

**DECIZIA (UE) 2019/1252 A COMISIEI**  
**din 19 septembrie 2018**  
**privind deciziile fiscale SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) acordate de Luxemburg**  
**societății McDonald's Europe**

[notificată cu numărul C(2018) 6076]

(Numai textul în limba franceză este autentic)

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 108 alineatul (2) primul paragraf,

având în vedere Acordul privind Spațiul Economic European, în special articolul 62 alineatul (1) litera (a),

după ce părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile în conformitate cu dispozițiile menționate anterior <sup>(1)</sup> și având în vedere observațiile acestora,

întrucât:

**1. PROCEDURĂ**

- (1) Prin scrisoarea din 19 iunie 2013, Comisia a transmis o solicitare de informații Marelui Ducat al Luxemburgului prin care cerea informații detaliate cu privire la practica acestuia în materie de decizii fiscale <sup>(2)</sup>.
- (2) Prin scrisoarea din 24 iunie 2014, Comisia a trimis autorităților luxemburghize o nouă solicitare de informații cu privire la grupul McDonald's. Aceasta a solicitat, printre altele, Luxemburgului să furnizeze toate deciziile fiscale emise de administrația sa fiscală în favoarea grupului McDonald's.
- (3) La 4 august 2014, autoritățile luxemburghize au răspuns la solicitarea de informații a Comisiei din 24 iunie 2014. În special, acestea au furnizat două decizii fiscale adresate societății McD Europe Franchising, S.à.r.l. (denumită în continuare „McD Europe”), la 30 martie 2009 (denumită în continuare „decizia fiscală inițială”) și, respectiv, la 17 septembrie 2009 (denumită în continuare „decizia fiscală revizuită”) (denumite în continuare în mod colectiv „deciziile fiscale contestate”). În plus, autoritățile luxemburghize au notificat o serie de alte decizii fiscale emise de administrația lor fiscală în favoarea societăților din grupul McDonald's <sup>(3)</sup>.
- (4) În răspunsul lor din 4 august 2014, autoritățile luxemburghize au descris, de asemenea, practica Luxemburgului cu privire la deciziile fiscale și au explicat motivul pentru care au considerat că deciziile fiscale emise în favoarea grupului McDonald's nu constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (denumit în continuare „tratatul”).
- (5) Prin scrisoarea din 23 martie 2015, Comisia a solicitat autorităților luxemburghize să prezinte observații cu privire la informațiile primite de la o alianță a sindicatelor <sup>(4)</sup> (denumită în continuare „alianța”) cu privire la ajutorul de stat pe care autoritățile luxemburghize l-ar fi acordat grupului McDonald's.
- (6) La 23 aprilie 2015, autoritățile luxemburghize au răspuns la solicitarea de informații a Comisiei din 23 martie 2015.
- (7) Prin scrisoarea din 18 mai 2015, Comisia a solicitat autorităților luxemburghize, printre altele, să îi transmită toate documentele furnizate de McD Europe de la data deciziei fiscale inițiale, justificând astfel obligația impusă prin decizia fiscală inițială de a dovedi că profiturile filialelor din SUA și Elveția ale McD Europe au fost declarate și supuse impozitării în Statele Unite și, respectiv, în Elveția.

<sup>(1)</sup> JO C 258, 15.7.2016, p. 11.

<sup>(2)</sup> Scrisoarea respectivă a fost trimisă cu numărul HT.4020 – Practici în materie de decizii fiscale.

<sup>(3)</sup> Cu toate acestea, prezenta anchetă este limitată la deciziile fiscale contestate și nu aduce atingere evaluării altor decizii fiscale emise de administrația fiscală luxemburgheză în favoarea grupului McDonald's și a filialelor acestuia.

<sup>(4)</sup> Sindicatul în cauză sunt: European Public Service Union (EPSU), European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions (EFFAT) și Service Employees International Union (SEIU).

- (8) Prin scrisoarea din 9 iunie 2015, autoritățile luxemburgheze au răspuns respectivelor solicitări și au indicat (prin prezentarea documentelor solicitate) că, în 2014, sucursala americană a McD Europe a fost supusă unui audit fiscal în Statele Unite de către Administrația Fiscală a Statelor Unite (*Internal Revenue Service*, denumită în continuare „IRS”) pentru exercițiile financiare 2009 și 2010, care a confirmat că nu trebuie aduse modificări declarațiilor fiscale depuse de sucursala americană a McD Europe în SUA.
- (9) La 3 decembrie 2015, Comisia a decis să inițieze o procedură oficială de investigare în temeiul articolului 108 alineatul (2) din tratat cu privire la deciziile fiscale contestate, pe motiv că acestea ar putea constitui ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, care ar putea fi incompatibil cu piața internă (denumită în continuare „decizia de inițiere a procedurii”).
- (10) Prin scrisoarea din 4 februarie 2016, autoritățile luxemburgheze și-au prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii.
- (11) La 15 iulie 2016, decizia de inițiere a procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* <sup>(5)</sup>. Comisia a invitat părțile interesate să își prezinte observațiile cu privire la măsura în cauză. Alianța și-a prezentat observațiile prin scrisoarea din 5 august 2016. Prin scrisoarea din 9 august 2016, Comisia a primit observații din partea McDonald’s.
- (12) Prin scrisoarea din 30 septembrie 2016, autoritățile luxemburgheze și-au prezentat comentariile cu privire la observațiile părților terțe primite de Comisie ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii.
- (13) Prin scrisoarea din 23 noiembrie 2016, Comisia a solicitat informații suplimentare autorităților luxemburgheze.
- (14) Autoritățile luxemburgheze au răspuns solicitării respective la 14 decembrie 2016 și 12 ianuarie 2017.

## 2. DESCRIERE DETALIATĂ A MĂSURII DE AJUTOR

### 2.1. Descrierea beneficiarului

- (15) McDonald’s Corporation este o societate pe acțiuni înregistrată în Delaware, cu sediul principal în Oak Brook, în statul Illinois din Statele Unite. Aceasta este cotate la Bursa din New York. Înființată la 21 decembrie 1964, societatea operează, de asemenea, franciza restaurantelor McDonald’s, care servesc o serie de alimente și băuturi adaptate la nivel local <sup>(6)</sup>.
- (16) Societatea își desfășoară activitatea în următoarele sectoare: Statele Unite ale Americii, liderii de pe piața internațională (Australia, Canada, Franța, Germania și Regatul Unit), piețele cu o rată mare de creștere (China, Coreea, Elveția, Italia, Polonia, Rusia, Spania și Țările de Jos) și sectorul „*Foundational Markets and Corporate*” <sup>(7)</sup>. Dintre cele 37 241 de restaurante din peste 100 de țări, aproximativ 34 108 sunt exploatate ca servicii de franciză, iar 3 133 sunt exploatate direct de către societate <sup>(8)</sup>. La momentul aplicării deciziilor fiscale contestate, dintre cele 31 677 de restaurante McDonald’s existente în lume, 21 183 erau fost exploatate de către beneficiarii de francize, 3 855 de societăți afiliate și 6 639 de către McDonald’s Corporation și filialele acesteia <sup>(9)</sup>. McDonald’s Corporation este, prin urmare, în principal un francizor, 80 % din restaurantele McDonald’s fiind deținute și exploatate de către beneficiari de franciză independenți <sup>(10)</sup>. În 2017, McDonald’s Corporation avea aproximativ 400 de filiale cu 235 000 de angajați.
- (17) În 2017, McDonald’s a înregistrat o cifră de afaceri totală de 22,8 miliarde USD, din care 12,7 miliarde USD provenite din vânzările efectuate în restaurantele operate direct de către societate și 10,1 miliarde din veniturile din franciză. La momentul aplicării deciziilor fiscale contestate, cifra de afaceri totală a societății McDonald’s era de 26,216 miliarde USD, iar societatea opera 32 478 de restaurante <sup>(11)</sup>.

<sup>(5)</sup> JO C 258, 15.7.2016, p. 11.

<sup>(6)</sup> Raportul „Form 10-K”, prezentat de McDonald’s Corporation, către Comisia federală pentru operațiuni bursiere (US Securities and Exchange Commission), pentru 2017, p. 1.

<sup>(7)</sup> Raportul „Form 8-K” prezentat de McDonald’s Corporation către Comisia federală pentru operațiuni bursiere la 18 septembrie 2015, p. 2.

<sup>(8)</sup> Raportul „Form 10-K”, prezentat de McDonald’s Corporation către Comisia federală pentru operațiuni bursiere, pentru anul 2017, p. 13.

<sup>(9)</sup> Solicitarea unei decizii fiscale anticipate inițiale, p. 1.

<sup>(10)</sup> În cadrul unui acord de franciză tradițional, McDonald’s Corporation deține terenul și clădirea sau garantează un contract de închiriere pe termen lung al restaurantului, iar beneficiarul francizei plătește pentru material, firmă, sediu și decor.

<sup>(11)</sup> Raportul „Form 10-K” prezentat de McDonald’s Corporation către Comisia federală pentru operațiuni bursiere, pentru anul 2009.

- (18) Din totalul vânzărilor efectuate în restaurantele operate direct de societate, 3,260 miliarde USD provin din vânzările efectuate în SUA, 4,080 miliarde USD din vânzările către liderii de pe piața internațională <sup>(12)</sup>, 4,592 miliarde USD din vânzări pe piețele cu o rată de creștere ridicată <sup>(13)</sup> și 0,787 miliarde USD din sectorul „Foundational Markets & Corporate” <sup>(14)</sup>.
- (19) În afara Statelor Unite, McDonald’s Corporation și filiala sa din SUA, McDonald’s International Property Company (denumită în continuare „MIPCO”), acordă, sub licență pe fiecare piață, dreptul de a dezvolta și a opera restaurante McDonald’s unor societăți care, în majoritatea piețelor mari, sunt filiale directe sau indirecte ale McDonald’s Corporation.
- (20) Conform informațiilor furnizate de autoritățile luxemburgheze, în decembrie 2013 grupul McDonald’s controla cinci societăți în Luxemburg: (i) McD Europe; (ii) McD Europe Holdings S.à.r.l.; (iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l.; (iv) Lux MC Holdings S.à.r.l.; și (v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. și Lux MC Holdings S.à.r.l. dețineau acțiuni în alte filiale ale McDonald’s în Europa și în Statele Unite, în timp ce McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. servea drept suport legal pentru activități de centralizare a lichidităților în cadrul unui contract încheiat cu o bancă externă. Luxembourg McD Investments S.à.r.l. deținea, de asemenea, acțiuni în societatea americană Golden Arches UK LLC, o societate cu răspundere limitată înregistrată în Delaware.
- (22) Investigația Comisiei și prezenta decizie se concentrează pe McD Europe, care, la momentul emiterii deciziilor fiscale contestate, era rezidentă în scopuri fiscale în Luxemburg și avea o sucursală americană și o sucursală elvețiană. Astfel cum s-a explicat în cererile de decizii fiscale, McD Europe a plătit o taxă de intrare pentru accesul la anumite drepturi de franciză (preexistente și viitoare) dezvoltate și deținute de McDonald’s Corporation și MIPCO. Prin urmare, McD Europe a dobândit proprietatea efectivă asupra unui anumit număr de active necorporale sub forma drepturilor de franciză (denumite în continuare „drepturi de franciză”) <sup>(15)</sup>. Ulterior, McD Europe și-a repartizat drepturile de franciză și obligațiile contractuale aferente acestora către sucursala sa americană. În consecință, toate redevențele colectate anterior de McDonald’s Corporation sunt colectate de McD Europe prin sucursala sa americană din Oak Brook din Illinois. Sucursala elvețiană, cu sediul la Geneva, cedează sub licență drepturile de franciză unor francizori din diferite țări europene și prestează diverse servicii legate de drepturile de franciză. În schimb, sucursala americană plătește sucursalei elvețiene o taxă pentru servicii echivalentă cu costurile sucursalei elvețiene majorate cu o marjă. La momentul aplicării deciziilor fiscale contestate, sucursala elvețiană avea [0-10] angajați, reprezentând [0-10] salariați cu normă întreagă. McD Europe și sucursala americană nu aveau niciun angajat. În 2014, McD Europe avea [0-10] angajați cu normă întreagă, sucursala elvețiană avea [10-20] angajați cu normă întreagă, iar sucursala americană nu avea niciun angajat.
- (23) În 2015, McDonald’s a anunțat o reorganizare importantă a activității, reunind țări din întreaga lume în funcție de caracteristicile comune ale pieței acestora, mai degrabă decât pe baza proximității geografice. În decembrie 2016, McDonald’s și-a anunțat decizia de a crea o nouă structură corporativă integrată sub forma unei noi structuri de holding internațional, în vederea adaptării și susținerii noii organizări a activităților sale.
- (24) Această restructurare a condus la crearea unei structuri unificate, situate în Regatul Unit, responsabilă cu cedarea sub licență a majorității drepturilor de proprietate intelectuală ale societății la nivel mondial în afara Statelor Unite. Aceasta este compusă din diverse societăți britanice înregistrate în Regatul Unit și din societăți americane care continuă să fie înregistrate în Statele Unite. Aceste societăți americane sunt, de asemenea, rezidente în scopuri fiscale în Regatul Unit. Această modificare a condus la încetarea activităților societății la Geneva. Celălalt birou elvețian al societății rămâne în activitate, iar biroul din Luxemburg și-a păstrat responsabilitatea pentru restaurantele din Luxemburg <sup>(16)</sup>.

