Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a șaptea extinsă)

12 mai 2021 *

„Ajutoare de stat – Ajutor pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Amazon – Decizie prin care ajutorul este declarat incompatibil cu piața internă și ilegal și prin care se dispune recuperarea acestuia – Decizie fiscală («tax ruling») – Prețuri de transfer – Avantaj fiscal selectiv – Metodă de stabilire a prețurilor de transfer – Analiză funcțională”

În cauzele T-816/17 și T-318/18,

Marele Ducat al Luxemburgului, reprezentat de T. Uri, în calitate de agent, asistat de D. Waelbroeck, A. Steichen și J. Bracker, avocați,

reclamant în cauza T-816/17,

susținut de

Irlanda, reprezentată de J. Quaney și A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de P. Gallagher, SC, B. Doherty, barrister, și S. Kingston, SC,

intervenientă în cauza T-816/17,

Amazon EU Sàrl, cu sediul în Luxemburg (Luxemburg),

Amazon.com, Inc., cu sediul în Seattle, Washington (Statele Unite),

reprezentată de D. Paemen, M. Petite și A. Tombiński, avocați,

reclamante în cauza T-318/18,

împotriva

Comisiei Europene, reprezentată, în cauza T-816/17, de P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal și F. Tomat, în calitate de agenți, asistați de M. Chammas, avocată, și, în cauza T-318/18, de P.-J. Loewenthal și F. Tomat,

pârâtă,

având ca obiect cererile de anulare, în temeiul articolului 263 TFUE, a Deciziei (UE) 2018/859 a Comisiei din 4 octombrie 2017 privind ajutorul de stat SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Amazon (JO 2018, L 153, p. 1),

* Limbile de procedură: engleza și franceza.

TRIBUNALUL (Camera a șaptea extinsă),

compus din domnul M. van der Woude, președinte, și doamnele V. Tomljenović (raportoare) și A. Marcoulli, judecători,

grefier: doamna S. Spyropoulos, administratoare,

având în vedere faza scrisă a procedurii și în urma ședinței din 5 și 6 martie 2020,

pronunță prezenta

Hotărâre

I. Istoricul litigiului

1 Amazon.com, Inc., cu sediul social în Statele Unite ale Americii, și societățile aflate sub controlul său (denumite în continuare împreună, „grupul Amazon”) sunt angajate în activități online, inclusiv în comerțul cu amănuntul online și în furnizarea de diverse servicii online. În acest scop, grupul Amazon operează o serie de site-uri internet în diferite limbi ale Uniunii Europene, inclusiv amazon.de, amazon.fr, amazon.it și amazon.es.

2 Anterior lunii mai a anului 2006, activitățile la nivel european ale grupului Amazon au fost gestionate din Statele Unite. În special, activitățile de vânzare cu amănuntul și de prestări de servicii de pe site-urile internet europene au fost gestionate de două entități stabilite în Statele Unite, și anume Amazon.com International Sales, Inc. (denumită în continuare „AIS”) și Amazon International Marketplace (denumită în continuare „AIM”), precum și alte entități cu sediul în Franța, Germania și Regatul Unit.

3 În anul 2003, a fost planificată o restructurare a activităților grupului Amazon în Europa. Această restructurare, pusă în aplicare efectiv în anul 2006 (denumită în continuare „restructurarea din anul 2006”), s-a bazat pe crearea a două societăți cu sediul în Luxemburg (Luxemburg). Mai exact, era vorba, pe de o parte, de Amazon Europe Holding Technologies SCS (denumită în continuare „LuxSCS”), o societate în comandită simplă luxemburgheză, ai cărei asociați erau societăți americane, și, pe de altă parte, de Amazon EU Sàrl (denumită în continuare „LuxOpCo”), care, precum LuxSCS, avea sediul social în Luxemburg.

4 LuxSCS a încheiat inițial mai multe acorduri cu anumite entități ale grupului Amazon stabilite în Statele Unite, și anume:

– acorduri de licență și de cesionare pentru drepturile de proprietate intelectuală preexistente (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, denumite în continuare împreună „acordul de contribuții participative”), cu Amazon Technologies, Inc. (denumită în continuare „ATI”), o entitate a grupului Amazon cu sediul în Statele Unite;

– un acord de partajare a costurilor (denumit în continuare „APC”), încheiat în anul 2005 cu ATI și A 9.com, Inc. (denumită în continuare „A 9”), o entitate din grupul Amazon cu sediul în Statele Unite. În temeiul acordului de contribuții participative și al APC, LuxSCS a obținut dreptul de a exploata anumite drepturi de proprietate intelectuală și „lucrările derivate” ale acestora, care au fost deținute și dezvoltate de A 9 și ATI. Activele necorporale acoperite de

APC constau în principal din trei categorii de proprietate intelectuală, și anume tehnologia, datele privind clienții și mărcile comerciale. În conformitate cu APC și cu acordul de contribuții participative, LuxSCS putea de asemenea să sublicențieze activele necorporale, în special în scopul operării site-urilor internet europene. În schimbul acestor drepturi, LuxSCS urma să facă contribuții participative și să plătească cota sa anuală de costuri legate de programul de dezvoltare al APC.

5 Într-o a doua etapă, LuxSCS a încheiat un contract de licență cu LuxOpCo, care a intrat în vigoare la 30 aprilie 2006, pentru activele necorporale menționate mai sus (denumit în continuare „acordul de licență”). În temeiul acordului de licență, LuxOpCo a obținut dreptul de a utiliza activele necorporale în schimbul plății unei redevențe către LuxSCS (denumită în continuare „redevența”).

6 În sfârșit, LuxSCS a încheiat un acord de licență și de cesiune a drepturilor de proprietate intelectuală cu Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr SARL și Amazon.de GmbH, în temeiul căruia LuxSCS a primit anumite mărci comerciale și drepturile de proprietate intelectuală asupra site-urilor internet europene.

7 În anul 2014, grupul Amazon a făcut obiectul unei a doua restructurări, iar înțelegerea contractuală existentă între LuxSCS și LuxOpCo nu s-a mai aplicat.

A. Cu privire la soluția fiscală anticipată contestată

8 În vederea pregătirii restructurării din anul 2006, Amazon.com și un consilier fiscal au solicitat, prin scrisorile din 23 și 31 octombrie 2003, o soluție fiscală anticipată contestată din partea autorităților fiscale luxemburgheze care să confirme tratamentul aplicat LuxOpCo și LuxSCS în scopul impozitului luxemburghez pe profitul societăților.

9 Prin scrisoarea sa din 23 octombrie 2003, Amazon.com a solicitat aprobarea calculului cuantumului redevenței pe care LuxOpCo trebuia să o plătească către LuxSCS începând de la 30 aprilie 2006. Solicitarea Amazon.com s-a bazat pe un raport privind prețurile de transfer întocmit de consilierii săi fiscali (denumit în continuare „raportul privind prețurile de transfer din anul 2003”). Autorii acestui raport au propus în esență o metodologie de stabilire a prețurilor de transfer care, în opinia lor, permitea determinarea obligației de plată a impozitului pe profitul societăților datorat de LuxOpCo în Luxemburg. Mai exact, prin scrisoarea din 23 octombrie 2003, Amazon.com a solicitat confirmarea faptului că metodologia de stabilire a prețurilor de transfer pentru determinarea cuantumului redevenței anuale datorate de LuxOpCo către LuxSCS în temeiul acordului de licență, astfel cum a rezultat din raportul privind prețurile de transfer din anul 2003, a oferit LuxOpCo un „profit adecvat și acceptabil”, având în vedere politica prețurilor de transfer și articolul 56 și articolul 164 alineatul (3) din loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe profit), astfel cum a fost modificată (denumită în continuare „LIR”). Metoda de calcul a redevenței datorate de LuxOpCo către LuxSCS utilizată în scrisoarea din 23 octombrie 2003 a fost descrisă după cum urmează:

„1) se calculează și se alocă LuxOpCo «rentabilitatea LuxOpCo» într-o sumă egală cu cea mai mică dintre a) [*confidențial*] [1] % din totalul costurilor de exploatare suportate de LuxOpCo pentru Uniunea Europeană în anul respectiv și b) profitul operațional obținut în Uniunea Europeană, atribuibil site-urilor internet europene, în anul respectiv;

[1] Date confidențiale omise.

2) redevența de licență este egală cu profitul operațional realizat în Uniunea Europeană, minus rentabilitatea LuxOpCo, dar nu poate fi mai mică de zero;

3) rata redevenței pentru anul respectiv este egală cu redevența de licență împărțită la cifra de afaceri totală realizată în Uniunea Europeană în anul respectiv;

4) fără a aduce atingere celor menționate anterior, cuantumul rentabilității LuxOpCo în orice an nu trebuie fi mai mic de 0,45 % și nici mai mare de 0,55 % din cifra de afaceri realizată în Uniunea Europeană;

5) a) în cazul în care rentabilitatea LuxOpCo determinată în etapa 1 este mai mică de 0,45 % din cifra de afaceri realizată în Uniunea Europeană, rentabilitatea LuxOpCo se ajustează pentru a fi egală cu valoarea cea mai mică dintre i) 0,45 % din cifra de afaceri sau din profitul operațional realizat în Uniunea Europeană și ii) rezultatul exploatării realizat în Uniunea Europeană;
   b) în cazul în care rentabilitatea LuxOpCo determinată în etapa 1 este mai mare de 0,55 % din cifra de afaceri realizată în Uniunea Europeană, rentabilitatea LuxOpCo se ajustează pentru a fi egală cu valoarea cea mai mică dintre i) 0,55 % din cifra de afaceri realizată în Uniunea Europeană și ii) profitul operațional realizat în Uniunea Europeană."

10 Prin scrisoarea din 31 octombrie 2003, redactată de un alt consilier fiscal, Amazon.com a solicitat confirmarea tratamentului fiscal al LuxSCS, al partenerilor săi cu sediul în Statele Unite și al dividendelor primite de LuxOpCo în cadrul acestei structuri. În scrisoare se explica faptul că LuxSCS, în calitate de societate în comandită simplă, nu avea o personalitate fiscală distinctă de cea a partenerilor săi și, în consecință, nu era supusă nici impozitului luxemburghez pe profitul societăților și nici impozitului pe avere.

