



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DU TRIBUNAL (septième chambre élargie)

24 septembre 2019 \*

« Aides d'État – Aide mise en exécution par les Pays-Bas – Décision déclarant l'aide incompatible avec le marché intérieur et illégale et ordonnant sa récupération – Décision fiscale anticipée (tax ruling) – Prix de transfert – Calcul de l'assiette d'imposition – Principe de pleine concurrence – Avantage – Système de référence – Autonomie fiscale et procédurale des États membres »

Dans les affaires T-760/15 et T-636/16,

**Royaume des Pays-Bas**, représenté initialement par M<sup>mes</sup> M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree et M. Noort, puis par M<sup>mes</sup> Bulterman, de Ree et Noort, en qualité d'agents,

partie requérante dans l'affaire T-760/15,

soutenu par

**Irlande**, représentée initialement par M<sup>mes</sup> E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan et M. A. Joyce, puis par M<sup>me</sup> Hodge, M. Joyce, M<sup>mes</sup> Duggan, M. Browne et J. Quaney, en qualité d'agents, assistés de MM. M. Collins, P. Gallagher, SC, et M. B. Doherty et M<sup>me</sup> S. Kingston, barristers,

partie intervenante,

**Starbucks Corp.**, établie à Seattle, Washington (États-Unis),

**Starbucks Manufacturing Emea BV**, établie à Amsterdam (Pays-Bas),

représentées par M<sup>es</sup> S. Verschuur, M. Petite et M. Stroungi, avocats,

parties requérantes dans l'affaire T-636/16,

contre

**Commission européenne**, représentée, dans l'affaire T-760/15, initialement par MM. P.-J. Loewenthal et B. Stromsky, puis par M. Loewenthal et M<sup>me</sup> F. Tomat, en qualité d'agents, et, dans l'affaire T-636/16, par M. Loewenthal et M<sup>me</sup> Tomat, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

ayant pour objet des demandes fondées sur l'article 263 TFUE et tendant à l'annulation de la décision (UE) 2017/502 de la Commission, du 21 octobre 2015, concernant l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par les Pays-Bas en faveur de Starbucks (JO 2017, L 83, p. 38),

\* Langues de procédure : le néerlandais et l'anglais.

LE TRIBUNAL (septième chambre élargie),

composé de M. M. van der Woude, président, M<sup>me</sup> V. Tomljenović (rapporteur), M. E. Bieliūnas, M<sup>me</sup> A. Marcoulli et M. A. Kornezov, juges,

greffier : M<sup>me</sup> S. Spyropoulos, administrateur,

vu la phase écrite de la procédure et à la suite de l'audience du 2 juillet 2018,

rend le présent

**Arrêt**

**I. Antécédents du litige et cadre juridique**

- 1 Starbucks Manufacturing Emea BV (ci-après « SMBV ») est une filiale du groupe Starbucks (ci-après le « groupe Starbucks »), établie aux Pays-Bas. Le groupe Starbucks se compose de Starbucks Corp. et de toutes les entreprises qui sont placées sous son contrôle. Starbucks Corp. a son siège principal à Seattle, Washington (États-Unis). Alki LP (ci-après « Alki ») est une filiale du groupe Starbucks, établie au Royaume-Uni, qui contrôle indirectement SMBV. Alki et SMBV ont conclu un accord de torréfaction (ci-après l'« accord de torréfaction »), lequel prévoit notamment que SMBV reverse à Alki une redevance pour l'usage des droits de propriété intellectuelle d'Alki, dont notamment les méthodes de torréfaction et autres savoir-faire en matière de torréfaction (ci-après la « redevance »).
- 2 La décision (UE) 2017/502 de la Commission, du 21 octobre 2015, concernant l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par les Pays-Bas en faveur de Starbucks (JO 2017, L 83, p. 38, ci-après la « décision attaquée »), porte sur une mesure relative à l'application du régime de l'impôt sur les sociétés néerlandais au cas spécifique de SMBV.

**A. Sur le cadre juridique national**

- 3 Selon le régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais, cet impôt doit être acquitté par les entreprises établies aux Pays-Bas, qui sont des contribuables nationaux, ainsi que par les entreprises non établies, qui sont des contribuables étrangers, ayant une activité économique aux Pays-Bas. En effet, aux termes de l'article 2 de la Wet op de vennootschapsbelasting (loi sur l'impôt sur les sociétés, ci-après la « LIS »), de 1969, les entreprises établies – ce qui inclut nécessairement les sociétés constituées selon le droit néerlandais – sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur leurs revenus mondiaux. Selon l'article 3 de la LIS, les entreprises non établies sont quant à elle imposées sur leurs revenus de source néerlandaise.
- 4 Dans ce contexte, l'assiette de l'impôt sur les sociétés est constituée des bénéfices réalisés par l'entreprise contribuable. En effet, il découle de l'article 8 de la LIS, lu en combinaison avec l'article 3.8 de la Wet inkomstenbelasting (loi sur l'impôt sur le revenu), de 2001, que tous les contribuables doivent être imposés en fonction du principe du bénéfice total. Selon ce principe, tous les bénéfices des entreprises sont imposés, à condition qu'ils proviennent d'une activité économique ou commerciale. L'article 3.8 de la loi sur l'impôt sur le revenu prévoit que « [l]e bénéfice d'une entreprise (bénéfice) est la somme des avantages communs qui sont tirés d'une entreprise quelles que soient sa dénomination et sa forme ». Selon l'article 3.25 de la loi sur l'impôt sur le revenu, qui s'applique également en vertu de l'article 8 de la LIS aux assujettis à l'impôt sur les sociétés, le bénéfice annuel taxable doit être déterminé conformément aux bons usages du commerce et en tenant compte d'une ligne comportementale constante.

- 5 Le bénéfice imposable correspond, en règle générale, au bénéfice comptable tel qu'il ressort du compte de pertes et profits de l'entreprise. Des adaptations peuvent néanmoins être apportées sur la base de clauses fiscales spécifiques telles que des stimulants fiscaux applicables, l'exonération de la participation, des corrections sur le résultat fiscal provenant de transactions qui ne répondent pas au principe de pleine concurrence et l'application de différentes règles d'amortissement sur la base de dispositions fiscales ou comptables.
- 6 L'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS dispose que, « si un organisme participe, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une autre entité et si, du fait de ces rapports juridiques réciproques, des conditions sont convenues ou imposées (prix de transfert) qui s'écartent des conditions qui seraient normalement convenues par des parties indépendantes dans le circuit économique, le bénéfice réalisé par ces entités est déterminé comme si les dernières conditions visées avaient été convenues ».
- 7 L'arrêté IFZ2001/295M du secrétaire d'État aux Finances néerlandais, du 30 mars 2001, intitulé « Prix de transfert, application du principe de pleine concurrence et des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (les principes de l'OCDE) » (ci-après l'« arrêté sur les prix de transfert »), décrit la façon dont l'administration fiscale néerlandaise interprète le principe de pleine concurrence sur la base de l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS. Le préambule de l'arrêté sur les prix de transfert dispose ce qui suit :

« La politique néerlandaise dans le domaine du droit fiscal international en ce qui concerne le principe de pleine concurrence part du postulat que ce principe est inscrit dans l'ordre juridique fiscal néerlandais, englobé dans le concept large des revenus visé à l'article 3.8 de la [loi sur l'impôt sur le revenu]. Théoriquement, les [principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, adoptés par le comité des affaires fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) le 27 juin 1995] sont ainsi directement applicables aux Pays-Bas sur la base de l'article 3.8 de la [loi sur l'impôt sur le revenu]. Les lignes directrices de l'OCDE laissent une marge d'interprétation sur un certain nombre de points. Sur un certain nombre d'autres points, la pratique requiert une clarification des lignes directrices de l'OCDE. Le présent arrêté clarifie les points de vue des autorités néerlandaises sur ces points et lève, le cas échéant, les incertitudes existantes. »

- 8 L'arrêté sur les prix de transfert se divise en douze parties portant sur le principe de pleine concurrence, sur les méthodes des prix de transfert, sur les approches administratives visant à prévenir et à résoudre les litiges relatifs aux prix de transfert, sur les ajustements secondaires, sur la détermination du prix de pleine concurrence lorsque l'évaluation est très incertaine au moment de la transaction, sur la prestation de services au sein d'un groupe, sur les contributions à un accord de répartition des coûts avec marge bénéficiaire, sur la rémunération conforme au principe de pleine concurrence pour les services financiers, sur les subventions, incitations fiscales et coûts partiellement déductibles, sur l'imputation de bénéfices à une maison mère et à un établissement stable, sur l'entrée en vigueur de cet arrêté et sur l'application de la politique actuelle.
- 9 Plus particulièrement, l'arrêté sur les prix de transfert énonce dans son point 1, notamment, que le principe de pleine concurrence en droit néerlandais se fonde, d'une manière générale, sur la comparaison des conditions d'une transaction entre entreprises liées avec les conditions d'une transaction entre entreprises indépendantes. L'administration est en droit d'attendre d'un contribuable qu'il démontre que les prix de transfert qu'il applique sont conformes au principe de pleine concurrence. Dans ce cadre, la prémisse doit être que chacune des entreprises concernées reçoit une rémunération qui reflète les fonctions exercées, en tenant compte des actifs mobilisés et des risques encourus. De plus, la rémunération conforme au principe de pleine concurrence doit théoriquement être déterminée sur la base des transactions. Or, en cas de difficulté, les transactions peuvent être

évaluées conjointement afin de déterminer la conformité au principe de pleine concurrence. De surcroît, dans le cadre d'un examen des données pluriannuelles, l'administration fiscale ne peut faire usage des connaissances acquises a posteriori.

- 10 Dans son point 2, l'arrêté sur les prix de transfert fait référence à cinq méthodes, exposées dans les principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, adoptés par le comité des affaires fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) le 27 juin 1995 et revues le 22 juillet 2010 (ci-après les « lignes directrices de l'OCDE »), concernant la détermination des prix de transfert. Parmi ces méthodes figurent notamment la méthode du prix comparable sur le marché libre (ci-après la « méthode CUP ») ainsi que la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après la « MTMN »). Selon ledit arrêté, les lignes directrices de l'OCDE supposent une certaine hiérarchie entre les méthodes, la préférence étant donnée aux méthodes transactionnelles traditionnelles. L'administration fiscale néerlandaise doit toujours entamer son examen des prix de transfert du point de vue de la méthode choisie par le contribuable à la date de la transaction. L'arrêté précise que cette règle est conforme au paragraphe 1.68 des lignes directrices de l'OCDE, dans leur version de 1995. Il en découle que le contribuable est en principe libre de choisir une méthode de prix de transfert tant que la méthode sélectionnée donne lieu à un résultat conforme au principe de pleine concurrence pour la transaction concernée. Bien que le contribuable soit censé tenir compte, lorsqu'il choisit une méthode de prix de transfert, de la fiabilité de cette méthode dans la situation concernée, cette démarche ne vise précisément pas à l'inciter à évaluer toutes les méthodes et à justifier, par la suite, les raisons pour lesquelles la méthode qu'il a choisie donne le meilleur résultat aux regard des conditions en présence.
- 11 Le point 5 de l'arrêté sur les prix de transfert prévoit notamment qu'il peut être difficile, lors du transfert de biens incorporels tels que des brevets, par exemple, d'évaluer la valeur de ces actifs au moment du transfert en raison de connaissances insuffisantes au sujet des avantages et des risques futurs. Dans le cas où des entreprises indépendantes ont opté pour une clause de révision des prix, dans des circonstances comparables, l'administration fiscale doit avoir la possibilité de déterminer le prix sur la base d'une telle clause. L'objectif est de parvenir à un régime dans lequel la rémunération est conforme aux avantages que le bien incorporel générera à l'avenir.

## **B. Sur l'accord préalable en matière de prix**

- 12 Le 28 avril 2008, les autorités fiscales néerlandaises ont conclu un accord préalable en matière de prix avec SMBV (ci-après l'« APP »), celui-ci ayant pour objet de déterminer la rémunération de SMBV pour ses activités de production et de distribution, telles que décrites dans l'APP, au sein du groupe Starbucks (ci-après la « rémunération de SMBV »). La rémunération de SMBV a, par la suite, servi afin de déterminer annuellement le bénéfice imposable de SMBV au titre de l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas. En effet, selon son préambule, l'APP est un accord fiscal relatif à la conformité au principe de pleine concurrence des prix de transfert à utiliser dans le cadre du calcul du bénéfice au sein d'un groupe international. Il ressort [*confidentiel*]<sup>1</sup> de l'APP que celui-ci avait notamment pour objectif d'être utilisé aux fins des déclarations annuelles relatives à l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas. L'APP était valable pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> octobre 2007 et le 31 décembre 2017.
- 13 L'APP prévoyait une méthode pour la détermination de la rémunération de SMBV conformément à la pleine concurrence pour ses activités de production et de distribution au sein du groupe Starbucks. De plus, l'APP entérinait le montant de la redevance, versée par SMBV à Alki pour l'utilisation des technologies de torréfaction, des mélanges de café et des courbes de torréfaction du café (ci-après la « propriété intellectuelle en matière de torréfaction »), dans le cadre du processus de production et de la fourniture de café aux exploitants des magasins.

<sup>1</sup> Données confidentielles occultées.

- 14 Plus précisément, s'agissant du champ d'application de l'APP, [confidentiel]. Quant aux fonctions de SMBV, [confidentiel] cette dernière était principalement responsable de la production de grains de café torréfiés et de la fourniture de grains de café torréfiés et de produits apparentés aux magasins Starbucks de la région Europe, Moyen-Orient et Afrique (ci-après la « région EMEA ») et qu'elle était propriétaire, aux Pays-Bas, d'une usine de torréfaction. En outre, l'APP indiquait que SMBV exploitait sous licence certains droits de propriété intellectuelle appartenant à Alki et que ces droits étaient nécessaires dans le cadre du processus de production ainsi que de la fourniture de café aux exploitants des magasins. Il était précisé que, à cet effet, SMBV payait la redevance à Alki. [confidentiel] De surcroît, selon [confidentiel] l'APP, SMBV exerçait une fonction de distributeur pour plusieurs autres produits liés au café et, outre les fonctions logistiques en rapport avec ses propres activités de production, fournissait également un support logistique pour d'autres produits sur certains marchés.
- 15 Quant à la méthode de détermination des prix de transfert pour les activités de production et de distribution de SMBV, [confidentiel] de l'APP énonçait notamment que la rémunération de SMBV devait être déterminée sur la base de la méthode du coût majoré (cost plus method) (voir point 187 ci-après concernant la signification de cette expression), et que celle-ci était conforme à la pleine concurrence si la « marge opérationnelle » s'élevait à [confidentiel] % de l'assiette de coûts pertinents (ci-après la « base de coûts de SMBV »). De plus, selon l'APP, ne faisaient pas partie de la base de coûts de SMBV :
- les frais relatifs aux gobelets Starbucks, aux serviettes en papier Starbucks, etc. ;
  - le coût des grains de café vert ;
  - les frais de logistique et de distribution relatifs aux services fournis par des tiers et la rémunération des activités exercées par des tiers dans le cadre de contrats de fabrication en consignation (consignment manufacturing) ;
  - le paiement de la redevance.
- 16 S'agissant de la redevance dont SMBV devait s'acquitter annuellement auprès d'Alki, [confidentiel] l'APP prévoyait que celle-ci était fixée sur la base de la différence entre le bénéfice opérationnel réalisé au regard de la fonction de production et de distribution, avant dépenses liées à la redevance, et la rémunération de SMBV. Le paiement de la redevance était déductible au titre de l'impôt sur les sociétés et n'était pas soumis à la taxe sur les dividendes néerlandaise.

## C. Antécédents du litige

### 1. Sur la procédure administrative devant la Commission

- 17 Le 30 juillet 2013, la Commission européenne a envoyé au Royaume des Pays-Bas une première demande de renseignements concernant les pratiques nationales relatives aux décisions anticipatives en matière d'imposition sur les sociétés. Dans ce cadre, elle a demandé à ce que lui soient communiquées toutes les décisions anticipatives bénéficiant à SMBV et à Starbucks Coffee Emea BV, deux filiales du groupe Starbucks établies aux Pays-Bas. En réponse à cette demande, le Royaume des Pays-Bas a notamment communiqué l'APP.
- 18 Le 11 juin 2014, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen, prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE (ci-après la « décision d'ouverture »), concernant l'APP, au motif que ce dernier pourrait constituer une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

- 19 À l'issue de la décision d'ouverture, la Commission a échangé, à de nombreuses reprises, avec le Royaume des Pays-Bas ainsi qu'avec les entités au sein du groupe Starbucks qui étaient les correspondants de la Commission au cours de la procédure administrative (ci-après les « correspondants Starbucks »), au sujet notamment de l'APP.

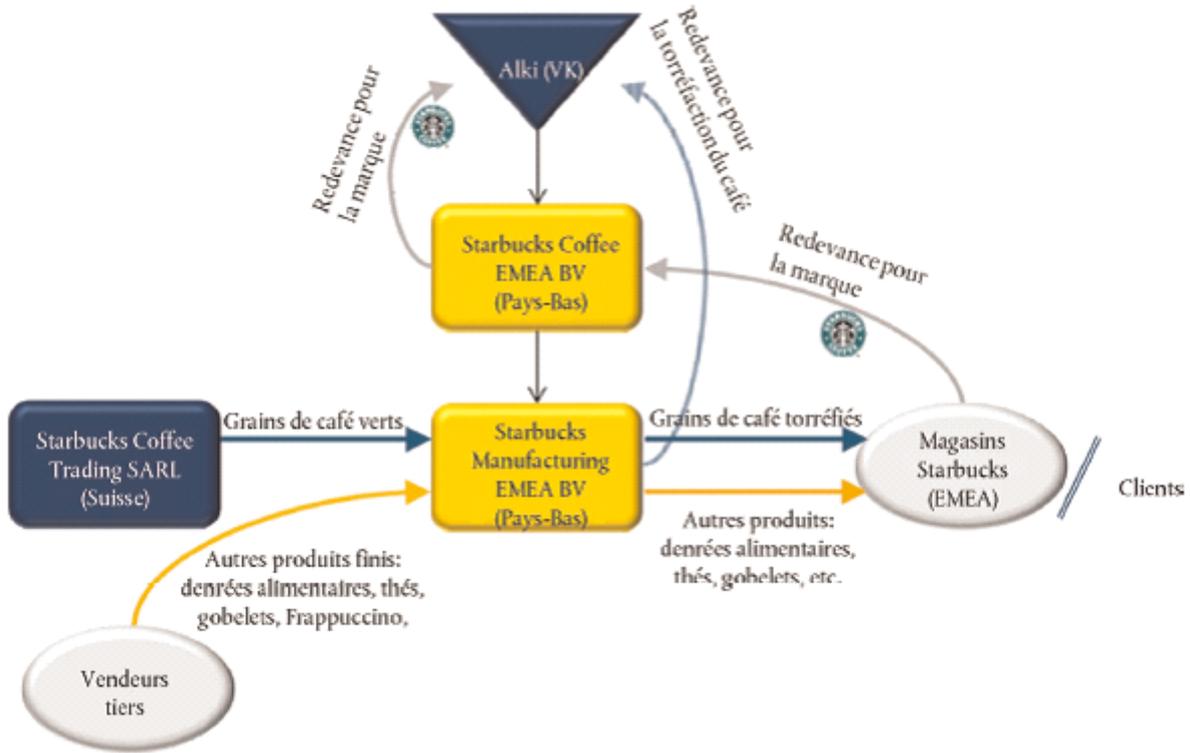
## ***2. Sur la décision attaquée***

- 20 Le 21 octobre 2015, le Commission a adopté la décision attaquée. Dans cette décision, la Commission a, d'une part, considéré que l'APP constituait une aide incompatible avec le marché intérieur et, d'autre part, ordonné la récupération de cette aide. La décision attaquée se divise en onze sections.

### ***a) Sur la description de la mesure contestée***

- 21 Dans la section 2 de la décision attaquée, intitulée « Description de la mesure en cause », la Commission a identifié l'APP en tant que mesure en cause. Elle a précisé que l'APP avait été conclu sur la base du rapport sur les prix de transfert préparé par le conseiller fiscal du groupe Starbucks (ci-après le « rapport sur les prix de transfert ») et a constaté que ce document faisait partie intégrante de l'APP (considérants 40 et 46 de la décision attaquée).
- 22 Premièrement, la Commission a relevé que, en adoptant l'APP, les autorités fiscales néerlandaises avaient accepté que la rémunération des activités de SMBV aux Pays-Bas, telle que déterminée par le conseiller fiscal du groupe Starbucks, constitue une rémunération de pleine concurrence. La Commission a ensuite précisé que les autorités néerlandaises avaient également accepté que le montant de la redevance que SMBV reversait à Alki corresponde à la différence entre le bénéfice d'exploitation réalisé avant les paiements de redevances et la rémunération de SMBV telle que prévue par l'APP. Elle a constaté que l'APP prévoyait que le montant de la redevance serait déductible du bénéfice imposable de SMBV et ne serait pas soumis à l'impôt aux Pays-Bas (considérants 40 à 44 de la décision attaquée).
- 23 Deuxièmement, la Commission a exposé le contenu du rapport sur les prix de transfert. Tout d'abord, la Commission a constaté que le rapport sur les prix de transfert présentait Starbucks Coffee Emea comme l'établissement principal du groupe Starbucks dans la région EMEA. Celle-ci était décrite comme ayant pour fonction d'octroyer en sous-licence les droits de propriété intellectuelle du groupe Starbucks (marque, technologie et savoir-faire) - pour lesquels elle payait elle-même une redevance à Alki - à des tiers exploitant les enseignes Starbucks. Ceux-ci reversaient alors des droits de propriété intellectuelle à Starbucks Coffee Emea correspondant à un pourcentage de leur chiffre d'affaires. À cet égard, la Commission a relevé que le conseiller fiscal du groupe Starbucks considérait que la méthode CUP pouvait être utilisée pour déterminer le prix de pleine concurrence des paiements de droits de propriété intellectuelle intragroupe à Starbucks Coffee Emea.
- 24 Ensuite, s'agissant de SMBV, d'une part, la Commission a relevé que le rapport sur les prix de transfert se limitait à la décrire comme une entité ayant pour fonction primaire de torréfier les grains de café vert et de revendre le café torréfié à des entités affiliées et non affiliées. Dans le cadre de ces activités, SMBV était tenue de respecter le cahier des charges fourni par les sociétés du groupe Starbucks qui étaient établies sur le territoire des États-Unis (ci-après « Starbucks US ») et avait la responsabilité de s'assurer que sa production était conforme aux standards de qualité de Starbucks US. SMBV agissait également comme intermédiaire de distribution pour différents produits non dérivés du café et fournissait des services de « soutien à la chaîne d'approvisionnement ». D'autre part, la Commission a précisé que, pour exercer cette activité, SMBV se fournissait en grains de café vert auprès d'une filiale du groupe Starbucks établie en Suisse, Starbucks Coffee Trading SARL (ci-après « SCTC »). SMBV reversait également une redevance à Alki pour l'utilisation des procédés de torréfaction ainsi que le droit de fournir les enseignes Starbucks en café. À cet égard, la Commission a relevé que le rapport

sur les prix de transfert ne décrivait pas l'accord de licence par lequel SMBV payait une redevance à Alki parmi les transactions les plus importantes. Les relations entre SMBV et les différentes entités du groupe Starbucks ont été reprises dans le schéma n° 1 de la décision attaquée, reproduit ci-après :



- 25 Enfin, la Commission a constaté que, s'agissant du choix de la méthode de détermination des prix de transfert, le rapport sur les prix de transfert retenait la MTMN, méthode selon laquelle il convenait de prendre en considération les marges nettes qui avaient été perçues lors de transactions comparables par des sociétés non liées. Selon le rapport sur les prix de transfert, cette méthode était appropriée dans le cas d'espèce, au motif que les différences entre les transactions et les fonctions des entités à comparer pour déterminer la marge nette étaient moins sources d'erreur que dans le cadre des méthodes classiques (considérant 55 de la décision attaquée).
- 26 La Commission a précisé que, afin d'appliquer la MTMN, le conseiller fiscal avait choisi comme indicateur de niveau de bénéfice les coûts d'exploitation relatifs aux activités pour lesquelles SMBV apportait de la valeur ajoutée. Après une recherche de comparabilité, le conseiller fiscal avait considéré que le bénéfice net des entités comparables à SMBV correspondait à un facteur de majoration des coûts totaux. Ensuite, le conseiller fiscal du groupe Starbucks avait effectué deux corrections afin de tenir compte des différences entre les entités comparées et SMBV, tels que les risques supportés ou les fonctions exercées. La première correction visait à prendre en compte le fait que la base de coûts de SMBV, à laquelle était appliqué le facteur de majoration, n'incluait pas le coût des grains de café vert. La seconde correction avait pour objet de prendre en compte le fait que les entreprises comparables supportaient le coût des matières premières et que leur rendement était calculé sur une base de coûts incluant les matières premières. En application de ces deux corrections, le facteur de majoration avait ainsi été porté à [confidentiel] % de la base de coûts de SMBV (considéranants 56 à 61 de la décision attaquée).

- 27 Troisièmement, la Commission a exposé le contenu des lignes directrices de l'OCDE dans leurs versions de 1995 et de 2010. Selon elle, les lignes directrices de l'OCDE énuméraient cinq méthodes pour établir de la manière la plus adéquate possible des prix de pleine concurrence pour les transactions et de la répartition des bénéfices entre les sociétés d'un même groupe. Selon la Commission, elles opéraient une classification de ces cinq méthodes entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions et les méthodes transactionnelles de bénéfices. Selon la décision attaquée, les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions devaient être privilégiées. Parmi les cinq méthodes énumérées dans les lignes directrices de l'OCDE figuraient notamment la méthode CUP et la MTMN (considérants 67 à 70 de la décision attaquée).
- 28 La première méthode, la méthode CUP, est, ainsi que la décrit la Commission, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions, consistant à comparer le prix facturé pour le transfert de biens ou de services dans le cadre d'une transaction entre deux entreprises liées avec le prix facturé pour le transfert de biens ou de services dans le cadre d'une transaction comparable effectuée dans des circonstances comparables entre deux entreprises indépendantes (considérants 67 et 71 de la décision attaquée).
- 29 La seconde méthode, la MTMN, est, ainsi que la décrit la Commission, une méthode transactionnelle de bénéfices, consistant à estimer le montant potentiel du bénéfice en vertu du principe de pleine concurrence pour une activité considérée dans son ensemble, plutôt que pour des transactions spécifiques. Dans ce cadre, il convenait de choisir un indicateur de niveau de bénéfice, tels que les coûts, le chiffre d'affaires ou des investissements fixes, et de lui appliquer un taux de bénéfice reflétant celui observé dans des transactions comparables effectuées sur le marché (considérants 67 et 72 à 74 de la décision attaquée).

#### ***b) Sur l'appréciation de la mesure contestée***

- 30 Dans la section 9 de la décision attaquée, intitulée « Appréciation de la mesure contestée », la Commission a conclu à l'existence d'une aide d'État. Elle a considéré que les quatre conditions de l'existence d'une aide d'État étaient satisfaites.
- 31 Après avoir rappelé les conditions de l'existence d'une aide d'État, prévues à l'article 107, paragraphe 1, TFUE, la Commission a considéré que la première condition d'existence d'une aide d'État, exigeant une intervention de l'État ou effectuée au moyen de ressources de l'État, était satisfaite. À ce titre, d'une part, elle a relevé que l'APP comportait l'acceptation par l'administration fiscale néerlandaise d'une méthode d'imputation des bénéfices à SMBV au sein du groupe Starbucks, telle que proposée par le conseiller fiscal du groupe Starbucks. SMBV aurait alors calculé sur cette base le montant annuel de l'impôt sur les sociétés qu'elle devait verser aux Pays-Bas. Selon la Commission, l'APP était donc imputable au Royaume des Pays-Bas. D'autre part, la Commission a constaté que cet APP entraînait une réduction de l'impôt dû par SMBV aux Pays-Bas en s'écartant de l'impôt dont SMBV aurait été, en l'absence de l'APP, tenue de s'acquitter en vertu du régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais. La Commission a ainsi considéré que l'APP donnait lieu à une diminution des recettes fiscales du Royaume des Pays-Bas (considérants 223 à 226 de la décision attaquée).
- 32 S'agissant des deuxième et quatrième conditions d'existence d'une aide d'État, d'une part, la Commission a considéré que l'APP était susceptible d'affecter les échanges au sein de l'Union européenne, dès lors que SMBV faisait partie du groupe Starbucks, une entité active à l'échelle internationale opérant dans l'ensemble des États membres de l'Union. D'autre part, elle a soutenu que, dans la mesure où l'APP diminuait la charge fiscale que SMBV aurait autrement dû supporter en vertu du régime général de l'impôt sur les sociétés, il faussait ou menaçait de fausser la concurrence en renforçant la position financière de SMBV (considérant 227 de la décision attaquée).

- 33 S'agissant de la troisième condition d'existence d'une aide d'État, la Commission a considéré que l'APP conférait un avantage sélectif à SMBV, dans la mesure où il entraînait une réduction de l'impôt dû par SMBV aux Pays-Bas par rapport à ce qu'elle aurait dû payer en vertu du régime général de l'impôt sur les sociétés ainsi que par rapport aux entreprises autonomes (considérant 228 de la décision attaquée).
- 34 À titre liminaire, la Commission a indiqué que, selon la jurisprudence, une analyse en trois étapes s'impose pour déterminer si la mesure est sélective. Tout d'abord, il s'agit de déterminer le « régime de référence », à savoir le régime fiscal normalement applicable au bénéficiaire de la mesure fiscale. Ensuite, il y a lieu d'examiner si la mesure fiscale déroge à ce régime de référence, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du régime de référence, dans une situation juridique et factuelle comparable. Enfin, si la mesure constitue une dérogation au régime de référence, il appartient à l'État membre d'établir que la dérogation est justifiée par la nature ou l'économie générale du régime de référence (considérant 230 de la décision attaquée).
- 35 S'agissant de la première étape, à savoir l'identification du régime de référence, la Commission a estimé que le régime de référence était le régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais, ayant pour objectif la taxation des bénéfices de toutes les entreprises soumises à l'impôt aux Pays-Bas. Elle a précisé, à cet égard, que les entreprises établies aux Pays-Bas sont des contribuables nationaux et sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur leurs revenus mondiaux. Les entreprises non établies aux Pays-Bas sont des contribuables étrangers et sont soumises à l'impôt sur les revenus provenant de sources néerlandaises. Selon la Commission, les entreprises intégrées et les entreprises autonomes étaient dans une situation juridique et factuelle comparable au regard de cet objectif et, dès lors, étaient soumises à l'impôt sur les sociétés sans aucune distinction. À cet égard, la différence dans les modalités de calcul des bénéfices imposables des entreprises intégrées n'avait aucune incidence sur l'objectif du régime de référence, à savoir la taxation de toutes les entreprises soumises à l'impôt aux Pays-Bas (considéranants 231 à 244 de la décision attaquée).
- 36 S'agissant de la deuxième étape énoncée au point 34 ci-dessus, à savoir la démonstration d'une dérogation au régime de référence, tout d'abord, la Commission a indiqué que la question de savoir si une mesure fiscale constituait une dérogation au régime de référence coïncidait généralement avec la constatation qu'un avantage avait été conféré au bénéficiaire par l'intermédiaire de cette mesure. En effet, selon elle, lorsqu'une mesure fiscale entraîne une réduction de l'impôt dû par un bénéficiaire par rapport à l'impôt dont il devrait normalement s'acquitter en l'absence de ladite mesure, cette réduction constitue l'avantage conféré par la mesure fiscale en même temps que la dérogation au régime de référence (considérant 253 de la décision attaquée).
- 37 Ensuite, la Commission a rappelé la jurisprudence selon laquelle, dans le cas d'une mesure individuelle, l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer la sélectivité de ladite mesure. Elle a précisé que, dans le cas d'espèce, l'APP accordé à SMBV était une mesure d'aide individuelle (considérant 254 de la décision attaquée).
- 38 Enfin, la Commission a affirmé que, dans l'arrêt du 22 juin 2006, Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416), la Cour avait considéré qu'une mesure fiscale qui conduit à ce qu'une entreprise intégrée applique des prix de transfert qui ne reflètent pas les prix qui seraient appliqués dans un environnement dans lequel domine la libre concurrence, autrement dit des prix qui auraient été convenus par des entreprises autonomes qui négociaient suivant le principe de pleine concurrence dans des conditions comparables, conférait à ladite entreprise intégrée un avantage en ce sens qu'elle entraîne une réduction de la base imposable et donc de l'impôt exigible sur la base du système ordinaire de l'impôt sur les sociétés. La Commission a rappelé que le principe de pleine concurrence consistait en ce que les transactions exécutées au sein d'un groupe d'entreprises devaient être rémunérées comme si elles avaient été convenues entre des entreprises autonomes qui négociaient suivant des conditions de libre concurrence. Dès lors, la Commission a précisé qu'elle devait vérifier si la méthode acceptée par l'administration fiscale néerlandaise au moyen de l'APP aux fins de la

détermination des bénéfices imposables de SMBV aux Pays-Bas s'écartait d'une méthode qui débouchait sur une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché et, de ce fait, du principe de pleine concurrence. Dans ce cas, l'APP serait considérée comme procurant un avantage sélectif à SMBV au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (considérants 259 à 263 de la décision attaquée).

- 39 En conséquence, la Commission a estimé que le principe de pleine concurrence faisait nécessairement partie intégrante de son appréciation, au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, des mesures fiscales accordées aux sociétés intégrées, indépendamment de la question de savoir si un État membre avait incorporé ce principe dans son système juridique national. La Commission a alors précisé que, en réponse aux arguments du Royaume des Pays-Bas soulevés dans le cadre de la procédure administrative, elle n'avait pas examiné si l'APP respectait le principe de pleine concurrence, tel que défini à l'article 8 ter de la LIS ainsi que par l'arrêté sur les prix de transfert, mais qu'elle avait cherché à déterminer si l'administration fiscale néerlandaise avait procuré un avantage sélectif à SMBV au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (considérants 264 à 265 de la décision attaquée).
- 40 À la lumière de ces éléments, la Commission a exposé une série de lignes de raisonnement destinées à démontrer que l'APP conférait un avantage sélectif à SMBV. Dans un raisonnement principal, la Commission a développé plusieurs lignes de raisonnement, dont certaines étaient subsidiaires entre elles, tendant à démontrer que l'APP dérogeait au régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais. Dans un raisonnement subsidiaire, la Commission a soutenu que l'APP dérogeait à l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS ainsi qu'à l'arrêté sur les prix de transfert.
- 41 En particulier, en premier lieu, dans son raisonnement principal visant à démontrer que l'APP dérogeait au régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais, la Commission a relevé que le conseiller fiscal du groupe Starbucks avait choisi la MTMN aux fins de déterminer les bénéfices imposables de SMBV. Elle a considéré que différents choix méthodologiques, proposés par le conseiller fiscal du groupe Starbucks et validés par le Royaume des Pays-Bas, conduisaient à une réduction de l'impôt sur les sociétés, payé par SMBV, par rapport aux entreprises autonomes dont les bénéfices imposables étaient déterminés dans les conditions de marché (considérants 268 à 274 de la décision attaquée).
- 42 Premièrement, la Commission a considéré que le rapport sur les prix de transfert avait omis d'examiner si la transaction intragroupe pour laquelle l'APP avait en réalité été demandé et accordé, à savoir la redevance que SMBV payait à Alki pour la licence pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, était conforme au principe de pleine concurrence. Par conséquent, le rapport sur les prix de transfert n'identifiait pas et n'analysait pas les transactions contrôlées et non contrôlées pertinentes, alors qu'il s'agissait d'une première étape indispensable dans l'appréciation de la nature de pleine concurrence des conditions commerciales qui s'appliquaient à des fins de détermination des prix de transfert entre parties liées (considérants 275 à 285 de la décision attaquée).
- 43 Deuxièmement, s'agissant du niveau de la redevance, la Commission a estimé que, si le rapport sur les prix de transfert avait correctement identifié et examiné la redevance, il aurait dû parvenir à une valeur de pleine concurrence nulle. Elle a relevé notamment que SMBV n'aurait tiré aucun profit de l'utilisation des droits de propriété intellectuelle faisant l'objet de la redevance, dans la mesure où elle ne les exploitait pas sur le marché. La Commission a alors considéré que les profits reversés à Alki par le biais de la redevance auraient dû être intégralement imposés aux Pays-Bas (considérants 286 à 341 de la décision attaquée).
- 44 Pour examiner le caractère de pleine concurrence de la redevance, la Commission a fait application de la méthode CUP et a identifié plusieurs accords de production entre le groupe Starbucks et des entités tierces, ou entre des entités tierces au groupe Starbucks, comme étant des transactions comparables.

- 45 En outre, la Commission a écarté les arguments soulevés par le Royaume des Pays-Bas et Starbucks afin de justifier le montant de la redevance. D'une part, elle a considéré que le paiement de la redevance ne pouvait avoir pour contrepartie la prise en charge des risques entrepreneuriaux de SMBV par Alki, au risque d'admettre que les entreprises intégrées puissent réallouer contractuellement les risques et ainsi écarter toute application du principe de pleine concurrence. D'autre part, la Commission a ajouté que le paiement de la redevance ne pouvait être justifié par l'importance des montants reversés par Alki à Starbucks US.
- 46 Troisièmement, s'agissant du niveau du prix d'achat des grains de café vert, la Commission a relevé que cette transaction n'avait pas été examinée dans le rapport sur les prix de transfert, alors que ledit rapport l'identifiait comme l'une des transactions principales opérées par SMBV. À partir des données financières de SCTC, la Commission a calculé la marge brute moyenne sur les coûts des grains de café vert pour la période de validité de l'APP. La Commission a considéré que la marge brute entre 2011 et 2014, qui traduisait une augmentation sensible du prix des grains de café à la charge de SMBV par rapport aux coûts supportés par SCTC, ne reflétait pas une approximation fiable d'un résultat de marché. Elle a conclu que le surprix payé par SMBV, en réduisant les bénéfices enregistrés et ainsi la base imposable de cette dernière, constituait un avantage sélectif (considérants 342 à 361 de la décision attaquée).
- 47 En deuxième lieu, toujours dans son raisonnement principal visant à démontrer que l'APP dérogeait au régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais, mais subsidiairement aux critiques exposées aux points 42 à 46 ci-dessus, la Commission a considéré que, en tout état de cause et à supposer même que la MTMN soit appropriée pour identifier les bénéfices réalisés par SMBV, le rapport sur les prix de transfert avait retenu une mauvaise application de la MTMN. Elle a conclu que, cette méthode n'aboutissant pas à un résultat de pleine concurrence, les autorités fiscales néerlandaises ne pouvaient l'approuver dans l'APP (considérants 362 à 408 de la décision attaquée).
- 48 Premièrement, la Commission a considéré que le rapport sur les prix de transfert avait erronément identifié SMBV comme étant l'entité la moins complexe, et donc comme étant la « partie à tester », aux fins de l'application de la MTMN. Elle a ajouté en revanche que SMBV aurait dû être identifiée comme l'entité la plus complexe, dans la mesure où, d'une part, Alki n'exerçait que des fonctions limitées et, d'autre part, outre le fait que SMBV exerçait d'autres fonctions que celles de la torréfaction, cette fonction ne consistait pas en des activités routinières mais était essentielle (considérants 362 à 377 de la décision attaquée).
- 49 Deuxièmement, la Commission a considéré que le niveau de bénéfice, retenu dans le rapport sur les prix de transfert, à savoir les coûts d'exploitation, était inapproprié. Selon la Commission, le conseiller fiscal du groupe Starbucks avait erronément retenu que la torréfaction était la fonction principale de SMBV au lieu de la revente et de la distribution. La Commission a alors conclu que l'utilisation des ventes enregistrées par SMBV comme indicateur de niveau de bénéfice était davantage appropriée et aurait abouti à une rémunération plus élevée de l'activité de SMBV. Au soutien de cette conclusion, la Commission a calculé un ratio de profitabilité à partir d'un groupe d'entités indépendantes exerçant les mêmes activités de revente et de torréfaction que SMBV. Elle a conclu, après comparaison avec Starbucks Manufacturing Corporation (ci-après « SMC ») – la seule autre entité du groupe à exercer des activités de torréfaction pour le groupe – que SMC était [*confidentiel*] fois plus rentable que SMBV sur la base de l'APP (considérants 379 à 400 de la décision attaquée).
- 50 Troisièmement, la Commission a considéré que, en tout état de cause et à supposer même que les coûts d'exploitation soient un indicateur de niveau de bénéfice approprié pour calculer les prix de transfert de SMBV, les deux corrections opérées par le conseiller fiscal dans le rapport sur les prix de transfert ne permettaient pas d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de marché. La Commission a critiqué, d'une part, l'utilisation d'une « correction des fonds de roulement » et, d'autre part, l'exclusion des coûts de l'entreprise désignée, au considérant 300 de la décision attaquée telle que

publiée au *Journal officiel de l'Union européenne*, par le terme « entreprise de production non liée 1 » (ci-après l' « entreprise de production non liée 1 ») de la base de coûts utilisée comme indicateur de niveau de bénéfice (considérants 401 à 408 de la décision attaquée).