<sup>(12)</sup> Piețe stabilite, incluzând Australia, Canada, Franța, Germania, Regatul Unit și piețele conexe.

<sup>(13)</sup> Piețe care, potrivit societății, au un potențial relativ mai mare de extindere și de franciză a restaurantelor, inclusiv China, Coreea, Elveția, Italia, Polonia, Rusia, Spania, Țările de Jos și piețele conexe.

<sup>(14)</sup> Aceasta este denumirea celorlalte piețe din sistemul McDonald’s, dintre care cea mai mare parte funcționează pe baza unui model în mare parte francizat. Sunt descrise, de asemenea, activitățile acestui sector (a se vedea raportul „Form 10-K” prezentat de McDonald’s Corporation către Comisia federală pentru operațiuni bursiere, pentru anul 2017, p. 20).

<sup>(15)</sup> Imobilizările necorporale legate de drepturile de franciză acoperă următoarele elemente: dezvoltarea și poziționarea mărcii, marketing și publicitate, design și specificații tehnice pentru restaurante, reamenajarea restaurantelor, dezvoltarea alimentelor și a meniului, lanțul de aprovizionare, platforma și sistemele operaționale (inclusiv activele necorporale legate de formare), punerea în aplicare a sistemelor, administrarea francizelor, analiza activității, controlul calității, resursele umane, asistența juridică.

<sup>(16)</sup> Sursă: răspuns scris din partea McDonald’s la întrebările din partea Comisiei TAX3 a Parlamentului European, 18 iunie 2018.

## 2.2. Deciziile fiscale contestate

- (25) Prezenta decizie se referă la două decizii fiscale emise de administrația fiscală luxemburgheză în 2009 în favoarea McD Europe, și anume decizia fiscală inițială și decizia fiscală revizuită, ambele referitoare la statutul fiscal al McD Europe din Luxemburg.
- (26) Decizia fiscală inițială a fost emisă de administrația fiscală luxemburgheză la 30 martie 2009 ca urmare a unei cereri de pronunțare a unei decizii fiscale din partea McDonald's din 11 februarie 2009, completată de alte documente prezentate la 10 martie 2009. Ca răspuns la decizia fiscală inițială, consilierul fiscal al McD Europe (denumit în continuare „consilierul fiscal”) a solicitat administrației fiscale din Luxemburg, la 27 iulie 2009, o decizie fiscală revizuită. Această solicitare a condus la versiunea revizuită a deciziei fiscale, emisă de administrația fiscală luxemburgheză la 17 septembrie 2009.

### 2.2.1. Decizia fiscală inițială

#### 2.2.1.1. Structura organizatorică a McDonald's, astfel cum este descrisă în cererea de emiteră a deciziei fiscale inițiale

- (27) Cererea de emiteră a deciziei fiscale inițiale a societății McDonald's din 11 februarie 2009 descrie structura grupului McDonald's și prezența acestuia în Luxemburg. Aceasta descrie, de asemenea, restructurarea drepturilor de franciză ale McDonald's Corporation și cele două filiale ale McD Europe în SUA și, respectiv, în Elveția. Între altele, aceasta descrie consecințele fiscale pentru Luxemburg ale restructurării în cauză pe baza aplicării legislației fiscale luxemburgheze și a Convenției privind dubla impozitare dintre Luxemburg și Statele Unite (denumită în continuare „CDI Luxemburg-Statele Unite”) <sup>(17)</sup>.
- (28) Cererea de emiteră a unei decizii fiscale explică în special faptul că, pentru a centraliza controlul și gestionarea drepturilor de franciză în Europa în cadrul McD Europe, aceasta a încheiat cu McDonald's Corporation și MIPCO un „Buy-in Agreement” (acord care prevede plata unei taxe de intrare) și un „Qualified Cost Sharing Arrangement” (acord de partajare a costurilor care respectă anumite criterii predefinite, denumit în continuare „acordul QCS”). Conform Buy-in Agreement, McD Europe plătește o taxă de intrare pentru accesul la anumite drepturi de franciză (preexistente sau viitoare) dezvoltate și deținute de McDonald's Corporation și MIPCO <sup>(18)</sup>. Prin urmare, McD Europe a dobândit proprietatea efectivă asupra acestor drepturi. Ulterior, McD Europe și-a repartizat drepturile de franciză și obligațiile contractuale aferente către sucursala sa americană, în conformitate cu o declarație încheiată între McD Europe și sucursala americană. Prin urmare, toate taxele percepute anterior de McDonald's Corporation sunt percepute de McD Europe prin sucursala sa americană. În cele din urmă, în conformitate cu cererea de emiteră a deciziei fiscale inițiale, până cel târziu la 1 martie 2009, trebuie puse în aplicare toate măsurile necesare legate de restructurarea drepturilor de franciză ale McDonald's pentru regiunea europeană.
- (29) Conform cererii de emiteră a deciziei fiscale inițiale, sucursala americană a McD Europe își are sediul la Oak Brook în statul Illinois din Statele Unite ale Americii. Această sucursală își asumă diverse riscuri economice legate de dezvoltarea drepturilor de franciză și suportă costurile aferente. Prin suportarea acestor costuri, sucursala americană participă efectiv, în conformitate cu cererea de emiteră a deciziei fiscale, la acordul QCS cu McDonald's Corporation și MIPCO. Activitățile conexe ale McDonald's Corporation (sau ale filialelor acesteia) care sunt rambursate de către sucursala americană sunt dirijate și efectuate de angajați din cadrul McDonald's Corporation.
- (30) Sucursala americană își desfășoară activitățile în Statele Unite și este controlată de un administrator de sucursală <sup>(19)</sup> cu sediul în SUA care supraveghează anumite activități asociate cu drepturile de franciză <sup>(20)</sup> și care este detașat cu fracțiune de normă de către McDonald's Corporation în baza unui contract de prestări de servicii în schimbul unei remunerații bazate pe costurile majorate, astfel cum s-a stabilit în contractul de prestări de servicii. Serviciile de administrare ale sucursalei americane sunt servicii legate de gestionarea de zi cu zi a sucursalei <sup>(21)</sup>, pentru care sucursala americană plătește societății McDonald's Corporation [10 000-20 000] USD în fiecare an.

<sup>(17)</sup> Convenție dintre Guvernul Marelui Ducat al Luxemburgului și Guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în ceea ce privește impozitele pe venit și pe capital, semnată la Luxemburg la 3 aprilie 1996.

<sup>(18)</sup> Teritoriile care fac obiectul acordului Buy-in Agreement și al acordului QCS sunt următoarele: [...].

<sup>(19)</sup> Conform informațiilor furnizate Comisiei de autoritățile luxemburgheze, sucursala americană nu angajează personal în mod direct.

<sup>(20)</sup> Cum ar fi coordonarea acordului QCS între McD Europe și McDonald's Corporation, care acoperă drepturile de franciză legate de regiunea europeană a McDonald's și asigurarea funcției conturi de credit și de debit ale sucursalei, prin menținerea conturilor sale în contextul principiilor contabile general acceptate ale SUA (US GAAP).

<sup>(21)</sup> Anexa 4 la cererea de emiteră a deciziei fiscale inițiale.

- (31) Conform cererii de emitere a deciziei fiscale inițiale, sucursala elvețiană a McD Europe are sediul la Geneva, în Elveția. Această sucursală acordă sub licență drepturile de franciză unor francizori din diferite țări europene <sup>(22)</sup> (denumiți în continuare „francizorii principali”), primește veniturile obținute din taxele plătite de principalii francizori și oferă servicii de gestiune, de sprijin, de dezvoltare și alte servicii similare sau conexe legate de drepturile de franciză <sup>(23)</sup>. În schimb, sucursala americană acordă sucursalei elvețiene un comision pentru servicii echivalent cu costurile sucursalei elvețiene, plus o marjă de [0-10]% <sup>(24)</sup>.
- (32) Principalele persoane angajate, detașate sau contractate de către sucursala elvețiană fac parte din „Key European Management”. Deși sucursala elvețiană suportă costurile aferente acestor persoane, inclusiv cheltuielile cu salariile și primele, în conformitate cu cererea de emitere a deciziei fiscale inițiale, aceste costuri sunt suportate, în cele din urmă, de sucursala americană prin intermediul unei reduceri a taxelor plătite sucursalei americane de către sucursala elvețiană.
- (33) În cele din urmă, conform cererii de emitere a deciziei fiscale inițiale, McD Europe, cu sediul principal în Luxemburg, va furniza, în cadrul reuniunilor sale de gestionare, servicii generale și administrative, precum și alte servicii de sprijin și va elabora strategii comerciale. Un comision în valoare de [400 000-500 000] EUR va trebui să fie plătit anual de către sucursala americană către McD Europe pentru aceste servicii <sup>(25)</sup>.

#### 2.2.1.2. Consecințele fiscale pentru Luxemburg, astfel cum sunt descrise în cererea de emitere a deciziei fiscale inițiale

- (34) Potrivit consilierului fiscal, McD Europe trebuie să fie considerată drept un contribuabil rezident în Luxemburg, în conformitate cu articolul 159 alineatul (1) din Legea luxemburgheză privind impozitul pe venit <sup>(26)</sup> (denumită în continuare „LIR”). Prin urmare, McD Europe este supusă integral impozitului pe profit în Luxemburg. Cu toate acestea, în calitate de contribuabil rezident în Luxemburg, McD Europe beneficiază, de asemenea, de toate dispozițiile cuprinse în convențiile privind dubla impunere încheiate de Luxemburg.
- (35) În plus, potrivit consilierului fiscal, în temeiul articolului 5 din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, activitățile sucursalei americane sunt considerate a fi efectuate în SUA. În consecință, profiturile generate de sucursala americană sunt potențial impozabile doar în Statele Unite și sunt scutite de la plata impozitului pe profit în Luxemburg în temeiul articolelor 7 și 25 din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii.
- (36) În mod similar, potrivit consilierului fiscal, activitățile desfășurate de sucursala elvețiană, și anume transferul de sublicețe pentru drepturile de franciză acordate francizorilor principali, se consideră a fi efectuate în Elveția în temeiul articolului 5 din Convenția privind dubla impunere dintre Luxemburg și Elveția <sup>(27)</sup> („CDI Luxemburg-Elveția”). Prin urmare, profiturile generate de sucursala elvețiană sunt impozabile numai în Elveția și sunt scutite de impozitul pe venit al societăților luxemburgheze în temeiul articolelor 7 și 25 din CDI Luxemburg-Elveția.
- (37) Cererea inițială de emitere a deciziei fiscale se încheie solicitând ca administrația fiscală din Luxemburg să confirme că este de acord cu interpretarea fiscală de către consilierul fiscal a consecințelor fiscale în Luxemburg ale tranzacțiilor descrise în aceasta.