11 La 6 noiembrie 2003, Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (denumită în continuare „administrația fiscală luxemburgheză" sau „autoritățile fiscale luxemburgheze") a trimis o scrisoare către Amazon.com (denumită în continuare „soluția fiscală anticipată contestată"), formulată, în parte, după cum urmează:

„[…] Stimate domnule,

După ce am luat cunoștință de scrisoarea din 31 octombrie 2003, trimisă de [consilierul dumneavoastră fiscal], precum și de scrisoarea dumneavoastră din 23 octombrie 2003, în care ați prezentat poziția dumneavoastră privind tratamentul fiscal în Luxemburg în vederea activităților dumneavoastră viitoare, am plăcerea de a vă informa că pot aproba conținutul ambelor scrisori. […]"

12 La cererea Amazon.com, administrația fiscală luxemburgheză a prelungit valabilitatea soluției fiscale anticipate contestate în anul 2010 și au aplicat-o efectiv până în iunie 2014, atunci când s-a schimbat structura europeană a grupului Amazon. Astfel, soluția fiscală anticipată contestată a fost aplicată din anul 2006 până în anul 2014 (denumită în continuare „perioada relevantă").

B. Cu privire la procedura administrativă în fața Comisiei

13 La 24 iunie 2014, Comisia Europeană a solicitat Marelui Ducat al Luxemburgului să furnizeze informații cu privire la deciziile fiscale anticipate acordate grupului Amazon. La 7 octombrie 2014, aceasta a publicat decizia de inițiere a unei proceduri oficiale de investigare în temeiul articolului 108 alineatul (2) TFUE.

14 În cadrul investigației astfel inițiate, Comisia a solicitat diverse informații din partea Marelui Ducat al Luxemburgului și a Amazon.com. Printre răspunsurile la solicitările de informații, Amazon.com a prezentat o copie a unui aviz al United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite) din 23 martie 2017 (denumit în continuare „avizul Tribunalului Fiscal Federal din Statele Unite”), care a fost emis în contextul unui recurs formulat de Internal Revenue Service (agenția de colectare a taxelor și impozitelor a guvernului federal, Statele Unite, IRS), cu privire la valoarea plăților legate de acordurile menționate la punctul 4 de mai sus.

15 În plus, Amazon.com a prezentat Comisiei un nou raport privind prețurile de transfer întocmit de un consilier fiscal, al cărui scop era de a verifica *a posteriori* dacă redevența plătită de LuxOpCo către LuxSCS în conformitate cu soluția fiscală anticipată contestată era conformă cu principiul deplinei concurențe (denumit în continuare „raportul privind prețurile de transfer din anul 2017”).

C. Cu privire la decizia atacată

16 La 4 octombrie 2017, Comisia a adoptat Decizia (UE) 2018/859 din privind ajutorul de stat SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Amazon (JO 2018, L 153, p. 1; denumită în continuare „decizia atacată”).

17 Articolul 1 din această decizie are, în parte, următorul conținut:

18 „[Soluția fiscală anticipată contestată] prin care Luxemburg a aprobat un acord privind prețurile de transfer […] care a permis [LuxOpCo] să își stabilească obligația de plată a impozitului pe profit datorat în Luxemburg pentru perioada 2006-2014, precum și acceptarea ulterioară a declarației anuale privind plata impozitului pe profit bazată pe această soluție constituie ajutor de stat […]”

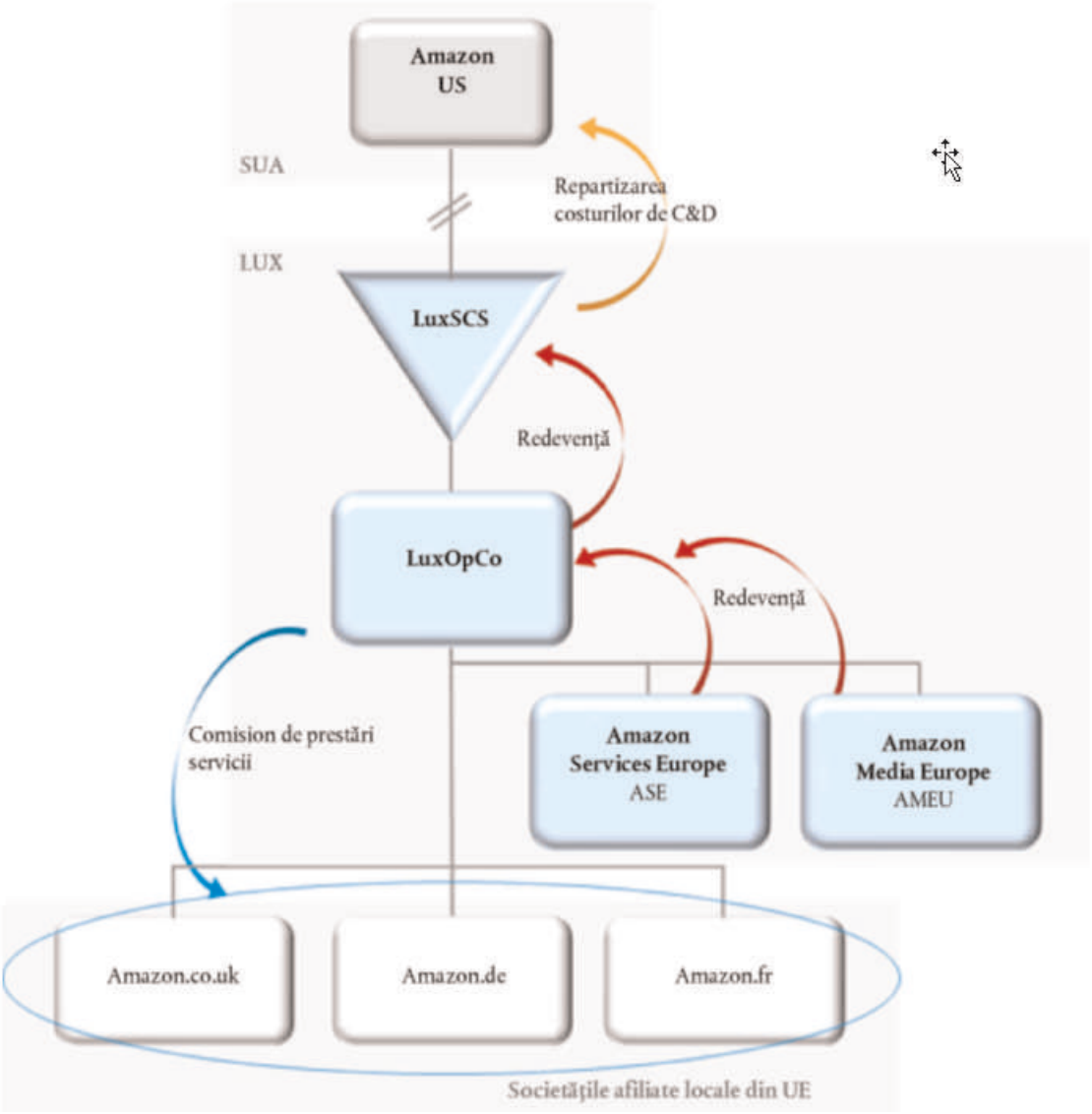
1. Cu privire la prezentarea situației de fapt și de drept

19 În secțiunea 2 din decizia atacată, intitulată „Situația de fapt și de drept”, Comisia a oferit printre altele o prezentare generală a grupului Amazon, a soluției fiscale anticipate contestate, precum și a cadrului juridic național aplicabil și a orientărilor privind prețurile de transfer.

a) Cu privire la prezentarea grupului Amazon

20 În ceea ce privește prezentarea grupului Amazon, Comisia a descris activitățile de vânzare cu amănuntul și furnizare de servicii ale grupului Amazon, precum și componența acestui grup în măsura în care aceasta era relevantă pentru decizia atacată.

21 Pentru perioada avută în vedere, structura europeană a grupului Amazon a fost schematizată de Comisie după cum urmează:



22 În primul rând, în ceea ce privește LuxSCS, Comisia a constatat că această societate nu avea nicio prezență fizică și nici angajați în Luxemburg. Potrivit Comisiei, în perioada relevantă, LuxSCS a acționat doar ca o societate care deținea active necorporale pentru activitățile grupului Amazon în Europa, pentru care LuxOpCo era responsabilă în calitate de operator principal. Cu toate acestea, Comisia a observat că LuxSCS a acordat de asemenea împrumuturi intragrup mai multor entități din grupul Amazon. În plus, Comisia a declarat că LuxSCS a fost parte la mai multe acorduri intragrup cu ATI, A 9 și LuxOpCo (a se vedea punctele 3 și 5 de mai sus).

23 În al doilea rând, în ceea ce privește LuxOpCo, Comisia a pus un accent deosebit pe faptul că, în perioada în cauză, LuxOpCo era o filială deținută în totalitate de LuxSCS.

24 Potrivit Comisiei, începând cu restructurarea din anul 2006 a activităților la nivel european ale grupului Amazon, LuxOpCo a îndeplinit funcția de sediu central al grupului Amazon în Europa și a fost principalul operator al activităților la nivel european de vânzare cu amănuntul și furnizare de servicii online ale grupului Amazon, desfășurate prin intermediul site-urilor internet europene. Comisia a observat că, în această calitate, LuxOpCo trebuia să gestioneze procesul decizional pentru activitățile de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii desfășurate prin intermediul site-urilor internet europene, precum și principalele componente fizice ale activităților de vânzare cu amănuntul. În plus, în calitate de vânzător autorizat al stocurilor grupului Amazon în Europa, LuxOpCo ar fi fost de asemenea responsabilă pentru gestionarea stocurilor pe site-urile internet europene. LuxOpCo ar fi fost proprietarul stocurilor menționate și și-ar fi asumat riscurile și pierderile legate de acestea. De asemenea, Comisia a precizat că LuxOpCo a înregistrat în contabilitatea sa cifra de afaceri generată atât de vânzarea de produse, cât și de procesarea comenzilor. În sfârșit, LuxOpCo ar fi îndeplinit de asemenea funcții de gestionare a trezoreriei pentru activitățile la nivel european ale grupului Amazon.