- 51 La Commission a alors conclu que la méthodologie acceptée par les autorités fiscales néerlandaises, selon laquelle les bénéfices générés par SMBV et dépassant la marge de [confidentiel] % des coûts d'exploitation devaient être versés en tant que redevance à Alki, n'était pas conforme au principe de pleine concurrence et conduisait à une réduction de la charge fiscale pesant sur SMBV.
- 52 Il ressort donc de ce qui précède que, dans le cadre de l'examen au regard du système général de l'impôt sur les sociétés néerlandais, la Commission a soulevé six erreurs qui permettaient de conclure qu'il existait un avantage sélectif en l'espèce. Dans cet examen, les trois premières erreurs s'inscrivent dans une position principale, tandis que les trois autres erreurs s'inscrivent dans une position subsidiaire et sont subsidiaires entre elles.
- 53 Plus particulièrement, s'agissant de la position principale, la Commission a considéré que la méthode acceptée par l'APP dérogeait à une méthode qui permettait une approximation fiable d'un résultat de marché conformément au principe de pleine concurrence, dans la mesure où :
- le choix de la MTMN était erroné et le rapport sur les prix de transfert n'examinait pas la transaction intragroupe pour laquelle l'APP avait en réalité été demandé et accordé (ci-après la « première ligne de raisonnement ») ;
  - d'une part, l'APP n'établissait pas une méthodologie visant à garantir que la redevance versée par SMBV à Alki était conforme au principe de pleine concurrence ; or, la méthode CUP aurait dû être appliquée afin de déterminer le montant de la redevance reversée par SMBV à Alki ; en application de cette méthode, la redevance aurait dû être nulle (ci-après la « deuxième ligne de raisonnement ») ;
  - d'autre part, l'APP n'examinait pas si le niveau de prix d'achat du café vert était conforme au principe de pleine concurrence ; or, celui-ci était surévalué (ci-après la « troisième ligne de raisonnement »).
- 54 S'agissant de la position subsidiaire, la Commission a estimé que, à supposer même que la MTMN ait été la méthode appropriée pour déterminer les bénéfices réalisés par SMBV, le rapport sur les prix de transfert aurait retenu une mauvaise application de la MTMN. À cet égard, la Commission a considéré que :
- la méthode acceptée par l'APP dérogeait à une méthode qui permettait une approximation fiable du résultat sur le marché conformément au principe de pleine concurrence, dans la mesure où SMBV avait été incorrectement identifiée comme étant l'entité la moins complexe et ainsi comme l'entité à tester aux fins de l'application de la MTMN (ci-après la « quatrième ligne de raisonnement ») ;
  - à titre subsidiaire, la méthode acceptée par l'APP ne permettait pas une approximation fiable du résultat sur le marché conformément au principe de pleine concurrence, dans la mesure où les fonctions de SMBV avaient été incorrectement analysées et où le choix des coûts d'exploitation en tant qu'indicateur de niveau de bénéfice était incorrect (ci-après la « cinquième ligne de raisonnement ») ;
  - à titre subsidiaire, la méthode acceptée par l'APP ne permettait pas une approximation fiable d'un résultat de marché, conformément au principe de pleine concurrence, dans la mesure où les corrections appliquées au facteur de majoration étaient inappropriées (ci-après la « sixième ligne de raisonnement »).

- 55 En troisième lieu, dans son raisonnement subsidiaire visant à démontrer que l'APP dérogeait à l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS ainsi qu'à l'arrêté sur les prix de transfert, la Commission a considéré que, à supposer même que le cadre de référence pertinent n'ait pas été composé des règles générales sur l'impôt sur les sociétés, mais, comme le soutenaient les autorités néerlandaises, uniquement des dispositions inscrivant en droit néerlandais le principe de pleine concurrence, à savoir l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS ainsi que l'arrêté sur les prix de transfert, l'APP, en approuvant une méthode de détermination des bénéficiaires de SMBV qui n'aboutissait pas à un résultat de pleine concurrence, dérogeait également à ce régime de référence. À cet effet, la Commission a renvoyé à son analyse effectuée au regard du régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais et aux six lignes de raisonnement exposées aux points 52 à 54 ci-dessus (ci-après le « raisonnement au regard du cadre de référence restreint ») (considérants 409 à 412 de la décision attaquée).
- 56 S'agissant de la troisième étape de l'analyse de la sélectivité des mesures fiscales, telle qu'identifiée au point 34 ci-dessus, la Commission a considéré que la dérogation au régime de référence n'était pas justifiée. À cet égard, elle a relevé que ni les autorités néerlandaises ni Starbucks n'avaient avancé de justifications possibles au traitement sélectif de SMBV, alors que la charge de la preuve leur incombait sur ce point. La Commission a en outre ajouté qu'elle n'avait identifié aucune justification possible (considérants 413 à 414 de la décision attaquée).
- 57 La Commission a conclu que l'APP de SMBV conférait à SMBV un avantage sélectif, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, dans la mesure où il avait validé une méthode d'allocation des bénéficiaires à SMBV qui ne pouvait être considérée comme aboutissant à une approximation fiable d'un résultat de marché, conformément au principe de pleine concurrence. Selon la Commission, cette méthode avait abouti à une réduction de la charge fiscale de SMBV, à titre principal, au regard du régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais, par comparaison avec les entreprises autonomes, et, à titre subsidiaire, au regard de l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS et de l'arrêté sur les prix de transfert, par comparaison avec les autres entreprises intégrées (considérants 415 à 416 de la décision attaquée).
- 58 Par conséquent, la Commission a conclu que l'APP constituait une aide d'État (considérants 422 et 423 de la décision attaquée).
- 59 La Commission a alors considéré que l'aide octroyée à SMBV était incompatible avec le marché intérieur. En effet, le Royaume des Pays-Bas n'aurait invoqué aucun des motifs de compatibilité prévus à l'article 107, paragraphes 2 et 3, TFUE. Or, l'aide en question, qui devait être considérée comme une aide au fonctionnement, n'aurait pas pu être normalement considérée comme étant compatible avec le marché intérieur (considérants 431 à 434 de la décision attaquée).
- 60 En outre, la Commission a constaté que le Royaume des Pays-Bas ne lui avait notifié, conformément à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, aucun projet correspondant à l'APP et n'avait pas respecté l'obligation de suspension lui incombant conformément à cet article. Il ne pouvait donc s'agir que d'une aide d'État illégale mise en exécution en violation de ladite disposition (considérants 435 et 436 de la décision attaquée).
- 61 Par ailleurs, la Commission a précisé que les informations sur lesquelles elle avait fondé sa décision étaient disponibles pour l'administration fiscale néerlandaise au moment de l'adoption de l'APP. Elle a ajouté, s'agissant du coût des grains de café vert, que le rapport sur les prix de transfert n'examinait pas les prix facturés par SCTC à SMBV en vertu de leur accord d'achat de grains de café vert et que, si cette transaction avait été examinée dans l'APP en 2008 afin de déterminer le prix de pleine concurrence pour celle-ci, l'APP n'aurait pu laisser de marge pour les augmentations de prix observées en 2011 (considérants 424 à 427 de la décision attaquée).

62 Enfin, la Commission a identifié SMBV ainsi que le groupe Starbucks dans son ensemble comme bénéficiaires de l'aide, au motif qu'ils formaient une seule entité économique (considérants 417 à 419 de la décision attaquée).

### *c) Sur la récupération de l'aide d'État*

63 Dans la section 10 de la décision attaquée, intitulée « Récupération », premièrement, la Commission a notamment considéré qu'elle n'était pas tenue de fixer le montant exact de l'aide à récupérer, mais qu'il lui incombait seulement de fournir au destinataire de la décision des informations suffisantes pour qu'il puisse déterminer lui-même le montant de la récupération. En l'espèce, la Commission a considéré que, le montant de la redevance devant être nul, les bénéficiaires comptables de SMBV auraient dû être utilisés pour calculer les bénéfices imposables de SMBV. En outre, ces bénéficiaires auraient dû être augmentés de la différence entre le prix payé pour les grains de café vert et le prix qui aurait dû être payé. À cet égard, la Commission a considéré qu'une marge brute de [confidentiel] % pour SCTC constituait un prix de pleine concurrence pour l'achat des grains de café. Elle a alors précisé que la somme à récupérer correspondait à la différence entre les impôts qui auraient dû être payés sur la base de ce prix et le montant effectivement payé en vertu de l'APP (considérants 442 à 448 de la décision attaquée).

64 Deuxièmement, la Commission a estimé que le Royaume des Pays-Bas devait d'abord récupérer l'aide auprès de SMBV et que, si cette dernière n'était pas en capacité de procéder au paiement, le Royaume des Pays-Bas devrait alors la récupérer auprès de Starbucks Corp., étant donné que c'est cette entité qui contrôlait le groupe Starbucks (considérant 449 de la décision attaquée).

### *d) Conclusion*

65 À titre de conclusion, la Commission a considéré que le Royaume des Pays-Bas, au moyen de l'APP, avait illégalement octroyé une aide d'État à SMBV et au groupe Starbucks, en violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE, que le Royaume des Pays-Bas était tenu de la récupérer, en application de l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article [108 TFUE] (JO 2015, L 248, p. 9), auprès de SMBV et, si cette dernière ne restituait pas le montant intégral, auprès de Starbucks Corp. pour le montant de l'aide non restitué (considérant 450 de la décision attaquée).

66 Le dispositif de la décision attaquée se lit comme suit :

#### *« Article premier*

L'APP conclu par [le Royaume des] Pays-Bas le 28 avril 2008 avec [SMBV], qui autorise cette dernière à fixer son assiette fiscale aux Pays-Bas sur une base annuelle pour une période de 10 ans, constitue une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE qui est incompatible avec le marché intérieur et a été mise illégalement à exécution par [le Royaume des] Pays-Bas en violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE.

#### *Article 2*

[Le Royaume des] Pays-Bas [est tenu] de récupérer l'aide incompatible et illégale visée à l'article 1<sup>er</sup> auprès de [SMBV].

Toute somme ne pouvant être récupérée auprès de [SMBV] à la suite de la récupération décrite au paragraphe 1 est récupérée auprès de Starbucks [Corp.]

Les sommes à récupérer produisent des intérêts à partir de la date à laquelle elles ont été mises à disposition des bénéficiaires, jusqu'à leur récupération effective.

Les intérêts sont calculés sur une base composée conformément au chapitre V du règlement n° 794/2004.

### *Article 3*

La récupération de l'aide attribuée visée à l'article 1<sup>er</sup> est immédiate et effective.

[Le Royaume des] Pays-Bas veill[e] à ce que la présente décision soit mise en œuvre dans les quatre mois suivant la date de sa notification.

### *Article 4*

Dans un délai de deux mois suivant la notification de la décision, [le Royaume des] Pays-Bas doi[t] informer la Commission quant à la méthode retenue pour calculer le montant exact de l'aide.

[Le Royaume des] Pays-Bas doi[t] tenir la Commission informée des mesures nationales prises pour exécuter la présente décision et ce jusqu'à ce que l'aide visée à l'article 1<sup>er</sup> ait été récupérée dans son intégralité. [Il doit] immédiatement fournir, sur simple demande de la Commission, les informations sur les mesures déjà prises et envisagées pour se conformer à la présente décision.

[...] »

## **II. Procédure et conclusions des parties**

### **A. Sur la phase écrite de la procédure dans l'affaire T-760/15**

67 Par requête déposée au greffe du Tribunal le 23 décembre 2015, le Royaume des Pays-Bas a introduit le recours dans l'affaire T-760/15. La Commission a déposé un mémoire en défense le 30 mars 2016. La réplique et la duplique ont été déposées, respectivement, le 14 juin 2016 et le 9 septembre 2016.

#### ***1. Sur la composition de la formation de jugement et sur le traitement prioritaire***

68 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 20 juin 2016, le Royaume des Pays-Bas a demandé que l'affaire T-760/15 soit jugée par une formation de jugement élargie. Le Tribunal a pris acte, en application de l'article 28, paragraphe 5, de son règlement de procédure, du fait que l'affaire T-760/15 avait été renvoyée devant la cinquième chambre élargie.

69 La composition des chambres du Tribunal ayant été modifiée le 26 septembre 2016, le juge rapporteur a été affecté, en application de l'article 27, paragraphe 5, du règlement de procédure, à la septième chambre élargie, à laquelle l'affaire T-760/15 a, par conséquent, été attribuée.

70 Un membre de la septième chambre élargie du Tribunal ayant été empêché de siéger, le président du Tribunal a, par décision du 26 avril 2017, désigné le vice-président du Tribunal pour compléter la chambre.

71 Par décision du 12 décembre 2017, le président de la septième chambre élargie du Tribunal a fait droit à la proposition du juge rapporteur de faire juger l'affaire T-760/15 par priorité en vertu de l'article 67, paragraphe 2, du règlement de procédure.

## ***2. Sur les interventions***

- 72 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 6 avril 2016, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a demandé à intervenir dans l'affaire T-760/15 au soutien des conclusions de la Commission.
- 73 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 7 avril 2016, l'Irlande a demandé à intervenir dans l'affaire T-760/15 au soutien des conclusions du Royaume des Pays-Bas.
- 74 Par ordonnance du 13 juin 2016, le président de la cinquième chambre du Tribunal a fait droit aux demandes en intervention du Royaume-Uni et de l'Irlande.
- 75 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 9 novembre 2016, le Royaume-Uni a retiré son intervention. Par ordonnance du 12 décembre 2016, le président de la septième chambre élargie du Tribunal a rayé le Royaume-Uni de l'affaire T-760/15 en tant que partie intervenante.

## ***3. Sur les demandes de traitement confidentiel***

- 76 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 26 février 2016, le Royaume des Pays-Bas a demandé le traitement confidentiel, à l'égard du public, d'une partie de la requête ainsi que de certaines pièces annexées à celle-ci.
- 77 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 17 mai 2016, le Royaume des Pays-Bas a demandé le traitement confidentiel, à l'égard de l'Irlande, d'une partie de la requête ainsi que de certaines pièces annexées à celle-ci, de la décision attaquée et d'une partie du mémoire en défense.
- 78 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 17 mai 2016, la Commission a demandé le traitement confidentiel, à l'égard de l'Irlande, d'une partie du mémoire en défense.
- 79 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 1<sup>er</sup> juillet 2016, le Royaume des Pays-Bas a demandé le traitement confidentiel, à l'égard de l'Irlande, d'une partie de la réplique ainsi que de certaines pièces annexées à celle-ci.
- 80 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 21 juillet 2016, le Royaume des Pays-Bas a informé le Tribunal qu'un accord avait été trouvé avec la Commission concernant la version non confidentielle de la décision attaquée aux fins de sa publication et qu'il modifiait les demandes de traitement confidentiel faites dans le cadre de l'affaire T-760/15 par rapport à la décision attaquée conformément à cet accord.
- 81 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 11 octobre 2016, le Royaume des Pays-Bas a demandé le traitement confidentiel, à l'égard de l'Irlande, d'une partie de la duplique ainsi que de certaines pièces annexées à celle-ci.
- 82 À la suite de son admission en tant qu'intervenante, l'Irlande a reçu uniquement des versions non confidentielles des pièces de procédure et n'a soulevé aucune objection à l'encontre des demandes de traitement confidentiel formulées à son égard.
- 83 Sur proposition du juge rapporteur, la septième chambre élargie du Tribunal a adopté une mesure d'organisation de la procédure prévue à l'article 89 du règlement de procédure par laquelle le Royaume des Pays-Bas a été invité à réviser ses demandes de traitement confidentiel concernant l'APP, l'accord de torréfaction entre SMBV et Alki, mentionné au considérant 142 de la décision attaquée, et le rapport sur les prix de transfert afin d'éliminer certaines incohérences dans lesdites demandes. Le Royaume des Pays-Bas a fourni de nouvelles versions non confidentielles de ces documents dans le délai imparti.

#### ***4. Sur les conclusions des parties***

- 84 Le Royaume des Pays-Bas conclut à ce qu'il plaise au Tribunal :
- annuler la décision attaquée ;
  - condamner la Commission aux dépens dans l'affaire T-760/15.
- 85 La Commission conclut à ce qu'il plaise au Tribunal :
- rejeter le recours dans l'affaire T-760/15 comme non fondé ;
  - condamner le Royaume des Pays-Bas aux dépens dans l'affaire T-760/15.
- 86 L'Irlande conclut à ce qu'il plaise au Tribunal d'annuler la décision attaquée conformément aux conclusions du Royaume des Pays-Bas.

#### **B. Sur la phase écrite de la procédure dans l'affaire T-636/16**

- 87 Par requête déposée au greffe du Tribunal le 5 septembre 2016, Starbucks Corp. et Starbucks Manufacturing Emea (ci-après, dénommées ensemble, « Starbucks ») ont introduit le recours dans l'affaire T-636/16. La Commission a déposé un mémoire en défense le 16 mars 2017. La réplique et la duplique ont été déposées, respectivement, le 26 juin et le 20 octobre 2017.

##### ***1. Sur la composition de la formation de jugement et sur le traitement prioritaire***

- 88 Sur proposition de la septième chambre du Tribunal, le Tribunal a décidé le 12 juillet 2017, en application de l'article 28 du règlement de procédure, de renvoyer l'affaire devant une formation de jugement élargie.
- 89 Un membre de la septième chambre élargie du Tribunal ayant été empêché de siéger, le président du Tribunal a, par décision du 1<sup>er</sup> août 2017, désigné le vice-président du Tribunal pour compléter la chambre.
- 90 Par décision du 12 décembre 2017, le président de la septième chambre élargie du Tribunal a fait droit à la proposition du juge rapporteur de faire juger l'affaire T-636/16 par priorité en vertu de l'article 67, paragraphe 2, du règlement de procédure.

##### ***2. Sur les demandes de traitement confidentiel***

- 91 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 7 avril 2017 et régularisé par actes déposés le 23 avril 2018, Starbucks a demandé le traitement confidentiel, à l'égard de l'Irlande, de certaines informations dans la requête, dans le mémoire en défense, dans la réplique, dans la duplique ainsi que dans certaines des annexes de ces mémoires.

##### ***3. Sur les conclusions des parties***

- 92 Starbucks conclut à ce qu'il plaise au Tribunal :
- annuler les articles 1<sup>er</sup> à 4 de la décision attaquée ;

- à titre subsidiaire, annuler l'article 2, paragraphe 1, de la décision attaquée ;
- condamner la Commission aux dépens dans l'affaire T-636/16.

93 La Commission conclut à ce qu'il plaise au Tribunal :

- rejeter le recours dans l'affaire T-636/16 comme non fondé ;
- condamner Starbucks aux dépens dans l'affaire T-636/16.

### **C. Sur la jonction aux fins de la phase orale de la procédure et sur la phase orale de la procédure**

- 94 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 23 février 2017, Starbucks a demandé la jonction des affaires T-760/15 et T-636/16 aux fins de la phase orale de la procédure.
- 95 Par décision du 7 juin 2017, le président de la septième chambre élargie du Tribunal a décidé de ne pas joindre, à ce stade de la procédure, les affaires T-760/15 et T-636/16.
- 96 Par décision du président de la septième chambre élargie du Tribunal du 8 mai 2018, les affaires T-760/15 et T-636/16 ont été jointes aux fins de la phase orale de la procédure, conformément à l'article 68 du règlement de procédure.
- 97 Sur proposition du juge rapporteur, le Tribunal a décidé d'ouvrir la phase orale de la procédure et, dans le cadre des mesures d'organisation de la procédure prévues à l'article 89 du règlement de procédure, a demandé aux parties de répondre à des questions écrites. Les parties ont répondu à cette mesure d'organisation de la procédure dans le délai imparti.
- 98 Par actes déposés au greffe du Tribunal les 7 et 15 juin 2018, Starbucks a demandé le traitement confidentiel de certaines informations contenues dans sa réponse aux mesures d'organisation de la procédure ainsi que dans celle de la Commission.
- 99 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 8 juin 2018, Starbucks a fourni des observations sur le rapport d'audience.
- 100 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 14 juin 2018, la Commission a demandé le retrait des observations de Starbucks sur le rapport d'audience du dossier.
- 101 Après avoir reçu les seules versions non confidentielles des pièces mentionnées aux points 91, 98 et 99 ci-dessus, l'Irlande n'a soulevé aucune objection à l'encontre des demandes de traitement confidentiel formulées à son égard.
- 102 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 26 juin 2018, Starbucks a demandé l'autorisation d'utiliser des moyens techniques lors de l'audience et proposé d'avoir recours, durant l'audience, à un expert. Lors de l'audience, la Commission a été invitée à soumettre oralement ses observations sur ladite demande et a demandé, à son tour, l'autorisation d'utiliser des moyens techniques lors de l'audience.
- 103 Les parties ont été entendues en leurs plaidoiries, avec l'utilisation des moyens techniques demandés, et en leurs réponses aux questions posées par le Tribunal lors de l'audience du 2 juillet 2018.
- 104 Les parties ont été entendues lors de l'audience sur une jonction éventuelle des affaires T-760/15 et T-636/16 aux fins de la décision mettant fin à l'instance, ce dont le Tribunal a pris acte dans le procès-verbal de l'audience.

### III. En droit

105 Aux fins de l'examen des présents recours, il y a lieu, d'emblée, de trancher certaines questions procédurales soulevées par les parties, avant d'analyser les moyens au fond soulevés par ces dernières.

#### A. Questions procédurales

106 Concernant les questions procédurales qui se posent en l'espèce, tout d'abord, il y a lieu d'examiner la jonction éventuelle des présentes affaires aux fins de la décision mettant fin à l'instance. Ensuite, il convient d'examiner la demande de la Commission visant à ce que les observations de Starbucks du 8 juin 2018 sur le rapport d'audience soient retirées du dossier. Enfin, il convient d'examiner la question de la recevabilité de l'annexe A.7 de la requête dans l'affaire T-760/15, qui a été contestée par la Commission.

##### *1. Sur la jonction des présentes affaires aux fins de la décision mettant fin à l'instance*

107 En vertu de l'article 19, paragraphe 2, du règlement de procédure, le président de la septième chambre élargie du Tribunal a déferé la décision sur la jonction des affaires T-760/15 et T-636/16 aux fins de la décision mettant fin à l'instance, qui relevait de sa compétence, à la septième chambre élargie du Tribunal.

108 Les parties ayant été entendues lors de l'audience à l'égard d'une jonction éventuelle, il y a lieu de joindre aux fins de la décision mettant fin à l'instance les affaires T-760/15 et T-636/16, pour cause de connexité.

##### *2. Sur la demande tendant à ce que soient retirées du dossier les observations de Starbucks sur le rapport d'audience*

109 Par lettre du 14 juin 2018, la Commission a demandé au Tribunal de retirer du dossier des affaires T-760/15 et T-636/16 la lettre de Starbucks du 8 juin 2018 (voir point 100 ci-dessus), dans la mesure où celle-ci contenait des observations sur le rapport d'audience, au motif que de telles observations ne sont prévues ni par le règlement de procédure ni par les dispositions pratiques d'exécution de ce dernier.

110 D'une part, il convient de rappeler que, par décision du 13 juin 2018, le président de la septième chambre élargie du Tribunal a décidé de verser au dossier la lettre de Starbucks du 8 juin 2018. D'autre part, il y a lieu de rappeler que le Tribunal est le seul juge de la nécessité de verser au dossier des actes non prévus par le règlement de procédure. Partant, il convient de rejeter la demande de la Commission tendant à ce que soit retirée du dossier la lettre du 8 juin 2018.

111 Toutefois, selon l'article 84, paragraphe 1, du règlement de procédure, la production de moyens nouveaux en cours d'instance est interdite à moins que ces moyens ne se fondent sur des éléments de droit et de fait qui se sont révélés pendant la procédure.

112 Étant donné que Starbucks n'a apporté aucune justification quant à la production tardive des arguments soulevés dans sa lettre du 8 juin 2018, il y a lieu, ainsi que la Commission l'a fait valoir, de les rejeter comme irrecevables dans la mesure où ils vont au-delà de simples observations quant à la confidentialité et à l'exactitude du rapport d'audience en modifiant les moyens soulevés dans la requête.

### ***3. Sur la recevabilité de l'annexe A.7 de la requête dans l'affaire T-760/15***

- 113 La Commission conteste la recevabilité de l'annexe A.7 de la requête dans l'affaire T-760/15, qui contient une comparaison schématique de certains aspects du fonctionnement des contrats conclus entre le groupe Starbucks et certaines parties tierces. Selon la Commission, les éléments factuels et juridiques essentiels sur lesquels se fonde le recours doivent être énoncés, sous peine de leur irrecevabilité, au moins d'une façon sommaire, mais cohérente et compréhensible, dans le texte même de la requête. Cette condition ne serait pas remplie en l'espèce.
- 114 Il y a lieu de rappeler que, en vertu de l'article 21 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne et de l'article 76, sous d), du règlement de procédure, toute requête doit indiquer l'objet du litige, les moyens et arguments invoqués et l'exposé sommaire desdits moyens. Cette indication doit être suffisamment claire et précise pour permettre à la partie défenderesse de préparer sa défense et au Tribunal de statuer sur le recours, le cas échéant, sans autres informations à l'appui. Il faut, pour qu'un recours soit recevable, que les éléments essentiels de fait et de droit sur lesquels celui-ci se fonde ressortent, à tout le moins sommairement, mais d'une façon cohérente et compréhensible, du texte de la requête elle-même. Si le corps de celle-ci peut être étayé et complété, sur des points spécifiques, par des renvois à des passages déterminés de pièces qui y sont annexées, un renvoi global à d'autres écrits, même annexés à la requête, ne saurait pallier l'absence des éléments essentiels de l'argumentation en droit, qui, en vertu des dispositions susmentionnées, doivent figurer dans la requête. Les annexes ne peuvent être prises en considération que dans la mesure où elles étayent ou complètent des moyens ou des arguments expressément invoqués par les parties requérantes dans le corps de leurs écritures et où il est possible de déterminer avec précision quels sont les éléments qu'elles contiennent qui étayent ou complètent lesdits moyens ou arguments. En outre, il n'appartient pas au Tribunal de rechercher et d'identifier, dans les annexes, les moyens et arguments qu'il pourrait considérer comme constituant le fondement du recours, les annexes ayant une fonction purement probatoire et instrumentale (voir arrêt du 14 mars 2013, *Fresh Del Monte Produce/Commission*, T-587/08, EU:T:2013:129, points 268 à 271 et jurisprudence citée).
- 115 En l'espèce, il convient de faire observer que, s'agissant des contrats conclus entre le groupe Starbucks et des torréfacteurs externes et des producteurs de produits dérivés du café, le Royaume des Pays-Bas avance que l'annexe A.7 contient un « résumé schématique des points de comparaison des contrats produits par la Commission [...] qui reprend les trois différences citées » dans la requête dans l'affaire T-760/15. Toutefois, le Royaume des Pays-Bas expose, aux points 140 à 155 de la requête dans l'affaire T-760/15, les raisons qui démontrent, selon lui, que les contrats que la Commission invoque dans sa décision attaquée ne sont pas comparables avec la relation contractuelle entre Alki et SMBV.
- 116 À cet égard, il y a lieu de constater que tous les arguments contenus dans l'annexe A.7 de la requête dans l'affaire T-760/15 découlent de façon suffisamment claire et précise des points 140 à 155 de la requête dans l'affaire T-760/15. Ainsi, en l'absence de l'annexe A.7 de la requête dans l'affaire T-760/15, la Commission aurait été en mesure de préparer sa défense et le Tribunal de statuer sur le recours. La seule valeur ajoutée de l'annexe A.7 de la requête dans l'affaire T-760/15 consiste donc à indiquer quels sont les contrats spécifiques concernés par les arguments respectifs du Royaume des Pays-Bas quand il fait référence, aux points 140 à 155 de la requête, à la « plupart » ou à la « majorité » desdits contrats.
- 117 Il convient donc de rejeter l'argument de la Commission selon lequel l'annexe A.7 de la requête dans l'affaire T-760/15 devrait être rejetée comme étant irrecevable.

## **B. Sur les moyens invoqués et sur la structure de l'examen des présents recours**

- 118 Les recours introduits dans les affaires T-760/15 et T-636/16 tendent à l'annulation de la décision attaquée en ce qu'elle qualifie l'APP d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et en ce qu'elle ordonne la récupération des sommes qui n'auraient pas été collectées par le Royaume des Pays-Bas auprès de SMBV au titre de l'impôt sur les sociétés.
- 119 À l'appui de leurs recours, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks soulèvent respectivement cinq et deux moyens, lesquels se recoupent pour la majeure partie.
- 120 Dans le cadre du premier moyen dans l'affaire T-760/15 ainsi que dans celui de la première branche du premier moyen dans l'affaire T-636/16, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks remettent en cause l'examen du caractère sélectif de l'APP opéré par la Commission. Plus particulièrement, ils font valoir que la Commission aurait retenu un cadre de référence erroné aux fins de l'examen de la sélectivité de l'APP.
- 121 Dans le cadre des deuxième, troisième et quatrième moyens dans l'affaire T-760/15 ainsi que dans celui de la deuxième branche du premier moyen et du second moyen dans l'affaire T-636/16, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks font valoir que l'analyse de la Commission selon laquelle l'APP conférerait un avantage à SMBV est erronée.
- 122 Plus spécifiquement, dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire T-760/15 et dans celui de la deuxième branche du premier moyen dans l'affaire T-636/16, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks invoquent, en substance, une violation de l'article 107 TFUE, en ce que la Commission aurait erronément examiné l'existence d'un avantage au regard d'un principe de pleine concurrence qui serait propre au droit de l'Union et aurait ainsi violé l'autonomie fiscale des États membres.
- 123 Dans le cadre du troisième moyen dans l'affaire T-760/15 ainsi que dans celui de la troisième branche du premier moyen et des première, deuxième, quatrième et cinquième branches du second moyen dans l'affaire T-636/16, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks soulèvent, en substance, une violation de l'article 107 TFUE, en ce que la Commission aurait erronément considéré que le choix de la MTMN pour fixer les prix de transfert était constitutif d'un avantage. Le Royaume des Pays-Bas et Starbucks contestent, en substance, la ligne de raisonnement principale de la Commission quant à l'existence d'un avantage fiscal en faveur de SMBV, exposée aux considérants 255 à 361 de la décision attaquée. Ces moyens concernent les première à troisième lignes de raisonnement mentionnées au point 53 ci-dessus.
- 124 Dans le cadre du quatrième moyen dans l'affaire T-760/15 et dans celui de la troisième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks font valoir une violation de l'article 107 TFUE en ce que la Commission aurait erronément considéré que les modalités d'application de la MTMN telles que validées dans l'APP conféraient un avantage à SMBV. Ces moyens concernent les quatrième à sixième lignes de raisonnement mentionnées au point 54 ci-dessus.
- 125 Dans le cadre du cinquième moyen dans l'affaire T-760/15, le Royaume des Pays-Bas fait valoir une violation du principe de diligence.
- 126 S'agissant de l'analyse des moyens soulevés par le Royaume des Pays-Bas et Starbucks, tout d'abord, il y a lieu d'examiner le moyen contestant l'existence du principe de pleine concurrence tel que la Commission le décrit dans la décision attaquée. Ensuite, il convient d'examiner les moyens contestant que, dans ses première à sixième lignes de raisonnement exposées aux points 53 et 54 ci-dessus, la Commission aurait démontré que l'APP dérogeait au régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais et conférait un avantage, au sens de l'article 107 TFUE, à SMBV. De plus, il y a lieu d'analyser le moyen contestant que, dans son raisonnement au regard du cadre de référence restreint,

exposé au point 55 ci-dessus, la Commission ait démontré que l'APP dérogeait au cadre de référence limité composé de l'article 8 ter de la LIS et de l'arrêté sur les prix de transfert et conférait un avantage, au sens de l'article 107 TFUE, à SMBV. Enfin, à condition que l'examen effectué quant à l'existence d'un avantage amène au rejet desdits moyens, il conviendra d'examiner les moyens tirés d'une absence de sélectivité de la mesure contestée et de la violation de l'obligation de diligence.

127 À cet égard, il y a d'ailleurs lieu de rappeler que, selon la jurisprudence, la qualification d'aide d'État requiert que toutes les conditions visées à l'article 107, paragraphe 1, TFUE soient remplies. Il est ainsi établi que, pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État au sens de cette disposition, 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 son bénéficiaire et, quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence (voir arrêt du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 40 et jurisprudence citée).

128 Or, en l'espèce, ainsi qu'il ressort de la présentation des moyens, exposée aux points 118 à 125 ci-dessus, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks ne contestent pas l'appréciation retenue par la Commission quant aux deux premières conditions et à la quatrième condition à satisfaire pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide d'État. En effet, ils ne contestent pas que, à supposer que la Commission ait démontré que l'APP conférait un avantage fiscal, celui-ci constituait une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, qu'il était susceptible d'affecter les échanges entre les États membres et qu'il faussait ou menaçait de fausser la concurrence. Les quatre premiers moyens soulevés dans l'affaire T-760/15 tendent, en substance, à remettre en cause le constat de la Commission selon lequel l'APP conférait un avantage sélectif à SMBV.

129 En outre, s'agissant de la démonstration de l'avantage sélectif, il y a lieu de relever que l'approche de la Commission consistant à examiner concomitamment les critères de l'avantage et de la sélectivité n'est pas en soi erronée, dès lors que tant l'avantage que le caractère sélectif de celui-ci sont examinés. Néanmoins, le Tribunal estime opportun d'examiner, d'abord, si la Commission pouvait conclure à bon droit à l'existence d'un avantage avant de procéder, le cas échéant, à l'examen de la question de savoir si cet avantage devait être considéré comme étant sélectif.

130 Par la suite, il conviendra d'analyser les arguments du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks quant à l'absence d'un avantage, au sens de l'article 107 TFUE, conféré à SMBV par l'APP.

### **C. Sur l'existence d'un principe de pleine concurrence dans le domaine du contrôle des aides d'État et sur le respect du principe d'autonomie fiscale des États membres**

131 Par son deuxième moyen, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que la Commission aurait commis une erreur en identifiant un principe de pleine concurrence propre au droit de l'Union et en l'identifiant en tant que critère de l'appréciation de l'existence d'une aide d'État. Starbucks soulève, en substance, les mêmes griefs, dans la deuxième branche de son premier moyen.

132 Premièrement, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que l'arrêt du 22 juin 2006, Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416), sur lequel la Commission se fonde pour identifier un principe de pleine concurrence propre au droit de l'Union, ne permet pas de déduire l'existence d'un tel principe. En outre, la Commission n'aurait ni indiqué le fondement à partir duquel elle avait identifié l'existence d'un principe de pleine concurrence en droit de l'Union ni précisé le contenu de ce principe. Starbucks ajoute que, nonobstant le fait que le respect de l'article 107 TFUE constitue effectivement une limite à l'autonomie fiscale des États Membres, la Commission aurait outrepassé les pouvoirs qui lui sont conférés par l'article 107 TFUE. Starbucks reproche à la

Commission d'avoir remplacé, sous couvert du principe d'égalité de traitement, les règles de droit fiscal néerlandais par un principe en matière de prix de transfert développé de manière autonome et, ainsi, d'avoir imposé des règles de droit fiscal de fond.

- 133 Deuxièmement, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que la Commission ne pouvait examiner l'APP au regard d'un principe de pleine concurrence propre au droit de l'Union, car seules la législation et la réglementation nationale de l'État membre concerné seraient pertinentes aux fins du contrôle des aides d'État. Plus précisément, le Royaume des Pays-Bas soutient que l'existence d'un avantage pouvait exclusivement être examinée au regard des charges qui grèvent normalement le budget de l'entreprise en vertu du droit national et non au regard d'un principe de pleine concurrence propre au droit de l'Union. Starbucks ajoute, en outre, que la Commission n'a pas pris en compte le droit néerlandais et aurait même fondé son raisonnement sur des considérations divergentes, voire opposées, aux règles néerlandaises en matière de prix de transfert.
- 134 Tout d'abord, l'Irlande ajoute que la Commission, qui avait l'obligation d'identifier une dérogation, n'a comparé la situation de Starbucks à aucun autre contribuable et a uniquement recherché à appliquer le principe de pleine concurrence. Ensuite, elle fait valoir que la Commission ne peut imposer l'application de règles qui n'ont jamais été incorporées dans le système national. Ainsi, admettre un principe d'égalité de traitement en matière de fiscalité porterait atteinte à l'autonomie et à la souveraineté des États membres. Enfin, l'Irlande affirme que l'arrêt du 22 juin 2006, Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416), n'a pas identifié de principe de pleine concurrence propre au droit de l'Union, dans la mesure où, dans le cas d'espèce, d'une part, le principe de pleine concurrence était incorporé dans le droit national belge et, d'autre part, l'arrêt fait référence aux lignes directrices de l'OCDE, qui ont été intégrées dans le droit national belge.
- 135 La Commission conteste ces arguments. Elle soutient notamment qu'elle a examiné l'existence d'un avantage sélectif au regard du cadre de référence issu du droit national et non au regard du principe de pleine concurrence. Il ressortirait en effet clairement de la décision attaquée que l'existence d'un avantage aurait été analysée par comparaison avec la charge fiscale qui aurait normalement dû être imposée à SMBV en vertu du régime ordinaire de l'impôt néerlandais sur les sociétés.
- 136 Dans le cadre du présent moyen, en substance, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks reprochent donc à la Commission d'avoir identifié un principe de pleine concurrence propre au droit de l'Union en violation de l'autonomie fiscale des États membres et d'avoir examiné l'APP uniquement au regard de ce principe sans prendre en compte le droit néerlandais.
- 137 Avant toute chose, il importe de relever que, comme cela ressort notamment des considérants 252, 267 et 408 de la décision attaquée, l'examen au regard du principe de pleine concurrence tel que décrit par la Commission dans la décision attaquée s'inscrit dans le cadre de son analyse de l'avantage sélectif effectuée à titre principal. Ainsi que cela a été exposé au point 35 ci-dessus, cette analyse à titre principal consiste à examiner si l'APP déroge au système général de l'impôt sur les sociétés néerlandais. À cet égard, il importe de relever que la Commission a préalablement indiqué, aux considérants 232 à 244 de la décision attaquée, que l'objectif du système néerlandais général de l'impôt sur les sociétés était d'imposer les bénéfices de toutes les sociétés établies aux Pays-Bas, qu'elles soient ou non intégrées, et que ces deux types de sociétés se trouvent dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de cet objectif.
- 138 S'agissant de la définition du principe de pleine concurrence, la Commission a affirmé, aux considérants 258 et 261 de la décision attaquée, que, selon ce principe, les transactions intragroupe devraient être rémunérées comme si elles avaient été négociées entre des entreprises indépendantes. Elle a ajouté, au considérant 262 de la décision attaquée, que l'objectif dudit principe était de s'assurer que les transactions intragroupe soient traitées, à des fins fiscales, par rapport au montant du bénéfice qui aurait été réalisé si la transaction avait été conclue par des entreprises autonomes. La Commission

a d'ailleurs soutenu lors de l'audience que le principe de pleine concurrence était, selon elle, un outil pour l'appréciation du niveau de prix des transactions intragroupe, ce dont le Tribunal a pris acte dans le procès-verbal d'audience.

