amazon compte environ 1 000 salariés au Luxembourg, dont les postes de direction stratégique gérant l'ensemble des activités européennes d'Amazon.

2.3. La mesure contestée

- (24) Donnant suite à la demande de renseignements du 24 juin 2014 ⁽¹⁶⁾, les autorités luxembourgeoises ont fourni des réponses aux questions de la Commission ainsi qu'un certain nombre de pièces justificatives, parmi lesquelles i) une note de service de 1989 sur la pratique des décisions fiscales anticipatives, établie par l'administration fiscale luxembourgeoise; ii) une lettre d'Amazon en date du 23 octobre 2003 demandant l'acceptation par les autorités fiscales luxembourgeoises, aux fins de l'impôt sur les sociétés au Luxembourg, des accords en matière de prix conclus entre Lux SCS et Amazon EU Sarl (dénommée LuxOpCo dans ladite lettre) ⁽¹⁷⁾ décrits dans ladite lettre; et iii) une lettre du conseiller fiscal d'Amazon, établie au nom d'Amazon, en date du 31 octobre 2003, demandant l'approbation, par les autorités fiscales luxembourgeoises, de la structure juridique d'Amazon, telle que décrite dans ladite lettre, aux fins de l'imposition des sociétés au Luxembourg.
- (25) Cette réponse contenait également une lettre des autorités fiscales luxembourgeoises à Amazon, en date du 6 novembre 2003, dans laquelle elles expriment leur approbation quant au contenu des lettres du 23 octobre 2003 et du 31 octobre 2003 concernant la proposition de traitement fiscal par les autorités fiscales luxembourgeoises, des futures activités d'Amazon.
- (26) Enfin, la réponse des autorités luxembourgeoises contenait un organigramme présentant la structure juridique d'Amazon au Luxembourg ainsi que les comptes financiers des entités légales du groupe Amazon établies au Luxembourg pour les années 2011, 2012 et 2013.
- (27) La mesure faisant l'objet de l'appréciation dans la présente décision est la lettre des autorités fiscales luxembourgeoises adressée à Amazon le 6 novembre 2003 (ci-après la "décision anticipative contestée") approuvant l'accord en matière de prix de transfert décrit dans la lettre d'Amazon adressée auxdites autorités le 23 octobre 2003 ainsi que la structure du groupe Amazon décrite dans ses lettres des 23 et 31 octobre 2003. En particulier, la présente décision évalue l'accord en matière de prix de transfert approuvé dans la décision anticipative contestée et est sans préjudice de l'appréciation d'autres mesures contenues dans ladite décision anticipative.

⁽¹¹⁾ Le service de place de marché d'Amazon permet à des petites entreprises et des petits vendeurs de proposer leurs produits à la vente dans l'UE par l'intermédiaire des sites web d'Amazon. De plus, ces entreprises et ces vendeurs peuvent choisir d'envoyer leurs stocks à Amazon dans un seul pays; Amazon stocke ces produits dans ses centres de commandes, les propose sur tous ses sites web en Europe, et les collecte, emballe et expédie n'importe où en Europe.

⁽¹²⁾ <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>

⁽¹³⁾ <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>

⁽¹⁴⁾ Le régime d'intégration fiscale permet à une société mère et à une ou plusieurs de ses filiales de se faire imposer comme un groupe. Aux fins de l'impôt sur les revenus des sociétés, cela signifie que les filiales sont considérées comme intégrées fiscalement dans la société mère. Les principaux avantages du régime d'intégration fiscale sont que les pertes d'une société peuvent être compensées par les bénéfices d'une autre société du groupe et que les cessions d'immobilisations d'une société vers une autre sont, en principe, exonérées. Pour pouvoir bénéficier du régime d'intégration fiscale, la société mère doit détenir, directement ou indirectement une participation de 95 %, au minimum, dans le capital social de la filiale dont l'intégration fiscale est demandée, et tant la société mère que ses filiales doivent être des sociétés de capitaux résidentes totalement assujetties à l'impôt sur les sociétés. Le régime d'intégration fiscale est demandé pour une période couvrant au minimum cinq exercices d'exploitation (voir l'article 164 bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu de 1967).

⁽¹⁵⁾ Le 31 décembre 2013, Amazon Europe Core Sarl n'était pas opérationnelle. En 2012, Amazon Eurasia Sarl a réalisé des recettes nettes de [...] EUR.

(*) Certains passages du présent texte ont été masqués pour ne pas divulguer d'informations confidentielles; ils figurent entre crochets.

⁽¹⁶⁾ Décrite aux points (2) à (5) ci-dessus.

⁽¹⁷⁾ À des fins de cohérence avec la décision anticipative contestée et avec la demande de décision fiscale anticipative, Amazon EU Sarl sera dénommée LuxOpCo ci-après dans la décision.

2.3.1. Structure du groupe décrite dans la demande de décision anticipative

- (28) Selon les lettres du 23 octobre 2003 et du 31 octobre 2003 (ci-après conjointement dénommées la “demande de décision anticipative”), Amazon avait l'intention de restructurer ses activités commerciales en Europe en établissant son siège européen au Luxembourg. La structure cible décrite dans la demande de décision anticipative semble avoir été effectivement mise en place et n'a pas sensiblement changé⁽¹⁸⁾ avant la fin de 2013.
- (29) Dans la structure cible, LuxOpCo⁽¹⁹⁾ fonctionnerait comme le principal opérateur des services de commerce de détail et des services aux entreprises offerts par l'intermédiaire des sites web européens d'Amazon correspondant aux adresses URL www.amazon.co.uk, www.amazon.de, www.amazon.fr et à toute nouvelle adresse URL par l'intermédiaire de laquelle Amazon lancerait une nouvelle activité. Selon la demande de décision anticipative, Amazon agit comme le vendeur des produits dans le secteur de la vente au détail. L'activité de la vente au détail couvre toute une gamme de produits, notamment des appareils électroniques, des ordinateurs, des livres et des articles de plein air. Amazon acquiert ces produits auprès de fournisseurs et exécute les commandes les concernant par l'intermédiaire de ses centres de commandes ou de prestataires de traitement de commandes externes. Les services aux entreprises d'Amazon sont représentés par les programmes Merchants@, Marketplace, Auctions et zShops. Chacun de ces programmes permet à des particuliers ou à des entreprises tierces de vendre des produits neufs, d'occasion ou de collection ou de fournir des services par l'intermédiaire des sites web d'Amazon.
- (30) LuxOpCo allait exploiter l'ensemble des sites web européens sur lesquels elle comptait proposer des produits de détails et des services de vente par des tiers, principalement aux clients situés en Europe. Il était prévu, lors de la demande de décision anticipative, que les entités affiliées existantes d'Amazon situées en Allemagne, au Royaume-Uni et en France fourniraient divers services de support pour les sites web européens en faisant des recommandations aux clients et en assurant des fonctions telles que le merchandising et le service après-vente, la commercialisation et la publicité afin d'attirer les utilisateurs finaux, ainsi que des services de traitement des commandes pour le commerce de détail.
- (31) En ce qui concerne la structure juridique du groupe Amazon, la demande de décision anticipative décrit comme suit les participations au sein du groupe qui sont pertinentes d'un point de vue fiscal pour le Luxembourg:
- Amazon [Compagnie 1 basée aux États-Unis] (commanditaire détenant [>95 %] du capital) et Amazon [Compagnie 2 basée aux États-Unis] (commandité détenant [<5 %] du capital), toutes deux résidentes des États-Unis, sont associées au sein d'une société en commandite simple luxembourgeoise (Lux SCS)⁽²⁰⁾. Lux SCS est une entité propre, mais sa personnalité fiscale est celle de ses associés. Cela signifie que Lux SCS est une entité fiscalement transparente. En conséquence, ce n'est, en principe, pas Lux SCS elle-même qui sera assujettie à l'impôt sur le revenu des sociétés et à l'impôt sur la fortune au Luxembourg, mais uniquement les associés participants auxquels ses bénéfices seront distribués chaque année⁽²¹⁾.
 - Lux SCS détient l'intégralité des actions de LuxOpCo.
 - Lux SCS agit en tant que société holding de droits de propriété intellectuelle et participe au développement constant de certains droits de propriété intellectuelle utilisés dans l'exploitation des sites web européens en vertu d'un accord prévoyant un paiement d'entrée⁽²²⁾ et d'un accord sur la répartition des coûts, conclu avec Amazon.com, Inc et d'autres filiales américaines du groupe Amazon. Lux SCS cède ces droits de propriété intellectuelle sous licence à LuxOpCo en contrepartie du versement d'une redevance fiscalement déductible (ci-après la “redevance”). Lux SCS conserve tous les risques associés à la détention des droits de propriété intellectuelle. Lux SCS conclut également des accords de prêt avec LuxOpCo et d'autres entreprises du groupe afin de prêter les excédents de liquidités à d'autres entreprises du groupe.
 - LuxOpCo gère tous les sites web européens d'Amazon (au moment de la décision anticipative, il s'agissait d'Amazon.de, d'Amazon.fr et d'Amazon.co.uk) et elle détient (directement ou indirectement) toutes les parts des filiales européennes qui assurent le marketing en dehors du Luxembourg. LuxOpCo utilise les serveurs basés au Luxembourg, dont elle est propriétaire, pour procéder au traitement des transactions avec les clients et les vendeurs tiers et autoriser les paiements, y compris les paiements à des commerçants tiers. LuxOpCo consent également des prêts intragroupe à d'autres membres du groupe Amazon.