25 În continuare, Comisia a constatat că LuxOpCo a deținut participații în cadrul Amazon Services Europe (denumită în continuare „ASE”) și în Amazon Media Europe (denumită în continuare „AMEU”), două entități ale grupului Amazon cu sediul în Luxemburg, precum și în filiale ale Amazon.com constituite în Regatul Unit, în Franța și în Germania (denumite în continuare „filialele locale din Uniune”), care ar fi furnizat o serie de servicii intragrup în sprijinul activității LuxOpCo. În perioada relevantă, ASE ar fi gestionat serviciul grupului Amazon pentru vânzătorii terți în Uniune, cunoscut sub denumirea de „MarketPlace”. AMEU ar fi gestionat „activitățile digitale” ale grupului Amazon în Uniune, precum, de exemplu, comercializarea de MP3-uri și cărți electronice. Filialele locale din Uniune ar fi furnizat servicii pentru operarea site-urilor internet europene.

26 În plus, Comisia a arătat că, pe parcursul perioadei relevante, LuxOpCo a constituit, împreună cu ASE și AMEU, care erau rezidente în Luxemburg, un grup fiscal în conformitate cu legislația fiscală luxemburgheză, în cadrul căruia LuxOpCo a acționat în calitate de societate integrantă. Prin urmare, aceste trei entități constituiau un singur contribuabil.

27 În sfârșit, pe lângă acordul de licență încheiat de LuxOpCo cu LuxSCS, Comisia a descris în detaliu o serie de alte acorduri intragrup la care LuxOpCo a fost parte în perioada relevantă, și anume anumite acorduri de servicii încheiate la 1 mai 2006 cu filialele locale din Uniune și acorduri de licență de proprietate intelectuală încheiate la 30 aprilie 2006 cu ASE și AMEU, în temeiul cărora ar fi fost acordate sublicențe neexclusive pentru active necorporale acestor două entități.

b) Cu privire la prezentarea soluției fiscale anticipate contestate

28 După ce a analizat structura grupului Amazon, Comisia a descris soluția fiscală anticipată contestată.

29 În această privință, aceasta s-a referit în primul rând la scrisorile din 23 și 31 octombrie 2003, menționate la punctele 8-10 de mai sus.

30 În al doilea rând, Comisia a explicat conținutul raportului privind prețurile de transfer din anul 2003, pe baza căruia a fost propusă metoda de determinare a cuantumului redevenței.

31 În primul rând, Comisia a observat că raportul privind prețurile de transfer din anul 2003 a furnizat o analiză funcțională a LuxSCS și LuxOpCo în care se afirma că activitățile principale ale LuxSCS s-ar fi limitat la cele ale unei societăți care deține active necorporale și la cele ale unui participant la dezvoltarea continuă a activelor necorporale în cadrul APC. LuxOpCo ar fi fost descrisă în raportul respectiv ca fiind responsabilă de gestionarea procesului decizional strategic pentru activitățile de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii ale site-urilor internet europene, precum și pentru principalele componente fizice ale activității de vânzare cu amănuntul.

32 În al doilea rând, Comisia a indicat că raportul privind prețurile de transfer din anul 2003 includea o secțiune privind selectarea celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru a determina conformitatea ratei redevențelor cu principiul deplinei concurențe. În raport au fost examinate două metode: una bazată pe metoda prețului comparabil pe piața liberă (denumită în continuare „metoda CUP”) și cealaltă bazată pe metoda împărțirii profitului rezidual.

33 Pe de o parte, potrivit metodei CUP, în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003 ar fi fost calculat un interval de concurență deplină pentru rata redevenței cuprins între 10,6 % și 13,6 %, pe baza unei comparații cu un anumit acord încheiat de Amazon.com cu un comerciant cu amănuntul american, și anume acordul [*confidențial*].

34 Pe de altă parte, în conformitate cu metoda împărțirii profitului rezidual, raportul privind prețurile de transfer din anul 2003 ar fi conținut o estimare a profitului asociat „funcțiilor de rutină efectuate de LuxOpCo în calitatea sa de societate de exploatare europeană”, pe baza marjei asupra costurilor suportate de LuxOpCo. În acest scop, s-ar fi considerat că „costul net plus marja de profit” („net cost plus mark up”) ar fi fost indicatorul de profit pentru a determina remunerația în condiții de concurență deplină pentru funcțiile preconizate ale LuxOpCo. S-ar fi propus să se aplice o marjă de [*confidențială*] la cheltuielile de exploatare ajustate ale LuxOpCo. Comisia a observat că, potrivit raportului privind prețurile de transfer din anul 2003, diferența dintre acest randament și rezultatul de exploatare al LuxOpCo ar fi corespuns profitului rezidual, care ar fi fost atribuit în întregime utilizării activelor necorporale acordate sub licență de LuxSCS. De asemenea, Comisia a precizat că, pe baza acestui calcul, autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003 au concluzionat că o rată a redevențelor cuprinsă între 10,1 % și 12,3 % din cifra de afaceri netă a LuxOpCo ar fi respectat testul de concurență deplină, în conformitate cu orientările Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE).

35 În sfârșit, Comisia a arătat că autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003 au considerat că rezultatele sunt convergente și au menționat faptul că intervalul de concurență deplină pentru rata redevenței datorate de LuxOpCo către LuxSCS era cuprins între 10,1 % și 12,3 % din vânzările LuxOpCo. Cu toate acestea, autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003 ar fi considerat că analiza repartizării profitului rezidual ar fi fost mai fiabilă și, prin urmare, aceasta ar fi trebuit reținută.

36 În al treilea rând, în secțiunea 2.2.5 din decizia atacată, intitulată „Consecințele soluției fiscale anticipate contestate”, Comisia a afirmat că, prin intermediul soluției fiscale anticipate contestate, autoritățile fiscale luxemburgheze au confirmat că metoda de determinare a ratei redevenței, care, la rândul său, a determinat venitul anual impozabil al LuxOpCo în Luxemburg, era conformă cu principiul concurenței depline. Aceasta a adăugat că LuxOpCo s-a bazat pe soluția fiscală anticipată contestată pentru completarea declarațiilor sale fiscale anuale.

c) Cu privire la prezentarea cadrului juridic național aplicabil

37 În ceea ce privește cadrul juridic național aplicabil, Comisia a citat articolul 164 alineatul (3) din LIR. Potrivit acestei dispoziții, „distribuirile ascunse de profituri trebuie incluse în venitul impozabil” și „există o distribuire ascunsă de profituri în special în cazul în care un asociat, membru sau parte interesată primește în mod direct sau indirect beneficii de la o societate sau asociație pe care nu le-ar fi primit în mod obișnuit dacă nu ar fi avut această calitate”. În acest context, Comisia a declarat în special că articolul 164 alineatul (3) din LIR a fost interpretat de autoritățile fiscale luxemburgheze în perioada relevantă în sensul în care consacră „principiul concurenței depline” în legislația fiscală luxemburgheză.

d) Cu privire la prezentarea cadrului OCDE privind prețurile de transfer

38 În considerentele (244)-(249) ale deciziei atacate, Comisia a prezentat cadrul OCDE privind prețurile de transfer. Potrivit Comisiei, „prețurile de transfer”, astfel cum sunt interpretate de OCDE în liniile directoare emise de această organizație în anii 1995, 2010 și 2017, sunt prețurile la care o societate transferă bunuri corporale, active necorporale sau prestează servicii unor întreprinderi asociate. În conformitate cu principiul concurenței depline, astfel cum se aplică în scopul impozitului pe profit, administrațiile fiscale naționale ar trebui să accepte prețurile de transfer convenite între întreprinderile asociate din cadrul unui grup pentru tranzacțiile intragrup numai dacă acestea corespund celor care ar fi fost convenite în cadrul unor tranzacții pe piața liberă, și anume tranzacții între întreprinderi independente care negociază pe piață în împrejurări comparabile. În plus, Comisia a precizat că principiul concurenței depline se bazează pe abordarea privind entitatea separată, conform căreia, în scopuri fiscale, membrii unui grup de întreprinderi sunt tratați ca entități separate.

39 De asemenea, Comisia a remarcat că, pentru a aproxima prețurile de concurență deplină pentru tranzacțiile intragrup, liniile directoare ale OCDE (în versiunile din anii 1995, 2010 și 2017) au enumerat cinci metode. Numai trei dintre acestea ar fi fost relevante în contextul deciziei atacate, și anume metoda CUP, metoda marjei tranzacționale nete (denumită în continuare „MMTN”) și metoda împărțirii profitului. În considerentele (250)-(256) ale deciziei atacate, Comisia a descris în ce constau aceste metode.

2. Cu privire la evaluarea domeniului de aplicare a soluției fiscale anticipate contestate

40 În considerentul (154) al deciziei atacate, Comisia a arătat că soluția fiscală anticipată contestată a confirmat că metodologia prețurilor de transfer pentru determinarea ratei redevenței anuale datorate de LuxOpCo către LuxSCS în temeiul acordului de licență, care, la rândul său, a determinat venitul anual impozabil al LuxOpCo în Luxemburg, era conformă cu principiul concurenței depline. În considerentul (155) al deciziei atacate, aceasta a precizat de asemenea că LuxOpCo s-a bazat pe soluția fiscală anticipată contestată în perioada relevantă pentru a stabili obligația sa de plată a impozitului pe profit, atunci când a depus declarațiile sale fiscale anuale în Luxemburg. Astfel cum rezultă în mod explicit din articolul 1 din decizia atacată și în pofida unei anumite neclarități în considerentele (605) și (606) ale acestei decizii, ajutorul de stat în prezenta cauză a constat, prin urmare, în soluția fiscală anticipată contestată interpretată coroborat cu acceptarea declarațiilor fiscale anuale ale LuxOpCo (spre deosebire de soluția fiscală anticipată contestată propriu-zisă).

41 Secțiunea 9 din decizia atacată, intitulată „Evaluarea măsurii contestate”, urmărea să demonstreze că soluția fiscală anticipată contestată și acceptarea declarațiilor fiscale anuale ale LuxOpCo, considerate împreună, constituiau într-adevăr un ajutor de stat.