#### 2.2.1.3. Confirmarea de către administrația fiscală luxemburgheză

- (38) Într-o scrisoare din 30 martie 2009 (decizia fiscală inițială), administrația fiscală luxemburgheză a confirmat faptul că McD Europe este considerată drept contribuabil rezident în Luxemburg și, ca atare, poate beneficia de convențiile privind dubla impunere care sunt în vigoare în Luxemburg. În plus, administrația fiscală

<sup>(22)</sup> [Lista francizorilor din diferite țări europene]

<sup>(23)</sup> În special, se prevede că serviciile includ sprijinul strategic și gestionarea operațiunilor financiare, gestionarea platformelor operaționale, proiectarea lanțului de aprovizionare, dezvoltarea parcului imobiliar, designul restaurantelor, gestionarea meniurilor, analiza tendințelor pe piețele locale, resursele umane, controlul calității și comercializarea; toate în cadrul activităților europene.

<sup>(24)</sup> Anexa 8 la cererea de emitere a deciziei fiscale inițiale.

<sup>(25)</sup> Anexa 6 la cererea de emitere a deciziei fiscale inițiale.

<sup>(26)</sup> Legea modificată din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit.

<sup>(27)</sup> Convenția între Marele Ducat al Luxemburgului și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri în ceea ce privește impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berna la 21 ianuarie 1993.

luxemburgheză confirmă că, având în vedere explicațiile furnizate în cererea de emitere a deciziei fiscale inițiale, sucursala elvețiană și sucursala americană par să fie sedii permanente. Prin urmare, administrația fiscală luxemburgheză este de acord ca profiturile McD Europe care pot fi atribuite celor două sucursale să fie impozabile în țara lor și scutite de la plata impozitului pe profit în Luxemburg. Prin urmare, decizia fiscală inițială concluzionează că: „Pentru a beneficia de aceste scutiri în Luxemburg, societatea [McD Europe] trebuie să furnizeze anual dovada că aceste venituri și bunuri au fost declarate și supuse impozitării în Elveția și, respectiv, în Statele Unite” <sup>(28)</sup>.

## 2.2.2. Decizia fiscală revizuită

### 2.2.2.1. Cerere de emitere a unei decizii fiscale revizuite

- (39) Ca răspuns la decizia fiscală inițială, consilierul fiscal a furnizat administrației fiscale din Luxemburg o analiză detaliată pentru a stabili dacă sucursala americană este impozabilă în SUA și dacă aceasta constituie un sediu permanent din punctul de vedere al SUA.
- (40) În ceea ce privește aspectul dacă veniturile sucursalei americane sunt impozabile în SUA, consilierul fiscal explică faptul că, pentru ca o entitate străină (și anume, McD Europe) să fie impozabilă în SUA, aceasta trebuie să desfășoare o activitate industrială sau comercială în SUA. Acesta este cazul atunci când se consideră că entitatea străină are venituri legate efectiv de o activitate comercială sau industrială și care sunt impozabile în Statele Unite ale Americii. Potrivit consilierului fiscal: „... pentru a avea venituri legate efectiv care sunt impozabile în Statele Unite ale Americii, o entitate străină ar trebui să desfășoare o activitate industrială sau comercială în Statele Unite și să aibă venituri legate efectiv de activitatea respectivă”. Consilierul fiscal susține în continuare că activitatea desfășurată în SUA nu este o activitate industrială sau comercială în SUA: „deși sucursala (a) deține drepturi de franciză legate de regiunea europeană a grupului, (b) suportă diverse riscuri economice legate de dezvoltarea și menținerea drepturilor de franciză dobândite și (c) desfășoară anumite activități legate de drepturile de franciză, per ansamblu, societatea McDonald’s consideră că principalele operațiuni comerciale sunt efectuate prin intermediul altor membri ai grupului și nu consideră că activitățile sucursalei constituie o activitate industrială sau comercială în Statele Unite ale Americii” <sup>(29)</sup>.
- (41) În ceea ce privește chestiunea dacă sucursala americană constituie un sediu permanent în sensul CDI Luxemburg-SUA din punctul de vedere al SUA, consilierul fiscal explică faptul că „trebuie să fie consultată legislația națională a SUA pentru a stabili dacă o entitate dispune efectiv de un sediu permanent în sensul [CDI Luxemburg-SUA]”. Chiar dacă sucursala americană are un sediu comercial fix prin intermediul căruia administratorul sucursalei desfășoară anumite activități, consilierul fiscal explică faptul că, pentru a înființa un sediu permanent, „activitățile comerciale în țara de impozitare [ar trebui să fie] suficient de mari pentru a constitui un sediu permanent sau o bază fixă”. Prin urmare, legislația națională a SUA prevede ca activitățile sucursalei americane „să depășească un anumit prag” care, în conformitate cu concluzia consilierului fiscal, nu este atins în cazul de față.
- (42) În ceea ce privește analiza în scopul de a determina dacă sucursala americană constituie un sediu permanent din punctul de vedere fiscal luxemburghez, consilierul fiscal explică faptul că „analiza în scopul de a determina dacă sucursala americană a McD Europe constituie un sediu permanent din punctul de vedere fiscal luxemburghez depinde, în ultimă instanță, de calificarea sau nu a activităților sucursalei drept „activități”, astfel cum sunt definite în dreptul național luxemburghez” <sup>(30)</sup>. Întrucât termenul de „activități” nu este definit în CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, articolul 3 alineatul (2) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii stipulează că ar trebui să se facă referire la sensul dat de legislația națională a statului contractant care aplică convenția privind dubla impunere, și anume legislația națională din Luxemburg. Consilierul fiscal al McD Europe explică, de asemenea, că, în cazul în care activitățile sucursalei americane intră sub incidența definiției „activității” sau a „sediului permanent” în temeiul legislației naționale luxemburghize, „Luxemburgul s-ar aștepta ca veniturile să fie impozitate în SUA, deoarece sucursala poate fi tratată ca un sediu permanent din punctul de vedere fiscal luxemburghez. Cu toate acestea, nu există nicio obligație ca celălalt stat contractant (Statele Unite) să impoziteze efectiv aceste venituri. Articolul 25 alineatul (2) litera (a) din Convenția privind dubla impunere prevede că Luxemburgul va scuti de la impozitare veniturile care „sunt impozabile în Statele Unite...” Potrivit consilierului fiscal, „nu există niciun indiciu că impozitarea efectivă este necesară” <sup>(31)</sup>.

<sup>(28)</sup> Text original: „En vue de bénéficiaire de ces exonérations au Luxembourg, la société [McD Europe] doit annuellement apporter la preuve que ces revenus et biens ont été déclarés et soumis aux impôts respectivement en Suisse et aux États-Unis.”

<sup>(29)</sup> P. 3 din cererea de emitere a deciziei fiscale revizuite.

<sup>(30)</sup> P. 3 din cererea de emitere a deciziei fiscale revizuite.

<sup>(31)</sup> P. 4 din cererea de emitere a deciziei fiscale revizuite.

- (43) În plus, în sprijinul poziției sale, consilierul fiscal face referire la o hotărâre a Tribunalului Administrativ din Luxemburg în cauza La Coasta (denumită în continuare „Hotărârea La Coasta”) <sup>(32)</sup>, cu privire la diferitele interpretări ale Convenției privind dubla impunere dintre Luxemburg și Franța <sup>(33)</sup> și care conduce, în cele din urmă, la o dublă neimpozitare. Potrivit consilierului fiscal, Tribunalul administrativ a confirmat că „absența unui sediu permanent din punctul de vedere al Franței nu este relevantă și, prin urmare, Luxemburgul nu își poate recupera dreptul de a impozita veniturile pur și simplu pentru că Franța nu le consideră impozabile”.
- (44) Consilierul fiscal al McD Europe efectuează o analiză pentru a stabili dacă, în conformitate cu legislația fiscală luxemburgheză, activitățile sucursalei americane constituie „activități”. Consilierul fiscal concluzionează, pe baza faptelor și a circumstanțelor cazului, că sucursala americană desfășoară, pe termen lung, o activitate comercială prin intermediul unui sediu fix și constituie un sediu permanent în temeiul legislației luxemburgheze. În special, potrivit consilierului fiscal, în conformitate cu punctul 16 din *Steueranpassungsgesetz* (lege privind adaptarea fiscală sau „StAnpG”), activitățile desfășurate de sucursala americană constituie, pe termen lung, activități comerciale realizate prin intermediul unui sediu fix <sup>(34)</sup>. Activitățile constau în „activități legate de proprietatea intelectuală” ale sucursalei americane, în special: (i) deținerea de active; (ii) răspunderea pentru anumite riscuri, și anume riscurile economice asociate dezvoltării și menținerii drepturilor de franciză pentru care aceasta suportă costurile aferente, participând astfel efectiv la acordul QCS cu McDonald’s Corporation; (iii) supravegherea drepturilor de franciză, și anume coordonarea acordului QCS, monitorizarea rambursării costurilor suportate de „Key European Management”; (iv) funcții contabile. Potrivit consilierului fiscal din Luxemburg și în coroborare cu interpretarea CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, „este adecvat să se concluzioneze că [sucursala americană] desfășoară activități legate de proprietatea intelectuală prin intermediul unui sediu permanent american, în conformitate cu articolul 5 din Convenția Statele Unite ale Americii – Luxemburg” <sup>(35)</sup>.
- (45) În urma analizei efectuate de consilierul fiscal, se solicită administrației fiscale din Luxemburg să confirme că împărtășește această concluzie. Fraza de încheiere a analizei arată că: „[a]ceastă scrisoare ar înlocui scrisoarea de confirmare din data de 30 martie 2009. Prin urmare, v-am fi foarte recunoscători dacă această scrisoare ar putea, de asemenea, să confirme interpretarea noastră privind consecințele fiscale pentru Luxemburg, astfel cum sunt descrise în scrisoarea noastră din 11 februarie 2009” <sup>(36)</sup>.

#### 2.2.2.2. Decizia fiscală revizuită emisă de administrația fiscală luxemburgheză

- (46) Prin scrisoarea din 17 septembrie 2009, administrația fiscală luxemburgheză a confirmat că împărtășește interpretarea CDI Luxemburg-Statele Unite efectuată de consilierul fiscal în cererea de emitere a deciziei fiscale revizuite în ceea ce privește tratamentul fiscal al profiturilor generate în Statele Unite de sucursala americană a McD Europe în temeiul legislației luxemburgheze.

### 3. DESCRIEREA CADRULUI JURIDIC APLICABIL

- (47) Normele obișnuite privind impozitul pe profit în Luxemburg sunt stabilite în LIR. Articolul 159 alineatul (1) din LIR prevede că: „[i]mpozitul pe venitul colectivităților se aplică tuturor veniturilor contribuabilului”. Articolul 160 din LIR prevede că: „[a]u obligația de a plăti impozit pe venitul colectivităților pentru venitul lor indigen în sensul articolului 156, organismele colective prevăzute la articolul 159 care nu au nici sediul social, nici sediul central pe teritoriul Marelui Ducat”.

<sup>(32)</sup> Hotărârea Tribunalului Administrativ al Marelui Ducat al Luxemburgului din 3 decembrie 2001, nr. 12831, urmată de hotărârea Curții Administrative a Marelui Ducat de Luxemburg din 23 aprilie 2002, nr. 14442c.

<sup>(33)</sup> Convenția dintre Franța și Marele Ducat al Luxemburgului pentru evitarea dublei impuneri și pentru a stabili norme privind asistența administrativă reciprocă în domeniul impozitelor pe venit și pe capital la 1 aprilie 1958.

<sup>(34)</sup> Pe lângă descrierea activității, consilierul fiscal face trimitere la următoarele criterii pentru a concluziona că sucursala americană desfășoară o activitate permanentă prin intermediul unei sucursale fixe: sucursala închiriaza un spațiu de birouri pentru a-și desfășura activitatea prin intermediul unui sediu comercial fix; sucursala are acces la servicii, la un administrator și la „alți angajați”; sucursala are, în mod oficial, dreptul de utilizare a spațiilor; este prevăzut ca spațiul pentru birouri să fie la dispoziția sucursalei pentru o perioadă lungă de timp; sucursala plătește o taxă anuală locatorului; sucursala va fi înregistrată oficial în Statele Unite; aceasta are propriul său cont bancar, iar McD Europe afișează situații financiare separate pentru sucursala americană; personalul își va desfășura activitatea în principal în spațiile sucursalei; sucursala are antet; sucursala va plăti o taxă anuală pentru serviciile administratorului său; toate costurile menționate mai sus sunt incluse în conturile sucursalei.

<sup>(35)</sup> P. 8 din cererea de emitere a deciziei fiscale revizuite.

<sup>(36)</sup> P. 8 din cererea de emitere a deciziei fiscale revizuite.