⁽¹⁸⁾ Selon les autorités luxembourgeoises, la structure aurait subi certains changements au 1^{er} juillet 2014. Plus précisément, une nouvelle entité, Amazon Europa Core S.à.r.l., dédiée [...].

⁽¹⁹⁾ La demande de décision anticipative concerne Lux OpCo. Dans les réponses des autorités luxembourgeoises, Lux OpCo est identifiée comme étant Amazon EU Sarl.

⁽²⁰⁾ Selon un document écrit provenant d'Amazon EU Sarl fourni à la suite de l'audition d'Amazon devant la Chambre des communes, Amazon Europe Holding Technologies SCS est maintenant détenue par Amazon.com Int'l Sales, Inc., Amazon.com, Inc., et Amazon Europe Holding, Inc., trois entreprises américaines.

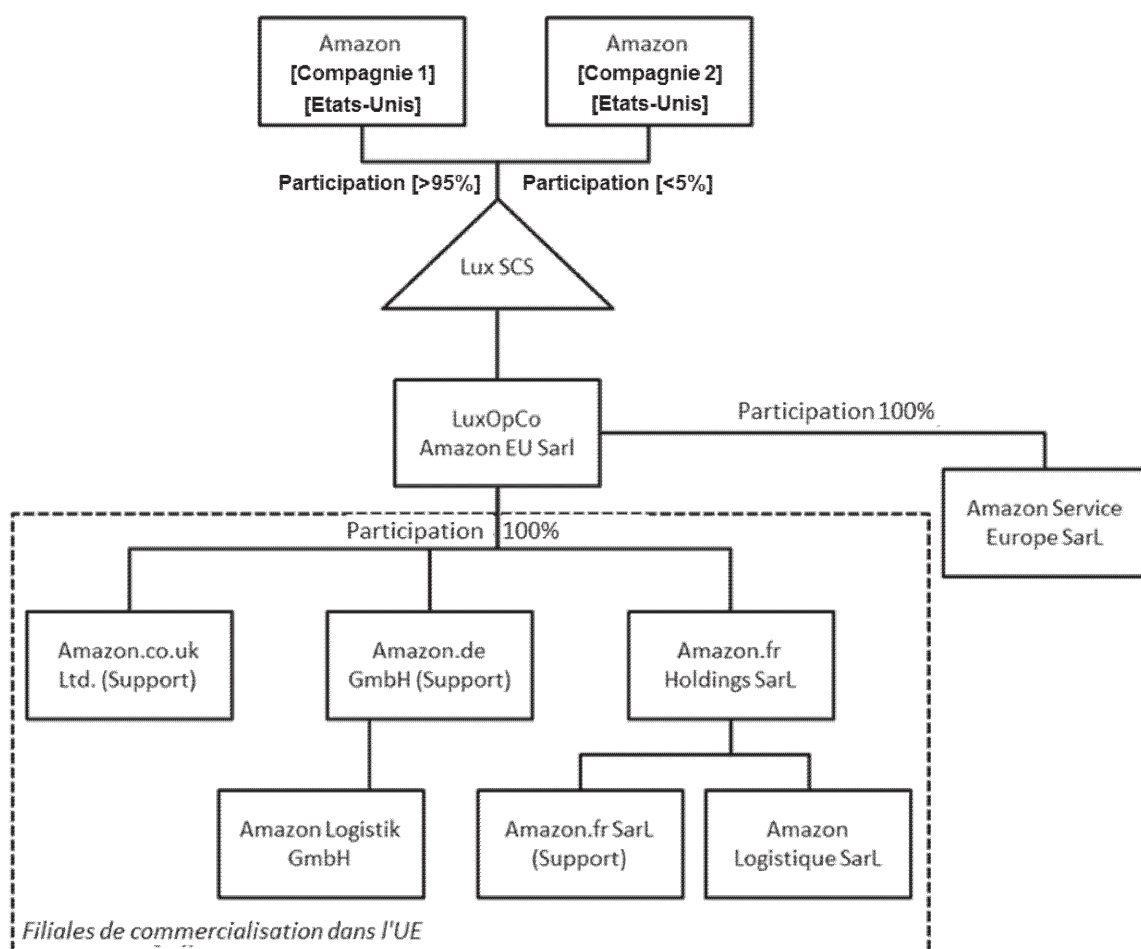
⁽²¹⁾ Toutefois, en raison d'un décalage dans la classification de Lux SCS (transparente ou non transparente suivant le règlement américain “check-the-box”) entre le Luxembourg et les États-Unis, l'imposition des associés aux États-Unis peut être différée indéfiniment aussi longtemps qu'aucun bénéfice n'est rapatrié aux États-Unis.

⁽²²⁾ Un paiement d'entrée est un paiement effectué par un nouvel entrant dans le cadre d'un accord de répartition des coûts déjà existant en vue d'obtenir une participation aux résultats de l'activité antérieure de cet accord [...].

— Sur les [20-50] salariés à temps plein qui étaient censées travailler au Luxembourg pour LuxOpCo, [5-20] occuperaient des postes de direction, tandis que les autres ([15-30] environ) seraient employés dans des activités telles que le marketing, la technologie et les comptes créditeurs.