42 În acest scop, după ce a reamintit condițiile de existență a unui ajutor de stat prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE, Comisia a constatat că prima condiție de existență a ajutorului de stat, potrivit căreia trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau despre resurse de stat, era îndeplinită în speță. În această privință, Comisia a constatat, în primul rând, că soluția fiscală anticipată contestată era imputabilă Marelui Ducat al Luxemburgului. Pe de altă parte, aceasta a considerat că soluția fiscală anticipată contestată ar fi condus la o reducere a impozitului datorat de LuxOpCo în Luxemburg în comparație cu cel datorat de societățile contribuabile aflate într-o situație similară. Prin urmare, soluția fiscală anticipată contestată ar fi condus la o pierdere de resurse de stat, întrucât a determinat Marele Ducat al Luxemburgului să renunțe la venituri fiscale pe care ar fi avut dreptul să le colecteze de la LuxOpCo.

43 În ceea ce privește cea de a doua și cea de a patra condiție pentru existența unui ajutor de stat, Comisia a considerat, în primul rând, că ar trebui să se considere că soluția fiscală anticipată contestată afectează comerțul în cadrul Uniunii, întrucât LuxOpCo a făcut parte din grupul Amazon, care și-a exercitat activitățile în mai multe state membre și aceasta a desfășurat activități de vânzare cu amănuntul prin intermediul unor site-uri internet din Uniune. Comisia a adăugat că, prin acordarea unui „tratament fiscal favorabil pentru Amazon”, este posibil ca Marele Ducat al Luxemburgului să fi deturnat investiții din statele membre care nu oferă un tratament fiscal atât de favorabil societăților care aparțin unui grup multinațional. Pe de altă parte, Comisia a observat că, în măsura în care soluția fiscală anticipată contestată a scutit LuxOpCo de impozitul pe profit pe care ar fi trebuit să îl plătească în mod normal, această decizie a constituit un ajutor pentru funcționare. Astfel, prin eliberarea de resurse financiare pentru LuxOpCo, pe care aceasta le-ar fi putut utiliza pentru a investi în activitățile sale comerciale, soluția fiscală anticipată contestată ar fi denaturat concurența pe piață.

44 În ceea ce privește cea de a treia condiție pentru existența unui ajutor de stat, Comisia a declarat că, în cazul în care o soluție fiscală anticipată contestată a aprobat fără justificare un rezultat care nu reflectă în mod fiabil rezultatul care ar fi fost obținut în mod obișnuit prin aplicarea regimului de drept comun, o astfel de decizie a conferit un avantaj selectiv beneficiarului, în măsura în care acest tratament selectiv a condus la o reducere a impozitului datorat de contribuabil în comparație cu societățile aflate într-o situație juridică și de fapt similară. De asemenea, Comisia a considerat că, în speță, soluția fiscală anticipată contestată a conferit un avantaj selectiv societății LuxOpCo prin reducerea impozitului pe profit datorat de aceasta în Luxemburg.

a) Cu privire la analiza existenței unui avantaj

45 În secțiunea 9.2 din decizia atacată, intitulată „Avantaj”, Comisia a prezentat motivele pentru care a considerat că soluția fiscală anticipată contestată a conferit un avantaj societății LuxOpCo.

46 Cu titlu preliminar, Comisia a reamintit că, în cazul măsurilor fiscale, un avantaj, în sensul articolului 107 TFUE, poate fi conferit unui contribuabil prin reducerea bazei de impozitare sau a cuantumului impozitului datorat de acesta. În considerentul (402) al deciziei atacate, Comisia a reamintit că, potrivit jurisprudenței Curții, pentru a examina dacă metoda de stabilire a veniturilor impozabile oferă un avantaj beneficiarului său, este necesar să se compare metoda cu regimul fiscal de drept comun întemeiat pe diferența dintre venituri și cheltuieli pentru o întreprindere care își desfășoară activitățile în condiții de liberă concurență. În consecință, potrivit

Comisiei, o „soluție fiscală anticipată care permite unui contribuabil să utilizeze, în cadrul tranzacțiilor sale intragrup, prețuri de transfer care nu reflectă prețurile care ar fi [fost] practicate în condiții de liberă concurență între întreprinderile independente care negociază în circumstanțe comparabile în condiții de concurență deplină [ar] confer[i] un avantaj contribuabilului respectiv, în măsura în care aceasta conduce la o reducere a veniturilor impozabile ale societății și, prin urmare, a bazei sale impozabile în cadrul sistemului comun de impozit pe profit”.

47 Având în vedere aceste aprecieri, Comisia a concluzionat, în considerentul (406) al deciziei atacate, că, pentru a stabili că soluția fiscală anticipată contestată a conferit un avantaj economic societății LuxOpCo, aceasta trebuia să demonstreze că acordul privind prețurile de transfer pe care aceasta îl aprobă produce un rezultat care se îndepărtează de o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață, conducând la o reducere a bazei de impozitare a LuxOpCo în scopul perceperii impozitului pe profit. În opinia Comisiei, soluția fiscală anticipată contestată a produs un astfel de rezultat.

48 Această concluzie se bazează pe o constatare principală și pe trei constatări secundare.

1) Cu privire la constatarea principală a avantajului

49 În secțiunea 9.2.1 din decizia contestată, intitulată „Constatarea primară a unui avantaj economic”, Comisia a considerat că, prin aprobarea unei metodologii de stabilire a prețurilor de transfer care atribuia o remunerație societății LuxOpCo numai pentru așa-numitele funcții „de rutină” și atribuia tot profitul generat de LuxOpCo peste această remunerație societății LuxSCS sub forma unei redevențe, soluția fiscală anticipată contestată a produs un rezultat care se îndepărta de o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață.

50 În esență, în constatarea sa principală, Comisia a considerat că analiza funcțională a LuxOpCo și LuxSCS utilizată de autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003 și, în cele din urmă, de autoritățile fiscale luxemburgheze a fost eronată și nu a condus la un rezultat de concurență deplină. Dimpotrivă, autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi trebuit să concluzioneze că LuxSCS nu a îndeplinit funcții „unice și de valoare” în legătură cu activele necorporale pentru care deținea doar titlul juridic de proprietate.

51 În scopul demonstrației sale, Comisia a analizat funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate de LuxSCS și LuxOpCo.

52 În al doilea rând, astfel cum rezultă din considerentul (519) al deciziei contestate, pe baza analizei sale funcționale a LuxOpCo și LuxSCS, Comisia a analizat alegerea celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer în speță.

53 În ceea ce privește metoda CUP, Comisia a considerat, pe baza unei analize bazate pe cinci criterii de comparabilitate, care ar fi fost stabilite în Orientările OCDE, că aplicarea acestei metode, astfel cum a fost prezentată în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003, a condus la un rezultat exagerat care a expus LuxOpCo la riscul unor pierderi.

54 Potrivit Comisiei, în speță, MMTN ar fi fost cea mai potrivită metodă de stabilire a prețurilor de transfer pentru a evalua redevența datorată de LuxOpCo în temeiul acordului de licență. Aceasta a considerat că partea care îndeplinea funcții unice și de valoare era LuxOpCo, și nu LuxSCS. Prin urmare, partea care trebuie testată pentru aplicarea MMTN ar fi trebuit să fie LuxSCS, și nu LuxOpCo.

55 În sfârșit, în secțiunea 9.2.1.4 din decizia contestată, Comisia a făcut propria aplicare a MMTN în speță.

56 În opinia sa, LuxSCS ar fi trebuit să fie entitatea care să fie testată. Administrația fiscală luxemburgheză ar fi trebuit să respingă afirmația Amazon.com potrivit căreia simplul drept de proprietate asupra activelor necorporale constituia o „contribuție unică” pentru care LuxSCS ar fi trebuit să primească o remunerație care include aproape toate profiturile obținute din activitățile comerciale ale LuxOpCo. În această privință, Comisia a făcut referire în special la propria analiză funcțională a LuxSCS și LuxOpCo (secțiunea 9.2.1 din decizia atacată).

57 În ceea ce privește alegerea indicatorului nivelului de profit, Comisia a considerat că, întrucât LuxSCS nu a înregistrat nicio vânzare și nu și-a asumat niciun risc legat de activele necorporale, indicatorul relevant al nivelului de profit ar fi trebuit să fie o marjă asupra costurilor totale luate în considerare [a se vedea considerentul (550) al deciziei atacate].

58 În ceea ce privește baza de costuri corespunzătoare asupra căreia ar trebui să se aplice o marjă în speță, Comisia a considerat în esență că LuxSCS a acționat doar ca intermediar, transferând către LuxOpCo costurile suportate în legătură cu acordul de contribuție participativă și APC și transferând o parte din plățile redevenței (redevența pentru licență) pe care o primește de la LuxOpCo în temeiul acordului de licență către A 9 și ATI, în valoarea acestor costuri [considerentul (551) al deciziei atacate].

59 Având în vedere aceste aprecieri, Comisia a concluzionat, în considerentul (555) al deciziei atacate, că remunerația LuxSCS ar fi trebuit să aibă două componente. În opinia Comisiei, prima componentă ar fi trebuit să constea în refacturarea către LuxOpCo a costurilor pe care le-a suportat în temeiul acordului de contribuții participative și al APC, la care nu ar fi trebuit aplicată nicio marjă. În opinia Comisiei, cea de a doua componentă ar fi trebuit să constea dintr-o marjă asupra bazei de costuri formate exclusiv din costurile suportate pentru servicii externe achiziționate pentru a-și menține dreptul de proprietate asupra activelor necorporale, în măsura în care aceste costuri reprezentau efectiv funcțiile reale îndeplinite în numele societății LuxSCS. În opinia Comisiei, acest nivel de remunerare ar fi asigurat un rezultat în conformitate cu principiul concurenței depline, deoarece ar fi reflectat în mod adecvat contribuțiile LuxSCS la acordul de licență.

60 În ceea ce privește determinarea marjei adecvate, Comisia a observat că, deși un astfel de exercițiu ar necesita în mod obișnuit o analiză de comparabilitate, în speță nu ar fi fost posibilă efectuarea unei analize fiabile.