- (48) Articolul 163 din LIR prevede că, în Luxemburg, impozitul pe venitul colectivităților se aplică venitului impozabil realizat de contribuabil într-un an calendaristic <sup>(37)</sup>. Înainte de 2013, toate societățile care au făcut obiectul impozitării în Luxemburg au fost impozitate pe venitul lor impozabil la rata standard de impozitare de 28,80 % <sup>(38)</sup>. Începând cu 2013, rata standard de impozitare este de 29,22 %.
- (49) Incluziunea în legislația luxemburgheză a convențiilor de evitare a dublei impuneri se întemeiază pe articolul 134 și pe articolul 162 din LIR, coroborat cu Regulamentul Marelui Ducat din 3 decembrie 1969.
- (50) Articolul 134 din LIR prevede, pentru particulari, că: „[i]n cazul în care un contribuabil rezident are venituri scutite, sub rezerva unei clauze privind progresivitatea prevăzute printr-un acord internațional împotriva dublei impuneri sau printr-o altă convenție interguvernamentală, aceste venituri sunt, cu toate acestea, incluse într-un bază impozabilă fictivă pentru a stabili rata de impozitare globală aplicabilă venitului impozabil ajustat în sensul articolului 126”.
- (51) Articolul 162 din LIR <sup>(39)</sup> și Regulamentul Marelui Ducat din 3 decembrie 1969 <sup>(40)</sup> fac, de asemenea, articolul 134 din LIR aplicabil societăților care se supun impozitului luxemburghez pe venitul colectivităților („IVC”).
- (52) Punctul 16 din StAndG definește noțiunea de „sediul permanent” în conformitate cu legislația fiscală luxemburgheză și se referă, în acest sens, la orice echipament sau instalație fixă utilizată pentru desfășurarea unei activități „industriale” și „comerciale” durabile <sup>(41)</sup>.
- (53) La 3 aprilie 1996, Luxemburg și Statele Unite au încheiat o convenție privind dubla impunere: Convenția dintre Guvernul Marelui Ducat al Luxemburgului și Guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în ceea ce privește impozitele pe venit și pe capital <sup>(42)</sup>. Aceasta a fost transpusă în legislația națională din Luxemburg prin legea din 5 martie 1999 <sup>(43)</sup> și a intrat în vigoare în cele două state contractante la 20 decembrie 2000, cu efect de la 1 ianuarie 2001.

<sup>(37)</sup> Articolul 163 alineatul (1) din LIR: „Impozitul pe venitul colectivităților se aplică venitului impozabil realizat de contribuabil în cursul anului calendaristic”.

<sup>(38)</sup> Impozitul pe venitul colectivităților din Luxemburg este format dintr-un impozit care se aplică profitului („impozit pe venitul colectivităților” sau „IVC”), a cărui rată este fixată la 21 %, și, pentru societățile stabilite în orașul Luxemburg, un impozit comercial pe profit („impozit comercial”), a cărui rată este fixată la 6,75 %. În plus, o majorare de 5 % se aplică ratei de impozitare de 21 % pentru a alimenta un fond pentru ocuparea forței de muncă calculat în funcție de IVC. În 2012, taxa de solidaritate a fost mărită de la 5 % la 7 % începând cu exercițiul fiscal 2013. Odată cu modificările introduse pentru exercițiul 2013, rata impozitului pe venitul agregat a crescut de la 28,80 % la 29,22 % pentru societățile cu sediul în orașul Luxemburg. În plus, societățile luxemburgheze fac obiectul unui impozit anual pe avere, perceput la o rată de 0,5 % din valoarea netă globală a societății la data de 1 ianuarie a fiecărui an.

<sup>(39)</sup> Articolul 162 din LIR prevede că: „1. Dispozițiile titlului I din prezenta lege sunt aplicabile pentru determinarea venitului impozabil și a veniturilor nete care îl compun, pentru determinarea profitului obținut din cesiune și din lichidare și pentru declararea, stabilirea și perceperea impozitului, cu excepția cazului în care nu se dispune altfel în continuare sau dacă aplicarea acestor dispoziții nu se justifică, dată fiind natura specială a organismelor cu caracter colectiv. 2. În temeiul alineatului de mai sus, un regulament al Marelui Ducat va specifica care sunt dispozițiile aplicabile organismelor cu caracter colectiv.”

<sup>(40)</sup> Regulamentul Marelui Ducat din 3 decembrie 1969 de punere în aplicare a articolului 162 prevede că: „[d]ispozițiile titlului I din Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, care sunt aplicabile în temeiul articolului 162 din aceeași lege privind impozitarea organismelor cu caracter colectiv menționate la titlul II din actul menționat, sunt precizate în lista anexată la prezentul regulament din care face parte integrantă.”

<sup>(41)</sup> Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925). În versiunea sa originală (în limba germană), punctul 16 prevede următoarele: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.”

<sup>(42)</sup> Convenția dintre Guvernul Marelui Ducat al Luxemburgului și Guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în ceea ce privește impozitele pe venit și pe capital, semnată la Luxemburg, la 3 aprilie 1996.

<sup>(43)</sup> Legea din 5 martie 1999 privind aprobarea Convenției între Guvernul Marelui Ducat al Luxemburgului și Guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit și pe capital, semnată la Luxemburg la 3 aprilie 1996, astfel cum a fost modificată prin schimbul de scrisori dintre cele două guverne din 28 august 1996, Jurnalul Oficial al Marelui Ducat al Luxemburgului, 16 martie 1999, A – nr. 25. Legea a fost modificată în 2010 prin Legea din 31 martie 2010 de aprobare a convențiilor fiscale și de stabilire a procedurii aplicabile în cazul schimbului de informații la cerere, Jurnalul Oficial al Marelui Ducat al Luxemburgului, A – nr. 51, 6 aprilie 2010.



- (54) Convențiile privind dubla impunere sunt acorduri internaționale încheiate între două state suverane <sup>(44)</sup>. Majoritatea convențiilor privind dubla impunere există la nivel bilateral, dar există, de asemenea, convenții fiscale multilaterale, cum ar fi Convenția multilaterală privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală <sup>(45)</sup>.
- (55) Convențiile privind dubla impunere vizează îmbunătățirea schimburilor comerciale transfrontaliere și a investițiilor internaționale prin eliminarea sau reducerea barierei fiscale pentru întreprinderile și persoanele fizice care comercializează sau investesc în două state contractante. Dacă aceleași venituri obținute din tranzacțiile transfrontaliere ar fi impozitate de două țări, acest lucru ar putea amenința dezvoltarea comerțului sau ar putea descuraja investițiile între două state suverane. Prin urmare, cel mai important obiectiv al unei convenții privind dubla impunere este de a evita sau a elimina dubla impunere atunci când aceasta are loc <sup>(46)</sup>.
- (56) Domeniul general de aplicare a CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii este definit la articolul 1 alineatul (1), care prevede următoarele: „Prezenta Convenție se aplică numai persoanelor care își au reședința într-un stat contractant sau în cele două state contractante, cu excepția cazului în care se prevede altfel.”
- (57) Articolul 3 alineatul (2) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii privind „Definițiile generale” prevede: „Pentru aplicarea Convenției de către un stat contractant, orice expresie care nu este definită în aceasta are înțelesul care i se atribuie de legislația statului respectiv cu privire la impozitele la care se aplică Convenția, cu excepția cazului în care contextul necesită o interpretare diferită sau autoritățile competente convin, în conformitate cu dispozițiile articolului 27 (Procedura de acord amiabil), asupra unei semnificații comune.”
- (58) Articolul 5 alineatul (1) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii definește conceptul de sediu permanent: „În sensul prezentei Convenții, noțiunea «sediul permanent» desemnează o locație comercială fixă prin intermediul căreia o întreprindere își exercită întreaga activitate sau o parte din aceasta.”
- (59) Articolul 7 alineatul (1) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii stabilesc, în ceea ce privește impozitarea profiturilor întreprinderilor: „Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acest stat, cu excepția cazului în care întreprinderea își exercită activitatea în celălalt stat contractant prin intermediul unui sediu permanent situat în acest stat. Dacă întreprinderea își exercită activitatea în acest fel, profiturile întreprinderii sunt impozabile în celălalt stat, dar numai în măsura în care acestea sunt aferente acestui sediu permanent.”
- (60) Articolul 25 alineatul (2) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, intitulat „Eliminarea dublei impuneri”, prevede că: „În Luxemburg, dubla impunere este eliminată după cum urmează: (a) în cazul în care un rezident din Luxemburg primește venituri sau deține un capital care, în conformitate cu dispozițiile prezentei Convenții, sunt impozabile în Statele Unite, Luxemburgul scutește de la impozitare aceste venituri sau capital, sub rezerva dispozițiilor de la literalele (b) și (c), dar, pentru a calcula valoarea impozitului pe restul venitului sau capitalului rezidentului, poate aplica aceleași rate de impozitare ca și când veniturile sau capitalul nu ar fi fost scutite.”

<sup>(44)</sup> Acestea sunt adesea denumite, de asemenea, „convenții fiscale” sau „acorduri privind dubla impozitare”.

<sup>(45)</sup> OCDE, Consiliul Europei, Convenția multilaterală privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, 2011.

<sup>(46)</sup> Există două modele principale de convenții fiscale pentru a permite statelor contractante să negocieze termenii și condițiile exacte ale unei convenții privind dubla impunere: modelul de convenție fiscală al ONU și modelul de convenție fiscală al OCDE (denumit în continuare „MCF al OCDE”). Primul MCF al OCDE a fost publicat în 1958 și, de atunci, a fost revizuit și actualizat periodic. MCF al OCDE este completat de observațiile cu privire la articolele din modelul de convenție fiscală, care explică și interpretează dispozițiile din MCF al OCDE și sunt actualizate și revizuite periodic. Observațiile OCDE includ, de asemenea, observații din partea anumitor țări cu privire la aspecte specifice ale convențiilor privind dubla impunere și la interpretarea de către respectivele țări a anumitor articole din convențiile privind dubla impunere în dreptul lor intern.