- 139 S'agissant de la nature juridique du principe de pleine concurrence, la Commission a estimé, au considérant 264 de la décision attaquée, que le principe de pleine concurrence faisait nécessairement partie de l'examen, au titre de l'article 107 TFUE, des mesures fiscales accordées aux sociétés d'un groupe, indépendamment de la question de savoir si l'État membre avait incorporé ce principe dans son système juridique national. Elle a précisé que le principe de pleine concurrence qu'elle appliquait était un principe général d'égalité de traitement en matière fiscale, qui rentrait dans le champ d'application de l'article 107 TFUE. La version française de la décision attaquée mentionne dans ce contexte un « principe de traitement équitable », ce qui est une erreur de traduction de l'expression « principe d'égalité de traitement ». La Commission a fondé ce constat sur l'arrêt du 22 juin 2006, Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416), sur le régime fiscal de centres de coordination en Belgique, dans lequel la Cour aurait considéré que la méthode de détermination des revenus imposables prévue par ledit régime conférait un avantage sélectif auxdits centres. Plus précisément, la Commission se réfère au point 96 dudit arrêt, dans lequel la Cour a constaté que la méthode de détermination des revenus imposables desdits centres « ne permettait pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui [étaie]nt pratiqués dans des conditions de libre concurrence ».
- 140 S'agissant de l'application du principe de pleine concurrence, au considérant 263 de la décision attaquée, la Commission a indiqué que, pour apprécier si le Royaume des Pays-Bas avait accordé un avantage sélectif à SMBV, elle devait par conséquent vérifier si la méthode avalisée par l'administration fiscale néerlandaise au moyen de l'APP aux fins de la détermination des bénéfices imposables de SMBV aux Pays-Bas s'écartait d'une méthode qui débouchait sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché et, de ce fait, du principe de pleine concurrence. Elle a ajouté, au considérant 264 de la décision attaquée, que le principe de pleine concurrence était appliqué pour déterminer si les bénéfices imposables d'une société appartenant à un groupe aux fins du calcul de l'impôt sur les sociétés avaient été calculés en appliquant une méthode qui se rapprochait des conditions du marché, de sorte que cette société ne bénéficiait pas d'un traitement plus favorable, en application du système général de l'impôt sur les sociétés, que celui réservé à des sociétés non intégrées dont les bénéfices imposables étaient déterminés par le marché.
- 141 Il importe donc d'examiner si la Commission pouvait analyser la mesure en cause au regard du principe de pleine concurrence tel que décrit dans la décision attaquée, ainsi que résumé aux points 138 à 140 ci-dessus, qui consiste à vérifier si des transactions intragroupe sont rémunérées comme si elles avaient été négociées dans des conditions de marché.
- 142 Selon une jurisprudence constante, même si la fiscalité directe relève, en l'état actuel du développement du droit de l'Union, de la compétence des États membres, ces derniers doivent néanmoins exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union (voir arrêt du 12 juillet 2012, Commission/Espagne, C-269/09, EU:C:2012:439, point 47 et jurisprudence citée). Ainsi, les interventions des États membres en matière de fiscalité directe, quand bien même elles portent sur des questions qui n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation dans l'Union, ne sont pas exclues du champ d'application de la réglementation relative au contrôle des aides d'État.
- 143 Il en découle que la Commission peut qualifier une mesure fiscale d'aide d'État pour autant que les conditions d'une telle qualification soient réunies (voir, en ce sens, arrêts du 2 juillet 1974, Italie/Commission, 173/73, EU:C:1974:71, point 28, et du 22 juin 2006, Belgique et Forum 187/Commission, C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416, point 81). En effet, les États membres doivent exercer leur compétence en matière fiscale en conformité avec le droit de l'Union (arrêt du

3 juin 2010, Commission/Espagne, C-487/08, EU:C:2010:310, point 37). Par conséquent, ils doivent s'abstenir de prendre, dans ce contexte, toute mesure susceptible de constituer une aide d'État incompatible avec le marché intérieur.

- 144 Or, s'agissant de la condition selon laquelle la mesure en cause doit octroyer un avantage économique, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, sont considérées comme des aides d'État les interventions qui, sous quelque forme que ce soit, sont susceptibles de favoriser directement ou indirectement des entreprises, ou qui doivent être considérées comme un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché (voir arrêt du 2 septembre 2010, Commission/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, point 40 et jurisprudence citée ; arrêt du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, point 21).
- 145 Plus précisément, une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises un traitement fiscal avantageux qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que celle des autres contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (arrêt du 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, point 14 ; voir, également, arrêt du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 46 et jurisprudence citée).
- 146 Dans le cas des mesures fiscales, l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite « normale » (arrêt du 6 septembre 2006, Portugal/Commission, C-88/03, EU:C:2006:511, point 56). Partant, une telle mesure confère un avantage économique à son bénéficiaire dès lors qu'elle allège les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, de ce fait, sans être une subvention au sens strict du mot, est de même nature et a des effets identiques (arrêt du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, point 22).
- 147 En conséquence, afin de déterminer s'il existe un avantage fiscal, il convient de comparer la situation du bénéficiaire résultant de l'application de la mesure en cause avec celle de celui-ci en l'absence de la mesure en cause (voir, en ce sens, arrêt du 26 avril 2018, Cellnex Telecom et Telecom Castilla-La Mancha/Commission, C-91/17 P et C-92/17 P, non publié, EU:C:2018:284, point 114) et en application des règles normales d'imposition.
- 148 Dans le contexte de la détermination de la situation fiscale d'une société intégrée qui fait partie d'un groupe d'entreprises, il y a lieu de relever d'emblée que les prix des transactions intragroupe effectuées par celle-ci n'ont pas été déterminés dans des conditions de marché. En effet, ces prix sont convenus entre sociétés appartenant au même groupe, de sorte qu'ils ne sont pas soumis aux forces du marché.
- 149 Or, lorsque le droit fiscal national n'opère pas de distinction entre les entreprises intégrées et les entreprises autonomes aux fins de leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ce droit entend imposer le bénéfice résultant de l'activité économique d'une telle entreprise intégrée comme s'il résultait de transactions effectuées à des prix de marché. Dans ces conditions, il convient de constater que, lorsqu'elle examine dans le cadre de la compétence que lui confère l'article 107, paragraphe 1, TFUE une mesure fiscale octroyée à une telle entreprise intégrée, la Commission peut comparer la charge fiscale d'une telle entreprise intégrée résultant de l'application de ladite mesure fiscale avec la charge fiscale résultant de l'application des règles d'imposition normales du droit national d'une entreprise, placée dans une situation factuelle comparable, exerçant ses activités dans des conditions de marché.
- 150 D'ailleurs et comme la Commission l'a relevé à bon droit dans la décision attaquée, ces conclusions sont corroborées par l'arrêt du 22 juin 2006, Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416), qui concernait le droit fiscal belge, lequel prévoyait que les sociétés

intégrées et les sociétés autonomes soient traitées dans les mêmes conditions. En effet, la Cour a reconnu au point 95 de cet arrêt la nécessité de comparer un régime d'aide dérogatoire 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 ».

- 151 Dans ce cadre, si, par le biais de la mesure fiscale octroyée à une société intégrée, les autorités nationales ont accepté un certain niveau de prix d'une transaction intragroupe, l'article 107, paragraphe 1, TFUE permet à la Commission de contrôler si ce niveau de prix correspond à celui qui aurait été pratiqué dans des conditions de marché, afin de vérifier s'il en résulte un allègement des charges grevant normalement le budget de l'entreprise en cause, lui conférant ainsi un avantage au sens dudit article. Le principe de pleine concurrence, tel que décrit par la Commission dans la décision attaquée, constitue alors un outil permettant d'effectuer cette vérification dans le cadre de l'exercice de ses compétences au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. La Commission a d'ailleurs précisé, à bon droit, au considérant 261 de la décision attaquée, que le principe de pleine concurrence intervenait comme un « critère [de référence] » pour déterminer si une société intégrée bénéficiait, en vertu d'une mesure fiscale qui détermine ses prix de transfert, d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 152 Il convient en outre de préciser que, lorsque la Commission fait application de cet outil afin de contrôler si le bénéfice imposable d'une entreprise intégrée en application d'une mesure fiscale correspond à une approximation fiable d'un bénéfice imposable dégagé dans des conditions de marché, elle ne peut constater l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE qu'à condition que l'écart entre les deux facteurs de comparaison aille au-delà des imprécisions inhérentes à la méthode appliquée pour obtenir ladite approximation.
- 153 En l'espèce, l'APP porte sur la détermination du bénéfice imposable de SMBV au titre de la LIS, qui, indépendamment de la question de savoir si les règles normales d'imposition doivent être définies de façon large ou étroite, tend à ce que les entreprises intégrées et les entreprises autonomes aux Pays-Bas soient taxées de la même manière s'agissant de l'impôt sur les sociétés. La Commission était donc en mesure de vérifier si le bénéfice imposable de SMBV en application de l'APP était inférieur à la charge fiscale de SMBV en l'absence de l'APP et en application des règles normales d'imposition du droit néerlandais. Étant donné que SMBV est une entreprise intégrée et que la LIS vise à taxer le bénéfice résultant de l'activité économique d'une telle entreprise intégrée comme s'il résultait de transactions effectuées à des prix de marché, il y a lieu, dans le cadre de l'examen de l'APP, de comparer le bénéfice imposable de SMBV résultant de l'application de l'APP avec la situation, résultant de l'application des règles d'imposition normales du droit néerlandais, d'une entreprise, dans une situation factuelle comparable, exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence. Dans ce cadre, si l'APP a accepté un certain niveau de prix d'une transaction intragroupe, il convient de contrôler si ce niveau de prix correspond à celui qui aurait été pratiqué dans des conditions de marché.
- 154 Dans ce contexte, il importe de préciser que, s'agissant de l'examen de la question de savoir si une entreprise intégrée a obtenu un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, il ne peut être reproché à la Commission d'avoir utilisé une méthode de détermination des prix de transfert qu'elle considère appropriée dans le cas d'espèce, afin d'examiner le niveau des prix de transfert pour une transaction ou pour plusieurs transactions étroitement liées, faisant partie de la mesure contestée. Il incombe néanmoins à la Commission de justifier son choix méthodologique.
- 155 Même si la Commission a observé à bon droit qu'elle ne saurait être formellement liée par les lignes directrices de l'OCDE, il n'en demeure pas moins que ces lignes directrices se fondent sur des travaux réalisés par des groupes d'experts, qu'elles reflètent le consensus atteint à l'échelle internationale en ce qui concerne les prix de transfert et qu'elles revêtent de ce fait une importance pratique certaine dans l'interprétation des questions relatives aux prix de transfert, ainsi que l'a reconnu la Commission au considérant 66 de la décision attaquée.

- 156 Dès lors, c'est à bon droit que la Commission a considéré qu'elle pouvait examiner, dans le cadre de son analyse au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, si des transactions intragroupe étaient rémunérées comme si elles avaient été négociées dans des conditions de marché. Ce constat n'est pas remis en cause par les autres arguments du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks.
- 157 Premièrement, s'agissant de l'argument du Royaume des Pays-Bas selon lequel la Commission n'a pas précisé le contenu du principe de pleine concurrence tel que décrit dans la décision attaquée, il suffit de rappeler qu'il ressort de la décision attaquée qu'il s'agit d'un outil permettant de contrôler que les transactions intragroupe sont rémunérées comme si elles avaient été négociées entre des entreprises indépendantes (voir point 138 ci-dessus). Il convient donc d'écarter cet argument.
- 158 Deuxièmement, pour autant que le Royaume des Pays-Bas et Starbucks soutiennent que le principe de pleine concurrence tel que décrit par la Commission dans la décision attaquée lui permettrait, à lui seul, de prescrire le bénéfice imposable d'une entreprise et que cela aurait pour conséquence une harmonisation déguisée en matière de fiscalité directe en contravention avec l'autonomie fiscale des États membres, cet argument doit être rejeté.
- 159 En effet, si, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, relèvent de la compétence des États membres la désignation des bases d'imposition et la répartition de la charge fiscale sur les différents facteurs de production et les différents secteurs économiques (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 97), cela n'implique pas que toute mesure fiscale, qui affecte notamment la base d'imposition prise en compte par les autorités fiscales, échappe à l'application de l'article 107 TFUE (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 104). Il en découle que la Commission ne dispose pas, à ce stade du développement du droit de l'Union, d'une compétence lui permettant de définir de façon autonome l'imposition dite « normale » d'une entreprise intégrée, en faisant abstraction des règles fiscales nationales. Toutefois, si l'imposition dite « normale » est définie par les règles fiscales nationales et si l'existence même d'un avantage doit être établie par rapport à celles-ci, il n'en demeure pas moins que, si ces règles nationales prévoient que les sociétés autonomes et les sociétés intégrées soient imposées dans les mêmes conditions, l'article 107, paragraphe 1, TFUE permet à la Commission de contrôler si le niveau des prix des transactions intragroupe, accepté par les autorités nationales pour la détermination de la base d'imposition d'une entreprise intégrée, correspond au niveau de prix d'une transaction qui a été négociée dans des conditions de marché.
- 160 Par conséquent, lorsque la Commission examine si la méthode validée dans une mesure fiscale nationale aboutit à un résultat qui a été établi en conformité avec le principe de pleine concurrence tel qu'il a été défini au point 137 ci-dessus, elle n'outrepasse pas ses compétences.
- 161 Troisièmement, dans la mesure où le Royaume des Pays-Bas soutient que la Commission n'a indiqué aucun fondement juridique à son principe de pleine concurrence, il y a lieu de relever que, aux considérants 264 et 265 de la décision attaquée, la Commission a exposé que le principe de pleine concurrence tel que décrit dans la décision attaquée existait indépendamment de l'incorporation d'un tel principe dans le système juridique national. Elle a également précisé qu'elle n'avait pas examiné si l'APP était conforme au principe de pleine concurrence prévu à l'article 8 ter de la LIS ou dans l'arrêté sur les prix de transfert qui incorporent le principe de pleine concurrence en droit néerlandais. De même, la Commission a affirmé que le principe de pleine concurrence dont elle avait fait application était distinct de celui consacré à l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

- 162 Toutefois, la Commission a également précisé, au considérant 264 de la décision attaquée, que le principe de pleine concurrence faisait nécessairement partie intégrante de l'examen, au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, des mesures fiscales accordées aux sociétés d'un groupe et que le principe de pleine concurrence était un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation, qui relevait de l'application de l'article 107 TFUE.
- 163 Il ressort donc de la décision attaquée que le principe de pleine concurrence, tel que décrit par la Commission, est un outil utilisé, à bon droit, dans le cadre de l'examen mené au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 164 Certes, lors de l'audience, la Commission a notamment soutenu que le principe de pleine concurrence tel que décrit dans la décision attaquée ne relevait pas du droit de l'Union, ni du droit international, mais qu'il était inhérent au système ordinaire de taxation tel que prévu par le droit national. Ainsi, selon la Commission, si un État membre choisit, dans le cadre de son système fiscal national, l'approche de l'entité juridique distincte, selon laquelle le droit fiscal s'attache aux entités juridiques et non aux entités économiques, le principe de pleine concurrence est nécessairement un corollaire de cette approche, qui a une valeur contraignante dans l'État membre en cause, indépendamment de la question de savoir si le principe de pleine concurrence a été, explicitement ou implicitement, incorporé en droit national.
- 165 À cet égard, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks ont indiqué lors de l'audience que, par ces affirmations, la Commission semblait modifier sa position quant au principe de pleine concurrence tel que décrit dans la décision attaquée. Toutefois, à supposer que l'interprétation avancée par le Royaume des Pays-Bas et Starbucks soit avérée, il y a lieu de relever, en tout état de cause, que la Commission ne saurait modifier, au stade de l'audience, la base juridique du principe de pleine concurrence telle qu'exposée dans la décision attaquée (voir, en ce sens, arrêt du 25 juin 1998, *British Airways e.a./Commission*, T-371/94 et T-394/94, EU:T:1998:140, point 116).
- 166 En toute hypothèse, il y a lieu de constater que la précision apportée lors de l'audience ne remet pas en cause le constat fait au point 156 ci-dessus selon lequel il ressort de la décision attaquée que le principe de pleine concurrence intervient dans le cadre de l'examen au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. D'ailleurs, il ressort de l'ensemble des écritures du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks que ceux-ci ont bien compris la décision attaquée en ce sens que le principe de pleine concurrence tel que décrit par la Commission dans la décision attaquée intervient dans le cadre de l'examen d'une mesure fiscale nationale au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 167 Quatrièmement, le Royaume des Pays-Bas et l'Irlande font valoir, en substance, que la Commission aurait indûment consacré, dans la décision attaquée, l'existence d'un principe général d'égalité de traitement aux fins de l'impôt sur les bénéfices d'entreprises intégrées et non intégrées.
- 168 Certes, la Commission a indiqué, au considérant 264 de la décision attaquée, que le principe de pleine concurrence était un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation, qui relevait du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Toutefois, une telle formulation ne doit pas être isolée de son contexte et ne saurait être interprétée en ce sens que la Commission aurait affirmé l'existence d'un principe général d'égalité de traitement devant l'impôt inhérent à l'article 107, paragraphe 1, TFUE, ce qui donnerait une portée trop extensive audit article.
- 169 En tout état de cause, il ressort implicitement mais nécessairement des points 258 à 267 de la décision attaquée, et en particulier des points 262 et 265 de cette décision, que le principe de pleine concurrence tel que décrit par la Commission dans la décision attaquée a été appréhendé par celle-ci uniquement comme un outil lui permettant de contrôler que les transactions intragroupe sont rémunérées comme si elles avaient été négociées entre des entreprises indépendantes. L'argument du Royaume des Pays-Bas et de l'Irlande ne saurait remettre en cause le constat fait aux points 147 à 156

ci-dessus selon lequel la Commission pouvait examiner, dans le cadre de son analyse au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, si des transactions intragroupe étaient rémunérées comme si elles avaient été négociées dans des conditions de marché.

- 170 Dès lors, il y a lieu de rejeter l'argument du Royaume des Pays-Bas et de l'Irlande à cet égard.
- 171 Cinquièmement, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks soutiennent que la Commission a fait une appréciation à la lumière du principe de pleine concurrence, mais qu'elle n'a pas examiné l'existence d'un avantage au moyen du droit fiscal national. À cet égard, il y a lieu de faire observer qu'il ressort clairement des considérants 267, 341, 415 et 416 de la décision attaquée que la Commission a effectué son examen de l'existence d'un avantage au regard du régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais. Il conviendra de vérifier si cet examen était entaché d'erreur dans le cadre de l'examen spécifique des six lignes de raisonnement et, le cas échéant, du raisonnement au regard du cadre de référence restreint.
- 172 Sur le fondement de ce qui précède, il y a lieu de rejeter le deuxième moyen dans l'affaire T-760/15 et la deuxième branche du premier moyen dans l'affaire T-636/16, selon lesquels la Commission aurait commis une erreur en identifiant un principe de pleine concurrence en tant que critère de l'appréciation de l'existence d'une aide d'État. C'est donc à la lumière des considérations exposées aux points 137 à 170 ci-dessus qu'il convient d'analyser le bien-fondé de chaque ligne de raisonnement exposée dans la décision attaquée (voir points 53 et 54 ci-dessus).

#### **D. Sur la contestation du raisonnement principal portant sur l'existence d'un avantage fiscal en faveur de SMBV (considérants 275 à 361 de la décision attaquée)**

##### ***1. Sur le choix de la MTMN en l'espèce et sur l'omission d'examiner la transaction intragroupe pour laquelle l'APP avait en réalité été demandé (première ligne de raisonnement)***

- 173 La première branche du troisième moyen dans l'affaire T-760/15 ainsi que la troisième branche du premier moyen et les première et deuxième branches du second moyen dans l'affaire T-636/16 portent sur l'analyse de la Commission, effectuée dans la décision attaquée, selon laquelle, d'une part, le rapport sur les prix de transfert n'avait pas identifié ni analysé la transaction pour laquelle un prix était en réalité déterminé dans l'APP, à savoir la redevance, et, d'autre part, la méthode CUP aurait dû être privilégiée, afin de déterminer le niveau de la redevance, par rapport à la MTMN, afin de déterminer le bénéfice net des activités de production et de distribution de SMBV. Ces deux griefs formulés à l'encontre de l'APP, en tant que question de principe, précèdent l'analyse concrète de la Commission selon laquelle le niveau de la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nul et le niveau du prix des grains de café vert à partir de l'année 2011 était trop élevé, questions qui seront examinées aux points 217 à 404 ci-après.
- 174 Par la première branche du troisième moyen dans l'affaire T-760/15, le Royaume des Pays-Bas conteste l'argument de la Commission selon lequel la MTMN ne permet pas d'examiner et d'apprécier distinctement la conformité à la pleine concurrence de la redevance. Il fait valoir que cet argument est erroné et n'est pas susceptible de mettre en doute la pertinence du choix de la MTMN en l'espèce.
- 175 Premièrement, le Royaume des Pays-Bas soutient qu'il semble ressortir de la décision attaquée que la Commission a fait de la méthode de détermination des prix de transfert une fin en soi, alors qu'il ne s'agirait que d'un moyen de déterminer la conformité à la pleine concurrence des conditions des transactions intragroupe. Or, si la méthode choisie aboutissait à un résultat conforme à la pleine concurrence, la Commission ne pourrait la mettre en doute au motif que la redevance et le taux de marge appliqué au prix de revient des grains de café vert n'ont pas été examinés individuellement. De plus, selon le Royaume des Pays-Bas, la Commission ne pouvait considérer que les lignes directrices de

l'OCDE privilégiaient l'utilisation des méthodes traditionnelles, telle que la méthode CUP, par rapport aux méthodes transactionnelles, telle que la MTMN. En revanche, il ressortirait du point 2 de l'arrêté sur le prix de transfert ainsi que du paragraphe 4.9 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 1995 que l'assujetti est libre de choisir une méthode de prix de transfert, dès lors que la méthode choisie aboutit à un résultat de pleine concurrence.

- 176 Deuxièmement, le Royaume des Pays-Bas estime que, à la différence de ce que soutient la Commission dans la décision attaquée, les seules transactions concernées par l'APP sont la torréfaction de grains de café et la prestation de services logistiques et administratifs pour le compte d'Alki. L'APP ne viserait pas à déterminer si la redevance est conforme à la pleine concurrence. Le Royaume des Pays-Bas fait, par ailleurs, observer que, dans la décision attaquée, la Commission n'expliquerait pas les motifs qui lui ont fait présumer que l'APP avait été sollicité et conclu pour un contrat de licence et pour la redevance.
- 177 Troisièmement, le Royaume des Pays-Bas soutient que la MTMN était la méthode la mieux adaptée en l'espèce. Selon le Royaume des Pays-Bas, la principale raison du choix de cette méthode était l'absence de transactions non liées externes ou internes similaires, nécessaires aux fins de l'application de la méthode CUP, auxquelles il serait possible de comparer les transactions entre Alki et SMBV et, partant, la rémunération qui y était associée. En revanche, selon le Royaume des Pays-Bas, la MTMN pouvait être appliquée dans le cas de SMBV du fait que des informations étaient effectivement disponibles au sujet du bénéfice opérationnel des entreprises qui étaient comparables à celle-ci sur le plan de la fonction, à savoir la torréfaction de grains de café.
- 178 Par la troisième branche du premier moyen et par la deuxième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16, Starbucks soutient que la MTMN était la méthode la plus appropriée aux fins de calculer les prix de transfert en l'espèce et que la Commission n'aurait pas pu rejeter la MTMN pour les motifs énoncés dans la décision attaquée. Selon Starbucks, dans la mesure où la MTMN a été correctement appliquée afin de calculer la rémunération de pleine concurrence de SMBV, il est inutile d'examiner séparément les paiements de la redevance effectués par SMBV, étant donné que ces paiements n'ont pas pu avoir d'incidence sur sa rémunération telle qu'elle a été calculée sur la base de la MTMN.
- 179 Plus spécifiquement, premièrement, Starbucks fait valoir que l'affirmation faite par la Commission selon laquelle il existe une règle stricte en faveur de l'utilisation de la méthode CUP n'a aucun fondement en droit fiscal néerlandais ou dans les lignes directrices de l'OCDE. De plus, Starbucks estime que l'utilisation d'une méthode différente en matière de prix de transfert n'a pas en elle-même pour effet de réduire le montant de l'impôt dû, dans la mesure où toutes les méthodes s'efforcent d'atteindre l'affectation des bénéfices reflétant des prix de transfert de pleine concurrence. Le fait d'alléguer une erreur méthodologique ne suffirait pas à prouver l'existence d'un avantage.
- 180 Deuxièmement, selon Starbucks, la Commission a comparé le prix du café vert et la redevance avec des transactions « contrôlées » (intragroupe) en méconnaissance du droit fiscal néerlandais. Or, Starbucks aurait choisi la MTMN car le contrat de torréfaction combinait des transactions intragroupe diverses par lesquelles étaient confiées à SMBV des activités routinières à faible risque, à savoir des activités de torréfaction et de conditionnement de café ainsi que des activités de soutien administratif et d'appui logistique.
- 181 Troisièmement, Starbucks soutient que la décision attaquée ne contient aucun argument affirmant que la seule absence d'identification et d'analyse des transactions intragroupe de SMBV suffit à prouver l'existence d'un avantage et que cet argument a été soulevé pour la première fois dans le mémoire en défense dans l'affaire T-636/16 et est donc irrecevable.
- 182 La Commission conteste ces arguments.

- 183 Premièrement, la Commission explique qu'elle n'impose nulle part dans la décision attaquée une règle stricte concernant l'application de la méthode CUP plutôt qu'une autre méthode de fixation des prix de transfert, mais que la méthode la plus fiable devrait être choisie en fonction des circonstances de l'affaire. Elle aurait d'abord établi que l'APP avait été demandé et accordé pour fixer le prix du contrat de licence de propriété intellectuelle entre SMBV et Alki et elle aurait ensuite conclu que, puisqu'un prix comparable pour le prix de cette transaction pouvait être déterminé, l'utilisation de la méthode CUP était, en l'espèce, préférable à celle de la MTMN. La Commission soutient que, pour ce faire, elle s'est fondée sur les orientations exposées dans les lignes directrices de l'OCDE.
- 184 Deuxièmement, la Commission soutient que la méthode approuvée dans l'APP pour déterminer le montant de la redevance, par laquelle SMBV verse à Alki le bénéfice résiduel de la vente des grains torréfiés et des produits non liés au café, ne saurait aboutir à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. En effet, selon la Commission, dès lors qu'il existait des transactions comparables permettant d'estimer la valeur de la redevance, le conseiller fiscal aurait dû utiliser la méthode CUP afin de définir le prix de la redevance due par SMBV à Alki, qui serait la transaction pour laquelle l'APP aurait en réalité été demandé et accordé. De plus, les prix facturés par SCTC à SMBV pour les grains de café vert auraient également dû être soumis à une analyse des prix de transfert. La Commission fait valoir que, contrairement à ce que soutiennent le Royaume des Pays-Bas et Starbucks, la fixation du prix de transactions individuelles est l'essence même de ce principe. Ainsi, l'établissement et l'analyse des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre constitue une première étape indispensable de l'évaluation de la nature de pleine concurrence de prix de transfert.
- 185 Troisièmement, la Commission fait valoir que le Royaume des Pays-Bas n'a pas apporté la preuve que la MTMN était plus appropriée, en l'espèce, que la méthode CUP. En effet, la Commission fait valoir, tout d'abord, que les lignes de directrices de l'OCDE dans leur version de 1995, qui était en vigueur au moment où l'APP a été conclu, et dans leur version de 2010 accordent une préférence aux méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, telles que la méthode CUP, par rapport aux méthodes transactionnelles de bénéfices. Or, selon la Commission, les circonstances particulières justifiant que la MTMN soit préférable à la méthode CUP ne sont pas présentes en l'espèce.

#### *a) Observations liminaires*

- 186 À titre liminaire, il y a lieu de faire observer que le libellé de l'APP, tel qu'exposé aux points 12 à 16 ci-dessus, appelle deux précisions importantes.
- 187 Premièrement, il est constant entre les parties que la méthode appliquée dans l'APP est bien la MTMN. À cet égard, le Royaume des Pays-Bas a précisé dans la requête dans l'affaire T-760/15 et lors de l'audience que la référence à la méthode du coût majoré dans l'APP constituait une utilisation non technique de cette expression.
- 188 Deuxièmement, dans leurs réponses à des mesures d'organisation de la procédure et lors de l'audience, les parties ont précisé que, en réalité et contrairement à ce qui est exposé dans l'APP, la redevance à payer à Alki n'était pas fixée sur la base de la différence entre le bénéfice opérationnel réalisé en ce qui concerne la fonction de production et de distribution, avant dépenses liées à la redevance, et la rémunération de SMBV, mais sur la base de la différence entre les revenus totaux de SMBV, d'un côté, et la base des coûts de SMBV, majorée de la rémunération de SMBV, de l'autre côté.
- 189 En outre, il convient de rappeler que la Commission a exposé sa première ligne de raisonnement quant à l'existence d'un avantage sélectif aux considérants 272 et 275 à 285 de la décision attaquée, principalement dans la section 9.2.3.2, intitulée « Le rapport [sur les] prix de transfert n'examine pas la transaction intragroupe pour laquelle l'APP [...] a été en réalité demandé ».

- 190 D'une part, aux considérants 272, 276 à 279 et 285 de la décision attaquée, la Commission a considéré, en substance, que le rapport sur les prix de transfert, accepté par les autorités fiscales néerlandaises dans le cadre de la conclusion de l'APP avec SMBV, a omis d'établir ou d'analyser les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre de SMBV, ce qui constituait une première étape indispensable de l'évaluation du caractère de pleine concurrence des prix de transfert. Plus précisément, elle a considéré que le paiement de la redevance de la licence de propriété intellectuelle en matière de torréfaction entre Alki et SMBV était la transaction pour laquelle l'APP avait en réalité été demandé.
- 191 D'autre part, aux considérants 280 à 284 de la décision attaquée, la Commission a affirmé, en substance, qu'une approche consistant à déterminer les prix de transfert pour chaque transaction prise individuellement devait être privilégiée par rapport à une approche consistant à déterminer les prix de transfert pour une fonction dans son ensemble. En d'autres termes, la Commission a considéré que la méthode CUP devait être favorisée par rapport aux méthodes transactionnelles sur les bénéfices, telle que la MTMN. Au considérant 285 de la décision attaquée, la Commission a soutenu que, l'analyse d'une rémunération de pleine concurrence pour SMBV ayant été faite dans le rapport sur les prix de transfert en partant d'un point de départ erroné, cette rémunération serait nécessairement mal estimée en utilisant la MTMN. De plus, elle a considéré que le rapport sur les prix de transfert aurait dû, pour établir des prix de transfert en l'espèce, faire usage de comparaisons fiables avec les informations disponibles sur des transactions entre des parties non liées qui étaient en possession de Starbucks au moment de l'introduction de la demande d'APP.
- 192 La Commission a d'ailleurs confirmé dans ses écritures que sa première ligne de raisonnement consistait à reprocher l'utilisation de la MTMN afin de déterminer le bénéfice net des activités de production et de distribution de SMBV en lieu et place de la méthode CUP afin de déterminer le niveau de la redevance. En effet, elle a soutenu que la validité de sa première ligne de raisonnement ne dépendait pas de la conclusion selon laquelle la valeur de pleine concurrence de la redevance était nulle. Le fait que le rapport sur les prix de transfert a omis d'établir ou d'analyser les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre de SMBV a pour conséquence qu'une première étape indispensable de l'évaluation de la nature de pleine concurrence des conditions commerciales applicables aux prix de transfert entre parties liées n'a pas été effectuée.
- 193 Sans qu'il soit besoin, à ce stade, d'analyser le grief de Starbucks selon lequel la décision attaquée ne contient aucun argument affirmant que la seule absence d'identification et d'analyse des transactions intragroupe de SMBV suffit à prouver l'existence d'un avantage, argument qui aurait été soulevé pour la première fois dans le mémoire en défense dans l'affaire T-636/16 et serait donc irrecevable, il convient d'examiner si les critiques formulées par la Commission dans le cadre de sa première ligne de raisonnement ont permis de fonder le constat selon lequel l'APP aurait conféré un avantage à SMBV au motif que le choix en lui-même de la méthode de détermination des prix de transfert, proposée dans le rapport sur les prix de transfert, ne débouchait pas sur une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché, conformément au principe de pleine concurrence.

### ***b) Sur la charge de la preuve***

- 194 Il importe de rappeler que, dans le cadre du contrôle des aides d'État, il appartient, en principe, à la Commission de rapporter, dans la décision attaquée, la preuve de l'existence d'une telle aide (voir, en ce sens, arrêts du 12 septembre 2007, Olympiaki Aeroporía Ypiresies/Commission, T-68/03, EU:T:2007:253, point 34, et du 25 juin 2015, SACE et Sace BT/Commission, T-305/13, EU:T:2015:435, point 95). Dans ce contexte, la Commission est tenue de conduire la procédure d'examen des mesures en cause de manière diligente et impartiale, afin de disposer, lors de l'adoption d'une décision finale établissant l'existence et, le cas échéant, l'incompatibilité ou l'illégalité de l'aide,

des éléments les plus complets et fiables possibles (voir, en ce sens, arrêts du 2 septembre 2010, Commission/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, point 90, et du 3 avril 2014, France/Commission, C-559/12 P, EU:C:2014:217, point 63).

- 195 En revanche, il incombe à l'État membre qui a introduit une différenciation entre des entreprises de démontrer que celle-ci est justifiée par la nature et l'économie du système en cause. En effet, la notion d'aide d'État ne vise pas les mesures étatiques introduisant une différenciation entre les entreprises et, partant, a priori sélectives, lorsque cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système dans lequel elles s'inscrivent (voir, en ce sens, arrêt du 21 juin 2012, BNP Paribas et BNL/Commission, C-452/10 P, EU:C:2012:366, points 120 et 121 et jurisprudence citée).
- 196 Il en découle que, dans la décision attaquée, il incombait à la Commission de démontrer que les conditions d'existence d'une aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, étaient réunies. À cet égard, il y a lieu de constater que, s'il est constant que l'État membre dispose d'une marge d'appréciation dans l'approbation des prix de transfert, cette marge d'appréciation ne saurait toutefois conduire à priver la Commission de sa compétence pour contrôler que les prix de transfert en cause ne conduisent pas à l'octroi d'un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Dans ce contexte, la Commission doit tenir compte du fait que le principe de pleine concurrence lui permet de vérifier si un prix de transfert avalisé par un État membre correspond à une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché et si l'écart éventuellement constaté dans le cadre de cet examen ne va pas au-delà des imprécisions inhérentes à la méthode appliquée pour obtenir ladite approximation.

***c) Sur le niveau de contrôle à opérer par le Tribunal***

- 197 S'agissant du niveau de contrôle à opérer par le Tribunal en l'espèce, il convient de relever que, ainsi qu'il résulte de l'article 263 TFUE, l'objet du recours en annulation est le contrôle de la légalité des actes adoptés par les institutions de l'Union qui y sont énumérées. Dès lors, l'analyse des moyens soulevés dans le cadre d'un tel recours n'a ni pour objet ni pour effet de remplacer une instruction complète de l'affaire dans le cadre d'une procédure administrative (voir, en ce sens, arrêt du 2 septembre 2010, Commission/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, point 84).
- 198 S'agissant du domaine des aides d'État, il y a lieu de rappeler que la notion d'aide d'État, telle qu'elle est définie dans le traité FUE, présente un caractère juridique et doit être interprétée sur la base d'éléments objectifs. Pour cette raison, le juge de l'Union doit, en principe et compte tenu tant des éléments concrets du litige qui lui est soumis que du caractère technique ou complexe des appréciations portées par la Commission, exercer un entier contrôle en ce qui concerne la question de savoir si une mesure entre dans le champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (arrêts du 4 septembre 2014, SNCM et France/Corsica Ferries France, C-533/12 P et C-536/12 P, EU:C:2014:2142, point 15, et du 30 novembre 2016, Commission/France et Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, point 87).
- 199 Quant à la question de savoir si une méthode de détermination d'un prix de transfert d'une société intégrée est conforme au principe de pleine concurrence, il convient de rappeler, ainsi qu'il a été déjà indiqué ci-dessus, que, lorsqu'elle utilise cet outil dans le cadre son appréciation au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, la Commission doit tenir compte de sa nature approximative. Le contrôle du Tribunal tend donc à vérifier que les erreurs identifiées dans la décision attaquée, sur la base desquelles la Commission a fondé la constatation d'un avantage, vont au-delà des imprécisions inhérentes à l'application d'une méthode destinée à obtenir une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché.

*d) Sur l'omission d'identifier et d'analyser la redevance payée par SMBV à Alki dans l'APP*

- 200 S'agissant du constat fait par la Commission selon lequel le rapport sur les prix de transfert n'a pas identifié ni analysé la transaction pour laquelle un prix était en réalité déterminé dans l'APP, il y a lieu de faire observer que, au considérant 276 de la décision attaquée, la Commission a expliqué que le bénéfice imposable de SMBV était moins élevé que le bénéfice réellement enregistré en raison de l'acceptation par les autorités fiscales néerlandaises du fait que le montant réel du bénéfice généré par SMBV aux Pays-Bas soit réduit, aux fins de l'impôt sur les sociétés, à hauteur du montant de la redevance pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. Aux considérants 277 et 278 de la décision attaquée, la Commission en tire pour conséquence que la redevance pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction était la transaction pour laquelle l'APP avait en réalité été demandé et que la méthode permettant de déterminer le niveau de cette redevance, en tant que variable de correction, était la transaction pour laquelle un prix de transfert était en réalité déterminé dans l'APP. Elle a également considéré que le prix des grains de café aurait dû faire l'objet d'une analyse.
- 201 À cet égard, d'une part, il suffit de constater que le seul non-respect de prescriptions méthodologiques n'aboutit pas nécessairement à une diminution de la charge fiscale. Encore faut-il que la Commission démontre que les erreurs méthodologiques qu'elle a identifiées dans l'APP ne permettent pas d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de pleine concurrence et qu'elles ont abouti à une réduction du bénéfice imposable par rapport à la charge fiscale résultant de l'application des règles d'imposition normales du droit national à une entreprise placée dans une situation factuelle comparable à celle de SMBV et exerçant ses activités dans des conditions de marché. Ainsi, le seul constat d'une erreur méthodologique ne suffit pas, en principe, à lui seul, à démontrer que l'APP ait conféré un avantage à SMBV et, partant, à établir l'existence d'une aide d'État au sens de l'article 107 TFUE.
- 202 D'autre part, il y a lieu de rappeler que les différentes méthodes de fixation des prix de transfert, qu'il s'agisse de la CUP ou de la MTMN, s'efforcent d'atteindre des niveaux de bénéfices reflétant des prix de transfert de pleine concurrence et qu'il ne peut être conclu, par principe, qu'une méthode ne permet pas d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de marché.
- 203 Il s'ensuit que le seul fait que, selon la Commission, ni le rapport sur les prix de transfert ni l'APP n'aient identifié la redevance en tant que la transaction pour laquelle un prix de transfert était en réalité déterminé dans l'APP et qu'ils n'aient pas analysé si la redevance était conforme au principe de pleine concurrence ne suffit pas à démontrer que cette redevance n'était effectivement pas conforme au principe de pleine concurrence. Ce seul constat ne permettait donc pas de démontrer que l'APP a conféré un avantage à SMBV.
- 204 De plus, il y a lieu de faire observer que l'argument de la Commission selon lequel le rapport sur les prix de transfert n'a pas identifié ni analysé la redevance en tant que la transaction pour laquelle un prix était en réalité déterminé dans l'APP repose sur l'affirmation selon laquelle, dans le rapport sur les prix de transfert, le paiement d'une redevance n'est pas considéré comme la variable de correction de la structure de cette rémunération suggérée. À cet égard, il convient d'observer que le rapport sur les prix de transfert ne fait nullement abstraction de l'accord de licence conclu entre SMBV et Alki. En effet, cet accord est mentionné tant dans la description des activités du groupe Starbucks dans la région EMEA et aux Pays-Bas que dans la représentation graphique des transactions de la région EMEA. Le conseiller fiscal du groupe Starbucks a donc bien tenu compte de ces transactions lorsqu'il a proposé la rémunération de SMBV.
- 205 Il y a donc lieu d'accueillir le grief du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks selon lequel la Commission a erronément considéré que l'absence d'analyse séparée de la redevance dans le rapport sur les prix de transfert et dans l'APP conférait un avantage à SMBV.