- (32) La demande de décision anticipative ne contient aucune précision relative aux fonctions correspondant à LuxOpCo autre que celles mentionnées ci-dessus aux points (28) à (31). Celle-ci utilise les droits de propriété intellectuelle détenus par Lux SCS pour le fonctionnement des sites web européens conformément à la demande de décision anticipative. Ladite demande ne contient toutefois aucune information concernant les droits de propriété intellectuelle eux-mêmes et leur nature.
- (33) Des informations complémentaires sur les fonctions assurées par Amazon au Luxembourg ont été présentées au cours de l'audition tenue devant la Commission des comptes publics de la Chambre des communes, comme expliqué au point (18) ci-dessus. Lors de cette audition, Amazon a fait savoir que l'ensemble des fonctions stratégiques relatives aux activités d'Amazon en Europe sont basées au Luxembourg et précisé qu'il s'agit du commerce de détail, des activités avec des tiers, des équipes chargées du transport, du service à la clientèle, des ressources humaines et des services de financement; autant de fonctions qui sont assurées par des personnes physiquement basées au Luxembourg ⁽²³⁾. Amazon a également indiqué lors de l'audition que les stocks de marchandises présents dans les centres de traitement des commandes en Europe sont la propriété de LuxOpCo et non des entités situées ailleurs en Europe, détenues par Amazon et que la filiale britannique d'Amazon ne possède aucun stock ⁽²⁴⁾.

Schéma 1 — Structure juridique envisagée pour le groupe, telle que décrite dans la demande de décision anticipative



⁽²³⁾ Voir Q366 et Q373 dans HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011–12, House of Commons Committee of Public Accounts, 2012.

⁽²⁴⁾ Voir Q407 et Q383 dans HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011–12, House of Commons Committee of Public Accounts, 2012.

2.3.2. L'accord en matière de prix de transfert

- (34) Selon la demande de décision fiscale anticipative, dans le contexte de la réorganisation du groupe Amazon, Lux SCS obtiendrait le droit d'exploiter des droits de propriété intellectuelle détenus et développés aux États-Unis en échange d'un accord prévoyant un paiement d'entrée et d'un accord sur la répartition des coûts. Même si les termes et conditions de ces accords n'étaient pas encore déterminés à l'époque de la demande de décision fiscale anticipative, ils rempliraient, selon le conseiller fiscal d'Amazon, les conditions de pleine concurrence. Lux SCS devait ensuite licencier les droits de propriété intellectuelle du groupe Amazon à LuxOpCo.
- (35) La lettre envoyée par Amazon aux autorités fiscales luxembourgeoises le 23 octobre 2003 décrit la manière dont le niveau de redevance serait fixé. Dans cette lettre, Amazon a indiqué avoir présenté une analyse économique des fonctions et des risques que LuxOpCo aurait à assumer. Une copie de cette analyse était en principe jointe à la lettre, mais elle n'a pas été remise par le Luxembourg à la Commission en réponse à la demande de renseignements de cette dernière du 24 juin 2014.
- (36) La lettre du 23 octobre 2003 mentionnait en outre que sur la base de cette analyse économique, Amazon a élaboré un accord spécifique en matière de prix de transfert qui fixe la redevance à payer par LuxOpCo à Lux SCS pour l'utilisation des droits de propriété intellectuelle du groupe Amazon (ci-après la "redevance"). La redevance a été approuvée par la décision anticipative contestée.
- (37) Selon cette lettre, la redevance serait calculée chaque année et serait égale à un pourcentage de l'ensemble des revenus (le "taux de redevance") perçus par LuxOpCo en ce qui concerne l'exploitation des sites web européens. Le taux de redevance est déterminé comme suit:
- (1) le "rendement de LuxOpCo" est calculé et affecté à LuxOpCo et est égal au montant le plus faible des deux suivants: a) [4-6] % du total des dépenses opérationnelles pour l'UE de l'année de LuxOpCo et b) le bénéfice d'exploitation généré dans l'UE attribuable aux sites web européens au cours de ladite année;
 - (2) la redevance est égale au bénéfice d'exploitation généré dans l'UE moins le rendement de LuxOpCo, sans pouvoir être inférieure à zéro;
 - (3) le taux de redevance pour l'année est égal à la redevance divisée par les revenus UE totaux pour l'année;
 - (4) nonobstant ce qui précède, le montant du rendement de LuxOpCo n'est, quelle que soit l'année, pas inférieur à 0,45 % ni supérieur à 0,55 % des revenus UE;
 - (5) a) si le rendement de LuxOpCo déterminé à l'étape (1) est inférieur à 0,45 % des revenus UE, le rendement de LuxOpCo est ajusté afin qu'il soit égal au montant le plus faible entre i) 0,45 % des revenus ou le bénéfice d'exploitation généré dans l'UE et ii) le bénéfice d'exploitation généré dans l'UE;
 - b) si le rendement de LuxOpCo déterminé à l'étape (1) est supérieur à 0,55 % des revenus UE, le rendement de LuxOpCo est ajusté afin qu'il soit égal au montant le plus faible entre i) 0,55 % des revenus UE et ii) le bénéfice d'exploitation généré dans l'UE;
- (38) Aux fins du calcul du taux de redevance:
- le "coût des marchandises vendues pour l'UE" désigne le coût de revient, calculé selon les principes comptables généralement admis américains (US GAAP), imputable à l'exploitation, par LuxOpCo, des sites web européens;
 - les "dépenses opérationnelles pour l'UE" désignent les coûts totaux supportés par LuxOpCo, y compris les dépenses interentreprises, à l'exception du coût des marchandises vendues pour l'UE, de la redevance, des gains et pertes de change et des dépenses d'intérêt, calculés selon les US GAAP;
 - les "revenus UE" désignent les revenus totaux nets des ventes obtenus par LuxOpCo grâce aux sites web européens; ils correspondent à la somme a) du total des prix de vente des produits vendus par LuxOpCo, mentionnés sur les factures délivrées aux clients, y compris les revenus imputables aux emballages, au transport et à la manutention, déduction faite des taxes sur la valeur ajoutée, des ristournes et autres remises, et b) des revenus totaux des services obtenus par LuxOpCo grâce à la vente de produits ou de services par des parties non liées sur les sites web européens, déduction faite des taxes sur la valeur ajoutée;
 - le "bénéfice d'exploitation généré dans l'UE" désigne les revenus UE, déduction faite du coût des marchandises vendues pour l'UE et des dépenses opérationnelles pour l'UE.

2.3.3. Demande de confirmation concernant le statut de Lux SCS

- (39) Comme expliqué au point (19), Lux SCS est une société en commandite simple ("SCS") luxembourgeoise. Une SCS est considérée comme une entité transparente au regard du droit fiscal luxembourgeois. Cela signifie que toutes les redevances perçues par Lux SCS grâce à l'accord de licence, de même que les intérêts perçus grâce aux prêts intragroupes, ne seront en principe pas imposés au Luxembourg, mais dans le pays de résidence des associés de Lux SCS auxquels les bénéfices de cette dernière seront alloués chaque année ⁽²⁵⁾.
- (40) Toutefois, en dépit du fait qu'une SCS soit considérée comme fiscalement transparente, les associés non résidents de la SCS ou la SCS elle-même peuvent être imposés au Luxembourg s'ils exercent leurs activités par l'intermédiaire d'un établissement stable au Luxembourg. Pour cette raison, en plus de l'accord en matière de prix de transfert, Amazon a également demandé aux autorités fiscales luxembourgeoises qu'elles confirment que ni les associés de Lux SCS ni Lux SCS elle-même n'ont une présence effective au Luxembourg (bureaux, salariés, etc.), de sorte qu'en l'absence de lieu d'activité fixe, Lux SCS ne sera pas considérée comme exerçant ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé au Luxembourg et les associés de Lux SCS ne seront pas considérés comme possédant un établissement stable au Luxembourg. Cela signifie que Lux SCS ne sera pas non plus assujettie à un impôt commercial communal et que les associés [...], en tant que non-résidents fiscaux luxembourgeois, ne seront pas soumis à l'impôt sur les sociétés au Luxembourg en ce qui concerne leur participation dans Lux SCS.