## 4. MOTIVELE CARE AU CONDUS LA ÎNȚIEREA PROCEDURII

- (61) Comisia a decis să inițieze procedura oficială de investigare deoarece a considerat, cu titlu de opinie preliminară, că deciziile fiscale contestate au constituit ajutor de stat în favoarea McD Europe în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat și și-a exprimat îndoielile cu privire la compatibilitatea măsurilor fiscale contestate cu piața internă.
- (62) Îndoielile Comisiei se refereau în special la aplicarea incorectă, prin decizia fiscală anticipată, a articolului 25 alineatul (2) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, acordând astfel un avantaj selectiv societății McD Europe.
- (63) Comisia a aplicat un test în trei etape pentru a stabili dacă decizia fiscală revizuită era selectivă *prima facie*. În primul rând, aceasta a considerat că sistemul de referință era sistemul general al impozitului pe profit din Luxemburg, al cărui obiectiv este de a impozita profiturile tuturor societăților supuse impozitării în Luxemburg. De asemenea, aceasta a considerat că sistemul luxemburghez de impozit pe profit includea convențiile privind dubla impunere la care Luxemburgul este parte.
- (64) În al doilea rând, Comisia a examinat dacă decizia fiscală revizuită dă naștere unei derogări de la sistemul de referință, conducând la un tratament favorabil al McD Europe față de operatorii economici aflați într-o situație de fapt și de drept similară. Aceasta a considerat că, în principiu, McD Europe este obligată la plata impozitului pe profit în Luxemburg pentru profiturile sale globale, cu excepția cazului în care se aplică o convenție privind dubla impunere și aceasta scutește profiturile sucursalelor străine de la plata impozitului pe profit din Luxemburg. Comisia și-a exprimat îndoielile cu privire la respectarea, prin decizia fiscală revizuită, a articolelor 7 și 25 din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, precum și a legislației luxemburghize care transpune această convenție în legislația națională și care, în conformitate cu principiul său director, impune o impozitare a profitului la nivel mondial.
- (65) Articolul 25 din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii prevede că, în cazul în care un rezident luxemburghez primește venituri din străinătate care, „în conformitate cu dispozițiile prezentei Convenții, sunt impozabile în Statele Unite ale Americii”, Luxemburgul scutește aceste venituri de orice impozitare. Pentru a stabili dacă veniturile „sunt impozabile în Statele Unite” „în conformitate cu dispozițiile prezentei Convenții”, ar trebui să se facă trimitere la articolul 7 din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii.
- (66) Comisia a observat că, în conformitate cu articolul 7 din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, Statele Unite (denumite în continuare „statul sursă”) „pot” impozita veniturile corespunzătoare (și anume, profiturile generate de sucursala americană a McD Europe derivate din exploatarea drepturilor de franciză) numai în măsura în care există un sediu permanent căruia îi pot fi atribuite profiturile respective. În caz contrar, aceste profituri sunt impozabile numai în Luxemburg. Comisia a subliniat în continuare că profiturile atribuite sucursalei americane nu pot fi impozitate în SUA deoarece aceasta nu este un sediu permanent în sensul legislației fiscale americane. Cu alte cuvinte, nu este posibil ca aceste profituri să fie „impozabile” în Statele Unite în sensul articolului 25 alineatul (2) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii. Având în vedere că autoritățile fiscale luxemburghize au fost pe deplin conștiente de imposibilitatea acestei impozitări, Comisia afirmă că acestea nu ar fi trebuit să accepte scutirea de la impozitul pe profit din Luxemburg a veniturilor atribuite sucursalei americane.
- (67) În consecință, Comisia a considerat că, pentru a evita acordarea unui avantaj selectiv, administrația fiscală luxemburgheză nu ar fi trebuit să accepte scutirea acestor venituri de la plata impozitului decât în măsura în care acestea ar putea fi impozitate în Statele Unite, în conformitate cu dispozițiile CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii. Potrivit opiniei exprimate de Comisie în decizia de inițiere a procedurii, faptul că administrația fiscală luxemburgheză a fost pe deplin conștientă, în momentul emiterii deciziei fiscale revizuite, de faptul că sucursala americană nu constituia un sediu permanent în sensul legislației fiscale americane înseamnă că aceasta era la curent, de asemenea, că veniturile obținute din activitățile sale nu puteau fi impozitate în Statele Unite în conformitate cu CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii și că, prin urmare, confirmarea de către autoritățile fiscale luxemburghize a scutirii veniturilor în cauză de la plata impozitului pe profit în Luxemburg, în temeiul articolului 25 alineatul (2) litera (a) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii se bazează pe o aplicare incorectă a dispoziției respective.
- (68) Având în vedere lipsa justificării pentru tratamentul selectiv al McD Europe ca urmare a deciziei fiscale revizuite și având în vedere că toate celelalte condiții pentru existența unui ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat au fost îndeplinite, Comisia a ajuns la concluzia preliminară că decizia fiscală revizuită emisă de administrația fiscală luxemburgheză în favoarea McD Europe constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. În plus, deoarece îndeplinea condițiile pentru a fi considerat ajutor de exploatare, Comisia avea îndoiele cu privire la compatibilitatea măsurilor contestate cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (2) sau (3) din tratat.

## 5. OBSERVAȚIILE AUTORITĂȚILOR LUXEMBURGHEZE CU PRIVIRE LA DECIZIA DE ÎNȚIERE A PROCEDURII

- (69) Autoritățile luxemburghize și-au prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii la 4 februarie 2016. Autoritățile luxemburghize afirmă, în primul rând, că nu a fost stabilit în mod corect de către Comisie cadrul juridic; în al doilea rând, că raționamentul Comisiei din decizia de inițiere a procedurii se bazează pe ipoteze false; și, în cele din urmă, că nu s-a demonstrat de către Comisie existența unui avantaj selectiv.

### 5.1. Observațiile autorităților luxemburghize cu privire la cadrul juridic

- (70) Autoritățile luxemburghize descriu mai întâi scopul și conținutul Convenției privind dubla impunere, și anume de a distribui dreptul de impozitare pentru a preveni situațiile (reale sau potențiale) de dublă impunere, dar nu de a asigura impozitarea efectivă a contribuabilului de către unul dintre statele contractante sau de către un stat terț. O convenție privind dubla impunere nu generează impozitare dacă legislația națională nu prevede acest lucru. Exercitarea competenței de impozitare este o competență exclusivă a statului contractant căruia îi revine competența de impozitare în temeiul alocării prevăzute în convenție. În absența unei clauze *switch-over* <sup>(47)</sup> sau a metodei de imputare <sup>(48)</sup>, celălalt stat contractant nu poate soluționa unilateral o problemă de neimpozitare atunci când un stat nu își exercită puterea de impozitare. Potrivit autorităților luxemburghize, singura modalitate posibilă de a soluționa situațiile de neimpozitare este modificarea convenției privind dubla impunere.
- (71) Autoritățile luxemburghize explică, de asemenea, că o convenție privind dubla impunere este interpretată în mod autonom de către fiecare stat contractant. Prin urmare, Luxemburgului nu i se poate solicita să interpreteze CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii prin referire la legislația SUA.
- (72) În ceea ce privește legislația națională și jurisprudența luxemburghiză, autoritățile luxemburghize explică faptul că nici CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, nici textul juridic care transpune această convenție în dreptul luxemburghiz, nici orice alt text legislativ din legislația internă luxemburghiză nu instituie un principiu de impozitare efectivă. Acestea au făcut trimitere în continuare la hotărârea pronunțată în cauza La Coasta <sup>(49)</sup>, prin care s-a recunoscut că o dublă neimpozitare poate apărea în pofida aplicării corecte a unei convenții privind dubla impunere, fiecare stat contractant fiind independent de celălalt în interpretarea convenției privind dubla impunere.
- (73) În cazul de față, autoritățile luxemburghize explică faptul că absența impozitării sucursalei americane în SUA se datorează aplicării dreptului intern al SUA și conceptului de „venit legat efectiv”. Absența impozitării în Statele Unite rezultă din faptul că acestea din urmă nu utilizează dreptul de impozitare care le-a fost atribuit de către CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, ceea ce nu poate fi pus sub semnul întrebării de către Luxemburg. În plus, potrivit Luxemburgului, Comisia nu are nicio competență în ceea ce privește (re)interpretarea unei convenții internaționale și încalcă articolele 4 și 5 din Tratatul privind Uniunea Europeană în cazul în care aceasta decide cu privire la interpretarea „corectă” a unei convenții internaționale bilaterale între un stat membru și un stat terț.

### 5.2. Observațiile prezentate de autoritățile luxemburghize cu privire la raționamentul Comisiei

- (74) Autoritățile luxemburghize consideră că raționamentul Comisiei se bazează pe două ipoteze care sunt eronate. În primul rând, ipoteza Comisiei potrivit căreia autoritățile fiscale luxemburghize știau sau ar fi trebuit să știe că sucursala americană nu era impozabilă în temeiul legislației SUA la data deciziei fiscale. În al doilea rând, faptul că se consideră de către Comisie că, dacă autoritățile fiscale luxemburghize ar fi știut că sucursala americană nu era impozabilă în Statele Unite în temeiul legislației fiscale americane, acestea ar fi avut obligația să impoziteze McD Europe.

<sup>(47)</sup> Clauza „switch-over” permite unui stat contractant să modifice unilateral metoda de evitare a dublei impuneri în cazul în care celălalt stat contractant aplică convenția sau legislația sa fiscală internă pentru a scuti de la impozitare anumite venituri sau capitaluri sau aplică reduceri ale impozitului reținut la sursă pentru dividende, dobânzi sau redevențe.

<sup>(48)</sup> Elementul esențial al metodei de imputare, indiferent dacă este acordată unilateral sau printr-o convenție fiscală bilaterală, este că statul de reședință tratează un impozit pe venitul străin plătit către statul de origine de către rezidenții săi, în anumite limite de reglementare, ca și cum ar fi vorba de un impozit pe venit care i-a fost plătit lui însuși. În cazul în care rata de impozitare străină este mai mică decât rata națională, numai excedentul impozitului național în raport cu impozitul străin este datorat statului de reședință. În cazul în care impozitul străin este cel mai ridicat, statul de reședință nu percepe niciun impozit. Sarcina fiscală globală efectivă este aceea care este cea mai mare dintre impozitul național și impozitul străin.

<sup>(49)</sup> A se vedea considerentul 43. În primul rând, într-o hotărâre a Consiliului de Stat din Franța din 18 martie 1994, Franței i s-a refuzat dreptul de a impozita câștigurile de capital realizate de o societate luxemburghiză din vânzarea unui imobil situat în Franța, pe motiv că simpla deținere a unei clădiri nu constituia un sediu permanent situat în Franța și că veniturile comerciale erau impozabile în Franța numai în cazul în care acestea puteau fi atribuite unui sediu francez permanent. În urma acestei hotărâri, Luxemburgul a încercat să impoziteze în Luxemburg veniturile și câștigurile de capital imobiliare de origine franceză ale întreprinderilor luxemburghize. Cu toate acestea, în hotărârea sa în cauza La Coasta, Tribunalul administrativ din Luxemburg s-a pronunțat în sens contrar, stabilind că respectiva convenție fiscală franco-luxemburghiză atribuia drepturile de impozitare ale veniturilor imobiliare statului în care erau situate aceste imobile, și anume Franța.

- (75) În ceea ce privește prima ipoteză a Comisiei, autoritățile luxemburgheze afirmă că nu au competența de a evalua și a interpreta o legislație fiscală străină. În plus, autoritățile fiscale luxemburgheze nu puteau ști dacă sucursala americană va fi sau nu impozitată efectiv de către administrația fiscală din SUA, dat fiind, în primul rând, că acestea nu au primit niciun document sau nicio informație din partea administrației fiscale din SUA cu cererea de emitere a deciziei fiscale și, în al doilea rând, că opinia subiectivă a unui consilier fiscal privat nu poate fi asimilată unei luări de poziție din partea autorităților fiscale din SUA.
- (76) În ceea ce privește a doua ipoteză a Comisiei, autoritățile luxemburgheze afirmă că, în cazul în care, din punct de vedere al legislației luxemburgheze, McD Europe nu este impozabilă, este irelevant dacă acest contribuabil este impozabil sau nu în temeiul legislației SUA, întrucât Luxemburgul nu își recuperează dreptul de impozitare. Distribuirea drepturilor de impozitare este necondiționată și definitivă.

### 5.3. Observațiile autorităților luxemburgheze cu privire la analiza efectuată de Comisie în temeiul articolului 107 din tratat

- (77) Autoritățile luxemburgheze nu sunt de acord cu analiza juridică a Comisiei care stabilește existența unui avantaj selectiv. În ceea ce privește stabilirea sistemului de referință, acesta din urmă a fost constituit doar din Convenția privind dubla impunere și din normele și practica luxemburgheză privind convențiile de evitare a dublei impunerii în general, astfel cum au fost interpretate de instanțele din Luxemburg.
- (78) În plus, autoritățile luxemburgheze subliniază că, în decizia sa de inițiere a procedurii, Comisia se referă numai la articolul 159 din LIR, în timp ce referința corectă privind impozitarea, la nivel mondial, a societăților supuse impozitului pe profitul colectivităților necesită, de asemenea, aplicarea articolului 160 din LIR. În plus, încorporarea în legislația luxemburgheză a convențiilor privind dubla impunere se bazează pe articolul 134 din LIR, coroborat cu articolul 162 din LIR, coroborat cu Regulamentul Marelui Ducat din 3 decembrie 1969. Cu toate acestea, Comisia nu a făcut referire la acestea în decizia sa de inițiere a procedurii. Potrivit autorităților luxemburgheze, această lipsă de claritate este contrară cerințelor prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat.
- (79) Potrivit autorităților luxemburgheze, Comisia nu dispune, de asemenea, de nicio dovadă a vreunei derogări de la convenția privind dubla impunere și/sau de la legislație, astfel cum a fost interpretată de către instanțe și tribunale, precum și de la practica (practicile) din Luxemburg.
- (80) În cele din urmă, autoritățile luxemburgheze nu sunt de acord cu constatarea Comisiei privind existența unui avantaj. În primul rând, chestiunea avantajului trebuie să fie independentă de decizia autorităților americane de a impozita sau nu întreprinderea. În al doilea rând, chiar presupunând că Luxemburgul are o obligație fiscală pentru a preveni o dublă scutire, este posibil un avantaj doar dacă lipsa impozitării efective a sucursalei americane de către autoritățile americane ar fi cunoscută cu certitudine de către autoritățile fiscale luxemburgheze la data deciziei fiscale revizuite. Cu toate acestea, autoritățile fiscale din SUA au luat poziție cu privire la impozitarea sucursalei americane în Statele Unite doar în contextul unui audit efectuat de IRS în 2014, la aproape 5 ani de la decizia fiscală. Autoritățile fiscale luxemburgheze nu puteau fi la curent cu acest fapt atunci când au emis deciziile fiscale contestate. În al treilea rând, potrivit autorităților luxemburgheze, Comisia nu ar fi contestat niciodată avantajele deciziilor fiscale dacă IRS, la finalul auditului său, ar fi ajuns la concluzia că sucursala americană era impozabilă în Statele Unite. Întrucât Statele Unite aplică un sistem de impozitare mondial, veniturile McD Europe ar fi impozitate în momentul în care sunt repatriate în Statele Unite. Prin urmare, este vorba doar despre o amânare a plății impozitelor. Prin urmare, neimpozitarea veniturilor sucursalei americane de către autoritățile fiscale din SUA după emiterea deciziilor fiscale contestate este motivul care, în opinia Comisiei, a condus la un avantaj în favoarea McD Europe.