*e) Sur l'impératif de privilégier la méthode CUP par rapport à la MTMN*

- 206 S'agissant de la thèse de la Commission selon laquelle la méthode CUP aurait dû être privilégiée par rapport à la MTMN, dès lors que cette première méthode était applicable en l'espèce, premièrement, il convient de remarquer que, en l'espèce, l'APP a accepté l'utilisation de la MTMN afin de déterminer la marge opérationnelle pour les activités de production et de distribution de SMBV. Or, l'APP a accepté que la redevance soit déterminée en tant que, en substance, la différence entre le bénéfice opérationnel réalisé en ce qui concerne la fonction de production et de distribution et la marge opérationnelle. Il s'ensuit que l'APP ne prévoit pas directement l'utilisation d'une méthode de détermination des prix de transfert pour le calcul du niveau de la redevance, qui est définie comme une valeur purement résiduelle.
- 207 Certes, il découle des considérations exposées aux points 148 à 156 ci-dessus que, la redevance étant une transaction intragroupe dont le niveau était déterminé dans l'APP, la Commission était en droit d'examiner dans le cadre de son analyse au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, en utilisant une méthode de détermination des prix de transfert qu'elle considérait comme appropriée dans le cas d'espèce, si le montant de la redevance était déterminé comme si elle avait été négociée dans des conditions de marché.
- 208 Toutefois, dans le cadre de la décision attaquée, si la Commission soutient que la méthode CUP aurait dû être privilégiée par rapport à la MTMN afin de pouvoir déterminer le niveau de pleine concurrence de la redevance, elle omet de considérer que, en fait, dans l'APP, le niveau de la redevance n'a pas été calculé en application d'une méthode de détermination des prix de transfert, et en particulier de la MTMN. En revanche, la MTMN a été utilisée dans l'APP afin de déterminer la rémunération de SMBV pour les activités de production et de distribution. Ainsi, la thèse de la Commission revient, en substance, à critiquer le fait que la MTMN a été utilisée afin de déterminer la rémunération de SMBV pour les activités de production et de distribution au lieu de la méthode CUP, qui aurait dû être utilisée, selon la Commission, pour le calcul du niveau de la redevance.
- 209 À cet égard, force est de constater que les deux méthodes sont appliquées pour le calcul du niveau de prix de transactions intragroupe différentes. Toutefois, si la Commission soutient que les lignes directrices de l'OCDE ont exprimé une certaine préférence pour l'utilisation des méthodes traditionnelles, telles que la méthode CUP, elle ne peut exiger l'examen d'une autre transaction que celle pour laquelle l'APP a déterminé un prix de transfert sur le fondement de la MTMN, du seul fait que, pour cette autre transaction, un prix de transfert aurait dû être déterminé sur le fondement de la méthode CUP. La règle invoquée par la Commission ne permet que de choisir la méthode appropriée de détermination des prix de transfert pour le même type de transaction ou de transactions étroitement liées. En effet, le choix de la méthode de détermination des prix de transfert n'est pas une fin en soi, mais se fait au regard de la transaction intragroupe pour laquelle le niveau de pleine concurrence doit être déterminé et non inversement.
- 210 Deuxièmement, il y a lieu de rappeler que, ainsi que cela a été exposé aux points 146 et 147 ci-dessus, une mesure fiscale confère un avantage économique lorsqu'elle conduit à une diminution de la charge fiscale par rapport à celle qui aurait normalement dû être supportée par celui-ci en l'absence de ladite mesure.
- 211 Or, ainsi qu'il a été exposé au point 201 ci-dessus, le seul non-respect de prescriptions méthodologiques n'aboutit pas nécessairement à une diminution de la charge fiscale. Il en découle que le seul constat par la Commission d'erreurs dans le choix ou l'application de la méthode de détermination des prix de transfert ne suffit pas, en principe, à démontrer l'existence d'un avantage.
- 212 Toutefois, aux considérants 275 à 285 de la décision attaquée, la Commission n'invoque aucun élément permettant de conclure, sans que soit opérée une comparaison avec le résultat qui aurait été obtenu en application de la méthode CUP, que le choix de la MTMN aboutit nécessairement à un résultat trop

bas. En effet, dans ce contexte, la Commission se limite à faire valoir, au considérant 284 de la décision attaquée, que reposait sur le contribuable une obligation de vérifier si la méthode de détermination des prix de transfert choisie par lui conduisait à une approximation fiable d'un prix de pleine concurrence, avant que les autorités fiscales ne puissent accepter une demande d'APP fondée sur cette méthode.

- 213 De plus, force est de constater que l'obligation dont la Commission fait état relève du droit fiscal et, alors que sa violation peut entraîner des conséquences sur le plan fiscal, sur le plan des aides d'État, une telle violation ne permet pas de présumer que la méthode choisie par le contribuable ne fournit pas une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché conformément au principe de pleine concurrence.
- 214 Dans un souci d'exhaustivité, il convient de rappeler (voir point 10 ci-dessus) que le point 2 de l'arrêté sur les prix de transfert prévoit que l'administration fiscale néerlandaise doit toujours entamer son examen des prix de transfert du point de vue de la méthode choisie par le contribuable à la date de la transaction. Cette règle serait conforme au paragraphe 1.68 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 1995. Il en découlerait que le contribuable est en principe libre de choisir une méthode de prix de transfert tant que la méthode sélectionnée donne lieu à un résultat conforme au principe de pleine concurrence pour la transaction concernée. Bien que le contribuable soit censé tenir compte, lorsqu'il choisit une méthode de prix de transfert, de la fiabilité de cette méthode dans la situation concernée, cette démarche ne viserait précisément pas à inciter le contribuable à évaluer toutes les méthodes et à justifier par la suite en quoi la méthode qu'il a choisie donne le meilleur résultat dans les conditions en présence.
- 215 Il en découle que, en l'espèce, la Commission ne pouvait considérer que la méthode CUP devait être, en principe, préférée à la méthode MTMN.
- 216 Il y a donc lieu d'accueillir le grief du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks selon lequel la Commission a erronément considéré que le seul choix de la MTMN en l'espèce conférait un avantage à SMBV, sans qu'il soit besoin d'examiner l'argument de Starbucks contestant la recevabilité de certains arguments présentés par la Commission.

## ***2. Sur la question de savoir si la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nulle (deuxième ligne de raisonnement)***

- 217 Dans le cadre de la deuxième branche du troisième moyen dans l'affaire T-760/15, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que la Commission soutient à tort que la rémunération payée par SMBV à Alki aurait dû être nulle et qu'il en résulterait un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. En effet, les contrats conclus entre le groupe Starbucks et des torréfacteurs externes et des producteurs de produits dérivés du café sur lesquels repose la comparaison effectuée par la Commission ne seraient pas utilisables pour une comparaison des accords contractuels entre Alki et SMBV, fondée sur la méthode CUP. Le Royaume des Pays-Bas estime que la Commission n'a pas démontré que la MTMN n'avait pas abouti à un résultat de pleine concurrence.
- 218 Dans le cadre de la quatrième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16, Starbucks soutient, en substance, que l'analyse par la Commission de la redevance s'appuie presque exclusivement sur des éléments de preuve qui n'étaient pas accessibles en avril 2008. De plus, contrairement au droit fiscal néerlandais et aux lignes directrices de l'OCDE, la Commission n'aurait pas établi une fourchette de pleine concurrence pour la redevance, mais aurait conclu qu'elle devrait être égale à zéro. À l'instar du Royaume des Pays-Bas, Starbucks estime que tous les producteurs tiers, mentionnés dans la décision attaquée, qui, à l'instar de SMBV, fournissent des produits de café portant la marque Starbucks à des magasins ou à des revendeurs, versent des redevances substantielles en contrepartie de l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction de Starbucks. Aucune redevance ne serait payée par les sous-traitants qui, contrairement à SMBV, ne fournissent pas de tels produits

aux clients, mais assurent seulement un service de torréfaction au groupe Starbucks. Contrairement à ce qui est constaté dans la décision attaquée, la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction serait générée lorsque les produits de café portant la marque Starbucks seraient vendus aux magasins et aux revendeurs, qui seraient prêts à payer un prix premium pour ces produits. De plus, Starbucks soutient que, contrairement à ce que la décision attaquée constate, pour la période examinée, les activités de torréfaction de SMBV ont toujours été rentables.

219 La Commission conteste ces arguments.

220 D'une part, la Commission soutient, en substance, qu'elle a comparé le montant des redevances dans le cadre des sept contrats mentionnés au considérant 300 de la décision attaquée avec celui de la redevance dans le cadre de la relation entre SMBV et Alki. De plus, la Commission explique, dans l'affaire T-760/15, qu'elle s'est également fondée sur les contrats mentionnés au considérant 303 de la décision attaquée et, dans l'affaire T-636/16, que cela n'était, en principe, pas le cas. La Commission ajoute qu'elle s'est d'ailleurs fondée sur les accords entre des concurrents du groupe Starbucks et des sociétés tierces de torréfaction de café, mentionnés aux considérants 305 à 308 de la décision attaquée, pour parvenir à la conclusion que la valeur de pleine concurrence de la redevance versée dans le cadre de la relation entre SMBV et Alki devait être nulle. Elle ajoute que, aux considérants 292 à 298 de la décision attaquée, elle a expliqué les raisons pour lesquelles elle avait estimé que ces transactions constituaient un point de comparaison direct permettant de déterminer le montant de la redevance due par SMBV à Alki en échange de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.

221 D'autre part, la Commission fait valoir qu'elle ne conteste pas que la propriété intellectuelle en matière de torréfaction puisse représenter une valeur. Toutefois, la valeur de cette propriété intellectuelle ne serait pas exploitée avant que les produits de café de la marque Starbucks ne soient vendus par les magasins Starbucks aux clients finaux. Selon la Commission, la propriété intellectuelle en matière de torréfaction ne peut donc pas être considérée comme un avantage pour SMBV pour lequel une redevance doit être payée.

#### *a) Observations liminaires*

222 Il y a lieu de rappeler que la Commission a exposé sa deuxième ligne de raisonnement aux considérants 286 à 341 de la décision attaquée, sous la section 9.2.3.3, intitulée « La détermination du prix de la redevance à payer à Alki [...], telle qu'elle est établie dans l'APP [...], n'est pas conforme au principe de pleine concurrence ».

223 À titre liminaire, il convient de formuler deux observations.

224 Premièrement, il y a lieu de relever qu'il est constant entre les parties que la redevance constituait, en principe, une charge déductible en droit fiscal néerlandais. De plus, il n'est pas contesté que, étant donné qu'il s'agit d'une transaction au sein du groupe Starbucks, la redevance est une transaction intragroupe. Il ressort des points 147 à 156 ci-dessus que le niveau d'une telle transaction doit, aux fins de la détermination de l'impôt sur les sociétés de SMBV, être apprécié comme s'il avait été déterminé dans des conditions de marché.

225 Deuxièmement, il importe de faire observer que, si la Commission a considéré que le niveau de la redevance versée par SMBV à Alki aurait dû être nulle, elle a reconnu au considérant 310 de la décision attaquée que le savoir-faire en matière de torréfaction de café et les courbes de torréfaction pouvaient représenter une valeur. De même, au point 126 de son mémoire en défense dans l'affaire T-636/16, la Commission explique qu'elle ne nie pas que la propriété intellectuelle en matière de torréfaction puisse représenter une valeur.

- 226 Il s'ensuit que la seule question sur laquelle les parties sont en désaccord est celle de savoir quel aurait été le niveau du prix de transfert pour la redevance s'il avait été fixé dans des conditions de marché.
- 227 À cet égard, il convient de rappeler que, aux considérants 286 à 341 de la décision attaquée, la Commission soutient que la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nulle. En effet, selon le libellé de la décision attaquée, la Commission ne fait pas valoir que le niveau de ladite redevance aurait dû être moins élevé que le niveau de la redevance accepté par l'APP, mais qu'aucune redevance n'aurait dû être versée. La Commission affirme elle-même qu'elle n'a procédé à aucune estimation d'une fourchette pour le niveau de la redevance au motif que celui-ci aurait dû être exactement nul (considérant 340 de la décision attaquée).
- 228 Dans la décision attaquée, la Commission a appuyé sa démonstration selon laquelle la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nulle (considérant 318 de la décision attaquée), en substance, sur trois éléments.
- 229 S'agissant du premier élément, la Commission a soutenu que le caractère variable de la redevance pendant la période allant de 2006 à 2014 était un « premier signe » indiquant que le montant de ce paiement n'était pas lié à la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction (considérant 289 de la décision attaquée). S'agissant du deuxième élément, la Commission a fait valoir que, dans sa relation avec Alki, SMBV ne bénéficiait pas de la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction (considérants 310 à 313 de la décision attaquée). S'agissant du troisième élément, la Commission a expliqué que les accords de production conclus par Starbucks avec des tiers n'exigeaient aucune redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction (considérants 291 à 309 de la décision attaquée).
- 230 En outre, dans la décision attaquée, la Commission a rejeté les arguments soulevés par le Royaume des Pays-Bas et Starbucks au cours de la procédure administrative. Plus spécifiquement, la Commission a considéré que la redevance ne représentait pas une rémunération pour le transfert des risques d'entreprise (considérants 319 à 332 de la décision attaquée) et que le montant de la redevance n'était pas justifié par les montants payés par Alki à Starbucks US pour la technologie en vertu de l'accord de répartition des coûts (considérants 333 à 338 de la décision attaquée).
- 231 Par la suite, premièrement, il y a lieu d'exposer brièvement la théorie soutenue par la Commission dans la décision attaquée concernant les fonctions de SMBV relatives à la redevance et concernant les règles normales d'imposition pertinentes. En effet, ces éléments sont le fondement sur lequel repose l'analyse du niveau de la redevance, effectuée par la Commission dans la décision attaquée. Deuxièmement, il convient d'examiner l'argument de Starbucks selon lequel l'analyse des redevances par la Commission n'aurait pas pu s'appuyer sur des éléments de preuve qui n'étaient pas disponibles en avril 2008. Troisièmement, il convient d'analyser les arguments du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks portant sur la question de savoir qui a exploité la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. Quatrièmement, il y a lieu d'examiner si la Commission était fondée à constater, sur le fondement d'une comparaison avec des redevances prévues dans des contrats avec des tiers, que la redevance aurait dû être nulle. Cinquièmement, il convient d'examiner l'argument de la Commission, soulevé lors de l'audience, selon lequel, en réalité, elle a soutenu dans la décision attaquée que le niveau de la redevance aurait dû être moins élevé que le niveau entériné par l'APP.

***b) Sur les fonctions de SMBV relatives à la redevance***

- 232 S'agissant des fonctions de SMBV qui sont pertinentes pour l'analyse de la redevance, tout d'abord, il est constant qu'elle torréfie les grains de café vert qu'elle achète à SCTC.

- 233 Ensuite, la Commission soutient dans la décision attaquée, notamment aux considérants 49, 96, 137, 313 et 330, ainsi que dans ses écritures, que les magasins Starbucks, liés et non liés, sont tenus d'acheter le café torréfié à SMBV et donc que SMBV est également le vendeur du café torréfié.
- 234 De plus, dans la décision attaquée, la Commission estime que les stocks que SMBV achète et vend doivent apparaître, selon les normes comptables, dans son bilan, du fait qu'elle est l'entité chargée de la conclusion des contrats et de la facturation avec les magasins.
- 235 Enfin, il ressort de la décision attaquée, lue dans son ensemble, que la Commission considère que c'est à tort que, dans le rapport sur les prix de transfert, SMBV est présentée comme un producteur de café à faible risque. À cet égard, aux considérants 319 à 332 de la décision attaquée, la Commission a notamment rejeté les arguments du Royaume des Pays-Bas et des correspondants Starbucks selon lesquels les modalités contractuelles entre SMBV et Alki, sur lesquelles le rapport du conseiller fiscal a été fondé, entraîneraient un transfert effectif de risques d'entreprise de SMBV à Alki. De plus, la Commission a expliqué que SMBV supportait des risques commerciaux dans ses relations avec SCTC et les magasins Starbucks.
- 236 Il s'ensuit que, selon la Commission, SMBV n'est pas, au regard de ses ventes de café torréfié aux magasins Starbucks, un producteur à façon ou un sous-traitant, mais qu'elle torréfie le café pour son propre compte et agit en tant que vendeur. En effet, selon la décision attaquée, l'expression « production à façon » s'entend habituellement d'un régime par lequel une entreprise transforme des matières premières ou des produits semi-finis pour le compte d'une autre entreprise.

***c) Sur les règles d'imposition normales en droit néerlandais***

- 237 Ainsi que cela a été constaté au point 146 ci-dessus, l'examen au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE d'une mesure fiscale octroyée à une entreprise intégrée implique de déterminer, au préalable, les règles d'imposition normales applicables au bénéficiaire de ladite mesure.
- 238 Au considérant 232 de la décision attaquée, la Commission a affirmé que les règles néerlandaises au regard desquelles doit être examiné l'APP sont les règles du régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais. Ces règles sont résumées aux points 3 à 11 et 35 ci-dessus.
- 239 En effet, en l'espèce, il est constant que l'APP a été conclu afin de permettre à SMBV d'anticiper l'application des règles relatives à l'impôt sur les sociétés en déterminant son bénéfice imposable. Il en découle que l'APP s'inscrit dans le cadre du régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais, ayant pour objectif de taxer les entreprises – intégrées ou autonomes – soumises à l'impôt sur les sociétés.
- 240 Partant, c'est à la lumière des fonctions de SMBV telles qu'identifiées aux points 232 à 236 ci-dessus et des règles normales d'imposition telles qu'identifiées ci-dessus qu'il convient d'analyser la question de savoir si le niveau de la redevance correspondait à un niveau qui aurait été pratiqué dans des conditions de marché.

***d) Sur l'utilisation d'éléments invoqués par la Commission qui n'étaient pas disponibles au moment de la conclusion de l'APP***

- 241 Starbucks fait valoir que, dans la décision attaquée, la Commission s'est principalement fondée sur des informations qui n'étaient pas disponibles au moment de la conclusion de l'APP, en avril 2008. Plus précisément, Starbucks se réfère à la jurisprudence du juge de l'Union concernant le critère de l'investisseur privé selon laquelle, pour évaluer la rationalité économique d'une mesure donnée, il y a lieu de se replacer dans le contexte de l'époque au cours de laquelle les mesures de soutien financier

ont été prises et, donc, de s'abstenir de toute appréciation fondée sur une situation postérieure. Le même principe est, selon Starbucks, également établi en droit fiscal néerlandais ainsi que dans les lignes directrices de l'OCDE.

- 242 La Commission ne conteste pas que ce principe est d'application en l'espèce et se borne à faire valoir qu'un nombre considérable d'arguments à l'appui de sa conclusion selon laquelle l'APP ne respectait pas le principe de pleine concurrence reposaient sur des informations et des données dont l'administration fiscale néerlandaise disposait au moment où l'APP a été conclu.
- 243 D'emblée, il y a lieu de constater que le fait que le droit fiscal néerlandais ainsi que les lignes directrices de l'OCDE prévoient, selon Starbucks, qu'il est nécessaire de s'abstenir de toute appréciation fondée sur une situation postérieure à l'adoption d'un accord préalable en matière de prix pour examiner s'il respecte le principe de pleine concurrence n'a aucune incidence sur l'examen en l'espèce de l'APP au regard des conditions de l'article 107 TFUE.
- 244 Starbucks fonde son argument sur une application analogue de la jurisprudence du juge de l'Union selon laquelle, pour rechercher si l'État membre ou l'entité publique concernée a adopté le comportement d'un opérateur privé avisé dans une économie de marché, il faut se replacer dans le contexte de l'époque au cours de laquelle les mesures en cause ont été prises, pour évaluer la rationalité économique du comportement de l'État membre ou de l'entité publique et donc s'abstenir de toute appréciation fondée sur une situation postérieure (arrêt du 25 juin 2015, SACE et Sace BT/Commission, T-305/13, EU:T:2015:435, point 93 ; voir également, en ce sens, arrêts du 16 mai 2002, France/Commission, C-482/99, EU:C:2002:294, points 69 et 71, et du 5 juin 2012, Commission/EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, point 105).
- 245 À cet égard, il suffit de faire observer que la détermination d'un prix de transfert conformément aux conditions de marché ne trouve pas son fondement dans le principe d'égalité de traitement entre les entreprises publiques et privées, mais, ainsi que la Commission le reconnaît, dans l'objectif légitime d'un accord préalable fiscal, tel que l'APP, qui est d'établir, pour des raisons de sécurité juridique, à l'avance, l'application d'une disposition fiscale.
- 246 Il y a lieu de constater que, dans la mesure où la Commission considère que l'adoption d'un accord préalable fiscal, tel que l'APP, donnait lieu à une aide nouvelle, celle-ci aurait dû lui être notifiée avant sa mise en œuvre, conformément à l'article 108, paragraphe 3, TFUE. Or, si la Commission s'était prononcée sur une telle notification, elle n'aurait pas pu prendre en considération des éléments d'information qui n'étaient pas connus ou raisonnablement prévisibles au moment de sa décision. Elle ne peut donc reprocher à l'État membre concerné de ne pas avoir pris en compte des éléments qui n'étaient pas connus ou raisonnablement prévisibles au moment de l'adoption de l'accord en question.
- 247 Dans ce contexte, premièrement, il y a lieu de rappeler qu'il ressort de l'article 1<sup>er</sup> et du considérant 40 de la décision attaquée que la mesure contestée par la Commission est uniquement l'APP.
- 248 Deuxièmement, s'il est vrai que l'APP pouvait être révoqué ou modifié pendant la période de sa validité, allant de 2007 à 2017, il importe de faire observer que, dans la décision attaquée, la Commission n'a pas considéré que le fait que les autorités néerlandaises n'aient pas révoqué ou modifié l'APP au cours de sa validité avait conféré un avantage à SMBV. En effet, le point 6, second tiret, de l'APP, lu conjointement avec son point 4, premier tiret, stipule que celui-ci prend fin lorsqu'un changement substantiel des faits et circonstances approuvés par l'APP intervient, à moins que les parties ne soient convenues à l'amiable d'une révision de l'accord. Or, rien n'aurait donc empêché la Commission de constater qu'un changement substantiel des faits et circonstances approuvés par l'APP était intervenu et que, par conséquent, une application continue de l'APP conférerait un avantage sélectif à SMBV.

- 249 Troisièmement, s'agissant de l'argument de la Commission selon lequel l'APP a fait l'objet d'une vérification à mi-parcours, après le sixième exercice comptable prenant fin le 31 décembre 2013, et que l'APP n'a pas été modifié à cette occasion, il suffit de constater que, nulle part dans la décision attaquée, la Commission n'a soutenu que l'absence de modification ou de révocation de l'APP, à la suite de cette vérification à mi-parcours, aurait conféré un avantage au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE à SMBV.
- 250 Il s'ensuit que, dans ces circonstances, l'examen de l'existence d'un avantage conféré par un accord préalable, tel que l'APP, devrait être fait au regard du contexte de l'époque au cours de laquelle celui-ci a été conclu. Ce constat implique que la Commission est tenue de s'abstenir des appréciations fondées sur une situation postérieure à l'adoption de l'APP.
- 251 Partant, il y a lieu d'accueillir l'argument formulé par Starbucks selon lequel, dans les circonstances de l'espèce, la Commission ne pouvait pas fonder son analyse sur des informations qui n'étaient pas disponibles ou raisonnablement prévisibles au moment de la conclusion de l'APP, en avril 2008.

***e) Sur la question de savoir si la propriété intellectuelle en matière de torréfaction représentait une valeur pour SMBV***

- 252 Par le deuxième argument exposé aux considérants 310 à 332 de la décision attaquée (voir point 230 ci-dessus), la Commission a cherché, en substance, à démontrer que le versement d'une redevance par SMBV à Alki n'était pas justifié, par principe, dès lors que SMBV ne bénéficiait pas, selon la Commission, de la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. Cet argument se divise en deux branches. En substance, d'une part, la Commission a considéré que SMBV n'exploitait pas la propriété intellectuelle en matière de torréfaction directement sur le marché. D'autre part, elle a constaté que l'activité de torréfaction de café ne générait pas de bénéfices suffisants pour permettre le paiement de la redevance.

***1) Sur la question de savoir si SMBV exploitait la propriété intellectuelle en matière de torréfaction directement sur le marché***

- 253 S'agissant de l'argument selon lequel SMBV n'exploitait pas la propriété intellectuelle en matière de torréfaction directement sur le marché, la Commission a expliqué, aux considérants 310 à 313 de la décision attaquée que, tout d'abord, dans la relation spécifique entre Alki et SMBV, la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'était pas « exploitée » par le torréfacteur, à savoir SMBV. Selon la Commission, l'intérêt du savoir-faire en matière de torréfaction et des courbes de torréfaction résidait dans la garantie d'un goût uniforme associé à la marque et à ses différents produits. Elle en a déduit que la valeur du savoir-faire en matière de torréfaction de café et des courbes de torréfaction de Starbucks n'était « exploitée » que lorsque les produits Starbucks étaient vendus par les magasins sous la marque Starbucks. De plus, la Commission a soutenu que le savoir-faire en matière de torréfaction de café et les courbes de torréfaction ne généraient pas en soi de valeur constante pour le torréfacteur si elles ne pouvaient pas être exploitées sur le marché. Pour elle, dans le cas de SMBV, le savoir-faire en matière de torréfaction de café et les courbes de torréfaction « sembl[ai]ent » constituer une spécification technique à respecter pour la torréfaction selon la préférence ou le choix de l'entreprise qui commandait la torréfaction. Le fait que SMBV, grâce aux spécifications fixées par Alki concernant le procédé de torréfaction, et notamment aux courbes de torréfaction, soit en mesure de torréfier du café vendu sous la marque Starbucks n'apportait, selon la Commission, aucun avantage à SMBV sous la forme d'un volume de ventes accru ou d'un prix de vente supérieur, étant donné que SMBV, par principe, ne vendait pas sa production à des clients finaux qui appréciaient la marque Starbucks. Enfin, la Commission a ajouté que SMBV vendait la quasi-totalité de sa production aux magasins franchisés de Starbucks et qu'elle n'exploitait donc pas la propriété intellectuelle en matière de torréfaction directement sur le marché.

- 254 Dans ses écritures, la Commission ajoute que la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'est exploitée que lorsque les produits sont vendus aux clients finaux qui apprécient cette saveur constante associée à la marque en question. Sur le plan économique, il ne serait pas rationnel que le torréfacteur/producteur de café paie une redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction alors qu'il ne commercialise pas directement le produit fini. Cela réside dans le fait que, dans un tel scénario, le torréfacteur/producteur de café utiliserait cette propriété intellectuelle pour torréfier les grains de café à la demande du donneur d'ordre.
- 255 À titre liminaire, d'une part, [confidentiel]. Il s'ensuit que, en vertu de l'accord de torréfaction, SMBV était obligée de payer la redevance en contrepartie de l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 256 D'autre part, il y a lieu de constater que la Commission n'a pas soutenu, dans la décision attaquée, que sa thèse selon laquelle l'exploitation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction se fait auprès des consommateurs finaux constituait un test prescrit par le droit fiscal néerlandais. En revanche, il ressort des considérants 310 à 313 de la décision attaquée, lus en combinaison avec les considérants introductifs présentant la position de la Commission à l'issue de la décision d'ouverture, que la Commission a effectué un examen purement économique qu'elle a fondé sur les lignes directrices de l'OCDE dans leurs versions de 1995 et de 2010.
- 257 Au regard de ces considérations, il y a lieu d'examiner le bien-fondé de la thèse de la Commission, exposée aux considérants 298, 300 et 310 à 313 de la décision attaquée, selon laquelle SMBV n'exploiterait pas directement la propriété intellectuelle sur le marché au motif qu'elle ne vendait pas les produits à des clients finaux.
- 258 À cet égard, force de constater que les explications exposées aux considérants 310 à 313 de la décision attaquée manquent de plausibilité. En effet, le raisonnement poursuivi par la Commission aux considérants 310 à 313 de la décision attaquée ainsi que dans ses écritures devant le Tribunal est, en substance, fondé sur la prémisse que la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'est exploitée que lorsque les produits sont vendus aux clients finaux qui apprécient cette saveur constante associée à la marque en question et que, sur le plan économique, il ne serait pas rationnel que le torréfacteur/producteur de café paie une redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction alors qu'il ne commercialise pas directement le produit fini. Toutefois, cette prémisse n'est pas avérée par les faits constatés dans la décision attaquée.
- 259 En effet, premièrement, il est constant entre les parties que la propriété intellectuelle en matière de torréfaction était, en principe, susceptible de représenter une valeur économique. Deuxièmement, il est également constant entre les parties que SMBV est un torréfacteur qui était obligé d'utiliser la propriété intellectuelle en matière de torréfaction afin de torréfier son café. Troisièmement, la Commission soutient que les magasins Starbucks, liés et non liés, sont tenus d'acheter le café torréfié à SMBV et que celle-ci est donc également le vendeur du café torréfié.
- 260 Dans ce contexte, il y a lieu de constater que c'est à tort que la Commission a focalisé son analyse sur la prémisse que la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'est exploitée que lorsque les produits sont vendus aux clients finaux. La question de savoir qui supporte au final les frais correspondant à la compensation de la valeur de la propriété intellectuelle utilisée pour la production du café est bien distincte de la question de savoir si la propriété intellectuelle en matière de torréfaction était nécessaire pour permettre à SMBV de produire le café torréfié selon les critères exigés par les magasins Starbucks, auxquels elle vend, pour son propre compte, le café.

- 261 Dans l'hypothèse où SMBV vend le café qu'elle a torréfié à des magasins Starbucks qui exigent que le café ait été torréfié selon les spécifications de Starbucks, il est plausible que, en l'absence du droit d'utiliser, ou – pour reprendre la terminologie de la décision attaquée – d'exploiter la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, SMBV n'aurait pas été en mesure de produire et de fournir du café torréfié selon les spécifications de Starbucks aux magasins du même nom.
- 262 Il y a lieu d'en conclure que, contrairement à ce que soutient la Commission, le paiement d'une redevance par SMBV pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'est pas dénuée de toute rationalité économique. La propriété intellectuelle était en effet nécessaire pour l'exercice de l'activité économique de SMBV, à savoir de produire le café torréfié selon les spécifications de Starbucks. Il en découle que SMBV retire bien une plus-value de l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, sans laquelle elle ne pourrait ensuite revendre le café torréfié aux magasins Starbucks.
- 263 En outre, il convient de rejeter l'argument de la Commission selon lequel ce sont les magasins Starbucks qui payent des redevances à Starbucks Coffee Emea qui incluent déjà une rémunération [confidentiel]. D'une part, les développements dans le cadre de la présente ligne de raisonnement dans la décision attaquée ne contiennent aucun élément permettant d'étayer cette thèse. D'autre part, la circonstance que les magasins Starbucks paieraient une redevance à Starbucks Coffee Emea n'exclut pas que SMBV puisse répercuter [confidentiel] dans le prix facturé aux magasins. De plus, le fait que, selon la Commission, les magasins Starbucks payent une seconde redevance [confidentiel] à Starbucks Coffee Emea, [confidentiel], serait susceptible à conférer un avantage, tout au plus, à cette dernière, mais pas à SMBV.
- 264 Il découle de ce qui précède que c'est à tort que la Commission a considéré, aux considérants 298 et 300 de la décision attaquée, qu'une entreprise de production non liée n'exploite une propriété intellectuelle en matière de torréfaction que dans l'hypothèse où elle vend ses produits à des clients finaux. En effet, l'exploitation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'est pas limitée aux situations dans lesquelles un torréfacteur écoule son café sur le marché de détail aux consommateurs finaux, mais comprend également les situations comme celle de SMBV, dans lesquelles, un torréfacteur est actif en tant que vendeur sur le marché de gros. En revanche, une simple transformation du café pour le compte d'un donneur d'ordre qui procure les spécifications techniques de production ne suffit pas à démontrer l'exploitation d'une telle propriété intellectuelle.
- 265 Partant, il y a lieu de relever que la Commission a commis une erreur en constatant que SMBV, telle que décrite dans la décision attaquée, ne devait pas payer de redevance du fait qu'elle n'exploitait pas la propriété intellectuelle en matière de torréfaction directement sur le marché.

*2) Sur la question de savoir si SMBV a réalisé une perte sur ses activités de torréfaction*

- 266 Le Royaume des Pays-Bas et Starbucks contestent l'argument de la Commission, exposé aux considérants 314 à 317 de la décision attaquée, selon lequel SMBV aurait réalisé depuis 2010 une perte sur ses activités de torréfaction, situation qui ne permettait pas de payer une redevance pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. D'après le Royaume des Pays-Bas, la Commission n'a notamment pas suffisamment tenu compte du fait que les grains achetés par SMBV étaient également utilisés pour la production du café par des tiers. La Commission a ainsi considéré que cela démontrait que la méthode utilisée pour déterminer la redevance en tant que variable de correction, telle qu'approuvée par l'APP, n'était pas conforme au principe de pleine concurrence.
- 267 La Commission rétorque que, d'après les informations qu'elle a reçues de Starbucks pendant la procédure administrative, seule une partie limitée du café torréfié était transformée par des producteurs externes. Elle aurait donc considéré à juste titre que la quasi-totalité des grains achetés par SMBV étaient transformée dans le cadre de ses propres activités de production de café.

- 268 Dans la décision attaquée, la Commission a constaté, en substance, que depuis 2010, SMBV réalisait une perte sur ses activités de torréfaction et que la redevance versée par SMBV à Alki était financée en partie par les autres activités de SMBV, sans qu'il y ait eu une perspective de bénéfices futurs résultant de la torréfaction. Selon la Commission, l'activité de torréfaction de café ne générerait pas de bénéfices suffisants pour permettre le paiement de la redevance. De plus, la Commission soutient que la redevance versée au sein du groupe par SMBV à Alki pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction « sembl[ait] » avoir pour seule finalité de transférer à Alki les bénéfices générés par l'activité de revente de SMBV.
- 269 D'emblée, il y a lieu de constater que le raisonnement de la Commission est fondé sur la prémisse selon laquelle il serait nécessaire de réaliser des bénéfices sur les activités de torréfaction afin d'être en mesure de payer une redevance pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. Or, la Commission ne démontre pas que les règles d'imposition néerlandaises prévoiraient que l'obligation de payer une redevance serait dépendante de la rentabilité de l'activité concernée. De plus, la question de savoir si les activités de torréfaction de SMBV étaient rentables est sans lien avec celle de savoir si une obligation de payer une redevance telle que celle en l'espèce pouvait être économiquement justifiée.
- 270 À cet égard, tout d'abord, il importe de faire observer que la Commission soutient que l'activité de torréfaction n'a pas généré suffisamment de bénéfices, pour la période commençant en 2010. Ce constat ne concerne donc pas l'intégralité de la période de validité de l'APP (commençant en 2007).
- 271 Ensuite, il y a lieu de constater que, comme cela a été indiqué aux points 243 à 251 ci-dessus, dans les circonstances de l'espèce, la Commission était tenue de s'abstenir de toute appréciation fondée sur une situation postérieure à la conclusion de l'APP. Or, la Commission n'explique pas, dans la décision attaquée, comment les pertes dont elle fait état aux considérants 314 à 317 de celle-ci auraient été prévisibles au moment de l'adoption de l'APP, alors qu'elles relèvent de la situation de SMBV à compter de 2010. La Commission n'a donc pas démontré qu'elle était en droit de se fonder sur le fait que, depuis 2010, SMBV avait subi une perte sur ses activités de torréfaction.
- 272 Enfin, en tout état de cause, dans la mesure où Starbucks soutient que les activités de torréfaction de SMBV ont toujours été rentables, il y a lieu de rappeler que la Commission a effectué son analyse à partir d'une comparaison des revenus perçus auprès des magasins Starbucks avec la valeur d'achat des grains de café vert par SMBV auprès de SCTC. Toutefois, dans le cadre de la troisième ligne de raisonnement, la Commission soutient précisément que l'augmentation des prix des grains de café vert à partir de 2010 était trop élevée. Il ressort donc déjà des arguments de la Commission dans la décision attaquée que les coûts du café vert étaient considérablement surévalués et que, partant, les pertes dont elle fait état dans la décision attaquée n'existaient pas, tout du moins dans des proportions telles que celles constatées aux considérants 314 à 317 de la décision attaquée.
- 273 Ces constats suffisent pour rejeter l'argument de la Commission selon lequel SMBV n'était pas en mesure de payer une redevance pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction du fait qu'elle aurait réalisé des pertes sur ses activités de torréfaction.
- 274 En tout état de cause, Starbucks soutient que le calcul de la Commission serait erroné, en raison de l'absence de prise en compte du fait qu'un volume considérable du total des achats de café vert n'ait pas été torréfié par SMBV. La Commission soulève l'irrecevabilité de cet argument, au motif que cette information serait nouvelle et contradictoire au regard des informations transmises lors de la procédure administrative.
- 275 À cet égard, il y a lieu de constater que la Commission admet, tant dans la note en bas de page n° 155 de la décision attaquée que dans ses écritures, que les informations fournies par Starbucks au cours de la procédure administrative amenaient à conclure que pratiquement tout le café vert acheté par SMBV, à l'exception d'un « volume limité » qui avait été fourni à des tiers, avait également été torréfié par

SMBV. Dans ce contexte, la Commission fait référence à la lettre des correspondants Starbucks qui lui a été adressée le 23 septembre 2015. Toutefois, il ressort de ladite lettre que le tiers en question avait un contrat de production à façon avec le groupe Starbucks qui concernait « de façon prépondérante » (predominantly) la production de produits autres que le café torréfié, « mais aussi la torréfaction du café vert en tant que tel (bien qu'il s'agisse de volumes limités) ». La référence aux « volumes limités » indique que le tiers en question produisait une quantité limitée de café torréfié par rapport à sa production de produits autres que la poudre de café, mais elle n'indique pas qu'il produisait des quantités négligeables de café torréfié. La Commission a donc été avertie lors de la procédure administrative qu'une partie du café vert acheté par SMBV n'était pas torréfiée par SMBV. L'objection formulée par la Commission quant à la recevabilité de l'argument de Starbucks et tirée de ce que cet argument serait fondé sur des informations qui n'auraient pas été portées à sa connaissance durant la procédure administrative manque donc en fait et doit être écartée.

276 S'agissant du bien-fondé de l'argument de Starbucks selon lequel la Commission a pris en compte l'intégralité des sommes correspondant aux achats de café vert de SMBV en tant que coûts pour son calcul alors qu'un volume considérable du total des achats de café vert n'avait pas été torréfié par SMBV, il y a lieu de constater que la Commission soutient que Starbucks n'a pas, dans les documents transmis le 29 mai 2015, indiqué qu'une partie significative de grains de café vert étaient torréfiés par des tiers. Toutefois, ainsi que Starbucks le soutient à bon droit, la réponse à la question 2 dans la lettre des correspondants Starbucks du 29 mai 2015 que la Commission invoque dans ses écritures portait sur l'affectation des revenus de SMBV à ses différentes fonctions, et non sur l'affectation de ses coûts à ces fonctions. Il s'ensuit que les réponses des correspondants Starbucks sur lesquelles la Commission a appuyé, selon ses écritures, son constat selon lequel la fonction de torréfaction de SMBV avait généré des pertes à partir de 2010 n'étaient pas suffisantes afin de permettre à la Commission d'arriver à cette conclusion.