3. POSITION DU LUXEMBOURG

- (41) Le Luxembourg affirme que la décision anticipative contestée ne constitue pas une aide d'État.
- (42) Il affirme que sa pratique en matière de décisions fiscales anticipatives se fonde sur l'article 164 du code fiscal luxembourgeois de 1967, qui ne laisse aucune marge d'appréciation aux autorités fiscales. Compte tenu de l'absence de toute marge d'appréciation formelle dans la pratique en matière de décisions fiscales anticipatives, le Luxembourg affirme qu'une telle décision ne peut donner lieu à une aide d'État, à moins que la loi n'ait fait l'objet d'une mauvaise application; laquelle ne pourrait toutefois être appréciée qu'au regard d'une évaluation de la loi nationale. En outre, la fiscalité relevant de la compétence des États membres, la Commission ne peut intervenir dans ces matières qu'en cas d'erreur manifeste. Enfin, le Luxembourg affirme que la décision fiscale anticipative concernant Amazon est conforme à la pratique générale en la matière concernant les multinationales au Luxembourg ainsi qu'aux principes de l'OCDE.
- (43) Les autorités luxembourgeoises affirment qu'une analyse a été réalisée aux fins de l'accord en matière de prix de transfert à partir des accords entre Amazon et des tiers non liés, aux termes desquels il ressort que les mêmes, ou substantiellement les mêmes, droits de propriété intellectuelle ont été mis à disposition de tiers. Sur la base de cette analyse, une redevance de pleine concurrence a été déterminée, exprimée en un pourcentage des revenus de LuxOpCo.
- (44) Les autorités luxembourgeoises ont également expliqué qu'en parallèle, la méthode de partage des bénéfices résiduels a été appliquée pour analyser les fonctions et les risques de LuxOpCo et de Lux SCS. Le Luxembourg prétend que LuxOpCo est la société au fonctionnement et au profil de risque les plus évidents et que ses fonctions ont été comparées pour établir le niveau de rentabilité adéquat. Les bénéfices résiduels seraient ensuite attribués à Lux SCS sous la forme d'une redevance.
- (45) Selon les autorités luxembourgeoises, les deux méthodes ont produit des résultats analogues et c'est la méthode de partage des bénéfices qui a été choisie.

4. APPRÉCIATION

4.1. Existence d'une aide

- (46) Selon les dispositions de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, 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 d'État, sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.
- (47) La qualification d'une mesure en tant qu'aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, suppose donc que les conditions cumulatives suivantes soient remplies: i) la mesure peut être imputée à l'État et est financée au moyen de ressources d'État; ii) elle accorde un avantage à son bénéficiaire; iii) cet avantage est sélectif; iv) la mesure fausse ou menace de fausser la concurrence et est susceptible d'affecter les échanges entre États membres. L'article 107, paragraphe 1, du TFUE s'applique également dans le domaine de la fiscalité, nonobstant le fait que la compétence de l'Union en matière de fiscalité directe est limitée par le TFUE ⁽²⁶⁾.

⁽²⁵⁾ Cependant, comme expliqué à la note de bas de page 21, l'imposition des associés aux États-Unis peut être différée indéfiniment aussi longtemps qu'aucun bénéfice n'est rapatrié aux États-Unis.

⁽²⁶⁾ 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).

- (48) La principale question en l'espèce est de savoir si la décision anticipative contestée confère un avantage sélectif à Amazon dans la mesure où elle entraîne une réduction de son impôt exigible au Luxembourg. Si l'existence d'un avantage sélectif peut être démontrée, il devient relativement aisé de vérifier si les autres conditions sont remplies pour que soit établie l'existence d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (49) En ce qui concerne l'imputabilité de la mesure, la décision anticipative contestée a été conclue par les autorités fiscales luxembourgeoises, qui appartiennent à l'État luxembourgeois. En l'espèce, cette décision anticipative contestée a été utilisée par Amazon pour calculer l'assiette de l'impôt sur les sociétés dont elle était redevable au Luxembourg. Les autorités fiscales luxembourgeoises ont accepté ces calculs au moyen de cette décision, et c'est sur cette base qu'elles ont fixé l'impôt dû par Amazon.
- (50) En ce qui concerne le financement de la mesure au moyen de ressources d'État, à condition de pouvoir démontrer que la décision anticipative contestée a entraîné une réduction de l'impôt exigible d'Amazon au Luxembourg, on peut également conclure que ladite décision entraîne une perte de ressources pour l'État. En effet, toute réduction de l'impôt à charge d'Amazon entraîne une perte de recettes fiscales dont, sans cela, le Luxembourg aurait bénéficié⁽²⁷⁾.
- (51) En ce qui concerne les autres conditions de l'existence d'une aide, Amazon est une entreprise présente à l'échelle mondiale, qui exerce ses activités dans divers États membres. Toute aide en sa faveur fausse ou menace de fausser la concurrence et est susceptible d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union.
- (52) Enfin, en ce qui concerne la présence d'un avantage sélectif, il ressort de la jurisprudence que la notion d'aide comprend non seulement des prestations positives mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise⁽²⁸⁾. De même, le traitement des contribuables sur une base discrétionnaire peut conférer à l'application individuelle d'une mesure générale la qualité de mesure sélective, notamment lorsque le pouvoir discrétionnaire s'exerce en dehors de la simple gestion des recettes fiscales selon des critères objectifs⁽²⁹⁾.
- (53) Pour déterminer si une méthode de calcul des revenus imposables d'une entreprise donne lieu à un traitement favorable, c'est-à-dire à un avantage, il est nécessaire de comparer cette méthode au régime fiscal de droit commun, fondé sur la différence entre les produits et les charges d'une entreprise agissant dans les conditions normales du marché. Ainsi, lorsqu'une décision fiscale anticipative porte sur des accords en matière de prix de transfert entre entreprises liées au sein d'un groupe d'entreprises, les accords en question ne doivent pas s'écarter de l'accord ou de la rémunération qu'un opérateur indépendant prudent aurait accepté(e) dans les conditions normales du marché⁽³⁰⁾.
- (54) Dans ce contexte, il est possible de reproduire les conditions du marché en établissant les prix de transfert selon le principe de pleine concurrence. La Cour de justice de l'Union européenne a confirmé que si la méthode d'imposition appliquée aux transferts intragroupe ne respecte pas le principe de pleine concurrence⁽³¹⁾, et conduit à une assiette fiscale inférieure à celle qui aurait été déterminée par l'application correcte dudit principe, elle confère un avantage sélectif à l'entreprise concernée⁽³²⁾.
- (55) Les principes de l'OCDE constituent un document de référence qui recommande des méthodes pour parvenir à une approximation des prix de pleine concurrence, et la Commission les a retenus en tant que lignes directrices appropriées à cet effet dans des décisions antérieures⁽³³⁾. Les différentes méthodes expliquées dans les principes de l'OCDE peuvent déboucher sur une large fourchette de résultats en ce qui concerne le montant de l'assiette fiscale. De plus, en fonction des faits et des circonstances propres au contribuable, toutes les méthodes ne permettent pas une approximation correcte des prix de pleine concurrence. Avant d'accepter une méthode de calcul de l'assiette fiscale

⁽²⁷⁾ Arrêt du 15 novembre 2011 dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (EU:C:2011:732, point 72).

⁽²⁸⁾ Arrêt du 8 novembre 2001 dans l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline (EU:C:2001:598, point 38).

⁽²⁹⁾ Arrêt du 26 septembre 1996 dans l'affaire C-241/94, France/Commission (Kimberly Clark Sopalin) (EU:C:1996:353, points 23 et 24).