61 În locul unei analize de comparabilitate, Comisia a considerat că se poate baza pe concluziile raportului din anul 2010 al Forumului comun privind prețurile de transfer (denumit în continuare „raportul FCPT”). Forumul comun privind prețurile de transfer este un grup de experți înființat de Comisie în anul 2002 pentru a o asista în probleme legate de prețurile de transfer. Conform raportului FCPT, administrațiile fiscale din statele membre participante în cadrul Forumului comun privind prețurile de transfer au observat o „marjă pentru serviciile intragrup cu valoare scăzută” situată în intervalul cuprins între 3 % și 10 %. Cea mai frecventă marjă observată în practică ar fi fost de 5 % asupra costurilor „furnizării acestor servicii”. În consecință, Comisia a considerat că este util să aplice o astfel de marjă în ceea ce privește costurile externe suportate de LuxSCS pentru conservarea dreptului său de proprietate asupra activelor necorporale.

62 În concluzia privind constatarea primară a existenței unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE, Comisia a declarat că „remunerația în condiții de concurență deplină” pentru LuxSCS în temeiul acordului de licență ar fi trebuit să fie egală cu suma contribuțiilor participative și a costurilor aferente APC suportate de această societate, fără aplicarea unei marje, plus orice costuri suportate direct de LuxSCS, la care ar trebui să se aplice o marjă de 5 % în măsura în care se poate considera că aceste costuri reflectă funcțiile îndeplinite în numele LuxSCS. Acest nivel de remunerație reflecta un nivel pe care o parte independentă într-o situație similară celei a LuxOpCo ar fi dispusă să îl plătească pentru drepturile și obligațiile asumate de aceasta în temeiul acordului de licență. În plus, potrivit Comisiei, acest nivel de remunerație ar fi fost suficient pentru a permite LuxSCS să își acopere obligațiile de plată în temeiul acordului de contribuții participative și al APC [a se vedea considerentele (559) și (560) ale deciziei atacate].

63 Or, potrivit Comisiei, în măsura în care nivelul remunerației societății LuxSCS calculat de Comisie ar fi fost mai mic decât nivelul remunerației societății LuxSCS care rezultă din acordul privind prețurile de transfer aprobat prin soluția fiscală anticipată contestată, această decizie a conferit un avantaj societății LuxOpCo sub forma unei reduceri a bazei sale impozabile în scopul perceperii impozitului pe profit datorat în Luxemburg comparativ cu veniturile societăților al căror profit impozabil reflectă prețurile negociate în condiții de concurență deplină pe piață [a se vedea considerentul (561) al deciziei atacate].

2) Cu privire la constatările secundare ale unui avantaj

64 În secțiunea 9.2.2 din decizia atacată, intitulat „Constatarea secundară a unui avantaj economic”, Comisia a prezentat constatarea sa secundară a avantajului, potrivit căreia, chiar presupunând că autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi procedat corect atunci când au acceptat analiza funcțiilor societății LuxSCS efectuată în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003, acordul privind prețurile de transfer aprobat prin soluția fiscală anticipată contestată s-ar fi bazat, în orice caz, pe alegeri metodologice inadecvate care ar fi produs un rezultat care s-ar fi îndepărtat de o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață. Aceasta a precizat că raționamentul său din secțiunea 9.2.2 din decizia atacată nu a avut ca scop determinarea unei remunerații exacte în acord cu principiul concurenței depline pentru LuxOpCo, ci mai degrabă demonstrarea faptului că soluția fiscală anticipată contestată a conferit un avantaj economic, întrucât metodologia aprobată privind prețurile de transfer s-a bazat pe trei opțiuni metodologice necorespunzătoare, care ar fi condus la o scădere a venitului impozabil al LuxOpCo comparativ cu societățile al căror profit impozabil reflectă prețurile negociate în condiții de concurență deplină pe piață.

65 În acest context, Comisia a formulat trei constatări secundare distincte.

66 În prima sa constatare secundară, Comisia a susținut că LuxOpCo a fost considerată în mod inexact ca îndeplinind numai funcțiile „de rutină” și că ar fi trebuit aplicată metoda de împărțire a profitului, inclusiv analiza contribuțiilor.

67 În cadrul celei de a doua constatări secundare, Comisia a constatat că alegerea costurilor de exploatare ca indicator al profitului era eronată.

68 În cadrul celei de a treia constatări secundare privind avantajul, Comisia a considerat că includerea unui plafon de 0,55 % din cifra de afaceri realizată în Uniune nu era adecvată.

b) Cu privire la selectivitatea măsurii

69 În secțiunea 9.3 din decizia atacată, intitulată „Selectivitate”, Comisia a prezentat motivele pentru care a considerat că măsura în cauză este selectivă.

c) Cu privire la identificarea beneficiarului ajutorului

70 În secțiunea 9.5 din decizia atacată, intitulată „Beneficiarul ajutorului”, Comisia a constatat că orice tratament fiscal favorabil acordat societății LuxOpCo a adus beneficii de asemenea grupului Amazon în ansamblu, prin furnizarea de resurse financiare suplimentare întregului grup, astfel încât grupul trebuia să fie considerat ca o singură entitate care beneficiază de măsura de ajutor contestată.

71 În secțiunea 10 din decizia atacată, intitulată „Recuperare”, Comisia a arătat că, întrucât măsura de ajutor a fost acordată în fiecare an în care declarația fiscală anuală a LuxOpCo a fost acceptată de autoritățile fiscale, grupul Amazon nu se putea prevala de normele privind prescripția pentru a se opune recuperării ajutorului. În considerentele (639)-(645) ale deciziei atacate, Comisia a prezentat metoda de recuperare.

II. Procedura și concluziile părților

A. Cu privire la procedura în cauza T-816/17

72 Prin cererea depusă la grefa Tribunalului la 14 decembrie 2017, Marele Ducat al Luxemburgului a introdus acțiunea în cauza T-816/17.

1. Cu privire la compunerea completului de judecată și tratamentul prioritar

73 Prin Decizia din 12 aprilie 2018, președintele Camerei a șaptea a Tribunalului a decis să acorde un tratament prioritar cauzei T-816/17 în temeiul articolului 67 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Tribunalului.

74 Prin actul depus la grefă la 11 mai 2018, Marele Ducat al Luxemburgului a solicitat judecarea cauzei T-816/17 de Camera a șaptea a Tribunalului în completul de judecată extins.

75 În conformitate cu articolul 28 alineatul (5) din Regulamentul de procedură, cauza T-816/17 a fost trimisă Camerei a șaptea extinse.

76 Întrucât un membru al Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a fost împiedicat să participe la ședință, prin Decizia din 21 iunie 2018, președintele Tribunalului a desemnat vicepreședintele Tribunalului pentru a completa completul de judecată. Ca urmare a numirii unui membru al completului de judecată la 6 octombrie 2020 în calitate de judecător al Curții, judecătorul cel mai nou în funcție, în sensul articolului 8 din Regulamentul de procedură, s-a abținut să participe la deliberări, iar prezenta hotărâre a fost deliberată de cei trei judecători ale căror semnături le poartă, în conformitate cu articolul 22 din regulamentul menționat.

2. Cu privire la intervenție

77 Printr-un act depus la grefa Tribunalului la 16 aprilie 2018, Irlanda a solicitat să intervină în cauza T-816/17 în susținerea concluziilor Marelui Ducat al Luxemburgului.

78 Prin Ordonanța din 29 mai 2018, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a admis cererea de intervenție a Irlandei.

3. Cu privire la cererile de tratament confidențial

79 Printr-un document depus la grefa Tribunalului la 14 mai 2018, Marele Ducat al Luxemburgului a solicitat, în ceea ce privește Irlanda, tratamentul confidențial al anumitor date menționate în cererea de chemare în judecată, în unele dintre anexele acesteia și în memoriul în apărare.

80 Printr-un document depus la grefa Tribunalului la 6 iunie 2018, Marele Ducat al Luxemburgului a solicitat, în ceea ce privește Irlanda, tratamentul confidențial al unei părți din replică.

81 Printr-un document depus la grefa Tribunalului la 13 septembrie 2018, Marele Ducat al Luxemburgului a solicitat, în ceea ce privește Irlanda, tratamentul confidențial al unei părți din duplică.

82 Ca urmare a admiterii sale în calitate de intervenient, Irlanda a primit numai versiuni neconfidențiale ale actelor de procedură care fac obiectul cererilor de tratament confidențial formulate de Marele Ducat al Luxemburgului și nu a formulat nicio obiecție cu privire la aceste cereri.

4. Cu privire la concluziile părților

83 Marele Ducat al Luxemburgului solicită Tribunalului:

– anularea deciziei atacate;

– în subsidiar, anularea deciziei atacate, în măsura în care aceasta dispune recuperarea ajutorului;

– obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

84 Comisia solicită Tribunalului:

– respingerea acțiunii ca neîntemeiată;

– obligarea Marelui Ducat al Luxemburgului la plata cheltuielilor de judecată.

85 Irlanda solicită Tribunalului anularea în întregime sau în parte a deciziei atacate, în conformitate cu concluziile Marelui Ducat al Luxemburgului.

B. Cu privire la procedura în cauza T-318/18

86 Prin cererea depusă la grefa Tribunalului la 22 mai 2018, Amazon EU S.à.r.l. și Amazon.com (denumite în continuare, împreună, „Amazon”) au introdus acțiunea în cauza T-318/18.

1. Cu privire la compunerea completului de judecată și tratamentul prioritar

87 Prin Decizia din 9 iulie 2018, președintele Camerei a șaptea a Tribunalului a decis să acorde un tratament prioritar cauzei T-318/18, în temeiul articolului 67 alineatul (2) din Regulamentul de procedură.

88 La propunerea Camerei a șaptea a Tribunalului, Tribunalul a decis la 11 iulie 2018, în temeiul articolului 28 din Regulamentul de procedură, să trimită cauza T-318/18 în fața unui complet de judecată extins.

89 Întrucât un membru al Camerei a șaptea extinse a fost împiedicat să participe la ședință, prin Decizia din 19 iulie 2018, președintele Tribunalului a desemnat vicepreședintele Tribunalului pentru a completa completul de judecată. Ca urmare a numirii unui membru al completului de judecată la 6 octombrie 2020 în calitate de judecător al Curții, judecătorul cel mai nou în funcție în sensul articolului 8 din Regulamentul de procedură s-a abținut să participe la deliberări, iar prezenta hotărâre a fost deliberată de cei trei judecători ale căror semnături le poartă, în conformitate cu articolul 22 din regulamentul menționat.