277 De plus, ainsi qu'il a été exposé au point 275 ci-dessus, au moment de l'adoption de la décision attaquée, la Commission disposait déjà d'indications pour considérer que son calcul, exposé au considérant 314 de la décision attaquée, consistant à soustraire le prix payé par SMBV à SCTC pour les grains de café vert des revenus tirés de la torréfaction du café était erroné.

278 Il en découle que la Commission n'a pas démontré que SMBV aurait réalisé depuis 2010 une perte sur ses activités de torréfaction, situation qui ne permettait pas de payer une redevance pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.

***f) Sur la comparaison avec des contrats de torréfaction de café conclus par Starbucks avec des tiers et par rapport à des accords de licences similaires « sur le marché »***

279 Par le troisième argument exposé dans la décision attaquée (voir point 229 ci-dessus), la Commission a cherché à expliquer, en substance, que les accords de production conclus par Starbucks avec des tiers ainsi que certains accords conclus entre les concurrents de Starbucks et des torréfacteurs tiers ne prévoyaient aucune redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction (considéphants 291 à 309 de la décision attaquée).

280 Dans ce contexte, la Commission a expliqué, au considérant 309 de la décision attaquée, qu'une analyse du point de vue des prix de transferts de la valeur de pleine concurrence de la redevance versée à Alki par SMBV pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction amenait à conclure que, dans le cadre de cette relation particulière, aucune redevance ne pouvait être due pour cette propriété intellectuelle. Elle a fondé ce constat, d'une part, sur une analyse des accords de production conclus par Starbucks avec des tiers et, d'autre part, sur une comparaison avec les accords conclus entre les concurrents de Starbucks et des torréfacteurs tiers. Il ressort notamment des considérants 291 et 299 de la décision attaquée que la Commission a cherché à déterminer le niveau d'une redevance conforme à la pleine concurrence entre SMBV et Alki.

- 281 Le Royaume des Pays-Bas et Starbucks s'opposent à la Commission, en substance, sur la question de savoir si les contrats conclus par Starbucks avec des torréfacteurs externes ainsi qu'avec des producteurs de produits dérivés du café, sur lesquels repose la comparaison effectuée par la Commission, étaient pertinents pour effectuer une comparaison avec les accords contractuels entre Alki et SMBV, en application de la méthode CUP.
- 282 En substance, s'agissant de la question de savoir si les accords de production conclus par Starbucks avec des tiers impliquent que la redevance aurait dû être nulle, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks font valoir que :
- les contrats conclus entre Starbucks et des torréfacteurs externes ainsi que des producteurs de produits dérivés du café sur lesquels repose la décision attaquée n'étaient pas utilisables pour une comparaison avec les accords contractuels entre Alki et SMBV, fondée sur la méthode CUP ;
  - l'analyse de la Commission portant sur les redevances s'appuie presque exclusivement sur des éléments de preuve qui n'étaient pas disponibles en avril 2008 ;
  - la majorité des contrats utilisés par la Commission pour la comparaison des transactions portait sur des produits spécifiques, dérivés du café, autres que les grains de café torréfiés ;
  - la rémunération d'Alki était indissociablement liée à l'achat de grains de café vert auprès de SCTC, mais aucune des transactions dérivées des contrats utilisés par la Commission pour la comparaison n'était indissociablement liée à une autre transaction de cette manière ;
  - tous les producteurs tiers, mentionnés dans la décision attaquée, qui, à l'instar de SMBV, fournissaient des produits de café portant la marque Starbucks à des magasins ou à des revendeurs, versaient des redevances substantielles en contrepartie de l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction du café de Starbucks.
- 283 S'agissant des accords de production conclus par Starbucks avec des tiers, la Commission a examiné, dans une première étape, aux considérants 291 à 298 de la décision attaquée, si les contrats de torréfaction de café conclus par le groupe Starbucks avec dix entreprises tierces offraient un point de comparaison direct permettant de déterminer le montant de la redevance due par SMBV à Alki. À cet égard, la Commission a fondé son examen sur le paragraphe 1.36 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 2010, qui, aux fins de l'analyse de comparabilité entre les transactions contrôlées de l'entreprise contribuable et les transactions comparables sur le marché libre, énonce cinq facteurs de comparabilité, qui incluent les caractéristiques des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties, les clauses contractuelles, les circonstances économiques des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent. La Commission a également renvoyé, dans la note en bas de page n° 147 de la décision attaquée, au paragraphe 1.17 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 1995. Selon ce dernier, aux fins de l'analyse de comparabilité, les caractéristiques qui peuvent être importantes sont celles des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties, les clauses contractuelles, la situation économique respective des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent.
- 284 Dans une deuxième étape, aux considérants 299 à 304 de la décision attaquée, la Commission a constaté que, sur la base de ces dix transactions non contrôlées, le montant d'une redevance conforme à la pleine concurrence entre SMBV et Alki pouvait être déterminé en utilisant la méthode CUP.
- 285 Plus spécifiquement, premièrement, afin de déterminer le montant de la redevance en appliquant la méthode CUP, elle a comparé le paiement de la redevance de SMBV à Alki avec les paiements dus par des tiers à d'autres entreprises du groupe Starbucks, dans le cadre de transactions comparables conclues dans des conditions similaires sur le marché libre. Deuxièmement, la Commission a analysé

des contrats conclus par le groupe Starbucks avec l'entreprise de production non liée 1 ainsi qu'avec les entreprises désignées, au considérant 300 de la version de la décision attaquée publiée au *Journal officiel de l'Union européenne*, par les termes « entreprises de production non liées 2, 3, 4, 8, 9 et 10 » (ci-après, respectivement, l'« entreprise de production non liée 2 », l'« entreprise de production non liée 3 », l'« entreprise de production non liée 4 », l'« entreprise de production non liée 8 », l'« entreprise de production non liée 9 » et l'« entreprise de production non liée 10 »). Elle a alors constaté que lesdits tiers ne versaient pas de redevances sur la base de leurs accords de licence avec le groupe Starbucks s'ils n'exploitaient pas la propriété intellectuelle en matière de torréfaction directement sur le marché. Troisièmement, la Commission a constaté, s'agissant des relations entre le groupe Starbucks et les entreprises désignées, au considérant 303 de la version de la décision attaquée publiée au *Journal officiel de l'Union européenne*, par les termes « entreprises de production non liée 5, 6 et 7 » (ci-après, respectivement, l'« entreprise de production non liée 5 », l'« entreprise de production non liée 6 » et l'« entreprise de production non liée 7 »), que seuls les accords de licence pour la marque et la technologie conclus avec ces tiers par Starbucks prévoyaient le paiement d'une redevance.

- 286 Dans une troisième étape, la Commission a constaté, au considérant 309 de la décision attaquée, que les contrats de torréfaction de café conclus par le groupe Starbucks avec dix entreprises tierces n'exigeaient aucune redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. La Commission a donc conclu que, dans le cadre de la relation particulière entre SMBV et Alki, aucune redevance ne pouvait être due pour cette propriété intellectuelle.
- 287 Sans qu'il soit besoin, à ce stade, d'examiner si le choix par la Commission des éléments pertinents pour l'analyse de comparabilité, à savoir les caractéristiques des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties, les clauses contractuelles, la situation économique respective des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivaient, était entaché d'erreur, il y a lieu de constater qu'il existe plusieurs éléments dans le contexte de cette analyse qui s'opposent à la comparabilité entre, d'une part, les relations entre le groupe Starbucks avec des tiers et, d'autre part, les relations entre SMBV et Alki. Ces éléments sont exposées aux points 288 à 345 ci-après.

#### *1) Sur les contrats conclus postérieurement à l'APP*

- 288 Il y a lieu de faire observer que sept des dix contrats examinés par la Commission, à savoir ceux conclus avec les entreprises de production non liées 1, 3, 4, 7, 8, 9 et 10 l'ont été après la conclusion de l'APP. Dès lors que la Commission n'explique pas en quoi ces contrats étaient disponibles ou raisonnablement prévisibles au moment de la conclusion de l'APP, elle n'était pas en mesure, pour les raisons exposées aux points 243 à 251 ci-dessus, de fonder son analyse de l'APP sur des éléments postérieurs à sa conclusion. Il y a donc lieu d'écarter ces sept contrats de l'analyse de comparaison.

#### *2) Sur les contrats conclus avec des entreprises qui ne torréfient pas de café*

- 289 Ainsi qu'il a été exposé aux points 232 à 236 ci-dessus, SMBV est un torréfacteur de café vert qui paie à Alki une redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 290 Au considérant 295 de la décision attaquée, la Commission a reconnu que, parmi les dix entreprises tierces ayant conclu un contrat avec le groupe Starbucks, certaines ne torréfiaient pas de café. Or, il est notoire qu'une entreprise qui ne torréfie pas du café ne paiera pas une redevance au groupe Starbucks pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction aux fins de la production du café torréfié.
- 291 De plus, dans la décision attaquée, la Commission n'a pas apporté d'éléments indiquant que les contrats dans le cadre desquels le tiers ne produisait pas de café torréfié seraient comparables au contrat conclu entre SMBV et Alki. Certes, ce constat n'exclut pas que la Commission ait pu fonder

son analyse sur les transactions d'une entreprise qui n'exerçait pas tout à fait les mêmes fonctions que SMBV ou qui se trouvait dans une situation factuelle différente. Dans cette hypothèse, il lui incombait de justifier un tel choix et d'expliquer les adaptations qu'elle aurait effectuées dans son analyse afin de prendre en considération les différences entre les entreprises.

292 Dès lors, un contrat qui a été conclu avec une entreprise qui n'était pas un torréfacteur ne pouvait être utilisé, en l'espèce, sans ajustements ou adaptations, aux fins de l'analyse de comparaison afin de démontrer que le niveau de la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nul.

293 À cet égard, les contrats conclus avec les entreprises de production non liées 5, 6 et 7 ne concernaient pas, selon leur description dans la décision attaquée, la torréfaction de café vert. Étant donné que, dans le contexte des contrats en cause, les entreprises de production non liées 5, 6 et 7 n'ont pas exercé la fonction de torréfacteur de café, il y a lieu de conclure que les contrats conclus avec lesdites entreprises ne pouvaient être utilisés, en l'espèce, aux fins de l'analyse de comparaison.

### *3) Sur les contrats avec des entreprises qui n'ont pas assuré la vente de café torréfié aux magasins ou aux consommateurs*

294 Ainsi qu'il a été exposé au point 235 ci-dessus, les stocks que SMBV a acheté à SCTC et qu'elle a vendus aux magasins apparaissent dans le bilan de SMBV au motif que cette dernière est l'entité chargée de la conclusion des contrats et de la facturation avec les magasins. Il s'ensuit que SMBV est devenue propriétaire des stocks du café vert qu'elle a torréfié et qu'elle a vendu aux magasins. Or, force est de constater que, si SMBV était une entreprise autonome, elle n'aurait pas été en mesure de produire son café selon les spécifications du groupe Starbucks sans avoir obtenu le droit d'utiliser la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. Dès lors, elle n'aurait pas pu produire son café torréfié sans payer une redevance.

295 En revanche, ainsi qu'il a été exposé au point 236 ci-dessus, un producteur à façon ou un sous-traitant transforme des matières premières ou des produits semi-finis pour le compte du donneur d'ordre. Par conséquent, la propriété intellectuelle en matière de torréfaction ne représente pour lui qu'une spécification technique pour laquelle il ne payera pas de redevance au donneur d'ordre.

296 À cet égard, premièrement il y a lieu de faire observer que, dans le mémoire en défense dans l'affaire T-636/16, la Commission soutient que, s'agissant de leur relation contractuelle avec le groupe Starbucks, les entreprises de production non liées 1, 8 et 9 ont opéré dans le cadre d'accords de production à façon et qu'elles fabriquaient principalement des produits tels que du café aromatisé, de la poudre pour un produit à base de café bénéficiant d'une marque déposée ou du café soluble. Selon la Commission, les entreprises de production non liées 1, 8 et 9 ne sont pas devenues propriétaires des composants Starbucks. De plus, la Commission reconnaît que les accords avec les entreprises de production non liées 1, 8 et 9 diffèrent de l'accord en matière de torréfaction du café entre SMBV et Alki.

297 Deuxièmement, s'agissant du contrat conclu entre le groupe Starbucks et l'entreprise de production non liée 4, la Commission a précisé, au considérant 148, troisième tiret, de la décision attaquée, que celui-ci tendait à confier la torréfaction du café en sous-traitance. À cet égard, Starbucks soutient que l'entreprise de production non liée 4 achète le café vert au groupe Starbucks, puis le torréfie conformément aux courbes de torréfaction et aux recettes pour le mélange de grains fournies par celui-ci. Elle vend ensuite l'ensemble de son café torréfié à une filiale entièrement détenue par le groupe Starbucks, qui revend le café torréfié aux magasins.

298 Il découle de cette description que l'entreprise de production non liée 4 n'a pas vendu le café qu'elle a torréfié à des magasins. Elle a uniquement fourni le café torréfié, en tant que sous-traitant, à une entreprise du groupe Starbucks qui s'occupait de la vente de ce café. Dans ces conditions, la propriété

intellectuelle en matière de torréfaction ne constituait qu'une spécification technique de la production. Dès lors, le fait que l'entreprise de production non liée 4 n'a pas payé de redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction au groupe Starbucks n'implique pas que SMBV n'ait pas dû payer une redevance à Alki.

- 299 Troisièmement, s'agissant de l'entreprise de production non liée 10, la Commission explique dans ses écritures dans l'affaire T-636/16 que cette entreprise produisait et torréfiait les grains de café vert, directement achetés auprès de fournisseurs de café vert, et vendait tous les produits de café de la marque Starbucks à une seule entité du groupe Starbucks qui s'occupait de leur vente.
- 300 Il découle de cette description que l'entreprise de production non liée 10 n'a donc pas vendu son café torréfié à des magasins, mais à une entreprise du groupe Starbucks qui s'occupait de sa vente. Dans ces conditions, la propriété intellectuelle en matière de torréfaction ne constituait qu'une spécification technique de la production. Il n'est donc pas surprenant que cette entreprise n'ait pas payé au groupe Starbucks de redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 301 La Commission rétorque que tant les entreprises de production non liées 4 et 10 que SMBV fabriquent des produits de café dont elles ne sont pas le fournisseur indépendant sur le marché et qu'elles sont, dès lors, dans des situations comparables. Toutefois, cet argument ne saurait convaincre. En effet, il y a lieu de rappeler que, afin de déterminer si SMBV a bénéficié d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, il convient de comparer la situation de SMBV, en application de la mesure en question, à la situation d'une entreprise comparable exerçant ses activités de façon autonome dans des conditions de libre concurrence (voir points 148 et 149 ci-dessus). L'objet de comparaison dans le cadre d'une telle analyse est donc une entreprise autonome dans la situation de SMBV, à savoir une entreprise qui torréfie le café et le vend aux magasins, sur le marché.
- 302 Au regard de ces différences entre la situation de SMBV et celle des entreprises de production non liées 1, 4, 8, 9 et 10 et en l'absence d'éléments supplémentaires qui auraient indiqué qu'il existait néanmoins une comparabilité comparaison entre les contrats en cause, il y avait donc lieu d'écarter de l'analyse de comparabilité les contrats conclus entre le groupe Starbucks et lesdites entreprises.

#### *4) Sur les contrats visant des produits autres que le café torréfié*

- 303 Au considérant 295 de la décision attaquée, la Commission a reconnu que, parmi les dix entreprises tierces ayant conclu un contrat avec le groupe Starbucks, certains des tiers en question produisaient des boissons prêtes à boire ou d'autres produits et ingrédients pour la préparation de boissons et que, dès lors, toutes les dix entreprises tierces ne produisaient pas de café torréfié. Selon le même considérant, les contrats qui concernaient la torréfaction de café vert étaient ceux conclus avec les entreprises de production non liées 2, 3, 4 et 10.
- 304 Ainsi qu'il a été exposé au point 296 ci-dessus, la Commission a reconnu que, s'agissant de leur relation contractuelle avec le groupe Starbucks, les entreprises de production non liées 1, 8 et 9 fabriquaient principalement des produits tels que le café aromatisé, la poudre pour un produit à base de café bénéficiant d'une marque déposée ou le café soluble. De plus, la Commission reconnaît que les accords avec les entreprises de production non liées 1, 8 et 9 diffèrent, à cet égard, de l'accord en matière de torréfaction du café entre SMBV et Alki.
- 305 De plus, il convient de rappeler que la Commission soutient, dans le mémoire en défense dans l'affaire T-636/16, que son évaluation des contrats avec des tiers ne s'appuie pas, en principe, sur les accords conclus avec les entreprises de production non liées 5, 6 et 7, en raison des différences que présente le savoir-faire sous licence – à savoir la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, par opposition au savoir-faire en matière de production de boissons prêtes à boire – et de la place de ces entreprises dans la chaîne d'approvisionnement – à savoir le fait que SMBV torréfie les grains de café, puis les

revend à des distributeurs ou à des tiers producteurs, alors que les entreprises de production non liées 5, 6 et 7 produisent des produits liés au café qu'elles vendent directement à leurs clients, en l'occurrence principalement à des supermarchés.

- 306 Or, s'agissant des relations contractuelles entre le groupe Starbucks et les entreprises de production non liées 1, 5, 6, 7, 8 et 9, il y a lieu de faire observer que, dans la décision attaquée, la Commission n'apporte pas d'éléments qui indiqueraient que les contrats dans le cadre desquels le tiers ne produit pas de café torréfié aux fins de la vente à des magasins liés ou non liés du groupe Starbucks seraient comparables à celui conclu entre SMBV et Alki. En effet, il ressort notamment des considérants 298 et 300 de la décision attaquée que, dans le cadre de l'exercice de comparaison entre la redevance payée par SMBV à Alki et les redevances prévues, le cas échéant, dans les dix contrats conclus entre le groupe Starbucks et des tiers, la Commission a considéré que l'élément pertinent pour la comparabilité était la question de savoir si le tiers exploitait directement la propriété intellectuelle sur le marché en vendant les produits à des clients finaux.
- 307 Toutefois, les entreprises de production non liées 1, 5, 6, 7, 8 et 9 ne disposaient pas, selon la Commission, d'une fonction de torréfaction qui portait sur le même produit que la fonction de torréfaction de café de SMBV. La Commission n'est donc pas parvenue à démontrer que ces contrats étaient suffisamment comparables avec le contrat de torréfaction conclu entre SMBV et Alki.
- 308 Par conséquent, en l'espèce, pour cette raison, les contrats entre le groupe Starbucks et les entreprises de production non liées 1, 5, 6, 7, 8 et 9 doivent également être écartés de l'analyse de comparaison.

*5) Sur le contrat qui prévoit le paiement d'une redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction*

- 309 S'agissant du contrat conclu entre le groupe Starbucks et l'entreprise de production non liée 3, la Commission a soutenu, au deuxième tiret du considérant 148 de la décision attaquée, que, dans le cadre d'un contrat de licence pour la torréfaction, l'entreprise de production non liée 3 fournissait des prestations de services dans le domaine de la torréfaction du café. Le café aurait été vendu au groupe Starbucks ainsi qu'à une entreprise commune, détenue par l'entreprise de production non liée 3 et le groupe Starbucks (ci-après l'« entreprise commune »), qui exploitait les magasins Starbucks dans un pays en dehors de l'Union. L'entreprise de production non liée 3 aurait payé au groupe Starbucks une redevance pour la torréfaction du café, dont le montant aurait été fixe, pour une quantité déterminée de café vert produit et vendu à l'entreprise commune.
- 310 Au considérant 301 de la décision attaquée, la Commission a ajouté que l'entreprise de production non liée 3 versait une redevance au groupe Starbucks uniquement lorsqu'elle vendait sa production à l'entreprise commune. Dans cette hypothèse, selon la Commission, l'entreprise de production non liée 3 « exploit[ait] la propriété intellectuelle en matière de torréfaction de café directement sur le marché par le biais d'une partie liée », de sorte que le paiement d'une redevance « semble » couvrir la distribution à des tiers de produits portant la marque Starbucks par l'entreprise commune. Cette conclusion serait confirmée par le fait que, lorsque l'entreprise de production non liée 3 vendait le café torréfié au groupe Starbucks, et non à l'entreprise commune, et lorsque le groupe Starbucks assurait la distribution et l'exploitation de la marque sur le marché, l'entreprise de production non liée 3 n'aurait versé aucune redevance à Starbucks pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 311 À cet égard, force est de constater qu'il est constant entre la Commission et Starbucks que, lorsque l'entreprise de production non liée 3 vend ses grains torréfiés à l'entreprise commune pour un territoire déterminé, elle paie au groupe Starbucks une redevance de licence en matière de

torréfaction à un montant fixe par quantité de café torréfié et conditionné et que, lorsqu'elle vend ses grains torréfiés à Starbucks [*confidentiel*], aucune redevance de licence en matière de torréfaction n'est payée.

- 312 Ce constat contredit clairement la théorie de la Commission selon laquelle l'entreprise de production non liée 3 ne versait pas de redevance sur la base de son accord de licence conclu avec le groupe Starbucks si elle n'exploitait pas la propriété intellectuelle en matière de torréfaction directement auprès des consommateurs finaux sur le marché. Ainsi que Starbucks le fait valoir à bon droit, l'obligation pour l'entreprise de production non liée 3 de payer une redevance repose uniquement sur ses ventes de café torréfié aux magasins sur le territoire concerné, indépendamment de la question de savoir si les magasins distribuent du café torréfié au client final ou pas.
- 313 Dans ce contexte, la Commission fait valoir qu'il existe une différence entre la situation de l'entreprise de production non liée 3 et celle de SMBV, qui réside dans le fait que l'entreprise de production non liée 3 et les magasins Starbucks sur le territoire concerné sont contrôlés par la même entité, à savoir la société mère de l'entreprise de production non liée 3. La Commission ajoute que le paiement d'une redevance par l'entreprise de production non liée 3 « semble » être effectué pour le compte de l'entreprise commune, plutôt qu'au titre de la rémunération pour l'utilisation par l'entreprise de production non liée 3 de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 314 Or, tout d'abord, il y a lieu de constater que, ainsi qu'il a été exposé aux points 194 à 196 ci-dessus, il appartient, en principe, à la Commission de rapporter, dans la décision attaquée, la preuve de l'existence d'une aide.
- 315 Cette obligation n'est pas remplie si la Commission se borne à faire des constats *prima facie*, comme, en l'espèce, lorsqu'elle se limite à constater que le paiement d'une redevance « semble » couvrir la distribution à des tiers de produits portant la marque Starbucks par l'entreprise commune ou qu'il « semble » être effectué pour le compte de l'entreprise commune.
- 316 Ensuite, il convient de noter que la différence entre la situation de SMBV et celle de l'entreprise de production non liée 3 dont la Commission fait état, à savoir le fait que l'entreprise de production non liée 3 ait vendu son café torréfié par le biais de l'entreprise commune aux magasins Starbucks présents sur le territoire concerné, ne remet pas en cause le fait qu'une redevance de licence en matière de torréfaction, à un montant fixe par quantité de café torréfié et conditionné, a été payé par l'entreprise de production non liée 3 au groupe Starbucks. [*confidentiel*]
- 317 Enfin, la Commission soutient elle-même, dans ses écritures, que, l'entreprise de production non liée 3 et l'entreprise commune étant des parties liées, il n'est pas possible d'établir une comparaison directe avec la relation entre SMBV et les magasins Starbucks dans la région EMEA. Ce constat affaiblit d'autant plus la théorie de la Commission selon laquelle les relations contractuelles entre l'entreprise de production non liée 3 et le groupe Starbucks seraient comparables à celles existant entre SMBV et Alki et permettraient de conclure que la redevance devrait être nulle.
- 318 En résumé, il ressort de ce qui précède que, contrairement à ce qu'a affirmé la Commission dans sa décision attaquée, l'entreprise de production non liée 3 était un torréfacteur qui payait une redevance au groupe Starbucks pour l'utilisation d'une propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 319 Partant, pour les raisons exposées aux points 289 à 318 ci-dessus, il y a lieu de constater que la Commission n'est pas parvenue à démontrer qu'une comparaison entre, d'une part, les relations contractuelles entre Alki et SMBV et, d'autre part, les relations contractuelles entre le groupe Starbucks et les entreprises de production non liées 1 et 3 à 10 permettrait de conclure que le niveau de la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nul.

6) Sur le contrat conclu avec l'entreprise de production non liée 2

- 320 Il ressort du considérant 148, premier tiret, de la décision attaquée que, afin de sous-traiter la torréfaction du café, le groupe Starbucks a conclu deux types de contrats avec l'entreprise de production non liée 2, lesquels ont été modifiés à plusieurs reprises. D'une part, en vertu d'une convention de concession de technologie, conclue avant 2008, une entreprise du groupe Starbucks a octroyé à l'entreprise de production non liée 2 une licence non exclusive pour l'utilisation, notamment, de la technologie et du savoir-faire de Starbucks pour la production et la vente de café torréfié à des tiers sélectionnés avec lesquels Starbucks a conclu des contrats d'approvisionnement, à savoir, en substance, l'entreprise de production non liée 5. En contrepartie, l'entreprise de production non liée 2 devait exécuter les services de manière à garantir que le café torréfié soit de première qualité. À cette fin, l'entreprise de production non liée 2 devait satisfaire, notamment, des normes déterminées de contrôle de qualité fixées par Starbucks. La convention de concession de technologie précisait que l'entreprise de production non liée 2 ne devait pas payer de redevance pour la licence. D'autre part, un contrat d'approvisionnement en café vert précisait que l'entreprise de production non liée 2 avait l'obligation d'acheter le café vert exclusivement auprès du groupe Starbucks moyennant une rémunération fixe pour une certaine quantité. La convention de concession de technologie et le contrat d'approvisionnement ont été conclus avec deux entités différentes au sein du groupe Starbucks.
- 321 Aux considérants 300 et 302 de la décision attaquée, la Commission a ajouté que l'entreprise de production non liée 2 ne versait pas de redevance sur la base de son accord de licence conclu avec le groupe Starbucks si elle n'exploitait pas directement sur le marché la propriété intellectuelle en matière de torréfaction en vendant les produits à des clients finaux. Toutefois, il y a lieu de constater qu'il ressort de la description faite au considérant 148 de la décision attaquée que l'entreprise de production non liée 2 n'a pas vendu son café torréfié à des consommateurs finaux.
- 322 S'agissant de la question de savoir si l'entreprise de production non liée 2 se trouvait dans une situation comparable à celle de SMBV, force est de constater que l'arrangement contractuel entre l'entreprise de production non liée 2 et le groupe Starbucks est étroitement lié à celui conclu entre l'entreprise de production non liée 5 et le groupe Starbucks. En effet, plusieurs années avant la conclusion de l'APP, l'entreprise de production non liée 5 et SMBV ont conclu un accord d'approvisionnement dans lequel le groupe Starbucks s'est engagé à livrer des grains de café torréfiés, du concentré et d'autres ingrédients du café à l'entreprise de production non liée 5.
- 323 À un moment ultérieur, mais antérieur à la conclusion de l'APP, l'entreprise de production non liée 5 et SMBV ont conclu un contrat de délégation [*confidentiel*] auquel l'entreprise de production non liée 2 a adhéré le même jour.[*confidentiel*]
- 324 [*confidentiel*]
- 325 [*confidentiel*]
- 326 Il découle de ces dispositions que le rôle de l'entreprise de production non liée 2 était différent de celui de SMBV, qui, selon la Commission, était un torréfacteur qui assurait également la vente du café torréfié aux magasins Starbucks. En effet, selon le contrat de délégation, l'entreprise de production non liée 2 a approvisionné l'entreprise de production non liée 5, aux fins de permettre au groupe Starbucks de satisfaire à ses obligations contractuelles envers cette dernière, telle qu'elles découlaient de l'accord d'approvisionnement.
- 327 Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler que, dans la décision attaquée, la Commission a classifié la nature de l'arrangement contractuel entre le groupe Starbucks et l'entreprise de production non liée 2 comme étant un contrat de sous-traitance (voir point 320 ci-dessus). Toutefois, ainsi qu'il a été exposé au point 236 ci-dessus, un tel sous-traitant se limite à exécuter la torréfaction conformément aux

instructions du donneur d'ordre afin de satisfaire à l'obligation contractuelle de fourniture de café torréfié qui lui incombe. Dans ces conditions, le torréfacteur ne fait que suivre les prescriptions techniques du donneur d'ordre.

- 328 Or, force est de constater que la Commission n'apporte pas, dans la décision attaquée, d'éléments suffisants qui indiqueraient qu'un tel contrat de sous-traitance serait comparable à celui conclu entre SMBV et Alki aux fins de la détermination du niveau de la redevance.
- 329 En tout état de cause, à supposer même que, aux fins de la détermination du niveau de la redevance, les arrangements contractuels entre le groupe Starbucks et l'entreprise de production non liée 2 soient comparables à ceux conclus entre SMBV et Alki, la Commission s'est bornée, au considérant 302 de la décision attaquée, à rejeter l'argument de Starbucks selon lequel un facteur de majoration plus élevé sur les coûts des grains de café vert que l'entreprise de production non liée 2 a payé au groupe Starbucks constituerait une rémunération « déguisée » de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. Dans ce contexte, d'une part, elle a affirmé que la majoration « semble » avoir été répercutée entièrement sur l'entreprise de production non liée 5. D'autre part, elle a soutenu qu'il « n'existait aucune raison de penser qu'une majoration sur un prix d'achat ne serait pas répercutée directement sur [l'entreprise de production non liée 5] ou qu'elle n'aurait pas d'autre incidence sur les conditions commerciales pratiquées entre [l'entreprise de production non liée 5] et [l'entreprise de production non liée 2], cet arrangement contractuel n'ayant pas été conclu isolément des dispositions contractuelles entre [le groupe] Starbucks et [l'entreprise de production non liée 5] ».
- 330 Toutefois, les considérations exposées au considérant 302 de la décision attaquée ne changent en rien le constat selon lequel la position de « sous-traitant » de l'entreprise de production non liée 2 n'est pas suffisante afin de conclure que SMBV, en tant que vendeur de son café torréfié, n'aurait dû payer aucune redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 331 De plus, s'agissant de la question de savoir si le facteur de majoration plus élevé sur les coûts des grains de café vert payé par l'entreprise de production non liée 2 au groupe Starbucks constituait la rémunération d'une propriété intellectuelle en matière de torréfaction de café, il y a lieu de noter que l'argument de la Commission selon lequel le facteur de majoration plus élevé sur les coûts des grains de café payé par l'entreprise de production non liée 2 « semble » être transféré à l'entreprise de production non liée 5 est spéculatif et n'exclut pas, en tant que tel, qu'une rémunération pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction a effectivement été payée au groupe Starbucks par l'entreprise de production non liée 2.
- 332 En revanche, plusieurs éléments suscitent des doutes concernant l'argument de la Commission selon lequel, en l'espèce, aucune rémunération pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'a été payée au groupe Starbucks par l'entreprise de production non liée 2.
- 333 Premièrement, il y a lieu de constater que, de prime abord, le niveau du prix pour les grains de café vert fournis par SMBV, payé par l'entreprise de production non liée 2 au groupe Starbucks, semble élevé au regard des chiffres invoqués par Starbucks dans la note en bas de page n° 189 de la requête dans l'affaire T-636/16. La Commission ne conteste pas ces chiffres. D'ailleurs, au considérant 302 de la décision attaquée, la Commission n'a pas contesté l'affirmation faite par les correspondants Starbucks selon laquelle ledit prix était élevé.
- 334 Deuxièmement, la Commission soutient qu'elle a constaté dans la décision attaquée que le contrat de licence pour la technologie précisait que l'entreprise de production non liée 2 ne devrait payer aucune redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. Elle considère que, par conséquent, il appartenait au Royaume des Pays-Bas et à Starbucks de prouver que la différence dans les prix du café vert représentait une rémunération « déguisée » pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, ce qu'ils ne seraient pas parvenus à faire.

- 335 Or, il y a lieu de rappeler que les lignes directrices de l'OCDE dans leurs versions de 1995 et de 2010, sur lesquelles la Commission fonde son analyse de comparabilité, prévoient expressément, à leur paragraphe 6.17, que la contrepartie de l'utilisation d'un bien incorporel peut être incluse dans le prix facturé pour la vente de produits, lorsque, par exemple, une entreprise vend à une autre entreprise des produits non finis tout en mettant à la disposition de cette dernière son expérience pour les opérations ultérieures d'ouvrage. Dans ce contexte, il y a lieu de constater que la Commission soutient, à juste titre, qu'une différence de prix est, en principe, distincte d'une redevance, qui implique potentiellement des conséquences fiscales différentes, ce qui est d'ailleurs repris, en substance, au paragraphe 6.19 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 2010.
- 336 En l'espèce, il ressort clairement de la décision attaquée que Starbucks avait fait valoir au cours de la procédure administrative que le facteur de majoration plus élevé sur les coûts des grains de café vert que l'entreprise de production non liée 2 a payé au groupe Starbucks constituait une rémunération de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 337 Dans ces circonstances, les arguments des correspondants Starbucks, soulevés lors de la procédure administrative, ne pouvaient pas être écartés sur le fondement du simple constat que le contrat de licence pour la technologie prévoyait que l'entreprise de production non liée 2 ne devrait payer aucune redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 338 Troisièmement, si la Commission soutient, à juste titre, que la fourniture de grains de café vert et la concession de sous-licence de propriété intellectuelle sont des transactions distinctes sur le fondement de deux contrats conclus avec des contreparties différentes au sein du groupe Starbucks, il n'en demeure pas moins que la convention de concession de technologie entre le groupe Starbucks et l'entreprise de production non liée 2 indique, [confidentiel].
- 339 Quatrièmement, la Commission ajoute, en substance, que la différence de prix entre les grains de café vert achetés respectivement par l'entreprise de production non liée 2 et ceux achetés par SMBV peut avoir plusieurs autres explications, telles que, tout d'abord, le fort pouvoir de négociation de Starbucks [confidentiel], ensuite, le fait que l'entreprise de production non liée 2 n'achète pas ses grains de café vert directement auprès de SCTC, mais auprès de Starbucks [confidentiel], qui les achète auprès de SCTC et les lui revend, ce qui pourrait également entraîner une majoration supplémentaire sur le coût pour couvrir la valeur ajoutée par Starbucks [confidentiel], ou, enfin, la différence des conditions de livraison.
- 340 Tout d'abord, il importe de faire observer que l'argument de la Commission selon lequel Starbucks [confidentiel] possédait un pouvoir de négociation tellement important, par rapport à l'entreprise de production non liée 2, qu'il lui permettait de demander un prix bien plus élevé que celui qu'elle était capable d'obtenir de [confidentiel] SMBV n'est pas convaincant.
- 341 Ensuite, si la Commission soutient que le fait que l'entreprise de production non liée 2 n'achète pas ses grains de café vert directement auprès de SCTC, mais auprès de Starbucks [confidentiel] qui les achète auprès de SCTC et les lui revend, pourrait également entraîner une majoration supplémentaire sur le coût pour couvrir [confidentiel], elle n'explique toutefois pas [confidentiel]. Or, Starbucks rétorque, à cet égard, que SCTC prend intégralement en charge le processus d'approvisionnement, qui comprend le transport des grains de café depuis le port d'origine jusqu'au port de destination, où ils sont livrés à l'entreprise de production non liée 2, sans aucune transformation. En outre, selon Starbucks, pour des raisons d'efficacité administrative, [confidentiel]. Il convient donc de rejeter également cet argument de la Commission.
- 342 Enfin, la Commission fait valoir qu'il existe une différence dans les conditions de livraison des grains de café vert dont bénéficient l'entreprise de production non liée 2 et SMBV. Elle avance que Starbucks [confidentiel] vend les grains de café vert à l'entreprise de production non liée 2 au prix CAF (coût, assurance et fret) au port d'entrée du territoire dans lequel celle-ci exerce son activité économique,

tandis que les grains de café vert que SMBV se procure auprès de SCTC sont livrés au prix FAB (franco à bord) au port d'Amsterdam (Pays-Bas). Toutefois, force est de constater, d'une part, que la Commission ne chiffre pas son affirmation selon laquelle la différence des coûts pour une livraison à un prix FAB par rapport à un prix CAF peut être considérable. D'autre part, Starbucks soutient, quant à elle, que la différence des coûts entre une livraison à un prix FAB et une livraison à un prix CAF est trop faible pour expliquer le « facteur de majoration plus élevé ». La Commission n'est donc pas parvenue à démontrer son affirmation selon laquelle le « facteur de majoration plus élevé » ne pouvait pas représenter, même partiellement, une rémunération pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, du fait qu'il était entièrement dû à la différence de conditions de livraison entre les contrats en question.

- 343 Dans ces conditions, ni la motivation succincte donnée au considérant 302 de la décision attaquée ni les autres explications fournies par la Commission, contestées par Starbucks, ne permettaient à la Commission de conclure que les contrats passés entre le groupe Starbucks et l'entreprise de production non liée 2 démontraient, à suffisance de droit, que cette entreprise ne payait aucune rémunération au groupe Starbucks pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 344 Il s'ensuit que, sur le fondement de ce qu'elle a exposé dans la décision attaquée, la Commission n'est pas parvenue à démontrer à suffisance de droit que le contrat entre le groupe Starbucks et l'entreprise de production non liée 2 permettrait de considérer que la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nulle.
- 345 En résumé, il s'ensuit que la Commission n'est pas parvenue à démontrer, sur le fondement de sa comparaison avec les contrats conclus avec les dix entreprises de production non liées, que la redevance aurait dû être nulle. En effet, les contrats conclus avec les entreprises de production non liées 1, 3, 4, 7, 8, 9 et 10 ont été conclus postérieurement à l'adoption de l'APP. Les contrats conclus avec les entreprises de production non liées 5, 6 et 7 concernent, quant à eux, des entreprises qui ne torrèfient pas de café. Les contrats conclus avec les entreprises de production non liées 1, 4, 8, 9 et 10 ne sont pas des contrats de revente. Les contrats conclus avec les entreprises de production non liées 1, 5, 6, 7, 8 et 9 concernent des produits autres que le café torrèfié et le contrat conclu avec l'entreprise de production non liée 3 indique la possibilité du paiement d'une redevance. Concernant l'analyse du contrat conclu avec l'entreprise de production non liée 2, les arguments succincts et spéculatifs de la Commission ne suffisent pas à démontrer que cette entreprise ne payait aucune rémunération au groupe Starbucks pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction.
- 346 Partant, il ressort des considérations exposées aux points 288 à 345 ci-dessus que la Commission n'a pas démontré que l'application de la méthode CUP sur le fondement d'une comparaison avec les contrats conclus entre le groupe Starbucks et les dix entreprises de production non liées aurait abouti à la conclusion que la redevance payée par SMBV à Alki pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, si elle avait été fixée dans des conditions de marché, aurait dû être nulle.

***g) Sur les accords conclus entre les concurrents de Starbucks et des torrèfacteurs tiers***

- 347 La Commission a également comparé la redevance payée par SMBV à Alki avec ce qui était prévu par plusieurs accords conclus entre les concurrents de Starbucks et des torrèfacteurs tiers. La Commission a considéré qu'il ressortait de cette analyse de comparaison qu'aucune redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'aurait dû être payée par SMBV à Alki.