⁽³⁰⁾ Décision 2003/755/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant l'aide d'État C 15/2002, Centres de coordination établis en Belgique (JO L 282 du 30.10.2003, p. 25, considérant 95).

⁽³¹⁾ En particulier, des décisions anticipatives permettant aux contribuables de recourir à des méthodes de fixation de prix de transfert incorrectes pour calculer leurs revenus imposables, par exemple l'utilisation de marges fixes pour une méthode de prix de revient majoré ("cost-plus") ou de prix de revente minoré ("resale minus") afin de déterminer un prix de transfert adéquat peuvent comporter un élément d'aide d'État. Voir la décision 2003/438/CE de la Commission du 16 octobre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 50/2001 (ex NN 47/2000) — Sociétés de financement — mis à exécution par le Luxembourg (JO L 153 du 20.6.2003, p. 40, considérants 43 et 44); décision 2003/501/CE de la Commission du 16 octobre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 49/2001 — Centres de coordination luxembourgeois (JO L 170 du 9.7.2003, p. 20, considérants 46, 47 et 50); décision 2003/755/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant l'aide d'État C 15/2002 — Centres de coordination établis en Belgique (JO L 282 du 30.10.2003, p. 25, considérants 89 à 95) et l'arrêt du 22 juin 2006 dans les affaires jointes connexes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187/Commission (EU:C:2006:416, points 96 et 97); décision 2004/76/CE de la Commission du 13 mai 2003 concernant l'aide d'État C 45/2001 — Régime français des quartiers généraux et centres de logistique (JO L 23 du 28.1.2004, p. 1, considérants 50 et 53).

⁽³²⁾ Arrêt du 22 juin 2006 dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187/Commission (EU:C:2006:416, point 95).

⁽³³⁾ Voir décision 2003/755/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant l'aide d'État C 15/2002 — Centres de coordination établis en Belgique (JO L 282 du 30.10.2003, p. 55, considérants 89 à 95) et décision 2003/512/CE de la Commission du 5 septembre 2002 concernant l'aide d'État C 47/01 — 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, considérants 27 et 28).

proposée par le contribuable, l'administration fiscale devrait comparer cette méthode au comportement prudent d'un opérateur du marché hypothétique qui exigerait, de la part d'une filiale ou d'une succursale, une rémunération conforme au marché, reflétant les conditions normales de concurrence. Par exemple, un opérateur du marché n'accepterait pas que ses revenus soient fondés sur une méthode qui vise à atteindre le plus faible résultat possible si les faits et circonstances peuvent justifier le recours à d'autres méthodes plus appropriées.

- (56) Par conséquent, les décisions fiscales anticipatives ne doivent pas avoir pour effet de réduire la charge fiscale des entreprises concernées par rapport aux autres entreprises se trouvant dans une situation de droit ou de fait similaire. En acceptant, par voie de décisions fiscales anticipatives, que les entreprises multinationales s'écartent des modalités d'imposition normales lors de la fixation des conditions relatives aux opérations intragroupes, les autorités fiscales peuvent renoncer à des revenus imposables sur leur territoire, et ainsi se priver de ressources d'État, en particulier lorsqu'elles acceptent des conditions qui s'écartent de celles prévalant entre des opérateurs économiques indépendants⁽³⁴⁾.
- (57) C'est à la lumière de ces observations générales que la Commission examinera si la décision anticipative contestée est conforme au principe de pleine concurrence ou si elle donne lieu à un avantage sélectif conféré à Amazon par les autorités fiscales luxembourgeoises.
- (58) À titre préliminaire, le Luxembourg affirme qu'en l'absence de toute marge d'appréciation formelle dans la pratique des décisions fiscales anticipatives, une telle décision ne peut donner lieu à un avantage sélectif et ne saurait donc constituer une aide d'État, excepté en cas de mauvaise application de la loi, laquelle ne serait toutefois appréciée qu'au regard d'une évaluation de la loi nationale.
- (59) La Commission note qu'au moyen de la décision fiscale anticipative contestée, les autorités fiscales luxembourgeoises approuvent, sur la base de l'article 164 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, les accords en matière de prix de transfert proposés par Amazon dans la demande de décision fiscale anticipative. Cet article constitue, au Luxembourg, la base législative des prix de transfert et met en œuvre l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui définit le principe de la pleine concurrence. Sur la base de ce principe, pour éviter qu'une opération n'induisse une évasion fiscale, le prix de transfert doit être comparable à l'opération qui aurait eu lieu entre deux opérateurs indépendants au moyen de la méthode classique selon laquelle le bénéfice imposable est obtenu par différence entre les produits et les charges de l'entreprise⁽³⁵⁾. Tout résultat qui s'écarte de ce prix de pleine concurrence et abaisse l'assiette fiscale a pour effet de procurer un avantage au contribuable concerné⁽³⁶⁾.
- (60) Cet avantage est synonyme, pour le contribuable, de traitement plus favorable que celui dont jouissent les autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire. Ces entreprises sont soit des entreprises nationales, à savoir des entreprises non multinationales dont le bénéfice imposable est obtenu par différence entre leurs produits et leurs charges, soit des entreprises multinationales, dont le bénéfice imposable est obtenu en appliquant correctement le principe de pleine concurrence. Par conséquent, l'approbation d'un accord en matière de prix de transfert qui n'est pas conforme aux conditions de pleine concurrence et qui favorise une entreprise donnée doit être considérée comme a priori sélective, le traitement sélectif découlant d'un écart par rapport au principe de pleine concurrence ou d'une mauvaise application de celui-ci, tel qu'exposé dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans les principes de l'OCDE et intégré dans la législation nationale au moyen de l'article 164 de la loi concernant l'impôt sur le revenu.
- (61) Le point 22 de la communication sur la fiscalité directe des entreprises dispose que "[e]n principe, toute décision administrative qui s'écarte des règles fiscales généralement applicables pour favoriser des entreprises individuelles donne lieu à une présomption d'aide d'État et doit être analysée en détail"⁽³⁷⁾. Cependant, les autorités luxembourgeoises affirment, à juste titre, que les principes de l'OCDE permettent une certaine souplesse quant à l'application du principe de pleine concurrence, cette souplesse étant limitée par le principe selon lequel la rémunération obtenue devrait être conforme à celle qu'un opérateur indépendant prudent aurait acceptée dans les conditions normales du marché.
- (62) À ce stade, la Commission émet, quant au respect de ce principe par la décision fiscale anticipative contestée, les doutes énumérés ci-dessous.
- (63) Premièrement, alors qu'il y avait été invité, le Luxembourg n'a présenté à la Commission aucun rapport sur les prix de transfert établi par Amazon à l'appui de l'accord en matière de prix de transfert figurant dans la demande de décision anticipative approuvée par la décision anticipative contestée⁽³⁸⁾. La lettre d'Amazon du 23 octobre 2003 mentionne l'existence d'une analyse économique présentée par Amazon aux autorités fiscales luxembourgeoises et portant sur les fonctions et risques que LuxOpCo devait assumer. Rien n'indique toutefois clairement que cette analyse, dans la mesure où elle existe, constitue un rapport sur les prix de transfert assorti d'une analyse de comparabilité en vue de déterminer les prix de pleine concurrence entre LuxOpCo et Lux SCS. Le chapitre V des

⁽³⁴⁾ Si au lieu d'émettre une décision fiscale anticipative, l'administration fiscale acceptait simplement une méthode d'imposition basée sur des prix qui s'écartent des conditions prévalant entre des opérateurs économiques indépendants, il s'agirait également d'aides d'État. Le principal problème n'est pas la décision fiscale anticipative en tant que telle, mais l'acceptation d'une méthode d'imposition qui ne tient pas compte des principes de fonctionnement du marché.