2. Cu privire la cererile de tratament confidențial

90 Prin înscrisul depus la grefă la 12 iulie 2018, Amazon a solicitat tratamentul confidențial, în ceea ce privește publicul, a unei părți din cererea introductivă, precum și a anumitor înscrisuri anexate la aceasta.

3. Cu privire la concluziile părților

91 Amazon solicită Tribunalului:

– anularea articolelor 1-4 din decizia atacată;

– în subsidiar, anularea articolelor 2-4 din decizia atacată;

– obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

92 Comisia solicită Tribunalului:

– respingerea acțiunii;

– obligarea Amazon la plata cheltuielilor de judecată în cauza T-318/18.

C. Cu privire la conexarea cauzelor și faza orală a procedurii

93 Prin înscrisurile depuse la grefa Tribunalului la 7 august 2018 și la 25 aprilie 2019, Marele Ducat al Luxemburgului a solicitat conexarea cauzelor T-816/17 și T-318/18 în scopul fazei orale a procedurii și al deciziei prin care se finalizează judecata.

94 Prin înscrisurile depuse la grefă la 10 august 2018 și la 21 mai 2019, Amazon a solicitat conexarea cauzelor T-816/17 și T-318/18 în scopul fazei orale a procedurii și al deciziei prin care se finalizează judecata.

95 Prin Decizia din 14 septembrie 2018, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a decis să nu conexeze cauzele T-816/17 și T-318/18 în acest stadiu al procedurii.

96 Prin Ordonanța din 3 octombrie 2019, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a decis conexarea cauzelor T-816/17 și T-318/18 în vederea desfășurării fazei orale a procedurii.

97 La propunerea judecătoarei raportoare, Tribunalul a decis să deschidă faza orală a procedurii și, în cadrul măsurilor de organizare a procedurii prevăzute la articolul 89 din Regulamentul de procedură, a solicitat părților să răspundă la întrebările scrise. Părțile au răspuns la această măsură de organizare a procedurii în termenul prevăzut.

98 Au fost audiate pledoariile părților și răspunsurile lor la întrebările orale adresate de Tribunal în cadrul ședinței din 5 și 6 martie 2020. În plus, părțile au fost audiate în cadrul ședinței cu privire la o eventuală conexare a cauzelor T-816/17 și T-318/18 în scopul deciziei prin care se finalizează judecata, fapt pe care Tribunalul l-a consemnat în procesul-verbal al ședinței. Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, precum și Irlanda au indicat că nu aveau obiecții față de o astfel de conexare. Comisia a declarat că nu era în favoarea unei eventuale conexări a cauzelor în scopul deciziei prin care se finalizează judecata.

III. În drept

99 Acțiunile introduse în cauzele T-816/17 și T-318/18 au ca obiect anularea deciziei atacate, în măsura în care aceasta califică soluția fiscală anticipată contestată, precum și punerea sa în aplicare anuală drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și în măsura în care dispune recuperarea sumelor care nu au fost colectate de Marele Ducat al Luxemburgului de la societatea LuxOpCo cu titlu de impozit pe profit.

A. Cu privire la conexarea cauzelor T-816/17 și T-318/18 în ceea ce privește decizia prin care se finalizează judecata

100 În temeiul articolului 19 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a delegat Camerei a șaptea extinse a Tribunalului decizia cu privire la conexarea cauzelor T-816/17 și T-318/18 în vederea pronunțării deciziei prin care se finalizează judecata, care intra în competența sa.

101 Întrucât părțile au fost audiate în ședință cu privire la o eventuală conexare, este necesară conexarea cauzelor T-816/17 și T-318/18 în vederea pronunțării deciziei prin care se finalizează judecata, din motive de conexitate.

B. Cu privire la motivele și argumentele invocate

102 În susținerea acțiunilor lor, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon invocă cinci, și respectiv nouă motive, dintre care majoritatea se suprapun. În memoriul său în intervenție, Irlanda abordează patru dintre cele cinci motive invocate de Marele Ducat al Luxemburgului. În esență, motivele invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și de Amazon pot fi prezentate după cum urmează.

103 În primul rând, în cadrul primului motiv din cauza T-816/17, precum și al motivelor primul-al patrulea din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă în esență constatarea primară a Comisiei cu privire la existența unui avantaj în favoarea LuxOpCo în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

104 În al doilea rând, în cadrul celei de a treia obiecții din cel de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17 și al celui de al cincilea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă constatările subsidiare ale Comisiei cu privire la existența unui avantaj fiscal în favoarea LuxOpCo în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

105 În al treilea rând, în cadrul celui de al doilea motiv din cauza T-816/17 și al celui de al șaselea și al șaptelea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă constatările principale și subsidiare ale Comisiei cu privire la selectivitatea soluției fiscale anticipate contestate.

106 În al patrulea rând, în cadrul celui de al treilea motiv din cauza T-816/17, Marele Ducat al Luxemburgului susține că Comisia a încălcat competența exclusivă a statelor membre în materie de fiscalitate directă.

107 În al cincilea rând, în cadrul celui de al patrulea motiv invocat în cauza T-816/17 și al celui de al optulea motiv invocat în cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că Comisia a încălcat dreptul lor la apărare.

108 În al șaselea rând, în cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv, precum și al primei obiecțiuni din cadrul celui de al doilea aspect al celui de al doilea motiv din cauza T-816/17 și al celui de al optulea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă faptul că liniile directoare ale OCDE în versiunea lor din anul 2017, astfel cum au fost utilizate de Comisie în scopul adoptării deciziei atacate, sunt relevante în prezenta cauză.

109 În al șaptelea rând, în cadrul celui de al cincilea motiv invocat în susținerea concluziilor formulate în subsidiar în cauza T-816/17 și al celui de al nouălea motiv invocat în cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon repun în discuție temeinicia raționamentului Comisiei cu privire la recuperarea ajutorului dispusă de această instituție.

110 În memoriul său în intervenție, Irlanda invocă, în primul rând, încălcarea articolului 107 TFUE întrucât Comisia nu a demonstrat existența unui avantaj în favoarea LuxOpCo, în al doilea rând, încălcarea articolului 107 TFUE întrucât Comisia nu a demonstrat selectivitatea măsurii, în al treilea rând, încălcarea articolelor 4 și 5 TUE întrucât Comisia a efectuat o armonizare fiscală disimulată și, în al patrulea rând, încălcarea principiului securității juridice întrucât decizia atacată dispune recuperarea ajutorului.

111 Pentru a răspunde în mod util la motivele invocate de părțile principale, precum și la argumentele invocate de Irlanda în cadrul memoriului său în intervenție, este necesar, în primul rând, să se precizeze anumite chestiuni de drept care se aplică tuturor obiecțiunilor și motivelor invocate de părți (a se vedea punctele 112-129 de mai jos).

1. Observații preliminare

112 Potrivit unei jurisprudențe constante, deși, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 47 și jurisprudența citată). Astfel, intervențiile statelor membre în materie de fiscalitate directă, chiar dacă privesc chestiuni care nu au făcut obiectul unei armonizări în Uniune, nu sunt excluse din domeniul de aplicare al reglementării privind controlul ajutoarelor de stat (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 142).

113 Rezultă că Comisia poate califica o măsură fiscală drept ajutor de stat în măsura în care sunt îndeplinite condițiile pentru o astfel de calificare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, EU:C:1974:71, punctul 28, și Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctul 81). Într-adevăr, statele membre trebuie să își exercite competența în materie fiscală cu respectarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, C-487/08, EU:C:2010:310, punctul 37). În consecință, ele trebuie să se abțină să ia, în acest context, orice măsură care poate constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 143).

a) Cu privire la stabilirea condițiilor de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE în contextul măsurilor fiscale naționale

114 O măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi un tratament fiscal avantajos care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiarii acesteia într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a celorlalți contribuabili constituie un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14; a se vedea de asemenea Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 46 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 145 și jurisprudența citată).

115 În cazul măsurilor fiscale, existența însăși a unui avantaj poate fi stabilită numai în raport cu o impozitare considerată „normală” (Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 56). În consecință, o asemenea măsură conferă un avantaj economic beneficiarului său întrucât reduce sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie o subvenție în sensul strict al termenului, are aceeași natură și efecte identice (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 22, și Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 146).

116 În consecință, pentru a se stabili dacă există un avantaj fiscal, trebuie să se compare situația beneficiarului care rezultă din aplicarea măsurii în cauză cu situația acestuia în lipsa măsurii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2018, Cellnex Telecom și Telecom Castilla-La Mancha/Comisia, C-91/17 P și C-92/17 P, nepublicată, EU:C:2018:284, punctul 114) și în temeiul normelor normale de impozitare (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 147).

117 În contextul stabilirii situației fiscale a unei societăți integrate care face parte dintr-un grup de întreprinderi, trebuie să se arate de la bun început că prețurile pentru tranzacțiile intragrup efectuate de aceasta nu au fost stabilite în condiții de piață. Astfel, aceste prețuri sunt convenite între societăți care fac parte din același grup, astfel încât nu sunt supuse forțelor pieței (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 148).

118 Or, atunci când dreptul fiscal național nu face nicio distincție între întreprinderile integrate și întreprinderile autonome în scopul supunerii lor la plata impozitului pe profit, acest drept urmărește să impoziteze profitul rezultat din activitatea economică a unei asemenea întreprinderi integrate ca și cum ar rezulta din tranzacțiile efectuate la prețuri de piață. În aceste condiții, trebuie să se constate că, atunci când examinează în cadrul competenței pe care i-o conferă articolul 107 alineatul (1) TFUE o măsură fiscală acordată unei asemenea întreprinderi integrate, Comisia poate compara sarcina fiscală a unei asemenea întreprinderi integrate ce rezultă din aplicarea măsurii fiscale respective cu sarcina fiscală rezultată din aplicarea normelor de impozitare normale ale dreptului național al unei întreprinderi, aflată într-o situație de fapt comparabilă, care își desfășoară activitatea în condiții de piață (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 149).

119 În plus, aceste concluzii se coroborează cu Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), care privea dreptul fiscal belgian, ce prevedea ca societățile integrate și societățile autonome să fie tratate în aceleași condiții. Astfel, Curtea a recunoscut la punctul 95 din această hotărâre necesitatea de a compara o schemă de ajutor care derogă de la „sistemul de impozitare comun pe baza diferenței dintre profiturile și ieșirile unei întreprinderi care își desfășoară activitățile în condiții de concurență liberă” (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 150).