## 6. OBSERVAȚIILE PĂRȚILOR INTERESATE PRIVIND DECIZIA DE INIȚIERE A PROCEDURII

### 6.1. Observații din partea McD Europe

- (81) McD Europe și-a prezentat observațiile la 9 august 2016. În primul rând, McD Europe contestă competența Comisiei de a interpreta normele fiscale internaționale și naționale; în al doilea rând, aceasta indică o serie de deficiențe în interpretarea de către Comisie a CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii; și, în al treilea rând, aceasta susține că nu s-a demonstrat de către Comisie existența unui ajutor de stat în favoarea McD Europe.

6.1.1. *Observațiile McD Europe privind competența Comisiei de a interpreta normele fiscale internaționale și naționale*

- (82) McD Europe susține că, în temeiul articolelor 113, 114 și 115 din tratat, statele membre au competența exclusivă de a-și stabili sistemul de impozitare a societăților și de a încheia convenții internaționale. În consecință, încercarea Comisiei de a impune propria sa interpretare a unei convenții precum CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii constituie o încălcare a suveranității fiscale a Luxemburgului. În special, potrivit McD Europe, Comisia ignoră interpretarea (corectă) de către autoritățile fiscale luxemburghize a convenției privind dubla impunere, având în vedere că (i) condițiile pentru existența unui sediu permanent prevăzută de CDI ar fi trebuit să fie analizate din perspectiva legislației SUA și (ii) că impozitarea în SUA a veniturilor sucursalei americane ar fi trebuit să fie examinată de autoritățile fiscale luxemburghize înainte de a decide că acestea nu trebuiau să fie impozitate în Luxemburg.

6.1.2. *Observații din partea McD Europe cu privire la interpretarea de către Comisie a CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii*

- (83) McD Europe susține că interpretarea de către Comisie a CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii este greșită deoarece (i) interpretarea de către Comisie a noțiunii de sediu permanent ignoră modul în care convențiile privind dubla impunere sunt, în general, interpretate/aplicate și contravine dispozițiilor tratatului, (ii) Comisia introduce în CDI necesitatea ca veniturile sucursalei americane să fie impozabile în Statele Unite; (iii) Comisia face trimitere la anumite dispoziții din modelul de convenție fiscală al OCDE <sup>(50)</sup> care nu se aplică în cazul CDI Luxemburg-SUA și/sau care nu sunt relevante în cazul de față.
- (84) În ceea ce privește primul punct, McD Europe susține că o convenție privind dubla impunere nu creează, în sine, un drept de impozitare dacă legislația națională nu prevede niciun drept de impozitare. În mod similar, fiecare stat contractant trebuie să fie independent de celălalt în interpretarea CDI. Prin urmare, interpretarea care ar putea fi făcută privind un anumit concept în legislația SUA nu este relevantă pentru Luxemburg, chiar dacă interpretări diferite între statele contractante pot conduce la o dublă neimpozitare. Potrivit McD Europe, singura modalitate de a remedia această situație de dublă neimpozitare constă în negocierea unei modificări a CDI.
- (85) În ceea ce privește interpretarea conceptului de sediu permanent, McD Europe susține că formularea CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, în special articolul 3, confirmă că este de competența statului contractant care aplică CDI să o interpreteze prin referire la propriul său sistem juridic. În consecință, în cazul de față, administrației fiscale luxemburghize îi revenea sarcina de a interpreta CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii prin referire la propriul sistem juridic și de a considera că sucursala americană constituia un sediu permanent în sensul CDI. Concluzia auditului efectuat în 2014 de către IRS este irelevantă, întrucât autoritățile fiscale luxemburghize nu ar fi putut să aibă cunoștință de poziția IRS în momentul emiterii deciziilor fiscale în 2009 și că această poziție nu ar fi putut avea un efect retroactiv asupra deciziilor fiscale.
- (86) În al doilea rând, articolul 7 alineatul (2) și articolul 25 alineatul (2) litera (a) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii nu impun ca venitul sediului permanent să fie impozabil în Statele Unite. Potrivit McD Europe, o interpretare corectă a dispozițiilor CDI conduce la concluzia că faptul că statul contractant care, în temeiul Convenției privind dubla impunere, poate impozita (în cazul de față, Statele Unite ale Americii), consideră, într-o etapă ulterioară, conform legislației sale interne, că venitul nu este impozabil, nu este relevant pentru celălalt stat contractant (Luxemburg), care își pierde dreptul de a impozita veniturile în temeiul CDI.
- (87) În al treilea rând, trimiterea din partea Comisiei la un comentariu al OCDE din anul 2000 în sprijinul concluziei sale potrivit căreia, având în vedere că veniturile sucursalei americane nu erau impozabile în SUA, autoritățile fiscale luxemburghize ar fi trebuit să impoziteze aceste venituri, este irelevantă, întrucât dispoziția în cauză nu exista atunci când convenția privind dubla impunere a fost încheiată, în 1996. O nouă lectură a observațiilor OCDE care modifică semnificația articolului 23A din Convenția-model a OCDE în domeniul fiscal poate fi aplicată convențiilor ratificate numai după revizuirea în cauză a Convenției-model a OCDE în domeniul fiscal, din anul 2000. McD Europe subliniază, de asemenea, că Convenția-model a OCDE în domeniul fiscal nu este obligatorie din punct de vedere juridic, ci este considerată, mai degrabă, o recomandare.

<sup>(50)</sup> *Modelul de convenție fiscală al OCDE* este un model pentru țările care încheie convenții fiscale bilaterale și joacă un rol esențial în eliminarea barierelor fiscale din calea comerțului și a investițiilor transfrontaliere. Acesta constituie baza pentru negocierea și punerea în aplicare a convențiilor fiscale bilaterale între țări și are ca scop sprijinirea întreprinderilor, contribuind în același timp la evitarea evaziunii și a fraudei fiscale. De asemenea, modelul de convenție fiscală al OCDE oferă o modalitate de abordare uniformă a celor mai comune probleme în domeniul dublei impunerii internaționale.

### 6.1.3. Observații din partea McD Europe privind analiza efectuată de Comisie în temeiul articolului 107 din tratat

- (88) Potrivit McD Europe, raționamentul Comisiei se bazează pe premisa falsă că decizia fiscală anticipată implică resurse de stat. În al doilea rând, nu a existat niciun avantaj pentru McD Europe, dat fiind că autoritățile fiscale luxemburghize nu ar fi putut impozita veniturile care pot fi atribuite sucursalei americane. În al treilea rând, Comisia nu a demonstrat că McD Europe era singura societate care a beneficiat de aplicarea CDI și cu atât mai puțin că făcea parte dintr-un grup de societăți selectiv.
- (89) În ceea ce privește primul punct, McD Europe susține că deciziile fiscale nu constituie ajutor de stat dacă sunt simple interpretări și aplicări practice ale unor norme fiscale generale în cazuri specifice. Acestea pot constitui ajutoare de stat numai dacă se abat de la normele generale, prin exercitarea unei competențe administrative discreționare. În cazul de față, scopul deciziilor fiscale era de a confirma absența impozitării, în Luxemburg, a veniturilor atribuite sucursalei americane în temeiul CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii. Decizia fiscală nu a redus sarcina fiscală a McD Europe deoarece, în absența acestei decizii, McD Europe ar fi fost supusă aceleiași sarcini fiscale în Luxemburg. Decizia fiscală nu modifică, nici nu îmbunătățește situația fiscală a McD Europe.
- (90) În al doilea rând, potrivit McD Europe, Comisia a constatat în mod eronat că autoritățile fiscale luxemburghize au aplicat în mod eronat CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii și au constatat, pe această bază, existența unui avantaj în favoarea McD Europe. În plus, faptul că SUA au decis, în cele din urmă, să nu impoziteze veniturile din redevențe în temeiul normelor fiscale din SUA nu poate fi asimilat unui ajutor de stat în temeiul legislației UE. Luxemburg nu și-a recuperat dreptul la impozitare pentru sucursala americană doar pentru că același venit nu era impozabil în temeiul legislației SUA. În mod similar autorităților luxemburghize, McD Europe citează hotărârea în cauza La Coasta, în sprijinul principiului conform căruia autoritățile fiscale luxemburghize nu pot lua în considerare interpretările date de celălalt stat contractant. Cu toate acestea, chiar urmând raționamentul Comisiei, avantajul pe care l-ar fi putut obține McD Europe de la autoritățile fiscale luxemburghize ar fi rezultat, de fapt, dintr-o decizie a IRS din 2014 de a nu impozita veniturile sucursalei americane. Posibila existență a unui avantaj nu poate depinde de atitudinea unei țări terțe.
- (91) În ceea ce privește selectivitatea și, în special, chestiunea derogării, McD Europe susține că, potrivit informațiilor puse la dispoziția publicului datorită LuxLeaks<sup>(51)</sup>, reiese că numeroase societăți au beneficiat de același tratament ca și McD Europe. Acest lucru nu ar fi surprinzător, având în vedere că interpretarea CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii în decizia fiscală este perfect coerentă cu aplicarea legislației luxemburghize. Celelalte decizii fiscale prezentate de LuxLeaks demonstrează că autoritățile luxemburghize au dat curs unei interpretări coerente a CDI, aplicabilă tuturor contribuabililor aflați într-o situație comparabilă, în cadrul aceluiași sistem de referință. Niciuna dintre aceste decizii fiscale nu impune o condiție de impozitare a profiturilor la nivelul sediului permanent.
- (92) În cele din urmă, McD Europe susține că avantajul selectiv poate fi considerat justificat pentru a evita dubla impunere și că, prin urmare, măsura nu constituie ajutor de stat.

### 6.2. Observații primite de la alte părți interesate

- (93) La 5 august 2016, alianța și-a prezentat observațiile prin care și-a exprimat sprijinul pentru anchetă.
- (94) Aceasta susține că, având în vedere poziția dominantă a McDonald's în Europa, orice ajutor pentru McD Europe ar putea denatura concurența și ar putea afecta schimburile comerciale din interiorul UE. Potrivit alianței, modificările structurii societății McDonald's intervenite la sfârșitul anului 2008 și începutul anului 2009, urmate de cereri de decizii fiscale, au fost motivate de rațiuni fiscale și au avut ca scop dubla neimpozitare în Luxemburg și în Statele Unite, ceea ce i-a conferit societății un avantaj concurențial față de concurenții săi.
- (95) Potrivit alianței, interpretările convențiilor privind dubla impunere care conduc la o dublă neimpozitare nu ar trebui să fie considerate conforme cu litera și spiritul convențiilor respective.

<sup>(51)</sup> În toamna anului 2014, peste 500 de decizii fiscale obținute, în special, de PwC au fost divulgate și publicate pe internet (cazul LuxLeaks).

- (96) În cele din urmă, alianța invită statele membre care dispun de norme antiabuz să investigheze McDonald's în ceea ce privește optimizarea structurii sale fiscale de societate pentru a evita plata impozitelor. Potrivit alianței, cauza McDonald's ilustrează necesitatea ca administrațiile fiscale să facă schimb de informații privind tratamentul fiscal al întreprinderilor multinaționale și să introducă declarații publice pe țări.