⁽³⁵⁾ Aide d'État C 49/2001, Centres de coordination du Luxembourg (JO L 170 du 9.7.2003, p. 20, considérant 46).

⁽³⁶⁾ Aide d'État C 49/2001, Centres de coordination du Luxembourg (JO L 170 du 9.7.2003, p. 20).

⁽³⁷⁾ 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).

⁽³⁸⁾ Voir le point (3) ci-dessus.

principes de l'OCDE, bien que non contraignant, répertorie les types d'informations pouvant être utiles pour la détermination des prix de transfert à des fins fiscales conformément au principe de pleine concurrence, dont une analyse des prix de transfert. En l'absence de rapport sur les prix de transfert, la Commission se demande si les autorités fiscales luxembourgeoises ont dûment confirmé, par la décision anticipative contestée, que l'accord en matière de prix de transfert présenté dans la demande de décision anticipative d'Amazon correspondait à ce qu'un opérateur indépendant prudent aurait accepté dans les conditions normales du marché. La Commission fait également observer que la demande de décision anticipative introduite par Amazon a été évaluée dans un délai de onze jours ouvrables à compter de la réception de la première lettre constituant cette demande⁽³⁹⁾, ce qui représenterait un délai très court si un rapport en matière de prix de transfert avait été présenté et évalué dans cette affaire.

- (64) Deuxièmement, la Commission rappelle que les principes de l'OCDE définissent certaines exigences quant au choix de la méthode de prix de transfert adéquate permettant de respecter le principe de pleine concurrence. La méthode proposée par le conseiller fiscal d'Amazon dans la demande de décision anticipative, et acceptée par les autorités fiscales luxembourgeoises dans la décision anticipative contestée, ne semble correspondre à aucune des méthodes contenues dans les principes de l'OCDE et décrites aux points (13) et (14) ci-dessus. Bien que ces méthodes ne soient pas exhaustives⁽⁴⁰⁾, la Commission se demande, notamment en l'absence de rapport sur les prix de transfert, si les autorités fiscales luxembourgeoises ont dûment confirmé que l'accord en matière de prix de transfert présenté dans la demande de décision anticipative d'Amazon était conforme aux conditions du marché.
- (65) Troisièmement, la décision anticipative contestée concerne un accord en matière de prix de transfert qui détermine, entre autres, les redevances que doit verser LuxOpCo à Lux SCS pour l'utilisation des droits de propriété intellectuelle. Selon le point 6.16 des principes de l'OCDE, “[u]ne redevance est en général un versement périodique fixé d'après le montant de la production, des ventes ou, dans certains cas rares, des bénéfices de l'utilisateur.” En l'espèce, le versement de la redevance approuvé par la décision anticipative contestée n'est pas lié à la production, aux ventes ou aux bénéfices. Même si le taux de redevance est exprimé en pourcentage des revenus totaux⁽⁴¹⁾, comme décrit au point (37), la redevance est seulement exprimée sous la forme d'un taux de redevance en fonction des revenus, mais n'est pas calculée sur cette base⁽⁴²⁾.
- (66) La redevance est plutôt calculée comme un bénéfice résiduel. Cela signifie qu'au lieu de calculer la valeur de la redevance proprement dite aux conditions de pleine concurrence, la méthode de fixation du prix retenue consiste à calculer, en partant de l'ensemble des bénéfices européens générés par LuxOpCo par l'intermédiaire des sites web UE, le bénéfice imputable à d'autres fonctions, à savoir celles remplies par LuxOpCo. La part du bénéfice qui n'est pas imputée à d'autres fonctions est versée à Lux SCS sous la forme d'une redevance. En effet, la rémunération de LuxOpCo pour les fonctions qu'elle exerce est fixée selon la méthode décrite au point (37), cette rémunération est désignée comme le “rendement de LuxOpCo”. La redevance fiscalement déductible versée à Lux SCS est calculée comme la différence entre le bénéfice réel enregistré par LuxOpCo et ce rendement calculé sur la base de l'accord en matière de prix de transfert dans la demande de décision anticipative d'Amazon et jugée suffisante par les autorités fiscales luxembourgeoises dans la décision anticipative contestée.
- (67) Quatrièmement, il découle du point (37) 2) que la redevance est résiduelle et du point (37) 3) que la redevance sera “exprimée” en pourcentage des revenus⁽⁴³⁾. Le fait que la demande de décision anticipative indique que le taux de redevance sera exprimé en pourcentage des revenus ne respecte pas le point 6.16 des principes de l'OCDE mentionné au point (65) ci-dessus. Plutôt que d'être exprimée en pourcentage des revenus, la redevance devrait être calculée sur la base des revenus. En réalité, la règle décrite au point (37) 2) semble n'être qu'un moyen de pure forme de présenter la redevance et n'a pas d'incidence sur le montant de la redevance. Cette disposition n'a notamment aucun impact sur le fait que la redevance est déterminée comme un bénéfice résiduel sur la base du point 2).
- (68) Dans sa réponse à la Commission, le Luxembourg a indiqué que le versement de la redevance est défini en tant que valeur résiduelle, car il est estimé que LuxOpCo assure des fonctions moins complexes que Lux SCS [voir le point (44)]. Il est vrai que selon le point 3.18 des principes de l'OCDE, “[e]n 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.” Toutefois, sur la base de la description des fonctions exercées par LuxOpCo et des risques encourus⁽⁴⁴⁾, il apparaît que ces fonctions et risques sont complexes. LuxOpCo remplit de nombreuses fonctions et est le siège d'Amazon pour l'Europe. En particulier,

⁽³⁹⁾ Entre le 23 octobre 2003 et le 6 novembre 2003.

⁽⁴⁰⁾ Le paragraphe 2.9 des Principes de l'OCDE n'exclut pas le recours à d'autres méthodes, mais précise que leur sélection doit être étayée par une explication des raisons pour lesquelles les cinq méthodes reconnues par l'OCDE ont été considérées comme moins appropriées. La Commission ne dispose d'aucune information quant à l'existence d'éventuelles explications à ce sujet en l'espèce.

⁽⁴¹⁾ La demande de décision anticipative utilise le terme “revenus”. Les autres termes pouvant désigner la même entrée comptable sont “chiffre d'affaires” ou “ventes”.

⁽⁴²⁾ Plus concrètement, la redevance serait calculée sur la base des revenus si un pourcentage fixe était appliqué aux chiffres des revenus déclarés chaque année, ce qui correspondrait au montant versé chaque année à Lux SCS sous forme de redevance. En l'espèce, plutôt que d'être calculé sur la base des revenus, le montant de la redevance est déterminé tout d'abord comme un bénéfice résiduel et, ensuite uniquement, le montant correspondant est divisé par le montant des revenus pour parvenir à un pourcentage, lequel peut, par conséquent, toutefois varier d'année en année.

⁽⁴³⁾ Il est rappelé que la demande de décision anticipative utilise le terme “revenus”. Les autres termes pouvant désigner la même entrée comptable sont “chiffre d'affaires” ou “ventes”.

⁽⁴⁴⁾ Comme décrits aux points (18), (28) et (31) ci-dessus.

sur la base de la description des fonctions de LuxOpCo incluse dans la demande de décision fiscale anticipative, il semble que LuxOpCo prenne des décisions de gestion d'entreprise et commerciales stratégiques et assume des risques commerciaux, notamment le risque d'inventaire ainsi que des risques opérationnels liés à l'exploitation des sites web. Les fonctions qui sont actuellement exécutées par LuxOpCo, telles que décrites aux points (18) et (33), semblent confirmer que LuxOpCo n'exécute pas une fonction de routine présentant un risque limité.