- 348 Il ressort en effet du considérant 309 de la décision attaquée que, pour déterminer si SMBV a versé à Alki une redevance conforme au principe de pleine concurrence pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, la Commission a comparé l'accord conclu entre Alki et SMBV à plusieurs accords conclus entre les concurrents de Starbucks et des torréfacteurs tiers. Dans ce contexte, la Commission s'est référée aux réponses de Melitta, de Dallmayr et de l'entreprise Y.
- 349 Starbucks conteste l'analyse menée par la Commission. Elle considère que les accords concernant Melitta et l'entreprise X sont « des accords par lesquels le producteur à façon ou contractuel, à la différence de SMBV, fournit les produits finis à son mandant et non pas directement aux clients du mandant ». Cela rendrait ces accords foncièrement différents du contrat de torréfaction et, par conséquent, leur examen serait dépourvu de pertinence en l'espèce. Il convient donc d'examiner si ces trois relations contractuelles étaient comparables au contrat de torréfaction entre SMBV et Alki.
- 350 Premièrement, s'agissant de Melitta, la Commission a indiqué, au considérant 306 de la décision attaquée, que cette entreprise concurrente de Starbucks lui aurait expliqué qu'elle ne recevait pas de redevance de la part des tiers auxquels elle sous-traitait la torréfaction de café, même si elle mettait ses courbes de torréfaction à la disposition de ceux-ci.
- 351 À cet égard, il y a lieu de faire observer qu'il ressort des considérants 207 et 208 de la décision attaquée que, dans certaines situations où les capacités de torréfaction étaient épuisées, Melitta aurait sous-traité la torréfaction du café (outsourcing). Toutefois, il ne découle pas de cette description que le torréfacteur tiers ait effectivement vendu le café torréfié à des magasins ou à d'autres consommateurs.
- 352 Il y a donc de lieu de constater que, selon les constatations exposées dans la décision attaquée, la situation de Melitta n'est pas comparable à celle de SMBV.
- 353 Deuxièmement, s'agissant de l'entreprise Y, qui appartient à un groupe de société, la Commission a indiqué, aux considérants 211 et 307 de la décision attaquée, que celle-ci faisait torréfier le café par une entreprise du groupe désignée comme producteur à façon et que ce torréfacteur ne payait pas de redevance au groupe.
- 354 Force est de constater qu'il ressort de cette description que le torréfacteur du groupe dont faisait partie l'entreprise Y a opéré en tant que producteur à façon. Le torréfacteur transformait le café vert pour le compte d'une autre entreprise au sein du groupe dont faisait partie l'entreprise Y. Cela signifie que le torréfacteur n'a pas vendu le café torréfié à des magasins ou à d'autres consommateurs.
- 355 Il découle donc des constatations opérées dans la décision attaquée que la situation de l'entreprise Y n'est pas comparable à celle de SMBV.
- 356 Troisièmement, s'agissant de Dallmayr, il est exposé au considérant 308 de la décision attaquée que ce concurrent jugeait inhabituel de faire payer une redevance à l'entreprise qui torréfiait le café, estimant qu'il serait plus logique que les clients paient le torréfacteur et non l'inverse. En effet, il ressort des considérants 204 et 205 de la décision attaquée que Dallmayr a soutenu que la torréfaction du café s'effectuait soit en tant qu'activité distincte, soit en tant qu'activité intégrée verticalement dans une entreprise. Elle a précisé que la fonction d'achat était « généralement » intégrée dans la torréfaction. Dallmayr considérerait ainsi que le paiement d'une redevance par un tiers qui fournissait des services relatifs à la torréfaction de café était plutôt inhabituel. Selon Dallmayr, ce serait en réalité plutôt le client qui paierait le torréfacteur et non l'inverse.
- 357 À cet égard, il y a lieu de faire observer que Dallmayr a seulement affirmé qu'elle considère le paiement d'une redevance dans le domaine de la torréfaction comme étant « plutôt inhabituel ». Cette affirmation n'exclut pas qu'une telle redevance puisse tout de même être prévue. Les déclarations de Dallmayr ne contredisent donc pas l'existence d'une redevance telle que celle payée par SMBV.

- 358 Il ressort donc des considérations exposées aux points 347 à 357 ci-dessus que la Commission n'a pas démontré que les accords conclus entre les concurrents de Starbucks et des torréfacteurs tiers, identifiés dans la décision attaquée, étaient pertinents aux fins de l'analyse de la situation de SMBV. En effet, les constats opérés, à cet égard, dans la décision attaquée ne permettent pas de conclure que ces accords étaient comparables à l'accord de torréfaction. Dès lors, même à supposer avéré qu'aucune redevance n'ait été versée dans le cadre des accords conclus entre les concurrents de Starbucks et des torréfacteurs tiers, cette circonstance ne suffirait pas à démontrer qu'aucune redevance pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'aurait dû être versée par SMBV à Alki.
- 359 Pour les raisons exposées aux points 279 à 358 ci-dessus, il convient donc de constater que la Commission n'a pas démontré, de la façon requise par la jurisprudence exposée aux points 194 à 196 ci-dessus, que la redevance aurait dû être nulle. Dès lors, il y a lieu d'accueillir, sur ce fondement, les recours du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks dans la mesure où ils concernent la deuxième ligne de raisonnement de la décision attaquée. De ce fait, il n'est pas nécessaire d'examiner les arguments du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks par lesquels ils contestent le rejet de leurs arguments soulevés, lors de la procédure administrative, aux fins de justifier l'existence de la redevance (voir point 230 ci-dessus).

***h) Sur l'argument selon lequel le niveau de la redevance aurait dû être moins élevé que le niveau entériné par l'APP***

- 360 Ainsi que cela a été exposé au point 229 ci-dessus, la Commission a indiqué, dans la décision attaquée, que le caractère variable de la redevance pendant la période allant de 2006 à 2014 était un « premier signe » indiquant que le montant de ce paiement n'était pas lié à la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction. À cet égard, la Commission a expliqué, lors de l'audience, qu'il ressortait des considérants 287 à 289 et de la note en bas de page n° 146 de la décision attaquée que la redevance aurait dû être fixée à un niveau moins élevé que celui entériné par l'APP.
- 361 Or, tout d'abord, il y a lieu de relever que, au considérant 287 de la décision attaquée, la Commission s'est bornée à reproduire certaines constatations opérées dans la décision d'ouverture, sans pourtant en tirer une quelconque conséquence pour la décision attaquée. Ensuite, au considérant 288 de la décision attaquée, la Commission a expliqué que, pour la période allant de 2006 à 2014, elle a calculé combien le montant annuel de la redevance versée à Alki par SMBV représentait en tant que pourcentage des ventes annuelles de café torréfié par SMBV dans les magasins, ce qui aurait confirmé ses doutes concernant les fluctuations de la redevance. Enfin au considérant 289 de la décision attaquée, la Commission a ajouté que le caractère variable de la redevance était un « premier signe » indiquant que le montant de ce paiement n'était pas lié à la valeur de la propriété intellectuelle pour laquelle cette redevance avait été payée. La note en bas de page n° 146 de la décision attaquée mentionne, en substance, que, « [à] titre d'illustration, [...] [a]ucun des contrats [examinés par la Commission] ne concernait le paiement d'une rémunération pour une technologie de torréfaction de café commercialisée sous licence ».
- 362 Force est donc de constater que ni les considérants 287 à 289 de la décision attaquée ni la note en bas de page n° 146 de ladite décision ne contiennent un quelconque argument selon lequel le niveau de la redevance aurait dû être moins élevé que le niveau entériné par l'APP. En effet, ces considérants se bornent à constater, d'une part, que la variabilité de la redevance indique qu'elle n'était pas liée à la valeur de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction, et, d'autre part, que ladite redevance n'aurait nullement dû être payée.
- 363 En revanche, il convient de constater qu'il ressort, notamment, des considérants 290, 318, 339 et 445 de la décision attaquée que la Commission a constaté que la redevance aurait dû être exactement nulle. A fortiori, au considérant 340 de la décision attaquée, la Commission a précisé qu'il n'était pas

utile d'estimer le niveau de la redevance et que, en d'autres termes, le bénéfice reversé par SMBV à Alki au titre de redevance pour la propriété intellectuelle en matière de torréfaction aurait dû être entièrement imposable aux Pays-Bas.

364 Il découle de ces considérations que la décision attaquée ne contient aucune considération qui aurait été identifiable par le Royaume des Pays-Bas et Starbucks selon laquelle la redevance aurait dû être fixée à un niveau moins élevé que celui entériné par l'APP.

365 En tout état de cause, à supposer même qu'il ressorte de façon suffisamment claire de la décision attaquée que la redevance aurait dû être fixée à un niveau moins élevé que le niveau entériné par l'APP, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks contestent, en substance, l'argument de la Commission selon lequel le niveau de la redevance est dissocié de sa valeur économique.

366 Dans ce contexte, il convient de noter que, certes, il ne peut être nié que le caractère variable de la redevance pose des questions quant à la rationalité économique de la redevance. En effet, en l'espèce, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks n'ont fourni aucune explication convaincante justifiant le choix d'une méthode inhabituelle pour déterminer le niveau de la redevance.

367 Toutefois, le caractère résiduel de ladite redevance implique simplement qu'elle a été calculée, en principe, à partir de la détermination du niveau des autres charges et des revenus pertinents ainsi que d'une estimation du niveau du bénéfice imposable de SMBV. Si lesdits paramètres étaient correctement identifiés, le seul caractère résiduel de la redevance n'exclurait pas que le niveau de la redevance résiduelle puisse correspondre à sa valeur économique.

368 Force est de constater que les constats opérés aux considérants 287 à 289 de la décision attaquée n'étaient pas suffisants pour démontrer que la redevance aurait dû être fixée à un niveau moins élevé que celui entériné par l'APP pendant toute la période allant de 2006 à 2014, notamment au motif que la décision attaquée ne précise pas quel est le niveau de la redevance que la Commission aurait considéré comme étant approprié.

369 De plus, il y a lieu de relever que, dans le contexte de la constatation effectuée au considérant 289 de la décision attaquée, la Commission a fait référence à la note en bas de page n° 146 de la décision attaquée, selon laquelle il était indiqué ce qui suit :

« [U]ne analyse utilisant RoyaltyStat révèle que, pour le deuxième trimestre 2015, sur les 168 contrats disponibles par l'intermédiaire de la banque de données pour les secteurs dans lesquels seule la technologie est accordée sous licence, la valeur médiane de la redevance correspondait à 5 % des ventes (sur la base de 143 de ces contrats pour lesquels la rémunération de licence était définie sous forme d'un pourcentage de la valeur des ventes, et non sous forme d'un montant versé par unité vendue). Aucun des contrats disponibles par l'intermédiaire de la base de données RoyaltyStat ne concernait le paiement d'une rémunération pour une technologie de torréfaction de café commercialisée sous licence. Seuls quelques cas concernaient l'octroi de licences pour une technologie de ce type en combinaison avec des marques. »

370 À cet égard, il y a lieu de constater, premièrement, que ces considérations ont été faites uniquement « [à] titre d'illustration », deuxièmement, que si la Commission fait valoir qu'une redevance a été payée « pour les secteurs dans lesquels seule la technologie est accordée sous licence » et qu'il y avait des exemples d'un « octroi de licences pour une technologie de ce type en combinaison avec des marques », elle n'explique néanmoins pas quel serait le niveau approprié d'une telle redevance et, troisièmement, que la Commission n'a pas expliqué les raisons pour lesquelles elle considérerait que des données relatives à l'année 2015 étaient raisonnablement prévisibles au moment de la conclusion de l'APP en 2008.

- 371 La Commission n'a donc pas démontré à suffisance de droit son affirmation selon laquelle, pendant toute la période allant de 2006 à 2014, le niveau de la redevance n'était pas lié à la valeur de la propriété intellectuelle pour laquelle elle avait été payée et selon laquelle, de ce fait, un avantage économique avait été conféré à SMBV.
- 372 Il s'ensuit qu'il y a lieu de rejeter l'argument de la Commission selon lequel elle aurait démontré dans la décision attaquée que la redevance aurait dû être fixée à un niveau moins élevé que celui entériné par l'APP.
- 373 Partant, il convient d'accueillir la deuxième branche du troisième moyen dans l'affaire T-760/15 et la quatrième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16, dans la mesure où le Royaume des Pays-Bas et Starbucks contestent que la Commission ait démontré, dans le cadre de la deuxième ligne de raisonnement, que la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nulle et qu'il en résultait un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, sans qu'il soit besoin d'examiner l'argument de Starbucks selon lequel la Commission aurait été obligée de déterminer un intervalle de pleine concurrence pour la redevance.

### ***3. Sur la détermination annuelle des coûts des grains de café vert (troisième ligne de raisonnement)***

- 374 Le Royaume des Pays-Bas et Starbucks soulèvent, en substance, deux griefs à l'encontre de l'analyse faite par la Commission dans le cadre de la troisième ligne de raisonnement de la décision attaquée, selon laquelle le niveau du prix des grains de café vert était surévalué alors que la question de savoir si celui-ci était conforme au principe de pleine concurrence n'avait fait l'objet d'aucun examen dans l'APP. Par le premier grief, Starbucks soutient que la troisième ligne de raisonnement porte sur un élément des coûts de SMBV qui était en dehors de la portée de la mesure contestée telle que définie dans la décision attaquée. Par le second grief, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks contestent la constatation selon laquelle le niveau du taux de marge appliqué aux coûts des grains de café vert vendus par SCTC à SMBV ne serait pas conforme à un niveau de pleine concurrence.

#### ***a) Sur la question de savoir si le prix des grains de café vert était en dehors de la portée de la mesure contestée***

- 375 S'agissant du premier grief, Starbucks soutient, en substance, que la troisième ligne de raisonnement de la Commission, concernant le prix des grains de café vert, vise un élément des coûts de SMBV qui était en dehors de la portée de la mesure contestée telle que définie dans la décision attaquée. En effet, Starbucks fait observer que la Commission n'a pas examiné la question du prix du café vert en se plaçant au moment de la conclusion de l'APP, soit en avril 2008. Elle ajoute, dans le cadre de la réplique, que certains arguments soulevés dans le mémoire en défense dans l'affaire T-636/16 indiquent que les avantages fiscaux identifiés par la Commission résultant du prix des grains de café vert pour les années 2011 à 2014 ne peuvent pas être attribués à l'APP. En effet, les avantages fiscaux allégués résultant du prix des grains de café vert ne pourraient être attribués à l'APP mais aux déclarations annuelles entérinant ces prix et seraient donc en dehors de la portée de la « décision attaquée ».
- 376 La Commission fait valoir qu'il ressort clairement de la décision attaquée ainsi que du mémoire en défense dans l'affaire T-636/16 que le prix pour les grains de café vert aurait dû être examiné afin d'établir si le niveau de ce prix était trop élevé et aboutissait à une réduction du profit imposable de SMBV.
- 377 S'agissant de la portée de la mesure contestée telle qu'elle est établie par la décision attaquée, il y a lieu de constater que, aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la décision attaquée, la mesure qui constitue une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et qui était mise à exécution par le Royaume des Pays-Bas en

violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE est l'APP, « que les autorités néerlandaises ont conclu avec [SMBV] le 28 avril 2008 ». Il ressort de cette disposition ainsi que de la définition exposée au considérant 40 de la décision attaquée que la mesure contestée est donc constituée uniquement de l'APP.

- 378 À cet égard, force est de constater qu'il découle des dispositions de l'APP (voir points 12 à 16 ci-dessus) que celui-ci détermine la méthode de calcul de la rémunération de SMBV pour ses activités de production et de distribution, laquelle sert à établir la base imposable aux fins du paiement par SMBV de l'impôt sur les sociétés néerlandais. Dans ce contexte, si l'APP fait référence au prix des grains de café vert payé par SMBV à SCTC en constatant que ces coûts sont exclus de la base des coûts de SMBV, il ne règle pas la question de savoir à quel niveau les prix de transfert pour l'achat des grains de café vert devrait être fixé. En effet, il y a lieu de distinguer la question de savoir si le coût des grains de café vert fait partie de l'assiette de coûts pour le calcul de la base imposable de celle de savoir quel est le montant du prix de transfert de ces transactions qui a effectivement été déterminé pour une année donnée. Or l'APP ne contient aucun élément permettant de déterminer ce montant, de sorte que les autorités néerlandaises n'ont pas validé, dans le cadre de l'APP, de méthode de détermination des prix de transfert, ni de niveau de prix, concernant les grains de café vert.
- 379 Il y a lieu de préciser que, en l'absence de détermination du niveau du prix pour l'achat des grains de café vert dans l'APP, la fixation annuelle du prix des grains de café, notamment pour les années 2011 à 2014, aurait dû être opérée, le cas échéant, dans le cadre des avis d'imposition annuels.
- 380 Il s'ensuit que la détermination annuelle du niveau des coûts des grains de café vert n'a pas été visée par l'APP et était, par conséquent, en dehors de la portée de la mesure contestée. Ce constat n'est pas remis en cause par les arguments de la Commission.
- 381 Premièrement, la Commission considère que l'APP, qui constitue la mesure contestée, aurait dû prédéterminer le prix de transfert pour les grains de café vert à compter de l'exercice fiscal 2011. En effet, selon le considérant 447 de la décision attaquée, le bénéfice comptable de SMBV résultant des coûts des grains de café vert pour les années fiscales à compter de l'année 2011 aurait dû être déterminé à un niveau plus élevé. En effet, il ressort des considérants 360 et 361 de la décision attaquée que, selon la Commission, le rapport sur les prix de transfert a omis d'examiner la question de savoir si le prix des grains de café vert, payé par SMBV à SCTC, était de pleine concurrence. Selon la Commission cela « implique » que la méthode proposée dans ce rapport pour déterminer le bénéfice imposable de SMBV confère à cette dernière un avantage sélectif. De plus, la Commission a soutenu, au considérant 348 de la décision attaquée, que l'APP aurait dû fixer en 2008 un prix de pleine concurrence dont il n'aurait pas été possible de s'écarter en 2011, notamment par une augmentation de la majoration, sauf moyennant un remplacement ou une modification de ce prix dans l'APP.
- 382 Toutefois, il y a lieu de constater que le rapport sur les prix de transfert ne contient aucun examen des prix de transfert applicables pour des transactions spécifiques tels que le prix des grains de café vert demandé par SCTC à SMBV. En revanche, il expose la méthode de calcul de la rémunération de SMBV pour ses activités de production et de distribution, laquelle constitue la base imposable aux fins de l'impôt sur les sociétés néerlandais.
- 383 L'APP ne consiste qu'en l'obtention d'une confirmation, en amont, du traitement fiscal d'un contribuable. Or, une décision anticipative telle que l'APP ne couvre pas nécessairement l'intégralité des aspects du traitement fiscal d'un contribuable, mais peut se borner à traiter de certaines questions précises. Il ressort d'ailleurs de la page 28 du rapport sur les prix de transfert que le conseiller fiscal du groupe Starbucks a considéré que les transactions relatives au café vert étaient des transactions différentes de celles pour lesquelles l'APP avait été demandé.

- 384 Or, d'une part, la Commission n'a apporté aucun élément indiquant que, en droit néerlandais, qui est le droit pertinent à cet égard, la question de savoir si le niveau du prix des grains de café vert payé par SMBV à SCTC était de pleine concurrence aurait dû être examinée dans l'APP.
- 385 D'autre part, le seul fait que l'APP ne prédétermine pas un niveau de prix de transfert pour les grains de café vert ne signifie pas, en soi, que l'APP, en fixant la méthode pour la détermination de la rémunération de SMBV, aurait conféré un avantage à SMBV pour ses activités de production et de distribution.
- 386 Deuxièmement, la Commission fait observer, dans ses écritures, que la mise en œuvre technique de l'APP, par les avis d'imposition annuels, constitue également l'octroi d'une aide. Toutefois, une telle constatation ne découle pas de la décision attaquée. La Commission se réfère à cet égard à l'article 1<sup>er</sup> de la décision attaquée, qui fait référence au fait que, sur le fondement de l'APP, SMBV « peut déterminer pendant dix ans l'impôt des sociétés dont elle est redevable chaque année [au Royaume des] Pays-Bas ». La Commission ajoute que la décision attaquée fait de nombreuses références au bénéfice imposable de SMBV tel que déterminé par l'APP. Selon elle, l'APP n'aurait aucune valeur sauf s'il est utilisé pour la « préparation des déclarations d'impôt ». À cet égard, elle invoque le considérant 225 de la décision attaquée, qui énonce que l'APP implique que l'administration fiscale néerlandaise accepte l'allocation des bénéfices proposée par Starbucks sur la base de laquelle SMBV détermine le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle sera redevable aux Pays-Bas chaque année.
- 387 À la différence des affirmations de la Commission telles que décrites ci-dessus, il y a lieu de constater que les avis d'imposition annuels relatifs à SMBV ne mettent pas en œuvre l'APP de façon purement technique. S'il est certainement vrai que l'APP et le rapport sur les prix de transfert sur lequel il est fondé prédéterminent la méthode pour le calcul du bénéfice imposable de SMBV au titre de l'impôt sur les sociétés néerlandais, ceux-ci ne permettraient aucunement de prévoir les revenus et les charges annuels qui étaient déclarés par SMBV en vue des transactions réelles qui se sont produites pendant l'année en cause.
- 388 De plus, l'affirmation de la Commission selon laquelle la mise en œuvre technique de l'APP par les avis d'imposition annuels constitue également l'octroi d'une aide est erronée. En effet, les avis annuels mettant en œuvre l'APP ne font pas partie de la mesure en cause telle que définie par la Commission, à savoir l'APP, ainsi qu'il ressort de l'article 1<sup>er</sup> de la décision attaquée. Plus précisément, l'APP n'a pas déterminé le bénéfice imposable de SMBV sur le fondement des coûts des grains de café vert et n'a pas non plus traité la question de la détermination annuelle des coûts des grains de café vert. En outre, la Commission n'a nulle part dans la décision attaquée reproché aux autorités néerlandaises d'avoir conféré un avantage à SMBV au motif de l'exclusion des coûts des grains de café vert de la base imposable, mais s'est bornée à contester le fait que le niveau de leur prix n'avait pas été contrôlé par les autorités fiscales néerlandaises.
- 389 En tout état de cause, il convient de constater que rien n'aurait empêché la Commission de définir la mesure contestée de façon plus large de sorte que les avis d'imposition annuels relatifs à SMBV auraient été couverts par celle-ci. Or, elle a limité la portée de la mesure contestée au seul APP.
- 390 De surcroît, il a été exposé au point 248 ci-dessus que l'APP pouvait être révoqué ou modifié pendant sa période de validité, allant de 2007 à 2017. Il y a lieu de faire observer que, dans la décision attaquée, la Commission n'a pas considéré que le fait que les autorités néerlandaises n'avaient pas révoqué ou modifié l'APP au cours de sa période de validité au motif que les coûts des grains du café vert étaient excessifs avait conféré un avantage à SMBV.
- 391 Partant, il y a lieu d'accueillir le grief selon lequel la troisième ligne de raisonnement porte sur un élément des coûts de SMBV qui était en dehors de la portée de la mesure contestée. Étant donné que le niveau des coûts des grains de café vert pour les années fiscales à compter de l'année 2011 ne faisait pas partie de la mesure contestée, la Commission ne pouvait pas demander au Royaume des Pays-Bas,

conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la décision attaquée, lu conjointement avec ses considérants 447 et 448, de recouvrer la différence entre le montant réellement payé au titre de l'impôt sur les sociétés et le montant qui aurait été dû si le bénéficiaire comptable de SMBV résultant des coûts des grains de café vert pour les années fiscales à compter de l'année 2011 avait été déterminé à un niveau plus élevé.

***b) Sur la question de savoir si le niveau de la majoration appliquée aux coûts des grains de café vert vendus par SCTC à SMBV n'était pas conforme à un niveau de pleine concurrence***

- 392 En tout état de cause, à supposer même que la troisième ligne de raisonnement porte sur un élément des coûts de SMBV qui était couvert par la mesure contestée, force est de constater qu'il conviendrait également d'accueillir le second grief exposé au point 374 ci-dessus. En effet, d'emblée, il convient de rappeler que le coût des grains de café vert achetés par SMBV est exclu de la base des coûts de SMBV déterminée dans l'APP. En substance, le prix des grains de café vert à payer par SMBV à SCTC se compose des coûts de la marchandise de SCTC et d'une majoration sur ces coûts.
- 393 La décision attaquée explique que, pour la période allant de 2005 à 2010, la majoration moyenne sur les coûts des grains de café vert livrés par SCTC était de [confidentiel] %, contre [confidentiel] % pour la période allant de 2011 à 2014. La marge brute moyenne correspondante sur le coût des ventes pour la période allant de 2005 à 2010 se serait élevée à [confidentiel] %, tandis que la marge brute moyenne sur le coût des ventes pour la période de 2011 à 2014 se serait élevée à [confidentiel]. Selon la décision attaquée, Starbucks a soutenu que la majoration de [confidentiel] % appliquée en moyenne pour la période allant de 2005 à 2010 était conforme au principe de pleine concurrence. La Commission a présumé ensuite que l'augmentation de la majoration à partir de 2011 aurait pu constituer une rémunération comptabilisée par SMBV sur les activités de torréfaction de café. La majoration de [confidentiel] % se situant également dans l'intervalle des rémunérations pour la fonction de livraison avancée par Starbucks lors de la procédure administrative, la Commission a conclu que la majoration de [confidentiel] % sur les coûts des grains de café vert au cours de la période allant de 2005 à 2010 était conforme au principe de pleine concurrence. Étant donné que Starbucks n'avait avancé, selon la décision attaquée, aucune raison « valable » motivant l'augmentation de la majoration à [confidentiel] % à partir de 2011, la Commission a considéré qu'aucune déduction correspondante du bénéfice comptable de SMBV à la suite de cette augmentation ne pouvait être acceptée à partir de ce moment.
- 394 Toutefois, pour parvenir à une approximation fiable d'une majoration conforme au principe de pleine concurrence pour la période commençant en 2011, la Commission a accepté d'ajouter à la majoration moyenne de [confidentiel] % pour la période allant de 2005 à 2010 les coûts du programme « C.A.F. E. Practices » jusqu'au montant des coûts du [confidentiel]. Selon la Commission, à la fin de 2014, ces coûts représentaient [confidentiel] % du coût des grains de café vert achetés par SCTC et [confidentiel] % du prix facturé à SMBV. Une majoration de pleine concurrence comptabilisée par SCTC pour la période commençant en 2011 se serait donc élevée à [confidentiel] % du coût des grains de café vert achetés par SCTC, ce qui correspondrait à une marge brute de [confidentiel] % sur le prix de vente des grains de café vert que SCTC facturait à SMBV.
- 395 La Commission a conclu que la majoration moyenne de [confidentiel] % appliquée en réalité de 2011 à 2014 sur le coût des grains de café vert vendus par SCTC à SMBV ne reflète donc pas une approximation fiable d'un résultat de marché conforme au principe de pleine concurrence.
- 396 D'une part, il y a lieu de constater que, comme cela a été indiqué aux points 243 à 251 ci-dessus, dans les circonstances de l'espèce, la Commission était tenue de s'abstenir de toute appréciation fondée sur une situation postérieure à la conclusion de l'APP. Or, la Commission n'explique pas, dans la décision attaquée, comment le niveau élevé des coûts des grains de café vert pour les années fiscales à compter de l'année 2011, dont elle fait état aux considérants 342 à 359 de cette décision, aurait été prévisible au

moment de l'adoption de l'APP, alors qu'il s'agit de la situation de SMBV à compter de 2011. La Commission n'a donc pas démontré qu'elle était en droit de se fonder sur le fait que SCTC avait appliqué une majoration plus élevée sur les coûts des grains de café vert pour les années fiscales à compter de l'année 2011.

397 D'autre part, même à supposer que le développement de la majoration à partir de 2011 ait été prévisible au moment de la conclusion de l'APP, il y a lieu de constater que l'approche de la Commission ne convainc pas. En effet, ainsi que Starbucks le soutient à bon droit, la Commission suggère que la majoration de SCTC aurait dû être fixée au niveau du bénéfice moyen avant impôt réalisé par SCTC sur ses ventes intragroupe au cours des exercices antérieurs à 2008, alors que de telles transactions « contrôlées » (intragroupe) antérieures ne peuvent servir aux fins d'une analyse comparative des prix de transfert « reposant sur le marché ».

398 À cet égard, il convient de faire observer que la Commission soutient que le prix que SMBV a payé à SCTC était trop élevé à partir de 2011. Il y a lieu de rappeler qu'il s'agit d'un prix payé au sein du groupe Starbucks. Or, afin de déterminer un prix de transfert, la Commission aurait dû comparer le prix payé par SMBV à SCTC à un prix pour des grains de café vert qu'une entreprise autonome aurait payé sur le marché. Elle aurait dû déterminer un intervalle de prix pour les grains de café vert qu'un torréfacteur autonome dans une situation comparable à celle de SMBV aurait payé sur le marché. Toutefois, au lieu de déterminer et d'examiner une telle transaction non contrôlée, la Commission a limité son analyse à la transaction contrôlée en question et a simplement vérifié la plausibilité de la structure des coûts et des majorations de l'autre partie (intégrée) à la transaction contrôlée en question, à savoir de SCTC.

399 À titre d'illustration, il convient de rappeler que les lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 2010, auxquelles la Commission fait référence à maintes reprises dans la décision attaquée, énoncent à leurs paragraphes 3.24 et 3.25 ce qui suit :

« 3.24 Une transaction comparable sur le marché libre est une transaction entre deux parties indépendantes qui est comparable à la transaction contrôlée examinée. Il peut s'agir d'une transaction comparable entre une partie à la transaction contrôlée et une partie indépendante ("comparable interne") ou entre deux entreprises indépendantes dont aucune n'est impliquée dans la transaction contrôlée ("comparable externe").

3.25 La comparaison des transactions contrôlées d'un contribuable avec d'autres transactions contrôlées effectuées par le même groupe multinational ou par un autre groupe n'est pas pertinente pour l'application du principe de pleine concurrence et ne devrait donc pas être utilisée par une administration fiscale comme base pour procéder à un ajustement des prix de transfert ou par un contribuable pour étayer sa politique en matière de prix de transfert. »

400 Dans ce contexte, la Commission admet que, dans les considérants 342 à 361 de la décision attaquée, elle n'avait pas pour but de réaliser une analyse rigoureuse de la fixation des prix de transfert afin de déterminer le prix de pleine concurrence pour le café vert au moment où l'APP avait été demandé. Toutefois, ainsi qu'il a été exposé au point 154 ci-dessus, il aurait incombé à la Commission de justifier le choix de la méthode de détermination des prix de transfert qu'elle considérait appropriée dans le cas d'espèce afin d'examiner le niveau des prix de transfert pour une transaction intragroupe.

401 L'affirmation de la Commission selon laquelle, aux fins de son appréciation, elle n'avait nullement besoin de recenser les transactions externes comparables pour les grains de café vert du fait qu'elle avait « compris » que la majoration moyenne de [confidentiel] % pour la période de 2005 à 2010 correspondait à une majoration de pleine concurrence en 2008 ne suffit pas en tant que justification à cet égard. En effet, la comparaison de la transaction contrôlée avec des transactions externes comparables, pour la période postérieure à l'année 2011, a pour but de déterminer si celle-ci était de pleine concurrence et le fait qu'une autre transaction contrôlée soit présumée être de pleine

concurrence, pour la période comprise entre 2005 et 2010, ne permet pas d'éviter l'examen de transactions externes comparables pour la période postérieure à l'année 2011. Le seul fait que, selon la Commission, les correspondants Starbucks n'ont fourni aucune justification valable pour l'augmentation de la majoration à partir de 2011 ne démontre pas que le prix des grains de café vert payé par SMBV à SCTC pour les années fiscales à compter de l'année 2011 était fixé à un niveau supérieur aux prix que d'autres opérateurs comparables sur le marché auraient dû payer.

- 402 Ces considérations suffisent pour conclure qu'il conviendrait également d'accueillir le second grief exposé au point 374 ci-dessus.
- 403 Partant, ainsi qu'il a été exposé aux points 391 et 402 ci-dessus, il y a lieu d'accueillir le grief selon lequel la troisième ligne de raisonnement porte sur un élément des coûts de SMBV qui était en dehors de la portée de la mesure contestée et que, à titre surabondant, la Commission n'a pas démontré, par cette ligne de raisonnement, l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE en faveur de SMBV.
- 404 Partant, il y a lieu d'accueillir le moyen tiré du fait que, dans le cadre de ses première à troisième lignes de raisonnement, la Commission n'a pas démontré que l'APP avait conféré un avantage à SMBV, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

#### **E. Sur la contestation du raisonnement subsidiaire portant sur l'existence d'un avantage fiscal en faveur de SMBV (considérants 362 à 408 de la décision attaquée)**

- 405 Le quatrième moyen dans l'affaire T-760/15 et la troisième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16 portent sur le raisonnement subsidiaire de la Commission quant à l'existence d'un avantage, consistant à démontrer que, à supposer même que la MTMN ait pu être utilisée aux fins de la détermination du bénéfice imposable de SMBV, les modalités d'application de cette méthode à SMBV, telles que validées dans l'APP, seraient erronées.
- 406 Ce raisonnement subsidiaire se divise en deux branches. Dans la première branche, la Commission a considéré que le choix de SMBV en tant que « partie testée » aux fins de l'application de la MTMN, au lieu d'Alki, était erroné (quatrième ligne de raisonnement). Dans la seconde branche, la Commission a estimé que, à supposer même que la partie à tester ait effectivement été SMBV, la marge de bénéfice de SMBV obtenue après application de la MTMN n'est pas conforme à la pleine concurrence. D'une part, la Commission a considéré que le choix des coûts d'exploitation en tant qu'indicateur de niveau de bénéfice était erroné (cinquième ligne de raisonnement). D'autre part, elle a retenu que, en toute hypothèse, les corrections appliquées à la marge de bénéfice afin d'augmenter la comparabilité de SMBV avec les entreprises comparables étaient inappropriées (sixième ligne de raisonnement).
- 407 La MTMN, à laquelle la Commission fait référence aux considérants 72 à 74 de la décision attaquée, est une méthode indirecte de détermination des prix de transfert. Elle consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée, le bénéfice net que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée ou au titre de transactions contrôlées qui sont étroitement liées ou continues. Afin de déterminer cette base appropriée, il y a lieu de choisir un indicateur de niveau de bénéfice, tels que les coûts, les ventes ou les actifs. L'indicateur du bénéfice net obtenu par le contribuable au titre d'une transaction contrôlée doit être déterminé par référence à l'indicateur du bénéfice net que le même contribuable ou une entreprise indépendante réalise au titre de transactions comparables sur le marché libre. La MTMN implique d'identifier une partie à la transaction pour laquelle un indicateur est testé.
- 408 Le Royaume des Pays-Bas et Starbucks, qui soutiennent que la MTMN a été correctement appliquée, contestent l'ensemble des reproches formulés par la Commission dans le cadre de son raisonnement subsidiaire quant à l'existence d'un avantage.

- 409 Premièrement, la première branche du quatrième moyen dans l'affaire T-760/15 et le premier grief de la troisième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16 portent sur l'identification de SMBV comme étant l'entité la moins complexe.
- 410 Deuxièmement, les deuxième et troisième branches du quatrième moyen dans l'affaire T-760/15 et le deuxième grief de la troisième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16 portent sur l'identification des fonctions principales de SMBV et la détermination du bénéfice de SMBV sur la base des coûts d'exploitation.
- 411 Troisièmement, la quatrième branche du quatrième moyen dans l'affaire T-760/15 et le troisième grief de la troisième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16 portent sur le choix des corrections destinées à augmenter la comparabilité de SMBV avec les entreprises comparables. Il conviendra d'examiner, successivement, chacun de ces griefs.
- 412 En outre, Starbucks fait valoir que le raisonnement subsidiaire de la Commission quant à l'existence d'un avantage (considérants 362 à 408 de la décision attaquée) est entaché d'un défaut de motivation. Elle reproche à la Commission d'avoir critiqué la manière dont la MTMN a été appliquée sans démontrer qu'une meilleure application de cette méthode aurait abouti à un bénéfice plus élevé pour SMBV.

***1. Sur l'identification de SMBV comme étant l'entité la plus complexe (quatrième ligne de raisonnement)***

- 413 Par la première branche du quatrième moyen dans l'affaire T-760/15, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que l'argument de la Commission selon lequel, SMBV étant l'entité la plus complexe, elle ne pouvait être identifiée comme partie à tester aux fins de l'application de la MTMN est erroné. En effet, il fait valoir qu'il était correct de choisir SMBV pour faire application de la MTMN. D'une part, la seule circonstance qu'Alki soit titulaire de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction ainsi que de la marque Starbucks pour la région EMEA justifiait de ne pas la désigner comme partie à tester aux fins de l'application de la MTMN. D'autre part, les fonctions de SMBV seraient moins complexes que celles d'Alki. Aucun des arguments invoqués par la Commission dans la décision attaquée relativement aux fonctions et aux risques assumés par SMBV ne serait de nature à remettre en cause ce constat. De plus, le Royaume des Pays-Bas soutient que la Commission n'a pas calculé le bénéfice qui aurait dû être imputé à Alki si la MTMN lui avait été appliquée et, en conséquence, qu'elle n'a pas démontré que l'application de la MTMN qu'elle préconise aurait abouti à un bénéfice supérieur pour SMBV.
- 414 Dans le cadre du premier grief de la troisième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16, Starbucks fait valoir que SMBV a été qualifiée, à juste titre, dans le rapport sur les prix de transfert, d'entité la moins complexe par rapport à Alki. D'une part, elle fait valoir que SMBV poursuit des activités routinières à faible risque de torréfaction et de conditionnement du café ainsi que de soutien administratif et logistique. D'autre part, Starbucks considère qu'Alki est nécessairement l'entité la plus complexe, dès lors qu'elle exploite les droits de propriété intellectuelle en matière de torréfaction, ce que la Commission ne contesterait pas, et qu'elle supporte les risques relatifs aux activités de SMBV, conformément aux stipulations du contrat de torréfaction. Starbucks reproche à la Commission de ne pas avoir mené une analyse appropriée des fonctions de SMBV, ni de celles de Alki.
- 415 De plus, Starbucks soutient que la décision attaquée est entachée d'un défaut de motivation. Elle fait valoir que la Commission n'a pas démontré que le fait d'avoir identifié, à tort, SMBV comme l'entité la moins complexe lui aurait conféré un avantage. Elle fait valoir que la décision attaquée ne précise pas quel aurait été le bénéfice imposable de SMBV si Alki avait été désignée comme l'entité la moins complexe, ni la manière dont la MTMN aurait dû être appliquée à Alki.