120 În acest context, chiar dacă, prin intermediul măsurii fiscale acordate unei societăți integrate, autoritățile naționale au acceptat un anumit nivel al prețului unei tranzacții intragrup, articolul 107 alineatul (1) TFUE permite Comisiei să verifice dacă acest nivel al prețului corespunde celui care ar fi fost practicat în condiții de piață, pentru a stabili dacă acesta are drept consecință o reducere a sarcinilor care grevează în mod normal bugetul întreprinderii în cauză, conferindu-i astfel un avantaj în sensul articolului menționat.

121 În plus, trebuie să se precizeze că, atunci când Comisia aplică principiul concurenței depline pentru a verifica dacă profitul impozabil al unei întreprinderi integrate în aplicarea unei măsuri fiscale corespunde unei aproximări fiabile a unui profit impozabil stabilit în condiții de piață, ea poate constata existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE numai cu condiția ca diferența dintre cei doi factori de comparație să depășească impreciziile inerente metodei aplicate pentru obținerea aproximării respective (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 152).

122 Deși Comisia nu poate fi ținută în mod formal de liniile directoare ale OCDE, nu este mai puțin adevărat că aceste linii directoare se întemeiază pe lucrări realizate de grupuri de experți, reflectă consensul internațional în materie de prețuri de transfer și au, pentru acest motiv, o importanță practică certă în interpretarea chestiunilor referitoare la prețurile de transfer (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 155).

123 În acest context, trebuie arătat că, dacă Comisia detectează o eroare metodologică în măsura fiscală supusă examinării, nu se poate concluziona că simpla nerespectare a cerințelor metodologice conduce în mod obligatoriu la o reducere a sarcinii fiscale. În plus, Comisia trebuie să demonstreze că erorile metodologice pe care le-a identificat în cadrul deciziei fiscale anticipate în cauză nu permit să se ajungă la o aproximare fiabilă a unui rezultat în condiții de concurență deplină și că ele au condus la o reducere a profitului impozabil în raport cu sarcina fiscală rezultată din aplicarea normelor de impozitare normale din dreptul național unei întreprinderi aflate într-o situație de fapt comparabilă cu cea a societății în cauză și care își desfășoară activitatea în condiții de piață. Astfel, simpla constatare a unei erori metodologice nu este suficientă în sine, în principiu, pentru a demonstra că o decizie fiscală a conferit un avantaj unei anumite societăți și, în consecință, pentru a stabili existența unui ajutor de stat în sensul articolului 107 TFUE (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 201).

124 Într-adevăr, astfel cum a arătat în esență Marele Ducat al Luxemburgului, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 107 alineatul (1) TFUE definește o măsură de reducere a sarcinilor impuse în mod normal unei întreprinderi în funcție de efectele sale (a se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 85 și jurisprudența citată). Existența unui ajutor de stat nu poate fi nici prezumată, nici dedusă dintr-o eroare de calcul care nu are niciun impact asupra rezultatului.

b) Cu privire la sarcina probei

125 Trebuie amintit că, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, revine, în principiu, Comisiei sarcina de a face proba, în decizia atacată, a existenței unui astfel de ajutor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisia, T-68/03, EU:T:2007:253, punctul 34, și Hotărârea din 25 iunie 2015, SACE și Sace BT/Comisia, T-305/13, EU:T:2015:435, punctul 95). În acest context, Comisia este obligată să desfășoare procedura de examinare a măsurilor în cauză cu diligență și cu imparțialitate, pentru a dispune, cu ocazia adoptării unei decizii finale de stabilire a existenței și, dacă este cazul, a incompatibilității sau a nelegalității ajutorului, de elementele cele mai complete și mai fiabile cu putință (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 194; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 2 septembrie 2010, Comisia/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punctul 90, și Hotărârea din 3 aprilie 2014, Franța/Comisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punctul 63).

126 Rezultă de aici că, în decizia atacată, Comisiei îi revenea sarcina să demonstreze că erau îndeplinite condițiile privind existența unui ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În această privință, trebuie să se constate că, deși este cert că statul membru dispune de o marjă de apreciere în ceea ce privește aprobarea prețurilor de transfer, această marjă de apreciere nu poate conduce totuși la a priva Comisia de competența sa de a controla că prețurile de transfer în cauză nu conduc la acordarea unui avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În acest context, Comisia trebuie să țină seama de faptul că principiul concurenței depline îi

permite să verifice dacă un preț de transfer aprobat de un stat membru corespunde unei aproximări fiabile a unui rezultat bazat pe piață și dacă diferența constatată eventual în cadrul acestei examinări nu depășește inexactitățile inerente metodei aplicate pentru a obține aproximarea menționată (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 196).

c) Cu privire la intensitatea controlului care urmează să fie efectuat de Tribunal

127 În ceea ce privește intensitatea controlului care trebuie exercitat de Tribunal în speță, trebuie să se sublinieze că, astfel cum rezultă din articolul 263 TFUE, obiectul acțiunii în anulare este controlul legalității actelor adoptate de instituțiile Uniunii care sunt enumerate în aceasta. Prin urmare, analiza motivelor invocate în cadrul unei asemenea acțiuni nu are nici ca obiect, nici ca efect înlocuirea investigării complete a cazului în cadrul unei proceduri administrative (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 197, a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 2 septembrie 2010, Comisia/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punctul 84).

128 În ceea ce privește domeniul ajutoarelor de stat, trebuie amintit că noțiunea de ajutor de stat, astfel cum a fost definită în Tratatul FUE, prezintă un concept juridic ce trebuie interpretat pe baza unor criterii obiective. Din acest motiv, instanța Uniunii, în principiu și ținând seama atât de elementele concrete ale litigiului cu care este sesizată, cât și de caracterul tehnic sau complex al aprecierilor efectuate de Comisie, trebuie să exercite un control deplin în ceea ce privește chestiunea dacă o măsură intră în domeniul de aplicare al articolului 107 alineatul (1) TFUE (Hotărârea din 4 septembrie 2014, SNCM și Franța/Corsica Ferries France, C-533/12 P și C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punctul 15, Hotărârea din 30 noiembrie 2016, Comisia/Franța și Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, punctul 87, și Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 198).

129 Referitor la aspectul dacă o metodă de stabilire a unui preț de transfer al unei societăți integrate este conformă cu principiul concurenței depline, trebuie amintit, astfel cum s-a arătat deja mai sus, că, atunci când utilizează acest instrument în cadrul aprecierii sale în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia trebuie să țină seama de natura sa aproximativă. Prin urmare, controlul efectuat de Tribunal urmărește să se verifice dacă erorile identificate în decizia atacată, pe baza cărora Comisia a întemeiat constatarea unui avantaj, depășesc inexactitățile inerente aplicării unei metode destinate obținerii unei aproximări fiabile a unui rezultat bazat pe piață (Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 199).

2. Cu privire la motivele și argumentele prin care se contestă constatarea primară a unui avantaj

130 Astfel cum s-a arătat la punctul 103 de mai sus, prin intermediul celui de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17 și al motivelor primul-al patrulea din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că Comisia a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE atunci când a concluzionat în sensul existenței unui avantaj pentru LuxOpCo în contextul constatării primare a unui avantaj în secțiunea 9.2.1 din decizia atacată [considerentele (409)-(561) ale deciziei atacate]. Mai exact, prin aceste motive și argumente, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon urmăresc să conteste raționamentul Comisiei din considerentele (394), (395) și (401)-(579) ale deciziei atacate, potrivit căruia punerea în aplicare a soluției fiscale

anticipate contestate în perioada relevantă ar fi condus la o reducere a remunerației societății LuxOpCo și, prin urmare, a sarcinii fiscale a acesteia, în comparație cu cea pe care ar fi trebuit să o primească în absența acestei decizii, dacă ar fi fost tratată ca orice altă societate impozabilă aflată într-o situație comparabilă. Prin argumentele invocate în legătură cu constatarea primară a avantajului, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon încearcă să repună în discuție în special constatarea Comisiei potrivit căreia LuxSCS ar fi trebuit considerată ca fiind partea care trebuie testată în contextul aplicării MMTN. De asemenea, părțile menționate încearcă să conteste acuratețea aplicării de către Comisie a MMTN în cazul societății LuxOpCo.

131 Astfel cum s-a arătat la punctul 110 de mai sus, în memoriul său în intervenție, Irlanda prezintă argumente în sprijinul primului motiv invocat de Marele Ducat al Luxemburgului.

132 În acest context, Irlanda își exprimă punctul de vedere cu privire la numeroase chestiuni de drept referitoare la interpretarea noțiunii de „principiu al concurenței depline”, astfel cum a fost aplicată de Comisie în speță, precum și în anumite cauze recente privind ajutoare de stat în domeniul fiscal. În special, Irlanda susține că jurisprudența instanței Uniunii, și anume Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), „nu afirmă că statele membre sunt obligate să aplice [principiul concurenței depline]”. În opinia acestui stat membru, nici jurisprudența menționată nu constituie un temei pentru obligația impusă Luxemburgului de a aplica principiul concurenței depline (în versiunea susținută de Comisie) în dreptul intern luxemburghez. În sfârșit, Irlanda susține că în Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), Curtea nu a identificat un principiu al concurenței depline specific dreptului Uniunii, independent de ceea ce se prevede în dreptul intern.

a) Cu privire la admisibilitatea anumitor argumente invocate de Irlanda cu privire la existența unui avantaj

133 Comisia susține că argumentele invocate de Irlanda în susținerea primului motiv invocat de Marele Ducat al Luxemburgului sunt inadmisibile. În opinia sa, argumentele Irlandei tind să susțină că aceasta ar fi interpretat eronat noțiunea de avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE prin utilizarea unui criteriu neadecvat, și anume un principiu al concurenței depline „*sui generis*”, în timp ce, de fapt, prin intermediul primului motiv, Marele Ducat al Luxemburgului susține mai degrabă că Comisia a aplicat în mod eronat principiul concurenței depline.