#### 7. COMENTARIILE AUTORITĂȚILOR LUXEMBURGHEZE CU PRIVIRE LA OBSERVAȚIILE TERȚILOR

- (97) Prin scrisoarea din 30 septembrie 2016, autoritățile luxemburghize au prezentat comentarii cu privire la observațiile formulate de McD Europe și de alianță cu privire la decizia de inițiere a procedurii.
- (98) Autoritățile luxemburghize au afirmat că analiza McD Europe se suprapune în mare măsură cu propria lor analiză.
- (99) Acestea consideră că observațiile comunicate de alianță nu abordează problema acordării de ajutoare de stat societății McD Europe, ci vizează, în principal, practicile McDonald's la nivel mondial și critică politicile fiscale, sociale și salariale ale acesteia din urmă.
- (100) Autoritățile luxemburghize menționează că, spre deosebire de ceea ce susține alianța, obiectivul unei convenții privind dubla impunere constă în eliminarea dublei impozitări și nu în asigurarea unei impozitări efective. Distribuirea drepturilor de impozitare între două state contractante în temeiul unei convenții privind dubla impunere este definitivă și nu este condiționată. În consecință, în cazul în care autoritățile fiscale luxemburghize renunță prin contract la drepturile lor de impozitare, acestea nu recuperează drepturile respective doar pentru că celălalt stat contractant nu impozitează efectiv veniturile în cauză.
- (101) În ceea ce privește solicitarea alianței de consolidare a instrumentelor de combatere a evaziunii fiscale, autoritățile luxemburghize afirmă că subscriu în totalitate la acest obiectiv și că orice măsură referitoare la transparență și la schimbul de informații între statele membre ar trebui examinată și adoptată în forma corespunzătoare și în conformitate cu procedurile aplicabile.

#### 8. EVALUARE

- (102) În urma unei investigații aprofundate și după examinarea atentă a observațiilor formulate ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii, Comisia consideră că îndoielile exprimate în decizia de inițiere a procedurii nu conduc la concluzia că a fost acordat un ajutor de stat prin deciziile fiscale contestate.

##### 8.1. Existența ajutorului

- (103) În conformitate cu articolul 107 alineatul (1) din tratat, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre. Prin urmare, este bine stabilit faptul că, pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor de stat, în primul rând, aceasta trebuie să constituie o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat; în al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre; în al treilea rând, trebuie să acorde un avantaj selectiv unei întreprinderi; și, în al patrulea rând, trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența <sup>(52)</sup>.
- (104) Pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor, în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor prevăzute de această dispoziție <sup>(53)</sup>. În cele ce urmează, Comisia își va concentra evaluarea asupra faptului dacă deciziile fiscale contestate au conferit un avantaj selectiv societății McD Europe. În absența unui avantaj selectiv, Comisia nu trebuie să evalueze dacă sunt îndeplinite celelalte condiții, întrucât nu ar exista ajutor de stat în sensul articolului 107 din tratat.

<sup>(52)</sup> A se vedea cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punctul 39 și jurisprudența citată.

<sup>(53)</sup> A se vedea cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punctul 38 și jurisprudența citată.

## 8.2. Existența unui avantaj selectiv pentru McD Europe

- (105) Odată ce o măsură adoptată de stat îmbunătățește situația financiară netă a unei întreprinderi, există un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat <sup>(54)</sup>. Pentru a stabili existența unui avantaj, trebuie să se facă referire la efectul măsurii în sine <sup>(55)</sup>. În cazul măsurilor fiscale, se poate conferi un avantaj prin diferite tipuri de reduceri ale sarcinii fiscale a unei întreprinderi, în special prin reducerea bazei de impozitare sau a valorii impozitului datorat <sup>(56)</sup>.
- (106) În scopul analizei selectivității, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit un test în trei etape pentru a determina dacă o anumită măsură fiscală este selectivă <sup>(57)</sup>. În cadrul acestui test, primul pas constă în a defini regimul fiscal comun sau normal aplicabil în statul membru: „sistemul de referință”. Într-o a doua etapă, este necesar să se determine dacă măsura fiscală în cauză constituie o derogare de la sistemul respectiv în măsura în care aceasta face distincție între operatorii economici care, având în vedere obiectivele inerente ale sistemului, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. În cazul în care măsura constituie o derogare de la sistemul de referință, se stabilește, în a treia etapă, dacă aceasta este justificată de natura sau economia generală a sistemului respectiv. O măsură care constituie o derogare de la aplicarea sistemului de referință poate fi justificată dacă statul membru în cauză poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile de bază sau directoare ale sistemului fiscal respectiv <sup>(58)</sup>. În acest caz, măsura fiscală nu este selectivă. În ceea ce privește cea de a treia etapă, sarcina probei revine statului membru.
- (107) Trebuie subliniat faptul că îndoielile exprimate în decizia de inițiere se bazează pe o definiție preliminară a sistemului de referință care corespundea sistemului general al impozitului pe profit din Luxemburg, inclusiv convențiile privind dubla impunere la care Luxemburg este parte. Comisia considera că un avantaj selectiv în favoarea McD Europe a fost posibil ca urmare a aplicării incorecte a CDI Luxemburg-Stații Unite ale Americii. Mai precis, Comisia considera că confirmarea de către autoritățile fiscale luxemburghize a scutirii veniturilor legate de activitățile sucursalei americane a McD Europe de impozitul pe profit din Luxemburg, în conformitate cu articolul 5, articolul 7 și articolul 25 alineatul (2) litera (a) din CDI Luxemburg-Stații Unite ale Americii, putea rezulta din aplicarea incorectă a acestor dispoziții. În decizia de inițiere a procedurii nu a fost prevăzut niciun alt tip de discriminare sau aplicare incorectă.
- (108) Analiza următoare se concentrează în principal pe îndoielile exprimate în decizia de inițiere a procedurii, dat fiind că observațiile Luxemburgului și ale altor părți interesate și informațiile colectate în cursul anchetei nu au determinat Comisia să extindă procedura oficială de investigare, care se limitează la deciziile fiscale emise în favoarea McD Europe și la o posibilă aplicare necorespunzătoare a articolului 5, a articolului 7 alineatul (1) și a articolului 25 alineatul (2) din CDI Luxemburg-Stații Unite ale Americii. De asemenea, ar trebui să se țină seama de faptul că sarcina probei privind existența unui avantaj selectiv revine Comisiei (cu excepția justificării măsurii de către principiile directoare de bază ale sistemului fiscal).
- (109) Nu s-a stabilit că deciziile fiscale contestate constituie o derogare de la normele prevăzute de CDI Luxemburg-Stații Unite ale Americii. O astfel de derogare ar exista în cazul în care deciziile fiscale contestate ar aplica în mod necorespunzător o dispoziție a CDI (și anume, s-ar abate de la aceasta), reducând astfel obligațiile fiscale ale McD Europe și dând naștere, prin urmare, unei discriminări între McD Europe și celelalte întreprinderi aflate într-o situație comparabilă de drept și de fapt.
- (110) McD Europe are rezidența fiscală în Luxemburg. În conformitate cu articolele 159 și 160 din LIR, McD Europe este supusă, în principiu, impozitului pe profit în Luxemburg pentru profiturile sale globale. Cu toate acestea, în ceea ce privește veniturile atribuite sucursalei sale americane, se aplică CDI Luxemburg-Stații Unite ale Americii, transpusă în dreptul luxemburghez în temeiul articolelor 134 și 162 din LIR, coroborată cu Regulamentul Marelui Ducat din 3 decembrie 1969. CDI Luxemburg-Stații Unite ale Americii limitează drepturile de impozitare ale Luxemburgului, în sensul că anumite venituri care pot fi atribuite unui sediu permanent în Statele Unite în temeiul convenției respective sunt impozabile în Statele Unite, și nu în Luxemburg.

<sup>(54)</sup> A se vedea Comunicarea Comisiei privind noțiunea de „ajutor de stat” astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene („Comunicarea privind noțiunea de ajutor”), JO C 262, 19.7.2016, p. 1, punctul 67 și jurisprudența citată.

<sup>(55)</sup> Cauza 173/73, Italia/Comisia, ECLI:EU:C:1974:71, punctul 13.

<sup>(56)</sup> A se vedea cauza C-66/02, Italia/Comisia, ECLI:EU:C:2005:768, punctul 78; cauza C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA și alții ECLI:EU:C:2006:8, punctul 132; și cauza C-522/13 Ministerio de Defensa și Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, punctele 21-31.

<sup>(57)</sup> A se vedea cauzele conexe C-78/08-C-80/08 Paint Graphos și alții, ECLI:EU:C:2011:550.

<sup>(58)</sup> A se vedea cauzele conexe C-78/08-C-80/08 Paint Graphos și alții, ECLI:EU:C:2011:550, punctul 65.



- (111) Articolul 25 alineatul (2) litera (a) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii scutesc de la plata impozitului „veniturile respective [...] care, în conformitate cu dispozițiile prezentei convenții, sunt impozabile în Statele Unite”. Pentru a determina veniturile care „sunt impozabile în Statele Unite”, articolul 7 alineatul (1) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii prevede că profiturile unei întreprinderi generate într-una dintre țările contractante sunt impozabile în statul respectiv, cu excepția cazului în care sunt realizate de un sediu permanent sau sunt atribuite unui sediu permanent situat în celălalt stat contractant. În acest caz, primul stat contractant poate presupune că profiturile care pot fi atribuite respectivului sediu permanent sunt impozabile în celălalt stat contractant și, prin urmare, poate scuti profiturile respective de la impozitare pentru a evita o posibilă dublă impunere.
- (112) Faptul că sucursala americană a McD Europe constituie un sediu permanent în SUA, care generează profituri scutite de la impozitare în Luxemburg, este decisiv, prin urmare, în cadrul CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii. Articolul 5 alineatul (1) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii definește un sediu permanent ca „un sediu comercial fix prin care o întreprindere își desfășoară integral sau parțial activitatea”. Prin urmare, dacă sediul permanent este definit în CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii, termenul „activitate” nu este definit în aceasta. În mod similar, articolul 7 alineatul (1) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii include noțiunea de „profit al întreprinderilor”, care nu este definită.
- (113) În această situație, articolul 3 alineatul (2) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii consideră că orice expresie care nu este definită de aceasta are înțelesul care i se atribuie în dreptul statului care aplică convenția, și anume, în acest caz, Luxemburg. Astfel cum se explică mai în detaliu în considerentele 119-121 și contrar a ceea ce Comisia a afirmat în decizia sa de inițiere a procedurii, în cazul unor diferențe de interpretare sau de evaluare factuală între statele contractante, nu este suficient, în sensul aplicării CDI de către Luxemburg, ca sucursala americană să constituie un sediu permanent în temeiul dreptului intern al SUA <sup>(59)</sup> și nu este suficient nici ca autoritățile fiscale luxemburgheze să fie conștiente de neimpozitarea veniturilor sucursalei în Statele Unite <sup>(60)</sup>. În cazul în care sucursala americană constituie un sediu permanent care își desfășoară activitatea în Statele Unite în conformitate cu legislația fiscală națională din Luxemburg și, prin urmare, are profituri care i se pot atribui, profiturile respective sunt scutite de impozitare în temeiul legislației fiscale luxemburgheze, în conformitate cu articolul 25 alineatul (2) litera (a) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii.
- (114) În ceea ce privește legislația fiscală luxemburgheză, punctul 16 din StAndG definește noțiunea de sediu permanent și face trimitere, în acest sens, la fiecare echipament sau sediu fix utilizat pentru desfășurarea unei activități „industriale” sau „comerciale” durabile. În cererea de emitere a deciziei fiscale, consilierul fiscal aplică criteriile de la punctul 16 din StAndG la caracteristicile activității desfășurate de sucursala americană <sup>(61)</sup> și concluzionează că aceste criterii sunt îndeplinite. Prin urmare, din punct de vedere fiscal luxemburghez, „ar trebui să se concluzioneze că [sucursala americană] desfășoară activități legate de proprietatea intelectuală prin intermediul unui sediu permanent din SUA, în temeiul articolului 5 din Convenția Statele Unite ale Americii-Luxemburg” <sup>(62)</sup>.
- (115) În conformitate cu observațiile primite de la autoritățile luxemburgheze și de la McD Europe ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii <sup>(63)</sup>, Comisia consideră că nu există niciun motiv pentru a nu fi în acord cu evaluarea efectuată de consilierul fiscal conform căreia sucursala americană constituie un sediu permanent în conformitate cu punctul 16 din StAndG. Din punct de vedere al legislației luxemburgheze, în Statele Unite există un sediu permanent și nu s-a stabilit că autoritățile fiscale luxemburgheze au aplicat greșit CDI atunci când au considerat că veniturile sucursalei americane „sunt impozabile” în Statele Unite în conformitate cu articolul 7 alineatul (1) și cu articolul 25 alineatul (2) litera (a) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii.
- (116) În ceea ce privește jurisprudența națională luxemburgheză, consilierul fiscal, precum și Luxemburg și McDonald’s, în observațiile lor privind decizia de inițiere a procedurii <sup>(64)</sup>, fac referire la hotărârea pronunțată în cauza La Coasta, care tratează diferențele de interpretare a convenției privind dubla impunere dintre Luxemburg și Franța. În hotărârea respectivă, Tribunalul Administrativ din Luxemburg a recunoscut că dubla neimpozitare poate apărea în pofida aplicării corecte a unei convenții privind dubla impunere, fiecare stat contractant fiind independent de celălalt în ceea ce privește interpretarea convenției privind dubla impunere. Obiectivul principal al unei convenții privind dubla impunere este eliminarea dublei impuneri reale și potențiale. Aceasta nu asigură întotdeauna o impozitare reală <sup>(65)</sup>.