- 416 La Commission conteste ces arguments. Elle soutient qu'elle a démontré, à suffisance de droit, dans la décision attaquée, que le choix de SMBV en tant qu'entité à tester aux fins de l'application de la MTMN était erroné et ne permettait pas d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de pleine concurrence.
- 417 Premièrement, la Commission fait valoir que la circonstance que le rapport sur les prix de transfert ne contient pas d'analyse fonctionnelle complète de SMBV et d'Alki suffit à considérer que la méthode retenue dans l'APP ne permet pas d'aboutir à un résultat de pleine concurrence. Deuxièmement, la Commission soutient que les lignes directrices de l'OCDE ne permettent pas de soutenir la position du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks sur le choix de la partie à tester. Troisièmement, la Commission fait valoir que la complexité de la partie à tester est relative à celle de l'autre entité prenant part à la transaction à tester et que, dans cette perspective, Alki est moins complexe que SMBV. Quatrièmement, la Commission fait valoir que l'argument selon lequel elle n'aurait pas effectué une analyse fonctionnelle adéquate de SMBV et d'Alki est irrecevable, dans la mesure où il s'agit d'un argument nouveau, présenté pour la première fois au stade de la réplique. Elle souligne que, en tout état de cause, cet argument est non fondé.
- 418 Cinquièmement, s'agissant du défaut de motivation soulevé par Starbucks, la Commission rétorque qu'elle a conclu, au considérant 377 de la décision attaquée, que, dès lors que l'application de la MTMN reposait sur un postulat erroné, elle ne permettait pas d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de marché et conférait ainsi un avantage à SMBV. Elle précise que, si Alki avait été considérée comme l'entité la plus complexe, l'analyse de ses fonctions aurait démontré qu'elle n'aurait pas eu droit à une rémunération, de sorte que l'ensemble des bénéfices auraient dû être attribués à SMBV.
- 419 En substance, les parties s'opposent, d'une part, sur la question de savoir si le rapport sur les prix de transfert, tel que validé dans l'APP, a correctement identifié SMBV comme étant l'entité à tester aux fins de la MTMN et, d'autre part, sur la question de savoir si la Commission a suffisamment motivé les raisons pour lesquelles elle a estimé que l'erreur dans l'identification de l'entité à tester a conduit à une diminution du bénéfice imposable de SMBV.
- 420 Il y a lieu d'examiner en premier lieu, indépendamment de la question de savoir si l'entité à tester était SMBV ou Alki, si la Commission a satisfait à son obligation de motivation.
- 421 À cet égard, il ressort d'une jurisprudence constante que la motivation exigée par l'article 296, paragraphe 2, TFUE doit être adaptée à la nature de l'acte en cause et faire apparaître de façon claire et non équivoque le raisonnement de l'institution auteur de l'acte, de manière à permettre aux intéressés de connaître les justifications de la mesure prise et à la juridiction compétente d'exercer son contrôle. L'exigence de motivation doit être appréciée en fonction des circonstances de l'espèce, notamment du contenu de l'acte, de la nature des motifs invoqués et de l'intérêt que les destinataires ou d'autres personnes concernées directement et individuellement par l'acte peuvent avoir à recevoir des explications. Il n'est pas exigé que la motivation spécifie tous les éléments de fait et de droit pertinents, dans la mesure où la question de savoir si la motivation d'un acte satisfait aux exigences de l'article 296, paragraphe 2, TFUE doit être appréciée non seulement au regard de son libellé, mais aussi de son contexte ainsi que de l'ensemble des règles juridiques régissant la matière concernée (voir arrêts du 15 juillet 2004, Espagne/Commission, C-501/00, EU:C:2004:438, point 73 et jurisprudence citée, et du 22 janvier 2013, Salzgitter/Commission, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, points 112 et 113 et jurisprudence citée).
- 422 En l'espèce, la Commission a exposé, dans la section 9.2.3.4 de la décision attaquée, que le choix de SMBV en tant qu'entité à tester, aux fins de l'application de la MTMN, avait conféré un avantage à SMBV.

- 423 Tout d'abord, elle a relevé, au considérant 364 de la décision attaquée, que le rapport sur les prix de transfert aurait dû inclure une comparaison de chacune des parties dans les transactions liées.
- 424 Ensuite, la Commission a considéré, aux considérants 365 à 368 de la décision attaquée, que le choix de SMBV, en tant que partie testée, ne serait pas conforme aux prescriptions des lignes directrices de l'OCDE dans leurs versions de 1995 et de 2010, en vertu desquelles la partie à tester serait celle dont les fonctions seraient les moins complexes parmi les entités parties à la transaction contrôlée.
- 425 Enfin, après une analyse des fonctions de SMBV et d'Alki, la Commission a conclu que le rapport sur les prix de transfert avait erronément désigné SMBV comme ayant la fonction la moins complexe par rapport à Alki (considérants 369 à 376 de la décision attaquée).
- 426 Au considérant 377 de la décision attaquée, la Commission a conclu que, étant donné que la méthode utilisée dans le rapport sur les prix de transfert pour déterminer la base imposable de SMBV repose sur l'hypothèse erronée selon laquelle SMBV devrait être la partie testée pour l'application de la MTMN, cette méthode ne fournit, par conséquent, pas une approximation fiable de résultat de marché conformément au principe de pleine concurrence. La Commission ajoute que, étant donné que l'approbation de cette méthode dans l'APP entraîne une réduction de l'impôt dû par SMBV sur la base du régime fiscal général de l'impôt sur les sociétés néerlandais par rapport à des entreprises autonomes dont le bénéfice est déterminé par le marché sur la base de ce régime, il convient de considérer que l'APP confère à SMBV un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 427 Or, ainsi que cela a été exposé au point 201 ci-dessus, le seul constat du non-respect des prescriptions méthodologiques en matière de détermination des prix de transfert ne suffit pas à établir l'existence d'une aide d'État au sens de l'article 107 TFUE. Encore faut-il que la Commission démontre que les erreurs méthodologiques qu'elle a identifiées ne permettent pas d'aboutir à une approximation d'un résultat de pleine concurrence et qu'elles ont abouti à une réduction du bénéfice imposable par rapport à un bénéfice qui aurait été calculé conformément au principe de pleine concurrence.
- 428 Dès lors, dans le cadre de l'examen de l'avantage au sens de l'article 107 TFUE, afin de satisfaire à son obligation de motivation telle qu'exposée au point 421 ci-dessus, la Commission était tenue d'exposer les raisons pour lesquelles elle avait considéré que l'erreur quant au choix de l'entité à tester avait eu pour effet de diminuer le niveau de bénéfice imposable de SMBV dans des proportions telles qu'il ne correspondait pas à une approximation fiable d'un résultat de pleine concurrence, aboutissant ainsi à une diminution de la charge fiscale de SMBV.
- 429 Or, il y a lieu de constater que c'est à bon droit que Starbucks soutient que la décision attaquée ne contient aucun élément permettant de comprendre les raisons pour lesquelles la Commission a considéré que l'erreur dans l'identification de l'entité à tester aux fins de l'application de la MTMN aurait conféré un avantage à SMBV.
- 430 D'une part, bien que la Commission ait indiqué au considérant 377 de la décision attaquée que l'erreur quant à l'entité à tester avait conféré un avantage à SMBV, ce considérant ne comporte pas une motivation suffisante. En effet, ainsi qu'il ressort du point 422 ci-dessus, la Commission s'est limitée à affirmer que l'erreur quant à la détermination de l'entité à tester conduisait à une diminution du bénéfice imposable. Elle ne fournit aucun élément de nature à établir que l'application de la MTMN à Alki et l'allocation des bénéfices résiduels à SMBV auraient abouti à un bénéfice imposable plus élevé pour SMBV.
- 431 D'autre part, les autres considérants de la décision attaquée ne contiennent aucun élément permettant de comprendre les raisons pour lesquelles la Commission a considéré que le bénéfice imposable de SMBV aurait été plus élevé si la MTMN avait été appliquée à Alki et non à SMBV.

- 432 À la lumière de ces considérations, il y a lieu de constater que la Commission n'a pas exposé les raisons pour lesquelles elle a considéré que le choix de SMBV en tant que partie à tester aux fins de l'application de la MTMN avait conduit à une diminution du bénéfice imposable de SMBV. Dès lors, la Commission n'a pas démontré en quoi cette erreur conférerait un avantage à SMBV, et ce en violation de son obligation de motivation, telle qu'elle découle de l'article 296, paragraphe 2, TFUE.
- 433 En tout état de cause, il y a également lieu de constater que le raisonnement de la Commission quant au choix de l'entité à tester est erroné. En effet, à supposer même que la Commission ait pu contrôler l'APP à la lumière des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 1995, telles que disponibles en avril 2008, et qu'elle ait pu déduire l'existence d'un avantage de la non-conformité aux prescriptions contenues dans ces lignes directrices, ces dernières ne prévoient pas une règle stricte quant à l'identification de la partie à tester.
- 434 Plus précisément, ainsi que le font justement valoir le Royaume des Pays-Bas et Starbucks, le paragraphe 3.43 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 1995 indique que l'entreprise associée, à laquelle la MTMN est appliquée, doit être l'entreprise pour laquelle des données fiables sur les transactions les plus étroitement comparables peuvent être identifiées. Il est ensuite précisé que cela implique souvent de choisir l'entreprise associée qui est la moins complexe des entreprises concernées par la transaction et qui ne possède pas d'actifs incorporels de valeur ou des actifs uniques. Il en découle que les lignes directrices n'imposent pas nécessairement de choisir l'entité la moins complexe, mais que celles-ci conseillent seulement de choisir l'entité pour laquelle le plus de données fiables sont disponibles.
- 435 Or, la Commission ne démontre pas que des données plus fiables aient été disponibles pour appliquer la MTMN à Alki. Il y a notamment lieu de relever que, d'une part, l'objet de l'APP est de déterminer le niveau de bénéfice imposable de SMBV et non celui de Alki et que, d'autre part, Alki était un tiers à la procédure visant à déterminer la situation fiscale aux Pays-Bas de SMBV.
- 436 Par ailleurs, l'existence de cette recommandation ne signifie aucunement que le choix de l'une ou de l'autre entité en tant qu'entité à tester aura nécessairement une influence sur le prix de transfert obtenu et que le choix de l'entité la plus complexe en tant qu'entité à tester ne permet pas d'aboutir à un résultat de pleine concurrence.
- 437 En effet, si le choix de l'entité la moins complexe en tant que partie à tester tend à limiter les erreurs, il n'est aucunement exclu que l'application de la MTMN à l'entité la plus complexe puisse aboutir à un résultat de pleine concurrence. En outre, dans la mesure où les bénéfices résiduels sont attribués à l'autre partie, le résultat devrait en théorie être le même que l'on teste une entité ou l'autre.
- 438 Partant, il y a lieu d'accueillir la première branche du quatrième moyen dans l'affaire T-760/15 et le premier grief de la troisième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16, sans qu'il soit besoin d'examiner l'argument de Starbucks visant à contester la recevabilité de certains arguments présentés par la Commission.

***2. Sur l'analyse des fonctions de SMBV et sur la détermination du bénéfice de SMBV sur la base des coûts d'exploitation (cinquième ligne de raisonnement)***

- 439 Par les deuxième et troisième branches du quatrième moyen dans l'affaire T-760/15, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que la Commission a erronément considéré, d'une part, que les fonctions principales de SMBV étaient la revente de produits dérivés du café et non liés au café au lieu de la torréfaction et, d'autre part, que les coûts d'exploitation n'étaient pas l'indicateur de niveau de bénéfice approprié.

- 440 Premièrement, le Royaume des Pays-Bas soutient, en substance, que la Commission a erronément considéré que la fonction principale de SMBV était la revente au lieu de la torréfaction. Deuxièmement, le Royaume des Pays-Bas soutient que, dès lors que la Commission a erronément considéré que la fonction principale de SMBV était la revente, son constat selon lequel l'indicateur de niveau de bénéfice approprié était les ventes est également incorrect. Troisièmement, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que l'analyse de comparabilité alternative proposée par la Commission aux considérants 395 à 398 de la décision attaquée ne démontre pas que la détermination du bénéfice de SMBV sur la base du chiffre d'affaires aurait abouti à un bénéfice imposable plus élevé pour SMBV.
- 441 Dans le cadre du deuxième grief de la troisième branche de son second moyen, Starbucks reproche également à la Commission d'avoir erronément considéré que la fonction principale de SMBV était la revente de produits non liés au café au lieu de la torréfaction de café et d'en avoir déduit que les ventes, et non les coûts d'exploitation, étaient l'indicateur de niveau de bénéfice approprié. Elle soutient à cet égard que les coûts d'exploitation constitueraient le bon indicateur de niveau de bénéfice de SMBV. En outre, Starbucks fait valoir que la Commission n'a pas démontré que l'erreur dans la détermination des fonctions de SMBV lui avait conféré un avantage, dans la mesure où l'analyse de comparabilité de la Commission est entachée d'erreurs importantes.
- 442 La Commission soutient qu'elle a correctement démontré que la fonction principale de SMBV était la revente et que, partant, l'indicateur de niveau de bénéfice pertinent pour SMBV était les ventes et non les coûts d'exploitation.
- 443 En premier lieu, la Commission soutient que SMBV agit principalement en tant de revendeur.
- 444 En deuxième lieu, la Commission conteste les arguments du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks tendant à démontrer qu'elle a erronément considéré que les ventes étaient l'indicateur de niveau de bénéfice pertinent. Elle fait valoir que, dès lors qu'elle a démontré que la fonction principale de SMBV était la revente, c'est à juste titre qu'elle a reproché aux autorités néerlandaises d'avoir validé l'utilisation des coûts d'exploitation comme indicateur de niveau de bénéfice et qu'elle a pu considérer que l'indicateur de niveau de bénéfice pertinent était les ventes.
- 445 De surcroît, la Commission fait observer que le bénéfice des ventes de produits non liés au café doit être imputé à SMBV et ne peut être reversé, par le biais d'une redevance, à Alki, qui n'est pas dans une position qui lui permette de réaliser des bénéfices à partir de la revente des produits non liés au café.
- 446 En troisième lieu, la Commission conteste les arguments du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks selon lesquels son analyse des points de comparaison serait entachée de plusieurs erreurs.
- 447 En quatrième lieu, la Commission conteste les critiques formulées par le Royaume des Pays-Bas et Starbucks selon lesquelles elle n'aurait pas démontré qu'une meilleure application de la MTMN aurait abouti à un bénéfice imposable plus élevé pour SMBV.
- 448 D'une part, la Commission fait valoir que ces critiques sont sans pertinence pour l'appréciation de la validité de la décision attaquée. En effet, il ne lui semblait pas nécessaire de proposer une méthode de récupération pour son raisonnement subsidiaire dès lors qu'elle n'était pas d'accord avec l'utilisation de la MTMN dans le cas de SMBV.
- 449 D'autre part, la Commission soutient que ces remarques ne sont pas fondées, dès lors qu'elle a effectué une analyse sur la base de la fonction de revendeur de SMBV et calculé une rémunération pour SMBV sur la base d'une marge sur les ventes. Le considérant 400 de la décision attaquée, dans lequel elle a admis que ce calcul n'était pas destiné à calculer la rémunération de pleine concurrence de SMBV, ne

remettrait pas en cause le fait que son analyse de comparaison aurait été effectuée pour démontrer qu'une meilleure application de la MTMN aurait donné lieu à un bénéfice imposable plus élevé pour SMBV.

450 En substance, les parties s'opposent sur la question de savoir si la Commission a démontré que les erreurs qu'elle a identifiées quant à l'analyse des fonctions de SMBV et au choix de l'indicateur de niveau de bénéfice ont conféré un avantage à SMBV.

451 À titre liminaire, il importe de constater que, bien que, dans la requête dans l'affaire T-760/15, ces questions fassent l'objet de deux griefs distincts traités dans des sections séparées, les questions de l'identification des fonctions de SMBV et du choix de l'indicateur de niveau de bénéfice sont indissociables. Il ressort en effet des considérants 386 et 400 de la décision attaquée que ces deux questions font partie d'une seule et même démonstration selon laquelle l'APP aurait conféré un avantage à SMBV.

452 En effet, dans une première étape, la Commission a constaté que la fonction principale de SMBV était la revente de produits non liés au café, et non la torréfaction de café (considérants 380 à 386 de la décision attaquée).

453 Dans une deuxième étape, sur la base de ce constat, la Commission a affirmé que les ventes étaient un indicateur de niveau de bénéfice davantage approprié que les coûts d'exploitation (considérants 387 à 391 de la décision attaquée). La Commission a considéré, en substance, que, pour la période allant de 2008 à 2014, le choix des coûts d'exploitation en tant qu'indicateur de niveau de bénéfice ne traduirait pas la forte augmentation des ventes et ainsi du bénéfice de SMBV tiré de son activité de revente. La Commission en a déduit que les bénéfices tirés des ventes étaient indûment transférés à Alki par le biais de la redevance, alors que cette dernière n'était pas en mesure de générer lesdits profits.

454 Le caractère indissociable des deux étapes exposées aux points 452 et 453 ci-dessus ressort, d'une part, du fait que la Commission ne tire aucune conclusion quant à l'existence d'un avantage sélectif à partir du constat de la seule erreur dans l'identification des fonctions de SMBV et, d'autre part, du fait que la Commission déduit l'erreur dans le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice de SMBV de l'erreur dans l'identification des fonctions de SMBV.

455 Dans une troisième étape, la Commission a également cherché à « illustrer » l'incidence de l'erreur dans la détermination des fonctions principales de SMBV et le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice sur le niveau de bénéfice de SMBV. Pour ce faire, elle a conduit sa propre analyse fonctionnelle en partant de la prémisse que la fonction principale de SMBV était la revente (considérants 392 à 400 de la décision attaquée).

456 Dans un souci de clarté, il y a lieu de faire observer que, par ce raisonnement, d'une part, la Commission ne remet pas en cause le choix de la MTMN en l'espèce et que, d'autre part, elle n'allègue pas que l'indicateur de niveau de bénéfice retenu dans l'APP, à savoir les coûts d'exploitation, aurait dû inclure d'autres éléments de coûts, mais soutient qu'un indicateur de niveau de bénéfice tout à fait distinct des coûts aurait dû être utilisé dans le cadre de l'APP.

457 Afin d'examiner si la Commission est parvenue à démontrer que le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice avait abouti à un résultat non conforme au principe de pleine concurrence, il convient donc d'examiner, d'abord, la démonstration de la Commission opérée dans le cadre des première et deuxième étapes (considérants 380 à 391 de la décision attaquée), puis son analyse de comparabilité effectuée dans le cadre de la troisième étape de son raisonnement (considérants 392 à 400 de la décision attaquée).

*a) Sur le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice*

- 458 Dans la décision attaquée, la Commission a considéré que la fonction principale de SMBV était la revente de produits non liés au café. Elle a principalement fondé ce raisonnement sur le fait que, en 2007, seuls [confidentiel] % des revenus de SMBV auraient été tirés de la vente du café torréfié. En comparaison, [confidentiel] % des revenus de SMBV auraient été tirés de la vente de produits non liés au café, correspondant à ce que Starbucks identifierait comme l'activité de prestation de services logistiques et administratifs, et une partie substantielle du personnel de SMBV était affectée à cette activité.
- 459 Sur la base de ce constat, la Commission a considéré que les ventes étaient l'indicateur de niveau de bénéfice approprié. Au considérant 387 de la décision attaquée, tout d'abord, elle a relevé que, selon le paragraphe 2.87 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 2010, les ventes ou les coûts opérationnels de distribution pouvaient être un indicateur de niveau de bénéfice approprié. Ensuite, au considérant 388 de la décision attaquée, la Commission a constaté que, en l'espèce, les ventes seraient un indicateur mieux adapté de la rentabilité de la fonction de revente de SMBV du fait que les bénéfices de cette dernière sont générés et enregistrés par le biais d'une marge sur les produits distribués. De plus, selon la Commission, entre 2008 et 2014, les ventes totales de SMBV ont pratiquement triplé, alors que la « marge brute » a plus que doublé pendant cette même période et que, en comparaison, les coûts d'exploitation de SMBV n'ont augmenté que de 6 %. Elle en a alors déduit que les coûts d'exploitation ne pouvaient être un indicateur de niveau de bénéfice adéquat. Sur la base de ce constat, au considérant 389 de la décision attaquée, la Commission a affirmé que le paiement de redevance à Alki, correspondant au bénéfice résiduel, avait pour effet de transférer une partie du bénéfice de SMBV lié à la revente à Alki, alors que cette dernière, en raison de ses capacités opérationnelles limitées, n'était pas en mesure de générer des bénéfices pour cette activité. Elle a alors conclu que l'intégralité des bénéfices auraient dû être attribués à SMBV.
- 460 Il y a toutefois lieu de constater que, à supposer même que la Commission n'ait pas commis d'erreur en considérant que la fonction principale de SMBV était la revente de produits non liés au café, son analyse ne suffit pas à démontrer qu'un indicateur de niveau de bénéfice fondé sur les coûts d'exploitation ne pouvait pas aboutir à un résultat de pleine concurrence.
- 461 Premièrement, il y a lieu de relever que, ainsi que la Commission l'a constaté elle-même au considérant 387 de la décision attaquée, il ressort du paragraphe 2.87 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 2010 que les ventes ou les coûts d'exploitation liés à la distribution pouvaient être un indicateur de niveau de bénéfice approprié. Il en découle que, à supposer même que la prémisse de la Commission selon laquelle la fonction principale de SMBV était la revente de produits non liés au café soit correcte, il n'est pas exclu, par principe, que les coûts d'exploitation aient pu constituer un indicateur de niveau de bénéfice approprié.
- 462 Dans la mesure où le Royaume des Pays-Bas conteste l'appréciation de la Commission selon laquelle la revente de produits non liés au café constituait une base appropriée pour la détermination du bénéfice net de SMBV, il convient de rappeler qu'il ressort des lignes directrices de l'OCDE, sur lesquelles la Commission a fondé son analyse, et notamment des paragraphes 1.42, 3.2 et 3.26 de leur version de 1995, qui correspondent, en substance, aux paragraphes 2.57, 2.58 et 3.9 de leur version de 2010, que la MTMN consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée, le bénéfice net que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée ou au titre de transactions contrôlées qui sont étroitement liées ou continues. Il s'ensuit que la MTMN sert à déterminer le niveau d'un prix de transfert pour un type de transaction ou pour des transactions étroitement liées ou continues sur le fondement d'une analyse des fonctions principales liées à cette transaction ou à ces transactions. Toutefois, elle n'a pas pour objectif de déterminer le niveau du bénéfice pour l'activité globale d'une entreprise, consistant en des types de transactions variés, sur le fondement de l'identification d'une seule fonction principale, en ignorant les autres fonctions exercées par cette entreprise. Un tel procédé

ne serait pas conforme au paragraphe 3.4 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 1995, qui correspond au paragraphe 2.7 des lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 2010, selon lequel il est prévu ce qui suit :

« En aucun cas les méthodes transactionnelles de bénéfices ne doivent être utilisées d'une manière telle qu'elles aboutissent à une surimposition des entreprises simplement parce qu'elles réalisent des bénéfices inférieurs à la moyenne ou au contraire à une sous-imposition des entreprises qui réalisent des bénéfices supérieurs à la moyenne. Il n'y a pas de raison, dans le cadre du principe de pleine concurrence, d'imposer une charge fiscale additionnelle à des entreprises qui sont moins performantes que la moyenne ou, au contraire, de sous-imposer les entreprises qui sont plus performantes que la moyenne, lorsque les raisons de leur succès ou de leur insuccès sont imputables à des facteurs commerciaux. »

463 Dans ce contexte, d'une part, il y a lieu de relever que, dans la décision attaquée, la Commission a soutenu que les fonctions de SMBV liées à la revente de produits liés au café et celles liées à la torréfaction n'étaient pas d'une importance négligeable. Par conséquent, ces deux fonctions, et non l'une ou l'autre, devaient être prises en considération aux fins de la détermination de la rémunération de SMBV.

464 D'autre part, en tout état de cause, dans la décision attaquée, la Commission n'a pas démontré que, dans les circonstances de l'espèce, toutes les transactions intragroupe de SMBV qui étaient pertinentes pour la détermination de son bénéfice imposable étaient étroitement liées ou continues, de sorte qu'un seul niveau de prix pouvait être déterminé pour leur rémunération.

465 Ce constat suffit pour écarter la position de la Commission selon laquelle les ventes de produits non liés au café étaient un indicateur de niveau de bénéfice qui pouvait être utilisé pour la globalité de l'activité de SMBV.

466 Deuxièmement, en tout état de cause, les arguments de la Commission tendant à écarter, en l'espèce, l'utilisation des coûts d'exploitation en tant qu'indicateur de niveau de bénéfice ne sont pas convaincants.

467 D'une part, il y a lieu de constater que l'analyse de la Commission, opérée aux considérants 388 et 389 de la décision attaquée, se fonde sur des données postérieures à la conclusion de l'APP. Or, ainsi que cela a été constaté au point 251 ci-dessus, dans les circonstances de l'espèce, la Commission ne pouvait pas fonder son analyse sur des informations qui n'étaient pas disponibles ou raisonnablement prévisibles au moment de la conclusion de l'APP, soit en avril 2008. En l'espèce, la Commission n'a pas démontré que les données relatives aux ventes de SMBV ainsi qu'à ses coûts sur la période allant de 2008 à 2014 étaient raisonnablement prévisibles, de sorte qu'elle ne pouvait fonder son analyse sur ces données.

468 D'autre part, à supposer même que les données relatives à l'activité de SMBV entre 2008 et 2014 aient pu être utilisées par la Commission, il y a lieu de constater que l'affirmation selon laquelle les ventes opérées par SMBV auraient triplé alors que les coûts d'exploitation n'auraient progressé que de 6 % sur cette même période ne suffit pas à remettre en cause le choix des coûts d'exploitation en tant qu'indicateur de niveau de bénéfice.

469 En effet, il y a lieu de rappeler que, ainsi que cela a été constaté au point 458 ci-dessus, l'argumentation de la Commission repose sur la prémisse que la fonction principale de SMBV est la revente de produits non liés au café. Or, d'une part, les chiffres invoqués par la Commission portent, ainsi qu'elle l'indique elle-même, sur les ventes totales et la « marge brute » de SMBV, ce qui inclut nécessairement les ventes de café et de produits liés au café. De plus, s'agissant de la « marge brute », celle-ci est égale au bénéfice brut, c'est-à-dire à la différence entre le chiffre d'affaires des ventes et les coûts des marchandises vendues, divisé par les ventes (voir la note en bas de page n° 70 de la décision attaquée)

et ne constitue donc pas un taux indiquant la rentabilité des ventes avant déduction des coûts fixes. Or, la Commission n'explique pas en quoi ces chiffres seraient utilisables ou pertinents en l'espèce. En outre, elle ne soumet aucun élément de preuve à l'appui de ces données chiffrées, ni aucune indication quant à leur source.

470 Troisièmement, l'indicateur de niveau de bénéfice proposé par la Commission, à savoir les ventes totales, n'apparaît pas non plus être approprié aux fins de déterminer la rémunération de SMBV.

471 En effet, ainsi que cela a été exposé au point 458 ci-dessus, la Commission a fondé son argumentation sur la prémisse que [confidentiel] % des revenus de SMBV seraient dérivés de la fonction de revente des produits non liés au café. Elle en a déduit que cette fonction était la fonction principale de SMBV.

472 Toutefois, il importe de relever que cette donnée chiffrée sur laquelle la Commission a fondé son raisonnement concerne les revenus et non les bénéfices de SMBV. Or, force est de constater qu'une haute proportion de revenus ne se traduit pas nécessairement par une haute proportion de bénéfices, de sorte que ce seul constat ne suffit pas à établir que la fonction principale de SMBV est la revente des produits non liés au café.

473 En outre, la valeur probante de cette donnée chiffrée est d'autant plus discutable que, ainsi que cela a été constaté aux points 275 à 277 ci-dessus, la Commission aurait dû prendre en considération le fait qu'une partie des revenus et des bénéfices était tirée de la vente de café torréfié par des tiers.

474 À la lumière des constats opérés aux points 458 à 473 ci-dessus, il y a lieu de constater que la Commission n'a pas démontré à suffisance de droit que le choix des coûts d'exploitation en tant qu'indicateur de niveau de bénéfice ne permettait pas d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de marché.

475 Dès lors que la Commission n'a pas démontré que le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice était erroné, elle ne pouvait considérer, au considérant 389 de la décision attaquée, qu'une partie du bénéfice de SMBV, relatif à son activité de revente, était indûment transférée à Alki par le biais de la redevance. En effet, elle n'a pas démontré que le bénéfice de SMBV aurait dû être supérieur au niveau de bénéfice déterminé en application de l'APP.

#### ***b) Sur l'analyse de comparabilité de la Commission***

476 Ainsi que cela a été constaté au point 455 ci-dessus, il y a lieu de constater que la Commission a opéré, aux considérants 392 à 399 de la décision attaquée, sa propre analyse de comparabilité en partant de la prémisse que la fonction principale de SMBV était la revente de produits non liés au café.

477 La Commission a en effet cherché à déterminer l'intervalle de pleine concurrence pour SMBV, en la comparant à des entreprises ayant pour fonction principale la vente en gros de produits dérivés du café et en retenant les ventes comme indicateur de niveau de bénéfice.

478 Pour ce faire, la Commission a reproduit l'analyse du conseiller fiscal avec un groupe d'entreprises comparables corrigé, auquel elle s'est référé en tant que « groupe de pairs corrigé », identifié sur la base des fonctions de revente de SMBV, puis a calculé, à partir du groupe de pairs corrigé, l'intervalle de rendement des ventes qui correspondait, au regard de son analyse, à un résultat de pleine concurrence. L'intervalle interquartile obtenu pour le rendement des ventes correspondait à une fourchette comprise entre 1,5 et 5,5 %. La Commission l'a alors appliqué aux résultats de SMBV obtenus entre 2007 et 2014. Elle a constaté que, pour chacune des années couvertes par l'APP, la base d'imposition de SMBV calculée sur la base de l'APP était inférieure au quartile inférieur de la base d'imposition de SMBV, telle qu'elle aurait résulté de l'application de la méthode retenue par la Commission.

- 479 L'approche de la Commission consistant, d'une part, à effectuer sa propre analyse et, d'autre part, à comparer la situation de SMBV au regard de l'APP avec les résultats de son analyse est de nature à satisfaire les exigences pesant sur la Commission quant à la démonstration de l'existence d'un avantage. En effet, les résultats de l'analyse de la Commission démontrent que le bénéfice imposable de SMBV, tel qu'obtenu en application de l'APP pour les années 2007 à 2014, est inférieur au bénéfice imposable de SMBV, tel que calculé pour les années 2007 à 2014, en application de l'intervalle de pleine concurrence obtenu par la Commission, à partir du groupe de pairs corrigé.
- 480 Toutefois, en premier lieu, il y a lieu de constater que, ainsi que le font valoir le Royaume des Pays-Bas et Starbucks, l'analyse de comparabilité de la Commission manque de fiabilité.
- 481 Premièrement, il importe de relever que, au considérant 400 de la décision attaquée, la Commission a précisé que l'analyse qu'elle a effectuée « n'a[vait] pas pour ambition de calculer une rémunération de pleine concurrence pour les fonctions exercées par SMBV au sein du groupe Starbucks ». Elle a ainsi « reconn[u] que l'intervalle proposé ci-dessus ne s'appu[yait] pas sur une analyse de comparabilité suffisante ». Or, une telle précision, formulée par la Commission elle-même, affaiblit le caractère probant de son analyse pour démontrer que les erreurs identifiées quant aux fonctions de SMBV et au choix de l'indicateur de niveau de bénéfice ont conduit à conférer un avantage à SMBV.
- 482 Deuxièmement, l'impossibilité, alléguée par Starbucks, de reproduire la recherche du groupe de pairs corrigé, faite par la Commission, et d'obtenir les mêmes résultats que la Commission est de nature à confirmer le manque de fiabilité de l'analyse de comparabilité de la Commission. En effet, lorsque le conseiller fiscal de Starbucks a cherché à reproduire l'analyse de comparabilité de la Commission en utilisant les mêmes critères qu'elle, il a obtenu une liste de 87 entreprises. Or, sur les douze entreprises identifiées par la Commission aux fins de son analyse de comparaison, seules trois de celles-ci étaient présentes dans la liste des 87 entreprises.
- 483 Certes, la Commission a tenté de reproduire, au stade du mémoire en défense dans l'affaire T-636/16, la recherche du groupe de pairs corrigé, afin de démontrer la fiabilité de son analyse de comparabilité. Toutefois, et à supposer même que l'utilisation de la base de données « Orbis » en lieu et place de la base de données « Amadeus » n'ait aucune incidence, dès lors que la première base de données englobe les mêmes données que la seconde, il y a lieu de constater que cinq des entreprises identifiées au considérant 394 de la décision attaquée n'apparaissent pas lorsqu'elle a reproduit sa recherche d'entreprises comparables. La Commission l'a d'ailleurs admis, au point 179 de son mémoire en défense dans l'affaire T-636/16.
- 484 Or, les arguments invoqués par la Commission pour justifier cette différence de résultats entre sa propre analyse de comparabilité et la reproduction de cette analyse ne permettent donc pas d'infirmier le constat de manque de crédibilité et de fiabilité de son analyse de comparabilité. En effet, la Commission soutient que ladite différence de résultats s'explique par le fait que le classement de ces cinq entreprises dans la base de données aurait changé postérieurement à son analyse de comparabilité.
- 485 Or, d'une part, il ressort de la réplique de Starbucks, sans qu'elle soit contredite sur ce point par la Commission dans la duplique dans l'affaire T-636/16, qu'il est possible de consulter les versions historiques des bases de données « Orbis » et « Amadeus », de sorte que l'évolution de la situation des entreprises ne devrait pas avoir d'incidence sur la reproductibilité de l'analyse de comparabilité de la Commission. Dès lors, ces versions historiques de la base de données « Amadeus » ne pouvant être mises à jour de manière rétroactive, les résultats n'auraient pu être différents de ceux obtenus dans l'analyse de comparabilité de la Commission.
- 486 D'autre part, Starbucks précise que la Commission a utilisé, tant aux fins de sa propre analyse de comparabilité que de la reproduction de l'analyse de comparabilité, des versions des bases de données « Amadeus » et « Orbis » datant, respectivement, de 2015 et de 2017, ce que la Commission ne remet

pas en cause. Il en découle que l'analyse de la Commission repose sur des versions des bases données postérieures à l'année 2008. Or, dans la mesure où, comme le soutient elle-même la Commission, le classement des entreprises peut varier selon les versions des bases de données, les résultats de l'analyse de comparabilité pouvaient être faussés par l'utilisation d'une version plus récente. En outre, ainsi qu'il ressort des points 243 à 251, ci-dessus, seules les informations disponibles au jour de l'adoption de la mesure contestée pouvaient être prises en compte par la Commission.

487 Partant, la circonstance, d'une part, que la Commission n'ait pas été en mesure de reproduire son analyse de comparabilité et, d'autre part, que ces cinq entreprises représentaient une part substantielle du groupe de pairs corrigé, utilisé aux fins de l'analyse de comparabilité, ainsi que l'impossibilité qui en découle pour le Royaume des Pays-Bas et Starbucks ou pour le Tribunal de connaître la méthode exacte utilisée par la Commission dans son raisonnement et de reproduire cette analyse afin de contrôler si elle a correctement identifié les entreprises comparables sont de nature à remettre en cause la fiabilité et la crédibilité de celle-ci.

488 En deuxième lieu, en tout état de cause, il y a lieu de constater que, ainsi que le font valoir le Royaume des Pays-Bas et Starbucks, l'analyse de la Commission est entachée de plusieurs erreurs.

489 Premièrement, il y a lieu de constater que le groupe de pairs corrigé utilisé par la Commission aux fins de son analyse de comparabilité est incohérent au regard des constatations qu'elle a opérées quant aux fonctions de SMBV et ne permet pas de démontrer que les erreurs qu'elle a identifiées ont conduit à une réduction du bénéfice imposable de SMBV.

490 En effet, d'une part, il importe de constater que la Commission a considéré, dans la décision attaquée, que la fonction principale de SMBV était la revente de produits non liés au café. En effet, au considérant 382 de la décision attaquée, la Commission a clairement exposé que la fonction principale de SMBV était la revente, [confidentiel] % des revenus de la société en 2007 étant dérivés de cette activité. Au considérant 384 de ladite décision, la Commission a clarifié sa position selon laquelle l'essentiel des activités de SMBV portaient sur la vente ou la revente de produits non liés au café, tels que des gobelets et serviettes en papier. Ce constat est, par ailleurs, corroboré par les écritures de la Commission, dans lesquelles la Commission affirme que la fonction principale de SMBV est la revente de produits non liés au café et que c'est la raison principale pour laquelle elle a reproché au conseiller fiscal du groupe Starbucks d'avoir choisi les coûts d'exploitation comme indicateur de niveau de bénéfice.

491 D'autre part, la Commission a exposé aux considérants 393 et 394 de la décision attaquée que, les fonctions de SMBV ayant été incorrectement identifiées dans le rapport sur les prix de transfert, le groupe de pairs utilisé pour appliquer la MTMN, identifié à partir du code de la nomenclature générale des activités économiques dans les Communautés européennes (NACE) « transformation du thé et du café », était inapproprié. La Commission a alors reproduit l'analyse effectuée dans le rapport sur les prix de transfert en utilisant le groupe de pairs corrigé, identifié à partir du code NACE « vente en gros de café, thé, cacao et épices ». Elle a ensuite exclu du groupe de pairs corrigé les sociétés distribuant principalement des produits autres que le thé et le café. Il en est résulté un groupe de pairs corrigé composé de douze sociétés, lesquelles exercent toutes une activité de torréfaction, ainsi que la Commission l'a constaté au considérant 394 de la décision attaquée.

492 Or, force est de constater que les sociétés composant le groupe de pairs corrigé ont des fonctions différentes de la fonction principale de SMBV, telle qu'identifiée par la Commission, à savoir la revente de produits non liés au café. Cela implique que ces sociétés ne sont pas dans une situation comparable à celle de SMBV. Ces entreprises ne peuvent donc pas être considérées comme pertinentes pour calculer le bénéfice que réaliserait SMBV dans des conditions de marché. Partant, l'analyse de comparabilité alternative consistant à reproduire l'analyse du conseiller fiscal en prenant un groupe de pairs corrigé ayant pour activité la vente de café et la torréfaction est nécessairement erronée.

- 493 Deuxièmement, il y a lieu de constater, ainsi que le fait valoir Starbucks, que, à supposer même que le groupe de pairs corrigé ait pu être utilisé par la Commission, les résultats de l'analyse de comparabilité effectuée par la Commission sont nécessairement faussés, dès lors que celle-ci a comparé des données non comparables, à savoir les bénéfices d'exploitation des entreprises comparables avec le bénéfice imposable de SMBV.
- 494 À cet égard, d'une part, il y a lieu de relever qu'il est constant entre les parties que l'intervalle interquartile calculé par la Commission pour la période allant de 2005 à 2007, correspondant à une fourchette comprise entre 1,5 et 5,5 % des ventes, l'a été sur la base des bénéfices d'exploitation des sociétés composant le groupe de pairs corrigé. Cette affirmation est d'ailleurs étayée par le tableau 12 de la décision attaquée. D'autre part, il est constant que c'est le bénéfice imposable de SMBV, déterminé en application de l'APP, et non son bénéfice d'exploitation, que la Commission a comparé avec le bénéfice d'exploitation des entreprises comparables du groupe de pairs corrigé. Cela ressort d'ailleurs du tableau 13 de la décision attaquée.
- 495 Or, la Commission ne conteste pas que les bénéfices d'exploitation ne sont pas comparables aux bénéfices avant impôts, mais se borne à affirmer qu'elle a reproduit l'analyse du conseiller fiscal du groupe Starbucks. De surcroît, il y a lieu de constater que les bénéfices d'exploitation et les bénéfices imposables sont deux notions distinctes qui se traduisent, en principe, par l'inscription de montants différents dans les lignes comptables correspondantes, ainsi que cela ressort du considérant 82 de la décision attaquée et du tableau 1 de ladite décision.
- 496 La circonstance que la Commission ait affirmé, au considérant 397 de la décision attaquée, avoir comparé le bénéfice imposable de SMBV calculé sur la base de l'APP avec le bénéfice imposable calculé sur la base de l'intervalle déterminé par la Commission ne saurait remettre en cause le constat opéré au point 493 ci-dessus. En effet, dès lors que l'intervalle interquartile a été calculé sur la base des bénéfices d'exploitation des entreprises comparables, le résultat obtenu pour SMBV en application de cet intervalle ne correspond pas à son bénéfice imposable, mais bien à son bénéfice d'exploitation.
- 497 Il en découle que la comparaison du bénéfice imposable de SMBV avec l'intervalle interquartile obtenu à partir du bénéfice d'exploitation des sociétés du groupe de pairs corrigé est nécessairement faussée.
- 498 En outre, pour l'année 2007-2008, le chiffre de 1,2 % est assez proche de la fourchette basse de l'intervalle calculé par la Commission. Au regard des nombreuses approximations dans l'analyse de la Commission, ce résultat ne démontre pas une situation clairement contraire aux conditions du marché. En effet, il convient de constater que, lorsque la Commission contrôle si le bénéfice imposable d'une entreprise intégrée en application d'une mesure fiscale correspond à une approximation fiable d'un bénéfice imposable dégagé dans des conditions de marché, elle ne peut constater l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, qu'à condition que l'écart entre les deux facteurs de comparaison aille au-delà des imprécisions inhérentes à la méthode appliquée pour obtenir ladite approximation.
- 499 Par ailleurs, à supposer même que l'erreur consistant à comparer le bénéfice imposable de SMBV avec le bénéfice d'exploitation des entreprises comparables ait effectivement été contenue dans le rapport sur les prix de transfert de Starbucks, ce que Starbucks conteste, l'existence de ladite erreur dans le rapport sur les prix de transfert ne fait pas obstacle à ce que le Tribunal contrôle que la décision attaquée ne soit pas entachée d'erreur. En outre, si la Commission avait estimé problématique le fait que les bénéfices d'exploitation soient comparés aux bénéfices imposables, il lui appartenait d'examiner cette question dans la décision attaquée.
- 500 Il y a donc lieu de considérer, sur la base des constats opérés aux points 480 à 499 ci-dessus, que l'analyse de comparaison opérée par la Commission aux considérants 392 à 399 de la décision attaquée, d'une part, manque de fiabilité et, d'autre part, est entachée de plusieurs erreurs.