- (69) Aux fins d'une analyse des prix de transfert, et notamment afin de déterminer si LuxOpCo exerce des fonctions moins complexes que Lux SCS, une analyse plus approfondie des fonctions et des risques serait nécessaire, mais la demande de décision anticipative n'en contient pas, voir le point (32). Cette demande indique par exemple qu'à la fois les entités UE existantes et LuxOpCo exerceraient une fonction de marketing et il n'apparaît pas clairement s'il s'agit de la même fonction, voir les points (30) et (31) ci-dessus. La demande de décision anticipative ne contient pas d'information quant à l'entité qui détient les stocks, information présentée lors de l'audition tenue devant la Commission des comptes publics de la Chambre des communes, voir le point (33), et qui est pertinente pour pouvoir évaluer les risques de LuxOpCo.
- (70) Par comparaison, les droits de propriété intellectuelle pour lesquels Lux SCS est rémunérée ne sont décrits ni dans la demande de décision anticipative ni par les autorités luxembourgeoises. Il est donc impossible de conclure sur cette base que Lux SCS assure des fonctions plus complexes que LuxOpCo. En tout état de cause, Lux SCS semble avoir pour unique fonction la concession de sous-licences sur des droits de propriété intellectuelle qu'elle n'a pas développés. Bien qu'il soit mentionné que Lux SCS assume tous les risques liés à la détention des droits de propriété intellectuelle⁽⁴⁵⁾, les risques liés à la possession d'un droit de propriété intellectuel existant ne sont pas précisés et semblent limités, notamment par rapport à tous les autres risques entrepreneuriaux assumés par LuxOpCo.
- (71) Il résulte aussi de ce qui précède qu'Amazon a un intérêt financier à exagérer le montant de la redevance lorsqu'elle applique l'accord en matière de prix de transfert approuvé par la décision fiscale anticipative contestée. En effet, la redevance est déduite du bénéfice imposable de LuxOpCo au Luxembourg et versée à Lux SCS, une entité transparente au regard du droit fiscal luxembourgeois. Lux SCS n'ayant, par ailleurs, pas d'établissement stable au Luxembourg, selon la décision fiscale anticipative contestée, elle n'est pas assujettie à l'impôt au Luxembourg, comme expliqué aux points (39) et (40) ci-dessus, de sorte qu'une redevance exagérée réduirait indûment l'impôt payé par Amazon au Luxembourg par un transfert des bénéfices à une entité non assujettie à l'impôt sur les sociétés.
- (72) Cinquièmement, la décision anticipative contestée détermine également la rémunération due à LuxOpCo pour les fonctions qu'elle exerce. Au moment d'approuver la demande de décision anticipative, les autorités luxembourgeoises ont estimé que [4-6] % des dépenses opérationnelles seraient une rémunération suffisante voir le point (37) (1). Si la rémunération de LuxOpCo est fixée sur cette base, elle repose vraisemblablement sur la MTMN. La MTMN est l'une des deux méthodes indirectes utilisées pour estimer une rémunération de pleine concurrence⁽⁴⁶⁾. Selon cette méthode, une rémunération de pleine concurrence est obtenue par comparaison des indicateurs de bénéfice net entre les entreprises indépendantes et liées afin d'estimer les bénéfices qu'une ou chacune des entreprises liées aurait pu générer si elle avait traité uniquement avec des entreprises indépendantes, et donc le paiement que ces entreprises auraient exigé dans des conditions de pleine concurrence pour compenser le fait qu'elles utilisent leurs ressources dans une transaction intragroupe. Dans ce cas-ci, un indicateur de bénéfice net fondé sur les dépenses opérationnelles semble avoir été choisi. Toutefois, sur la base des informations fournies à la Commission, la marge de [4-6] % appliquée en l'espèce ne semble pas avoir été obtenue grâce à une analyse de comparabilité.
- (73) En outre, la pratique décisionnelle de la Commission, ainsi que les principes de l'OCDE⁽⁴⁷⁾, affichent une préférence pour l'utilisation de méthodes directes de fixation d'un niveau approprié de bénéfices imposables. En particulier, lorsque cela est possible, la méthode du prix comparable sur le marché libre est considérée comme la meilleure pour se rapprocher de conditions proches de la concurrence normale⁽⁴⁸⁾. Par conséquent, la préférence marquée par les autorités fiscales pour une méthode indirecte comme celle décrite au point (44) ne semble pas justifiée à ce stade, d'autant plus que les autorités font savoir qu'une méthode de fixation des prix directe était envisageable.
- (74) En outre, le niveau de la marge semble constituer [seulement une partie] d'une rémunération de pleine concurrence par rapport à des affaires antérieures. Ainsi, dans les décisions Apple⁽⁴⁹⁾ et Starbucks⁽⁵⁰⁾, la Commission a exprimé des doutes quant au niveau de la rémunération accepté par les autorités fiscales concernées. Dans ces deux affaires, la MTMN a été appliquée en utilisant les dépenses opérationnelles pour déterminer le prix d'activités présentées comme des activités de routine et associées à un risque limité. Toutefois, dans les deux cas, la marge considérée comme étant de pleine concurrence par les différentes autorités fiscales équivalait à plus du double de la marge de [4-6] % acceptée par les autorités fiscales luxembourgeoises à l'égard d'Amazon. Les niveaux de la rémunération de pleine concurrence peuvent varier selon les marchés et dépendre de circonstances économiques. Étant donné qu'en l'espèce, la période

⁽⁴⁵⁾ Voir le point (31).

⁽⁴⁶⁾ Voir le point (14) ci-dessus.

⁽⁴⁷⁾ Principes de l'OCDE, paragraphe 2.3.

⁽⁴⁸⁾ Voir le point (13) ci-dessus. On observe également que même dans l'environnement à faible risque d'un façonnier, la méthode du prix comparable sur le marché libre est recommandée par les principes de l'OCDE, notamment pour le prix des matières premières si la matière première est un produit courant (voir les principes de l'OCDE, paragraphe 9.165).

⁽⁴⁹⁾ Voir la décision de la Commission du 11 juin 2014 dans l'affaire SA.38373, non encore publiée.

⁽⁵⁰⁾ Voir la décision de la Commission du 11 juin 2014 dans l'affaire SA.38374, non encore publiée.

couverte par la décision fiscale anticipative est également partiellement couverte par les décisions fiscales anticipatives examinées dans les décisions Apple et Starbucks et que toutes ces décisions fiscales anticipatives concernent le marché européen, il ne peut être conclu, en l'absence d'analyse fonctionnelle complète, que la rémunération est trop faible. Les fonctions d'Amazon exécutées et les risques encourus par LuxOpCo semblent toutefois complexes. L'analyse fonctionnelle les présente comme des décisions commerciales centrales et stratégiques qui concentrent les risques entrepreneuriaux de tout le marché européen. En conséquence, la méthode approuvée (la méthode du bénéfice résiduel) ne semble pas appropriée, tandis que le niveau de marge accepté semble relativement bas.