<sup>(59)</sup> A se vedea considerentul 84 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(60)</sup> A se vedea considerentul 91 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(61)</sup> A se vedea considerentul 44.

<sup>(62)</sup> P. 8 din cererea de decizie fiscală revizuită.

<sup>(63)</sup> A se vedea considerentele 70, 71, 76 și 92.

<sup>(64)</sup> A se vedea considerentul 92.

<sup>(65)</sup> A se vedea considerentul 72.

- (117) Absența impozitării în acest caz rezultă în principal din faptul că Statele Unite ale Americii nu exercită dreptul la impozitare care le-a fost atribuit de CDI, din cauza interpretării termenului „activități” în legislația SUA. În decizia sa de inițiere a procedurii, Comisia și-a exprimat îndoielile cu privire la faptul că dubla neimpozitare a veniturilor obținute din franciză ale McD Europe se datora unei diferențe de interpretare între Luxemburg și Statele Unite sau unui conflict de calificare în cadrul aplicării CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii. În special, formularea de la articolul 25 alineatul (2) litera (a) din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii („[î]n Luxemburg, dubla impunere este eliminată în felul următor:”) pare să indice faptul că Luxemburgul este obligat să nu scutească veniturile decât în scopul de a elimina dubla impunere <sup>(66)</sup>.
- (118) Prin urmare, în contextul examinării preliminare, s-a pus problema dacă, în absența unei situații virtuale de dublă impunere <sup>(67)</sup>, dubla neimpozitare în acest caz se datora unui conflict de calificare și dacă Luxemburgul și-ar putea recupera dreptul la impozitare ca urmare a unui astfel de conflict. Trimiterea din decizia de inițiere a procedurii la observațiile cu privire la modelul de convenție fiscală al OCDE în ceea ce privește conflictele de calificare, în special punctul 32.6 <sup>(68)</sup>, ar trebui înțeleasă, prin urmare, în acest context.
- (119) Un conflict de calificare desemnează o situație în care statele contractante aplică articole diferite din Convenția privind dubla impunere, în funcție de interacțiunea dintre dreptul lor intern și convenție <sup>(69)</sup>. Conform observațiilor OCDE, în cazul unui conflict de calificare, statul de reședință (Luxemburg) trebuie să țină seama de calificarea statului sursă (SUA) <sup>(70)</sup>. Cu alte cuvinte, în cazul în care, din punctul de vedere al statului sursă, statul de reședință nu are dreptul de a impozita un element de venit în conformitate cu convenția privind dubla impozitare, acesta nu este obligat să scutească venitul de la impozitare <sup>(71)</sup>.
- (120) Dimpotrivă, diferențele de interpretare sau de evaluare factuală se referă la modul în care statele contractante interpretează convenția sau o aplică la un anumit set de fapte, fără legătură cu dreptul intern. Situațiile privind diferențe de interpretare au condus la includerea articolului 23 A alineatul (4) în Convenția-model a OCDE în domeniul fiscal pentru a remedia aceste cazuri de dublă neimpozitare <sup>(72)</sup>.
- (121) Astfel cum s-a explicat în considerentele 112-117, în cursul procedurii oficiale de investigare Comisia nu a găsit nicio dovadă care ar putea confirma îndoielile cu privire la posibilitatea, în cazul de față, de a se confrunta cu un conflict de calificare. Diferitele interpretări ale termenului „activități” în legislația fiscală luxemburgheză și în legislația fiscală americană nu au condus la aplicarea de către Luxemburg și Statele Unite a unor dispoziții diferite din CDI, ci la interpretarea diferită a aceleiași dispoziții, și anume articolul 5 din CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii. În cazul unei diferențe de interpretare, raportul din 1999 indică faptul că statul de reședință

<sup>(66)</sup> A se vedea OCDE, Aplicarea Convenției-model a OCDE în domeniul fiscal la societățile de persoane, Aspecte fiscale internaționale, nr. 6 (1999) (denumită în continuare „raportul din 1999”), punctul 116.

<sup>(67)</sup> Dubla impunere virtuală apare în situațiile în care statul sursă are un drept clar de a impozita un element de venit în conformitate cu convenția privind dubla impunere, dar alege să nu exercite acest drept în temeiul legislației sale fiscale naționale.

<sup>(68)</sup> Punctul 32.6 din comentariile privind modelul de convenție fiscală al OCDE (2000) prevede că: „cuvintele «în conformitate cu dispozițiile prezentei Convenții sunt impozabile» se interpretează, de asemenea, în legătură cu posibile cazuri de dublă scutire care pot apărea ca urmare a aplicării articolului 23. În cazul în care statul sursă consideră că dispozițiile Convenției îi interzic să impoziteze un element de venit sau de capital pe care ar fi avut dreptul, în mod normal, să îl impoziteze, pentru aplicarea articolului 23 A alineatul (1), statul de reședință trebuie să considere că acest element de venit nu este impozabil de către statul sursă în conformitate cu dispozițiile Convenției, chiar dacă ar fi aplicat el însuși Convenția în mod diferit, astfel încât ar fi avut dreptul să impoziteze acest venit, dacă ar fi fost statul sursă. Prin urmare, statul de reședință nu este obligat, în temeiul alineatului (1), să scutească elementul de venit, ceea ce este în conformitate cu funcția de bază prevăzută la articolul 23, și anume eliminarea dublei impuneri.”

<sup>(69)</sup> Raportul din 1999, punctul 94.

<sup>(70)</sup> Raportul din 1999, punctul 105.

<sup>(71)</sup> Raportul din 1999, punctul 109, care are următorul conținut: „[î]n cazul în care statul sursă consideră că dispozițiile convenției îi interzic să supună la plata impozitului un element de venit pe care l-ar fi impozitat în mod normal, statul de reședință [...] nu are, prin urmare, obligația de a scuti elementul de venit în temeiul alineatului (1) [articolul 23 A].”

<sup>(72)</sup> Articolul 23 A alineatul (4) din Convenția-model a OCDE în domeniul fiscal prevede următoarele: „Dispozițiile alineatului (1) nu se aplică veniturii încasat sau averii deținute de un rezident al unui stat contractant atunci când celălalt stat contractant aplică dispozițiile Convenției pentru a scuti de impozite acest venit sau capital sau aplică dispozițiile de la alineatul (2) din articolul 10 sau 11 la venitul respectiv.”

(Luxemburg) nu este obligat să accepte interpretarea propusă de statul sursă (SUA) <sup>(73)</sup>. Prin urmare, în cazul unor diferențe de interpretare și în absența unei dispoziții în CDI corespunzătoare articolului 23 A alineatul (4) din Convenția-model a OCDE în domeniul fiscal (cum este cazul CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii), dubla neimpozitare este posibilă. Această dublă neimpozitare care rezultă din interpretările divergente ale convenției privind dubla impunere poate fi soluționată prin negocierea unei modificări la convenție <sup>(74)</sup> sau prin utilizarea procedurii de acord amiabil prevăzute la articolul 27 din convenția menționată.

- (122) În plus, Comisia menționează că absența impozitării veniturilor sucursalei americane ar putea fi soluționată, de asemenea, printr-o modificare a articolului 16 din StAnpG, care în prezent nu prevede situațiile în care activitățile societății sunt considerate a se desfășura într-un sediu permanent în temeiul legislației luxemburghize, dar nu sunt suficiente pentru a atinge pragul care ar însemna că întreprinderea ar fi un sediu permanent în temeiul legislației SUA (a se vedea considerentul 41).
- (123) În cele din urmă, astfel cum a susținut McDonald's în observațiile sale privind decizia de inițiere a procedurii <sup>(75)</sup>, analiza altor decizii fiscale emise de Luxemburg și puse la dispoziția publicului de cazul Luxleaks <sup>(76)</sup> arată că deciziile fiscale contestate nu se îndepărtează de deciziile obținute de alți contribuabili în conformitate cu această interpretare și aplicare a CDI de către Luxemburg. Analiza altor 25 de decizii fiscale <sup>(77)</sup> demonstrează că autoritățile fiscale luxemburghize au urmat o interpretare uniformă a CDI, aplicabilă tuturor contribuabililor aflați într-o situație comparabilă. Nu sunt prevăzute condiții de impozitare efectivă de către CDI, iar deciziile fiscale nu impun o astfel de condiție, în măsura în care aceasta nu este inclusă în mod specific în convenția aplicabilă.

#### 8.2.1. Concluzie

- (124) Pe baza acestei analize, Comisia concluzionează că, în cazul de față, nu s-a stabilit că autoritățile fiscale luxemburghize au aplicat greșit CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii. Prin urmare, având în vedere îndoielile exprimate în decizia de inițiere a procedurii și definiția sistemului de referință, Comisia nu poate stabili că deciziile fiscale contestate au conferit un avantaj selectiv societății McD Europe ca urmare a aplicării incorecte a CDI Luxemburg-Statele Unite ale Americii.
- (125) Întrucât criteriile care permit stabilirea existenței unui ajutor de stat în temeiul articolului 107 alineatul (1) din tratat sunt cumulative, nu este necesar să se examineze celelalte criterii.

### 9. CONCLUZIE CU PRIVIRE LA EXISTENȚA AJUTORULUI

- (126) Având în vedere cele de mai sus, Comisia concluzionează că deciziile fiscale contestate emise de autoritățile fiscale luxemburghize în favoarea McD Europe Franchising, S.à.r.l. nu constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

#### Articolul 1

Având în vedere faptul că Luxemburgul nu a aplicat în mod greșit Convenția privind dubla impunere Luxemburg-Statele Unite ale Americii în deciziile fiscale contestate emise de autoritățile fiscale luxemburghize la 30 martie 2009 și 17 septembrie 2009 în favoarea McD Europe Franchising, S.à.r.l., aceste decizii fiscale nu constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

<sup>(73)</sup> Raportul din 1999, punctul 108.

<sup>(74)</sup> A se vedea considerentul 70.

<sup>(75)</sup> A se vedea considerentul 91.

<sup>(76)</sup> În toamna anului 2014, peste 500 de decizii fiscale obținute, în special, de PwC au fost divulgate și publicate pe internet.

<sup>(77)</sup> McDonald's a analizat deciziile fiscale divulgate în acest context și a furnizat Comisiei 25 de cazuri în care autoritățile fiscale luxemburghize au confirmat că profiturile societății imputate unui sediu permanent nu erau impozabile în Luxemburg în temeiul convenției în vigoare privind dubla impunere. Sediile permanente erau situate în următoarele țări: Elveția, Franța, Germania, Hong Kong, Irlanda, Islanda, Japonia, Regatul Unit, Statele Unite ale Americii, Țările de Jos și Vietnam. Niciuna dintre aceste decizii fiscale nu impune o condiție de impozitare a profitului societăților la nivelul sediului permanent.

*Articolul 2*

Prezenta decizie se adresează Marelui Ducat al Luxemburgului.

Adoptată la Bruxelles, 19 septembrie 2018.

*Pentru Comisie*  
Margrethe VESTAGER  
*Membre al Comisiei*

---