501 Partant, à la lumière des considérations exposées aux points 457 à 500 ci-dessus, il y a lieu d'accueillir les griefs du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks selon lesquels la Commission n'a pas démontré que la validation par l'APP de l'identification des fonctions de SMBV et du choix de l'indicateur de niveau de bénéfice, proposés dans le rapport sur les prix de transfert, avait conféré un avantage à SMBV. Dès lors, il n'est plus nécessaire d'examiner si la Commission a correctement considéré que l'identification des fonctions de SMBV et le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice retenus dans l'APP étaient erronés. Par voie de conséquence, il n'est pas nécessaire d'examiner l'argument de Starbucks contestant la recevabilité de certains arguments présentés par la Commission.

### ***3. Sur le choix des corrections (sixième ligne de raisonnement)***

502 Dans le cadre de la quatrième branche du quatrième moyen dans l'affaire T-760/15 et du troisième grief de la troisième branche du second moyen dans l'affaire T-636/16, le Royaume des Pays-Bas et Starbucks font valoir, en substance, que la Commission n'a pas démontré que les corrections proposées dans le rapport sur les prix de transfert afin d'augmenter la comparabilité entre SMBV et les entreprises comparables aient été de nature à conférer un avantage à SMBV.

503 Le Royaume des Pays-Bas fait valoir que la Commission a erronément constaté que deux des corrections proposées dans le rapport sur les prix de transfert afin d'augmenter la comparabilité entre SMBV et les vingt entreprises non liées comparables ne permettaient pas d'aboutir à une approximation d'un résultat de pleine concurrence. D'une part, l'exclusion, de la base de coûts pertinents, des coûts des produits liés et non liés au café serait notamment justifiée par le fait que SMBV agirait en tant que prestataire de service, n'exercerait aucune fonction d'achat et ne supporterait pas les risques liés aux stocks, contrairement aux entreprises comparables. D'autre part, l'ajustement du facteur de majoration se justifierait par le fait que le facteur de majoration avant correction concerne les bénéfices d'exploitation, alors que l'APP aurait pour objet de déterminer les bénéfices imposables. Cette correction aurait eu pour effet d'augmenter le facteur de majoration.

504 D'une part, Starbucks ajoute que, dans la décision attaquée, la Commission n'a pas remis en cause les corrections appliquées à la base des coûts, choisie en tant qu'indicateur de niveau de bénéfice. Dès lors, l'argument de la Commission, développé au point 183 du mémoire en défense dans l'affaire T-636/16, selon lequel la correction de la base de coûts serait inappropriée du fait de l'absence de transfert de risques de SMBV à Alki serait irrecevable au motif qu'il ne figurerait pas dans la décision attaquée. D'autre part, elle considère que les données chiffrées, présentées par la Commission aux points 184 et 185 du mémoire en défense dans l'affaire T-636/16, tendant à démontrer que le revenu imposable de SMBV aurait été plus élevé si une majoration avait été appliquée sur les coûts totaux, sont également irrecevables du fait qu'elles ne figurent pas dans la décision attaquée.

505 S'agissant des corrections en cause, Starbucks soulève un défaut de motivation. La Commission se serait limitée à affirmer que les corrections n'étaient pas adaptées, sans démontrer en quoi le bénéfice imposable de SMBV aurait été plus élevé avec des corrections appropriées.

506 La Commission conteste ces arguments. Elle soutient que les deux corrections proposées dans le rapport sur les prix de transfert ne sont pas adéquates et aboutissent à une diminution du bénéfice imposable de SMBV. Elle fait valoir que le Royaume des Pays-Bas et Starbucks n'ont pas démontré qu'elle avait commis une erreur d'appréciation.

507 Premièrement, s'agissant des corrections appliquées à la base de coûts, la Commission soutient qu'elle a bien contesté ce point aux considérants 319 à 332 de la décision attaquée en affirmant qu'Alki ne saurait supporter aucun risque d'entreprise de SMBV. La Commission renvoie également aux considérants 59 et 159 de la décision attaquée, dans lesquels il serait exposé que la correction de la base de coûts serait justifiée, selon le rapport sur les prix de transfert, par la qualité de producteur à

façon, n'assumant aucun risque, de SMBV. De plus, la Commission conteste les arguments du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks selon lesquels le bénéfice de SMBV pouvait être calculé sur la base des coûts d'exploitation et non des coûts totaux.

508 Deuxièmement, la Commission fait observer que, bien que la majoration corrigée ait abouti à un pourcentage plus élevé, ce pourcentage a été appliqué à une assiette de coûts nettement inférieure. Elle ajoute que, dès lors que le coût des grains de café vert, les rémunérations payées à des tiers et les produits non liés au café auraient dû être inclus dans la base de coûts, il n'y avait pas lieu d'appliquer la « correction des fonds de roulement ». À supposer même que le conseiller fiscal du groupe Starbucks ayant préparé le rapport sur les prix de transfert n'ait pas commis d'erreur en excluant ces différents coûts de la base de coûts, la « correction des fonds de roulement » n'aurait pas non plus été adaptée. De surcroît, la Commission fait valoir qu'elle aurait suffisamment expliqué, aux considérants 402 à 406 de la décision attaquée, en quoi la « correction des fonds de roulement », combinée à la correction sur la base de coûts, aurait réduit l'impôt sur les sociétés dont est normalement redevable SMBV.

#### *a) Observations liminaires*

509 Tout d'abord, il y a lieu de constater que, aux considérants 407 et 408 de la décision attaquée, la Commission a considéré que, à supposer même que les fonctions de SMBV et l'indicateur de niveau de bénéfice aient été correctement identifiés, deux corrections proposées dans le rapport sur les prix de transfert ont eu pour conséquence que la méthode proposée dans le rapport sur les prix de transfert ne permettait pas d'aboutir à un résultat de pleine concurrence.

510 Sur la base du constat que les deux corrections seraient erronées, la Commission a conclu que, en acceptant cette méthode qui entraînait une réduction de l'impôt dû par SMBV sur la base du régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais par rapport à des entreprises autonomes dont le bénéfice est déterminé dans des conditions de marché sur la base de ce régime, l'APP conférerait un avantage sélectif à SMBV au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

511 Il y a lieu de relever qu'il ressort ainsi des considérants 407 et 408 de la décision attaquée que l'approche de la Commission, consistant à comparer le bénéfice imposable de SMBV en application de l'APP avec celui d'une entreprise autonome dont le bénéfice est déterminé dans des conditions de marché sur la base du régime général de l'impôt sur les sociétés néerlandais, semble, de prime abord, satisfaire aux exigences pesant sur la Commission quant à la preuve de l'existence d'un avantage.

512 Toutefois, il convient de rappeler qu'il découle des considérations exposées aux points 151 et 152 ci-dessus que, afin de déterminer si l'APP a conféré un avantage à SMBV en l'espèce, il appartient à la Commission de démontrer que la méthode de détermination des prix de transfert entérinée dans l'APP a abouti à une diminution de la charge fiscale de SMBV et, plus précisément, de démontrer que le niveau de bénéfice de SMBV, calculé en application de la méthode de détermination des prix de transfert, est diminué dans des proportions telles que celle-ci ne peut être considérée comme étant une approximation fiable d'un résultat de marché. En effet, ainsi que cela a été constaté au point 498 ci-dessus, lorsque la Commission contrôle si le bénéfice imposable d'une entreprise intégrée en application d'une mesure fiscale correspond à une approximation fiable d'un bénéfice imposable dégagé dans des conditions de marché, elle ne peut constater l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE qu'à condition que l'écart entre les deux facteurs de comparaison aille au-delà des imprécisions inhérentes à la méthode appliquée pour obtenir ladite approximation.

513 Il convient donc d'examiner si la Commission a démontré à suffisance que les deux corrections opérées par le conseiller fiscal du groupe Starbucks avaient conféré un avantage à SMBV.

***b) Sur la correction portant sur la base de coûts***

- 514 La première correction proposée dans le rapport sur les prix de transfert porte sur la base de coûts (ci-après la « correction de la base de coûts »). Elle consiste en l'exclusion de certains coûts de la base de coûts utilisée en tant qu'indicateur de niveau de bénéficiaire aux fins de l'application de la MTMN. Toutefois, il y a lieu de constater qu'il ressort des considérants 406 et 407 de la décision attaquée que les critiques identifiées par la Commission sont explicitement limitées à l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1 de la base de coûts retenue pour l'application de la MTMN. En substance, la Commission a constaté que rien n'expliquait que les coûts de l'entreprise de production non liée 1 soient exclus alors qu'ils avaient été pris en compte dans l'APP précédent.
- 515 En premier lieu, il convient de rappeler que, contrairement à ce que la Commission soutient, la conclusion faite au considérant 407 de la décision attaquée, selon laquelle les corrections proposées dans le rapport sur les prix de transfert et validées dans l'APP confèrent un avantage à SMBV, est explicitement limitée à l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1 de la base de coûts de SMBV. En effet, il ne ressort pas du texte de la décision attaquée que la Commission ait fondé la constatation de l'avantage sur l'exclusion d'autres coûts de la base de coûts utilisée en tant qu'indicateur de niveau de bénéficiaire de SMBV.
- 516 La circonstance, invoquée par la Commission, selon laquelle cette dernière a remis en cause, dans le cadre des considérants 319 à 332 de la décision attaquée, le fait que les risques entrepreneuriaux de SMBV aient été transférés à Alki ne permet pas de constater qu'elle ait considéré, pour ces motifs, que certains coûts avaient été erronément exclus de la base de coûts utilisée en tant qu'indicateur de niveau de bénéficiaire. Ce constat est renforcé par la circonstance que la question des corrections est présentée par la Commission elle-même comme étant une ligne de raisonnement subsidiaire (voir considérant 407 de la décision attaquée) à la ligne de raisonnement examinée dans le cadre des considérants 319 à 332 de la décision attaquée.
- 517 En outre, contrairement à ce que soutient, en substance, la Commission, il ne ressort pas des considérants 59 et 159 de la décision attaquée que celle-ci ait fondé le constat que l'APP avait conféré un avantage à SMBV sur les corrections de la base de coûts. S'agissant du considérant 59 de la décision attaquée, il y a lieu de constater que, s'il se réfère effectivement auxdites corrections, il s'agit uniquement d'une présentation du contenu du rapport sur les prix de transfert. S'agissant du considérant 159 de la décision attaquée, celui-ci – qui se trouve dans la section de présentation de la procédure administrative – se borne à indiquer que la Commission avait émis des doutes sur les corrections proposées dans le rapport sur les prix de transfert, sans qu'il soit possible d'en déduire la position de la Commission dans le cadre de la décision attaquée.
- 518 Sur la base des constats opérés aux points 515 à 517 ci-dessus, il importe donc de constater que la Commission n'a pas affirmé, ni a fortiori démontré, dans la décision attaquée, que la correction de la base de coûts, autre que l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1, avait conféré un avantage à SMBV. Dès lors, il y a lieu d'écarter les arguments de la Commission, présentés au stade du mémoire en défense, selon lesquels l'utilisation des coûts d'exploitation au lieu des coûts totaux (comprenant le coût des grains de café, les rémunérations payées aux tiers et les coûts des produits non liés au café) aurait conduit à une diminution de la base imposable de SMBV.
- 519 En deuxième lieu, s'agissant de l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1, la Commission a considéré, au considérant 406 de la décision attaquée, que le rapport sur les prix de transfert avait accepté une réduction considérable de la base de coûts, en excluant lesdits coûts.
- 520 Or, la Commission s'est bornée à affirmer, au considérant 406 de la décision attaquée, que ces coûts avaient été pris en compte dans l'ancien mode de détermination de la base d'imposition de SMBV, utilisé avant la conclusion de l'APP, et que l'exclusion de ces coûts n'avait pas été motivée, et ce sans aucune autre précision. Il ne ressort pas clairement du texte de la décision attaquée ce à quoi fait

référence la Commission lorsqu'elle invoque une absence de motivation de l'exclusion des coûts, et notamment si elle considère que de telles explications auraient dû être contenues dans l'APP ou données lors de la procédure administrative.

- 521 À cet égard, premièrement, il importe de constater que le constat de la justification insuffisante de la correction, que ce soit par les correspondants Starbucks ou par les autorités néerlandaises, ne suffit pas à démontrer, en tant que tel, que cette correction aurait été erronée ni qu'elle aurait conduit à une réduction de la charge fiscale de SMBV.
- 522 Deuxièmement, en tout état de cause, il importe de constater qu'il ressort du considérant 407 de la décision attaquée que l'examen du caractère erroné de l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1, opéré par la Commission, est une analyse subsidiaire, qui s'inscrit dans l'hypothèse où la fonction principale de SMBV était effectivement la torréfaction de café.
- 523 Or, d'une part, il ressort du mémoire en défense de la Commission dans l'affaire T-636/16 que l'entreprise de production non liée 1 fabriquait principalement des produits tels que le café aromatisé, la poudre pour un produit à base de café bénéficiant d'une marque déposée ou le café soluble et qu'elle ne torréfiait des grains de café vert que dans des « volumes limités ». La Commission n'a toutefois pas expliqué en quoi les coûts de l'entreprise de production non liée 1 étaient pertinents pour calculer le bénéfice imposable de SMBV, en tant que torréfacteur.
- 524 D'autre part, il y a lieu de constater que les arguments présentés par la Commission dans ses écritures à propos de l'exclusion de coûts de l'entreprise de production non liée 1 reposent sur la prémisse que l'activité principale de SMBV est la revente. Dès lors, il importe d'écarter ces différents arguments.
- 525 Troisièmement, il ressort du rapport sur les prix de transfert que le conseiller fiscal a exclu de la base de coûts, utilisée aux fins de l'application de la MTMN, les coûts se rapportant à des activités pour lesquelles SMBV n'apporte pas de valeur ajoutée. Le Royaume des Pays-Bas et Starbucks font d'ailleurs valoir, dans leurs écritures respectives, que l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1 se justifie par le fait que SMBV n'apporte aucune valeur ajoutée. Ils soutiennent que les coûts liés à la transaction entre SMBV et l'entreprise de production non liée 1 ne font que transiter par les comptes de SMBV, mais ne sont pas imputables à l'activité de SMBV. L'achat des produits de l'entreprise de production non liée 1 constituerait donc une transaction neutre pour la détermination du bénéfice imposable de cette dernière.
- 526 À cet égard, il y a lieu de constater qu'il n'est pas exclu que les revenus tirés des produits fournis par l'entreprise de production non liée 1 soient équivalents aux coûts de l'entreprise de production non liée 1, de sorte que SMBV ne dégage aucun bénéfice à partir des produits de ladite entreprise. Or, la Commission n'a pas démontré que SMBV avait ajouté de la plus-value aux produits de l'entreprise de production non liée 1 et qu'elle avait effectivement généré un bénéfice à partir de l'exploitation de ces produits, de sorte que les coûts de l'entreprise de production non liée 1 auraient nécessairement dû être pris en compte aux fins de l'application de la MTMN.
- 527 La Commission ne démontre pas non plus que les différences invoquées dans le rapport sur les prix de transfert, entre les fonctions de SMBV et des 20 entreprises sur la base desquelles a été effectuée l'analyse de comparaison, ne justifient pas l'application de la correction quant à l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1.
- 528 Dans la mesure où la Commission n'apporte pas d'éléments de nature à considérer que SMBV aurait dégagé un bénéfice à partir de la transaction avec l'entreprise de production non liée 1 ou que le facteur de majoration devrait s'appliquer à une base de coûts incluant les coûts de l'entreprise de production non liée 1, il y a lieu de constater qu'elle ne pouvait conclure que l'exclusion desdits coûts était erronée et avait conduit à une diminution du bénéfice de SMBV.

- 529 En troisième lieu, il y a lieu de constater que, ainsi que le soutient Starbucks, les données chiffrées contenues dans le tableau produit au point 184 du mémoire en défense de la Commission dans l'affaire T-636/16, qui sont des calculs fondés sur des chiffres contenus dans le tableau 3 de la décision attaquée, ne peuvent être prises en compte au soutien de la position de la Commission. D'une part, lesdites données portent sur les coûts totaux (dépenses d'exploitation et coûts des marchandises vendues) de SMBV et non sur les seuls coûts d'exploitation auxquels auraient été ajoutés les coûts de l'entreprise de production non liée 1. D'autre part, ces données démontrent uniquement que le niveau de bénéfice aurait été plus élevé si l'assiette de coûts avait été plus importante et ne permettent pas d'étayer la thèse selon laquelle SMBV aurait généré un bénéfice à partir de l'exploitation des produits de l'entreprise de production non liée 1.
- 530 En quatrième lieu, il y a lieu de relever que l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1 a été combinée avec la correction, à la hausse, de la marge de rendement. Il ne saurait donc nécessairement être conclu que les corrections appliquées dans l'APP, prises dans leur ensemble, conduisaient nécessairement à une réduction de la base imposable de SMBV. Or, la Commission n'a pas chiffré les coûts de l'entreprise de production non liée 1, ou, tout du moins, la part qu'ils représentent parmi les coûts de SMBV. Il ne ressort donc pas de la décision attaquée que les coûts de l'entreprise de production non liée 1 représentent une telle part des coûts de SMBV que leur seule exclusion aurait une incidence sur les bénéfices de SMBV d'une ampleur telle que leur niveau ne serait plus représentatif d'un bénéfice résultant d'une situation de pleine concurrence.
- 531 À lumière de ces observations, il y a lieu de constater que la Commission n'est pas parvenue à démontrer que l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1 a conféré un avantage à SMBV, sans qu'il y ait lieu d'examiner si la Commission a entaché sa décision d'un défaut de motivation.

***c) Sur la « correction des fonds de roulement »***

*1) Sur la portée de la correction en cause*

- 532 S'agissant de la portée de la deuxième correction en cause, il y a lieu de constater que, au considérant 407 de la décision attaquée, la Commission a soutenu que l'application de la « correction des fonds de roulement » (working capital adjustment) a eu pour conséquence que la méthode proposée dans le rapport sur les prix de transfert ne permettait pas une approximation fiable d'un résultat de marché conformément au principe de pleine concurrence. À cet égard, il y a lieu de faire observer que ni le rapport sur les prix de transfert ni l'APP n'utilisent l'expression « correction des fonds de roulement ».
- 533 Tout d'abord, dans la décision attaquée, la Commission a soutenu que, dans le rapport sur les prix de transfert, le conseiller fiscal du groupe Starbucks proposait une correction pour la majoration de conversion, décrite par les autorités néerlandaises comme une « correction des fonds de roulement » (considérant 401 de la décision attaquée). Il découle de ce constat que l'expression « correction des fonds de roulement », telle qu'utilisée dans la décision attaquée, doit être comprise dans le sens tel qu'utilisé par les autorités néerlandaises lors de la procédure administrative.
- 534 Ensuite, il ressort du considérant 403 de la décision attaquée que la Commission avait exprimé des doutes concernant la « correction des fonds de roulement » aux considérants 101 à 113 de la décision d'ouverture. D'une part, il convient de faire observer que, aux considérants 101 et 102 de la décision d'ouverture, la Commission a discuté de la « correction relative aux coûts des matières premières » (raw material cost mark-up), alors que la correction relative à l'exclusion des coûts du café vert de la base des coûts était discutée aux considérants 99 et 100 de la décision d'ouverture. La décision

attaquée ne fait donc pas, dans son considérant 403, référence à cette dernière correction. Ce constat est d'ailleurs conforté par le considérant 269, sous iii), et par la note en bas de page n° 130 de la décision attaquée.

- 535 Certes, les considérants 103 à 113 de la décision d'ouverture concernent également, en partie, la correction relative à l'exclusion des coûts du café vert de la base de coûts. Toutefois, selon le considérant 107 de la décision d'ouverture, les arguments des autorités néerlandaises quant aux « corrections des fonds de roulement » sont exposés au considérant 59 de la même décision. Or, selon le considérant 59 de la décision d'ouverture, les autorités néerlandaises ont déclaré que « [l]a correction en l'espèce [était] une combinaison de deux corrections de comparabilité : elle combin[ait] une correction des fonds de roulement pour l'inventaire des matières premières sur le rendement des sociétés comparables avec une correction pour les coûts des matières premières dans la base des coûts des sociétés comparables ». Il ressort de la description des arguments du Royaume des Pays-Bas lors de la procédure administrative que, pour celui-ci, l'expression « correction des fonds de roulement » ne concernait que la « correction relative aux coûts des matières premières », identifiée dans le rapport sur les prix de transfert.
- 536 Enfin, il y a lieu de constater que, au considérant 407 de la décision attaquée, la Commission fait elle-même une différence entre la « correction des fonds de roulement » et l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1 de la base d'imposition de SMBV.
- 537 Il y a donc lieu de conclure que l'expression « correction des fonds de roulement », utilisée au considérant 407 de la décision attaquée, fait référence à la « correction relative aux coûts des matières premières », identifiée dans le rapport sur les prix de transfert.
- 538 En tout état de cause, même à supposer que l'expression « correction des fonds de roulement », utilisée au considérant 407 de la décision attaquée, doive également être comprise comme faisant référence à la correction pour les coûts des matières premières dans la base des coûts de SMBV, force est de constater que les considérants 401 à 406 de la décision attaquée ne contiennent aucun argument concernant la base des coûts autre que celui portant sur l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1. Or, il a déjà été constaté, aux points 514 à 531 ci-dessus, que la Commission n'est pas parvenue à démontrer que l'exclusion de ces coûts a conféré un avantage à SMBV. Aux considérants 404 et 405 de la décision attaquée, la Commission rejette simplement des arguments du Royaume des Pays-Bas quant à la pertinence d'une étude de comparabilité sur le fondement des coûts totaux et d'un article scientifique. En outre, les considérants 401 à 403 de la décision attaquée ne contiennent aucune référence à la base des coûts de SMBV.

## *2) Sur le grief tiré de l'absence d'une réduction de la charge fiscale de SMBV*

- 539 En premier lieu, il convient de relever que, dans la mesure où, d'une part, la « correction des fonds de roulement » correspond à la correction pour les coûts des matières premières dans la base de coûts, identifiée dans le rapport sur les prix de transfert (voir point 537 ci-dessus) et où, d'autre part, l'argument portant sur l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1 a été écarté (voir points 514 à 531 ci-dessus), cette correction s'est traduite par une augmentation du taux de majoration de la base de coûts de [confidentiel] % à [confidentiel] %. Or, l'utilisation d'un taux de majoration plus élevé aux fins de la détermination du bénéfice imposable de SMBV n'a pas pu conduire à une diminution du bénéfice imposable de SMBV. Cette seule correction, prise isolément, n'est donc pas de nature à conférer un avantage à SMBV.
- 540 Il s'ensuit que la Commission n'est pas parvenue à démontrer que la « correction des fonds de roulement » avait pour effet de baisser le niveau des bénéfices de SMBV ni, par conséquent, que cette correction avait conféré un avantage à celle-ci.

- 541 En second lieu, il convient de constater que le raisonnement de la Commission concernant la « correction des fonds de roulement », exposé aux considérants 401 à 405 de la décision attaquée, n'est pas susceptible de démontrer que la « correction des fonds de roulement » avait pour effet de baisser le niveau des bénéfices de SMBV et qu'elle avait, par conséquent, conféré un avantage à celle-ci.
- 542 Tout d'abord, dans la mesure où la Commission a fondé son raisonnement sur le constat que la méthode utilisée pour la détermination de la « correction des fonds de roulement » ne tenait pas compte du montant des fonds de roulement des entreprises comparables, ni de celui de SMBV, il suffit de constater que la Commission n'explique pas en quoi ce fait serait susceptible de démontrer un abaissement du niveau des bénéfices de SMBV.
- 543 Ensuite, si la Commission a estimé qu'il n'existait aucun lien constant entre les coûts des ventes utilisés dans la correction et les besoins en fonds de roulement, il convient de constater que la Commission n'a pas expliqué en quoi ce fait serait susceptible de démontrer concrètement un abaissement du niveau des bénéfices de SMBV.
- 544 De plus, par ses affirmations selon lesquelles la « correction des fonds de roulement », opérée par le conseiller fiscal du groupe Starbucks, n'est pas adaptée à l'objectif avancé de correction des différences dans l'utilisation des fonds de roulement, la Commission se limite à des considérations générales et approximatives, telles que celles affirmant que cette correction n'est « pas tout à fait adaptée » ou encore qu'« une entreprise présentant des coûts de matière élevée peut avoir de faibles besoins de fonds de roulement si elle gère son stock de manière efficace ».
- 545 Enfin, s'agissant du constat, fait aux considérants 402 à 405 de la décision attaquée, selon lequel aucun des faits présentés dans le rapport sur les prix de transfert et aucun des arguments soulevés par le Royaume des Pays-Bas dans le cadre de la procédure administrative n'ont apporté une quelconque justification pour la « correction des fonds de roulement », il y a lieu de constater que le seul constat de l'absence d'une telle justification ne démontre pas non plus que la « correction des fonds de roulement » a conduit à une diminution du bénéfice imposable de SMBV.
- 546 Il s'ensuit que, contrairement à ce que la Commission a conclu au considérant 407 de la décision attaquée, celle-ci n'a pas démontré que la « correction des fonds de roulement » aurait conduit à une diminution du bénéfice imposable de SMBV.
- 547 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par les arguments de la Commission. En effet, il importe de constater qu'il ressort du considérant 407 de la décision attaquée que l'examen de la « correction des fonds de roulement », opéré par la Commission, est une analyse subsidiaire qui s'inscrit dans l'hypothèse où la fonction principale de SMBV serait effectivement la torréfaction de café. Or, les arguments présentés par la Commission, dans ses écritures, à propos de la « correction des fonds de roulement », reposent sur la prémisse que l'activité principale de SMBV serait la revente. Dès lors, il importe d'écarter ces différents arguments.
- 548 À la lumière des considérations exposées aux points 502 à 547 ci-dessus, il y a lieu d'accueillir les griefs du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks selon lesquels la Commission n'a pas démontré que la validation par l'APP des corrections des fonds de roulement ainsi que de l'exclusion des coûts de l'entreprise de production non liée 1 aurait conféré un avantage à SMBV.
- 549 Partant, il y a lieu d'accueillir le moyen tiré du fait que, dans le cadre de ses quatrième à sixième lignes de raisonnement, la Commission n'a pas démontré que l'APP avait conféré un avantage à SMBV, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

**F. Sur la question de savoir si l'APP dérogeait à l'article 8 ter de la LIS ainsi qu'à l'arrêté sur les prix de transfert (raisonnement au regard du cadre de référence restreint, considérants 409 à 412 de la décision attaquée)**

- 550 Le Royaume des Pays-Bas fait valoir qu'il invoque ses moyens concernant l'absence d'avantage, en l'espèce, tant à l'encontre de la position principale de la Commission, c'est-à-dire les six premières lignes de raisonnement, qu'à l'encontre de son raisonnement au regard du cadre de référence restreint, dans lequel la Commission a conclu à l'existence d'un avantage, en l'espèce, au regard de l'article 8 ter de la LIS ainsi que de l'arrêté sur les prix de transfert. Starbucks soutient quant à elle que la Commission aurait dû examiner l'APP au regard de l'article 8 ter, paragraphe 1 de la LIS et de l'arrêté sur les prix de transfert, ce qu'elle n'aurait pas fait.
- 551 La Commission soutient qu'elle a examiné, aux considérants 409 à 412 de la décision attaquée, l'APP au regard de l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS et qu'elle a constaté, à la suite de cet examen, que l'APP conférait un avantage sélectif à SMBV.
- 552 À cet égard, il y a lieu de constater que, à titre infiniment subsidiaire, dans la section 9.2.4 de la décision attaquée, intitulé « À titre subsidiaire : avantage sélectif du fait d'une dérogation à l'arrêté relatif aux prix de transfert » (considérants 409 à 412 de la décision attaquée), la Commission a considéré que l'APP conférait un avantage à SMBV au regard d'une évaluation sur la base du cadre plus restreint de l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS et de l'arrêté sur les prix de transfert (considérant 412 de la décision attaquée).
- 553 En effet, au considérant 410 de la décision attaquée, la Commission a exposé que, « à titre subsidiaire, [...] l'APP SMBV conf[érait] aussi un avantage sélectif à SMBV dans le cadre de référence plus restreint composé d'entreprises de groupe pratiquant des prix de transfert et auxquelles s'appliqu[ai]ent l'article 8 ter, paragraphe 1, de la [LIS] et l'arrêté [sur les] prix de transfert ». Au considérant 411 de la décision attaquée, la Commission a rappelé que l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS et l'arrêté sur les prix de transfert avaient inscrit « le principe de pleine concurrence dans la législation fiscale néerlandaise, selon lequel les transactions intragroupe doivent être rémunérées comme si elles avaient été conclues entre des sociétés indépendantes ». Dans ce même considérant, la Commission a relevé que le préambule de l'arrêté sur les prix de transfert précisait que les lignes directrices de l'OCDE étaient directement d'application aux Pays-Bas. Au considérant 412 de la décision attaquée, la Commission a renvoyé au raisonnement exposé aux considérants 268 à 274 de la décision attaquée, résumant les première à sixième lignes de raisonnement, pour conclure que l'APP conférait également un avantage sélectif sur la base du cadre de référence plus restreint composé de l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS et de l'arrêté sur les prix de transfert.
- 554 Il ressort de ces constatations que la Commission a conclu que l'APP en cause conférait un avantage sélectif à SMBV étant donné qu'il entraînait une diminution de l'impôt exigible par rapport à la situation dans laquelle le principe de pleine concurrence énoncé à l'article 8 ter de la LIS et dans l'arrêté sur les prix de transfert aurait été correctement appliqué.
- 555 Or, force est de constater que la Commission a fondé cette conclusion sur son examen de l'APP effectuée dans le cadre de son analyse à titre principal. Elle a ainsi affirmé qu'elle avait déjà démontré, dans le cadre de la section 9.2.3.1 de la décision attaquée, que l'APP ne permettait pas d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de pleine concurrence.
- 556 Certes, le raisonnement exposé aux considérants 409 à 412 de la décision attaquée concerne, avant toute chose, un argument du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks quant au choix du cadre de référence, relevant de l'analyse de la sélectivité de la mesure en cause.

- 557 Toutefois, il y a lieu de remarquer que le Royaume des Pays-Bas et la Commission considèrent que le considérant 412 de la décision attaquée doit être interprété en ce sens que cette dernière a conclu, sur la base d'un examen au regard du droit national pertinent, à savoir l'article 8 ter, paragraphe 1, de la LIS et l'arrêté sur les prix de transfert, que l'APP conférait un avantage à SMBV, l'analyse opérée par la Commission dans les première à sixième lignes de raisonnement s'appliquant mutatis mutandis. Ce constat est par ailleurs conforté par le libellé du considérant 416 de la décision attaquée.
- 558 Sans qu'il soit besoin, en l'espèce, de prendre position sur la nature exacte et sur la portée exacte du raisonnement au regard du cadre de référence restreint de la Commission, exposé aux considérants 409 à 412 de la décision attaquée, il suffit de constater que, à supposer que, par celui-ci, la Commission ait examiné les erreurs qu'elle avait identifiées dans le cadre des première à sixième lignes de raisonnement au regard de l'article 8 ter de la LIS ainsi que de l'arrêté sur les prix de transfert, lesquels inscrivent le principe de pleine concurrence en droit néerlandais, la Commission n'a pas démontré, pour les mêmes raisons que celles exposées aux points 173 à 549 ci-dessus, qui s'appliquent mutatis mutandis à un tel examen, que l'APP avait conféré un avantage à SMBV, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

### **G. Conclusion**

- 559 D'une part, il découle des points 404 et 549 ci-dessus que les six lignes de raisonnement de la décision attaquée ne suffisaient pas à démontrer que l'APP avait conféré un avantage à SMBV, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 560 D'autre part, il découle des points 550 à 558 ci-dessus que la Commission n'a pas démontré que l'APP dérogeait à l'article 8 ter de la LIS ainsi qu'à l'arrêté sur les prix de transfert et qu'il avait ainsi conféré un avantage à SMBV, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 561 Il découle donc de tout ce qui précède que, par aucune des lignes de raisonnement exposées dans la décision attaquée, la Commission n'est parvenue à démontrer à suffisance de droit l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Dès lors, il y a lieu d'annuler la décision attaquée dans son ensemble, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens soulevés par le Royaume des Pays-Bas et par Starbucks.

### **IV. Sur les dépens**

- 562 Aux termes de l'article 134, paragraphe 1, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant succombé, il convient de la condamner à supporter ses propres dépens ainsi que ceux du Royaume des Pays-Bas et de Starbucks, conformément aux conclusions de ces derniers.
- 563 Conformément à l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure, l'Irlande supportera ses propres dépens.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (septième chambre élargie)

déclare et arrête :

- 1) **Les affaires T-760/15 et T-636/16 sont jointes aux fins du présent arrêt.**
- 2) **La décision (UE) 2017/502 de la Commission, du 21 octobre 2015, concernant l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par les Pays-Bas en faveur de Starbucks est annulée.**
- 3) **La Commission européenne supportera ses propres dépens ainsi que ceux du Royaume des Pays-Bas, de Starbucks Corp. et de Starbucks Manufacturing Emea BV.**
- 4) **L'Irlande supportera ses propres dépens.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 24 septembre 2019.

Signatures

## Table des matières

I. Antécédents du litige et cadre juridique .....	2
A. Sur le cadre juridique national .....	2
B. Sur l'accord préalable en matière de prix .....	4
C. Antécédents du litige .....	5
1. Sur la procédure administrative devant la Commission .....	5
2. Sur la décision attaquée .....	6
a) Sur la description de la mesure contestée .....	6
b) Sur l'appréciation de la mesure contestée .....	8
c) Sur la récupération de l'aide d'État .....	14
d) Conclusion .....	14
II. Procédure et conclusions des parties .....	15
A. Sur la phase écrite de la procédure dans l'affaire T-760/15 .....	15
1. Sur la composition de la formation de jugement et sur le traitement prioritaire .....	15
2. Sur les interventions .....	16
3. Sur les demandes de traitement confidentiel .....	16
4. Sur les conclusions des parties .....	17
B. Sur la phase écrite de la procédure dans l'affaire T-636/16 .....	17
1. Sur la composition de la formation de jugement et sur le traitement prioritaire .....	17
2. Sur les demandes de traitement confidentiel .....	17
3. Sur les conclusions des parties .....	17
C. Sur la jonction aux fins de la phase orale de la procédure et sur la phase orale de la procédure .	18
III. En droit .....	19
A. Questions procédurales .....	19
1. Sur la jonction des présentes affaires aux fins de la décision mettant fin à l'instance .....	19
2. Sur la demande tendant à ce que soient retirées du dossier les observations de Starbucks sur le rapport d'audience .....	19
3. Sur la recevabilité de l'annexe A.7 de la requête dans l'affaire T-760/15 .....	20

B. Sur les moyens invoqués et sur la structure de l'examen des présents recours .....	21
C. Sur l'existence d'un principe de pleine concurrence dans le domaine du contrôle des aides d'État et sur le respect du principe d'autonomie fiscale des États membres .....	22
D. Sur la contestation du raisonnement principal portant sur l'existence d'un avantage fiscal en faveur de SMBV (considérants 275 à 361 de la décision attaquée) .....	29
1. Sur le choix de la MTMN en l'espèce et sur l'omission d'examiner la transaction intragroupe pour laquelle l'APP avait en réalité été demandé (première ligne de raisonnement) .....	29
a) Observations liminaires .....	31
b) Sur la charge de la preuve .....	32
c) Sur le niveau de contrôle à opérer par le Tribunal .....	33
d) Sur l'omission d'identifier et d'analyser la redevance payée par SMBV à Alki dans l'APP .	34
e) Sur l'impératif de privilégier la méthode CUP par rapport à la MTMN .....	35
2. Sur la question de savoir si la redevance payée par SMBV à Alki aurait dû être nulle (deuxième ligne de raisonnement) .....	36
a) Observations liminaires .....	37
b) Sur les fonctions de SMBV relatives à la redevance .....	38
c) Sur les règles d'imposition normales en droit néerlandais .....	39
d) Sur l'utilisation d'éléments invoqués par la Commission qui n'étaient pas disponibles au moment de la conclusion de l'APP .....	39
e) Sur la question de savoir si la propriété intellectuelle en matière de torréfaction représentait une valeur pour SMBV .....	41
1) Sur la question de savoir si SMBV exploitait la propriété intellectuelle en matière de torréfaction directement sur le marché .....	41
2) Sur la question de savoir si SMBV a réalisé une perte sur ses activités de torréfaction	43
f) Sur la comparaison avec des contrats de torréfaction de café conclus par Starbucks avec des tiers et par rapport à des accords de licences similaires « sur le marché » .....	45
1) Sur les contrats conclus postérieurement à l'APP .....	47
2) Sur les contrats conclus avec des entreprises qui ne torréfient pas de café .....	47
3) Sur les contrats avec des entreprises qui n'ont pas assuré la vente de café torréfié aux magasins ou aux consommateurs .....	48
4) Sur les contrats visant des produits autres que le café torréfié .....	49
5) Sur le contrat qui prévoit le paiement d'une redevance pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction .....	50
6) Sur le contrat conclu avec l'entreprise de production non liée 2 .....	52

g) Sur les accords conclus entre les concurrents de Starbucks et des torréfacteurs tiers . . . .	55
h) Sur l'argument selon lequel le niveau de la redevance aurait dû être moins élevé que le niveau entériné par l'APP . . . . .	57
3. Sur la détermination annuelle des coûts des grains de café vert (troisième ligne de raisonnement) . . . . .	59
a) Sur la question de savoir si le prix des grains de café vert était en dehors de la portée de la mesure contestée . . . . .	59
b) Sur la question de savoir si le niveau de la majoration appliquée aux coûts des grains de café vert vendus par SCTC à SMBV n'était pas conforme à un niveau de pleine concurrence . . . . .	62
E. Sur la contestation du raisonnement subsidiaire portant sur l'existence d'un avantage fiscal en faveur de SMBV (considérants 362 à 408 de la décision attaquée) . . . . .	64
1. Sur l'identification de SMBV comme étant l'entité la plus complexe (quatrième ligne de raisonnement) . . . . .	65
2. Sur l'analyse des fonctions de SMBV et sur la détermination du bénéfice de SMBV sur la base des coûts d'exploitation (cinquième ligne de raisonnement) . . . . .	68
a) Sur le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice . . . . .	71
b) Sur l'analyse de comparabilité de la Commission . . . . .	73
3. Sur le choix des corrections (sixième ligne de raisonnement) . . . . .	77
a) Observations liminaires . . . . .	78
b) Sur la correction portant sur la base de coûts . . . . .	79
c) Sur la « correction des fonds de roulement » . . . . .	81
1) Sur la portée de la correction en cause . . . . .	81
2) Sur le grief tiré de l'absence d'une réduction de la charge fiscale de SMBV . . . . .	82
F. Sur la question de savoir si l'APP dérogeait à l'article 8 ter de la LIS ainsi qu'à l'arrêté sur les prix de transfert (raisonnement au regard du cadre de référence restreint, considérants 409 à 412 de la décision attaquée) . . . . .	84
G. Conclusion . . . . .	85
IV. Sur les dépens . . . . .	85