- (75) En outre, il ressort des points 34 (1), (4) et (5) qu'un plancher et un plafond ont été fixés pour la rémunération de LuxOpCo, qui représente [4-6] % des dépenses opérationnelles. Le plancher pour cette rémunération est fixé à 0,45 % du chiffre d'affaires européen et le plafond à 0,55 % de ce même chiffre d'affaires. En pratique, ce plancher et ce plafond priment sur la méthode de prix basée sur les dépenses opérationnelles décrite au point (37) (1). Aucune explication n'est donnée pour justifier le caractère approprié d'une telle combinaison de méthodes. Il apparaît que le plancher et le plafond sont utilisés pour garantir un niveau relativement prévisible de bénéfice imposable. Ils ne semblent reposer sur aucun raisonnement fondé sur la pleine concurrence. De plus, si le bénéfice global des activités UE est inférieur au niveau du plancher, le plancher de 0,45 % du chiffre d'affaires n'est plus d'application, selon le point (37) (5) a). Par conséquent, l'accord en matière de prix de transfert instauré par Amazon et accepté dans la décision fiscale anticipative contestée contient effectivement un plafond de rémunération qui semble trop bas.
- (76) Sixièmement, en ce qui concerne la durée de la décision fiscale anticipative contestée, celle-ci a été accordée il y a plus de dix ans, mais le Luxembourg a affirmé, en réponse à la demande de renseignements de la Commission du 14 juin 2014, qu'elle était toujours en vigueur ⁽⁵¹⁾. Cela signifie que la rémunération acceptée dans cette décision fiscale anticipative est toujours considérée comme remplissant les conditions de pleine concurrence par les autorités fiscales luxembourgeoises plus de dix ans après, sans aucune révision. Même si l'accord en matière de prix de transfert dans la demande de décision anticipative avait pu être considéré comme respectant le principe de pleine concurrence au moment où les autorités fiscales luxembourgeoises ont pris ladite décision, ce que la Communication conteste, le caractère approprié de la rémunération au fil des années aurait dû être remis en question, compte tenu de l'évolution de l'environnement économique et des niveaux de rémunération exigés. La Commission observe notamment que cette durée est bien supérieure à celle des décisions fiscales anticipatives conclues actuellement par les États membres ⁽⁵²⁾.
- (77) Sur la base de ces observations, la Commission estime que la décision fiscale anticipative en faveur d'Amazon ne respecte pas le principe de pleine concurrence. Elle en conclut que, par la décision anticipative contestée, les autorités luxembourgeoises octroient un avantage à Amazon. Cet avantage est obtenu chaque année et se perpétue lorsque l'impôt exigible de chaque année fiscale est déterminé par les autorités fiscales sur la base de cette décision fiscale anticipative.
- (78) Cet avantage est également accordé d'une manière sélective. Les décisions fiscales anticipatives qui fournissent une simple interprétation des dispositions fiscales applicables sans s'écarter de la pratique administrative habituelle ne donnent pas lieu à une présomption d'avantage sélectif. En revanche, les décisions qui s'écartent de cette pratique ont pour effet de réduire la charge fiscale des entreprises concernées par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation de droit et de fait similaire. Les autorités luxembourgeoises s'étant écartées du principe de pleine concurrence en ce qui concerne la décision fiscale anticipative contestée, il y a lieu de considérer la mesure en cause comme sélective.
- (79) Étant donné que la décision anticipative contestée remplit l'ensemble des quatre conditions prévues par les dispositions de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, la Commission considère, à ce stade, qu'elle constitue une aide d'État au sens de ces dispositions.

4.2. Compatibilité de l'aide

- (80) Étant donné que la mesure en cause constitue, de toute évidence, une aide d'État, il convient de déterminer si elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur. Les mesures d'aide d'État peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur sur la base des dérogations prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, du TFUE. Les autorités luxembourgeoises n'ont avancé aucun argument tendant à prouver qu'une de ces dérogations s'appliquerait dans le cas présent ⁽⁵³⁾.

⁽⁵¹⁾ Voir le point (3) ci-dessus.

⁽⁵²⁾ Voir également les doutes exprimés par la Commission dans la décision SA.38373, Apple, du 11 juin 2014 (non encore publiée, point 65) et la durée standard des accords APP (point 45).

⁽⁵³⁾ La Commission rappelle que selon la jurisprudence, il incombe à l'État membre de démontrer qu'une aide est compatible avec le marché intérieur (voir l'arrêt du 12 septembre 2007 dans l'affaire T 68/03, Olympiaki Aeroporoi Ypiresies/Commission, EU: T:2007:253, point 34).

- (81) Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE — qui concernent les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires et les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne — ne semblent pas s'appliquer en l'espèce.
- (82) La dérogation prévue à l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE — qui autorise les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ainsi que celui des régions visées à l'article 349, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale — ne semble pas non plus s'appliquer.
- (83) S'agissant des dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, points b) et d), du TFUE, l'aide en question ne semble pas destinée à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ni à remédier à une perturbation grave de l'économie du Luxembourg, ni encore à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine.
- (84) Enfin, en vertu de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun. La Commission ne dispose à ce stade d'aucun élément qui lui permettrait de déterminer si les avantages fiscaux accordés par la mesure en cause sont en rapport avec des investissements particuliers pouvant bénéficier d'une aide d'État en application des règles et lignes directrices ou encadrements en la matière, avec un objectif de création d'emplois ou avec des projets spécifiques.
- (85) La Commission estime donc pour l'heure que la décision anticipative contestée a pour effet de réduire des charges que l'entité concernée devrait normalement supporter dans l'exercice de son activité, et qu'elle doit par conséquent être considérée comme une aide au fonctionnement. Selon la jurisprudence de la Cour de justice et la pratique décisionnelle de la Commission, cette aide ne saurait être considérée comme compatible avec le marché intérieur, du fait qu'elle ne favorise pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et du fait qu'elle n'est pas limitée dans le temps, qu'elle ne se réduit pas progressivement et qu'elle n'est pas proportionnée à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question.
- (86) En conséquence, à ce stade, la Commission ne dispose d'aucun élément indiquant que la mesure contestée peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur.

À la lumière des considérations qui précèdent, la Commission estime, à titre préliminaire, que la décision fiscale anticipative du Luxembourg du 5 novembre 2003 en faveur d'Amazon constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Elle a également des doutes, à ce stade, quant à la compatibilité de cette décision avec le marché intérieur. Elle a donc décidé d'engager la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE à l'égard de la mesure en question.

La Commission demande également au Luxembourg de soumettre ses observations et de fournir, dans le mois suivant la réception de la présente lettre, toutes les informations qui pourraient aider à apprécier l'aide/la mesure et, en particulier:

- de fournir une copie de l'analyse économique visée au point, si une telle analyse existe;
- d'expliquer les raisons de l'écart constaté par rapport aux méthodes de fixation des prix de transfert de l'OCDE lors du calcul de la rémunération de LuxOpCo;
- de fournir une description détaillée des droits de propriété intellectuelle pour lesquels Lux SCS perçoit une redevance de LuxOpCo;
- de fournir le montant des redevances versées par LuxOpCo à Lux SCS au cours des dix derniers exercices comptables ainsi que les chiffres comptables sur la base desquels la redevance a été calculée lors de chaque exercice comptable.

La Commission invite vos autorités à transmettre immédiatement une copie de la présente lettre aux bénéficiaires potentiels de l'aide.

La Commission rappelle au Luxembourg l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et attire votre attention sur l'article 14 du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil ⁽⁵⁴⁾, qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

⁽⁵⁴⁾ JO L 83 du 27.3.1999, p. 1, modifié en dernier lieu par le règlement (UE) n° 734/2013 du 22 juillet 2013 (JO L 204 du 31.7.2013, p. 15).

La Commission avise le Luxembourg qu'elle informera les parties intéressées en publiant la présente lettre et un résumé de celle-ci au *Journal officiel de l'Union européenne*. Elle informera également les parties intéressées des pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du *Journal officiel de l'Union européenne*, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de publication.»