134 În această privință, trebuie amintit că, deși articolul 40 al treilea paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și articolul 142 alineatul (3) și articolul 145 alineatul (2) litera (b) din Regulamentul de procedură al Tribunalului nu se opun ca un intervenient să prezinte argumente noi sau diferite de cele ale părții pe care o susține, întrucât, în caz contrar, intervenția sa s-ar limita la reluarea argumentelor prezentate în cererea introductivă, nu se poate admite că aceste dispoziții îi permit să modifice sau să denatureze cadrul litigiului definit prin cererea introductivă prin invocarea unor motive noi (a se vedea Hotărârea din 20 septembrie 2019, Le Port de Bruxelles și Région de Bruxelles-Capitale/Comisia, T-674/17, nepublicată, EU:T:2019:651, punctul 44 și jurisprudența citată).

135 Cu alte cuvinte, aceste dispoziții îi conferă intervenientului dreptul de a prezenta în mod autonom nu numai argumente, ci și motive, în măsura în care aceste motive susțin concluziile uneia dintre părțile principale și nu sunt complet străine de considerațiile care stau la baza litigiului, astfel cum a fost constituit între reclamant și pârât, ceea ce ar avea drept consecință modificarea obiectului

acestuia (a se vedea Hotărârea din 20 septembrie 2019, Le Port de Bruxelles și Région de Bruxelles-Capitale/Comisia, T-674/17, nepublicată, EU:T:2019:651, punctul 45 și jurisprudența citată).

136 În prezenta cauză, trebuie remarcat faptul că argumentele Irlandei se referă în esență la temeiul juridic invocat de Comisie în ceea ce privește obligația impusă Marelui Ducat al Luxemburgului de a aplica principiul concurenței depline. Astfel, Irlanda repune în discuție izvoarele juridice ale acestui principiu, astfel cum a fost aplicat de Comisie în decizia atacată. În plus, argumentele Irlandei se referă la interpretarea conținutului acestui principiu, și nu la aplicarea acestuia prin intermediul unei metode de stabilire a prețurilor de transfer.

137 Or, este cert că principiul concurenței depline, astfel cum este aplicabil în speță, poate fi dedus din articolul 164 alineatul (3) din LIR privind impozitul pe venit, cu modificările ulterioare. Acest lucru rezultă în special din considerentul (241) al deciziei atacate, fără ca această concluzie să fi fost repusă în discuție de părți. Primul motiv invocat de Marele Ducat al Luxemburgului nu se referă la chestiunea stabilirii izvorului juridic al principiului menționat și nici la chestiuni de interpretare a acestui principiu. În fapt, prin intermediul primului motiv, Marele Ducat al Luxemburgului invocă erori în aplicarea de către Comisie a anumitor metode de stabilire a prețurilor de transfer în cadrul raționamentului său privind existența unui avantaj, ținând seama de faptul că aceste metode permit, în ultimă instanță, să se stabilească dacă o redevență corespunde unui rezultat în condiții de concurență deplină.

138 Rezultă că argumentele invocate de Irlanda în susținerea primului motiv al Marelui Ducat al Luxemburgului nu au legătură cu considerentele pe care se întemeiază primul motiv al acestuia. În consecință, acestea trebuie respinse ca inadmisibile.

b) Cu privire la temeinicia motivelor și argumentelor invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și de Amazon referitoare la constatarea primară a avantajului

139 În plus față de elementele menționate la punctul 130 de mai sus, trebuie amintit că, în cadrul primului aspect al primului motiv din cauza T-816/17, precum și al primului motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon repun în discuție temeinicia refuzului Comisiei de a aplica metoda CUP în cadrul unei analize *ex post* efectuate pe baza unor acorduri comparabile prezentate Comisiei de Amazon.com.

140 În cadrul primei și al celei de a doua obiecțiuni din cel de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17, precum și în cadrul celui de al doilea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că analiza funcțională efectuată de Comisie în cadrul aplicării MMTN este eronată în măsura în care a concluzionat că LuxSCS era partea cea mai puțin complexă și că aplicarea MMTN de către Comisie s-a întemeiat pe alegeri metodologice eronate.

141 În cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17 și al celui de al treilea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că, în cadrul analizei sale principale, Comisia a făcut o selecție arbitrară și părtinitoare dintre elementele de probă din cadrul procedurii din Statele Unite menționate la punctul 14 de mai sus.

142 În cadrul celui de al treilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17, precum și în cadrul celui de al șaselea aspect al celui de al doilea motiv și al celui de al patrulea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că rezultatul obținut de Comisie în decizia atacată se abate de la o aproximare fiabilă a unui rezultat în condiții de concurență deplină.

143 Astfel, în esență, argumentele invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și de Amazon împotriva constatării primare a unui avantaj urmăresc să conteste, pe de o parte, respingerea de către Comisie a utilizării metodei CUP și, pe de altă parte, aplicarea de către Comisie a MMTN.

144 În ceea ce privește argumentele prin care se contestă respingerea de către Comisie a utilizării metodei CUP, trebuie remarcat că este cert faptul că soluția fiscală anticipată contestată nu a aplicat această metodă. Într-adevăr, chiar dacă această metodă ar fi fost analizată în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003 furnizat autorităților fiscale în sprijinul cererii de soluție fiscală anticipată, aceasta nu a fost reținută în scrisoarea din 23 octombrie 2003 prin care Amazon a solicitat aprobarea metodei de calcul a redevențelor (a se vedea punctul 9 de mai sus). Astfel cum reiese în special din considerentul (542) al deciziei atacate, în analiza sa menită să demonstreze existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia s-a bazat exclusiv pe MMTN. În schimb, aprecierile Comisiei care vizează excluderea aplicabilității metodei CUP [considerentele (521)-(538) ale deciziei atacate] nu sunt de natură să demonstreze existența primei condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE. Având în vedere că revine Comisiei sarcina de a demonstra existența unui avantaj (a se vedea punctele 125-126 de mai sus) și având în vedere faptul că aprecierile Comisiei care vizează excluderea aplicabilității metodei CUP nu permit o astfel de demonstrație, nu este util să se abordeze argumentele și motivele reclamantelor privind metoda CUP.

145 În ceea ce privește argumentele care contestă temeinicia aprecierilor Comisiei cu privire la aplicarea MMTN de către această instituție (a se vedea punctele 146-297 de mai jos), va fi necesar, în primul rând, să se identifice versiunea relevantă a liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer (a se vedea punctele 146-155 de mai jos). În al doilea rând, va fi necesar să se verifice dacă Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon sunt îndreptățite să susțină că, în decizia atacată, Comisia a comis erori în aplicarea MMTN, ceea ce a invalidat constatarea sa primară referitoare la avantaj (a se vedea punctele 156-297 de mai jos).

1) Cu privire la relevanța în timp a anumitor linii directoare ale OCDE utilizate de Comisie în scopul aplicării MMTN

146 Pentru a demonstra existența unui avantaj, Comisia a aplicat, în secțiunea 9.2 din decizia atacată, o serie de orientări ale OCDE privind prețurile de transfer în diferite versiuni ale acestora.

147 În cadrul primei obiecțiuni din cel de al doilea aspect al celui de al doilea motiv, Marele Ducat al Luxemburgului susține în esență că în speță trebuie să se țină seama de contextul economic și de cadrul de reglementare astfel cum se prezentau acestea în anul 2003. În afară de faptul că, în momentul adoptării soluției fiscale anticipate contestate în anul 2003, precum și în momentul ultimei prorogări a acesteia din anul 2010, liniile directoare ale OCDE nu constituiau decât orientări indicative pentru autoritățile luxemburgheze, fără nicio forță obligatorie pentru acestea din urmă, singurele linii directoare ale OCDE disponibile la momentul adoptării soluției fiscale anticipate erau liniile directoare ale OCDE în versiunea lor din anul 1995. Cu toate acestea, în decizia atacată, Comisia a făcut trimitere la liniile directoare ale OCDE în versiunile acestora din anii 2010 și 2017, ceea ce ar reprezenta o aplicare inadecvată *ratione temporis* a cadrului de referință, care ar trebui determinat pe baza situației de fapt și a metodelor de calcul al prețurilor care existau la momentul adoptării măsurilor în discuție.

148 Amazon adaugă că versiunile din anii 2010 și 2017 ale liniilor directoare ale OCDE au adus câteva modificări importante față de versiunea din anul 1995, precum introducerea metodei de analiză a funcțiilor de „dezvoltare, îmbunătățire, întreținere, protecție și exploatare” (Development,

Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, denumite în continuare „funcțiile DEMPE”). În special, Amazon contestă relevanța aplicării de către Comisie a acestei metode, în măsura în care ea a apărut după data adoptării soluției fiscale anticipate contestate, și anume în versiunea din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE.

149 Comisia contestă aceste argumente.

150 În primul rând, aceasta subliniază că decizia atacată nu aplică liniile directoare ale OCDE ca și cum acestea ar constitui norme obligatorii, ci mai degrabă ca un instrument care să o ajute în aplicarea criteriului stabilit de Curtea de Justiție la punctul 95 din Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416). În opinia Comisiei, contrar a ceea ce pare să susțină Marele Ducat al Luxemburgului, autoritățile fiscale luxemburgheze s-au bazat în mod regulat pe aceste linii directoare pentru a interpreta principiul concurenței depline, astfel încât principiile OCDE rămân relevante în prezenta cauză.

151 În continuare, Comisia adaugă că toate constatările făcute în decizia atacată se bazează pe versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE și că trimiterile la versiunile din anii 2010 și din 2017 ale liniilor directoare ale OCDE sunt făcute numai în cazul în care aceste versiuni ulterioare clarifică versiunea din anul 1995 a liniilor directoare fără însă a le modifica pe acestea din urmă.

152 În prezenta cauză, reiese din mai multe note de subsol din decizia atacată că Comisia și-a întemeiat, fie și numai parțial, aprecierile cu privire la existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE nu numai pe versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, ci și pe versiunile din anii 2010 și din 2017 ale acestor linii directoare. În ceea ce privește versiunile din anii 1995, 2010 și 2017 ale liniilor directoare ale OCDE, trebuie remarcat faptul că acestea diferă în mai multe privințe și în diferite proporții. Aceste diferențe variază de la simple clarificări care nu afectează substanța versiunilor anterioare până la completări noi, și anume recomandări care nu au fost incluse, nici chiar în mod implicit, în versiunile anterioare. Una dintre completările inedite ale liniilor directoare ale OCDE, care a apărut doar în versiunea din anul 2017, este metoda de analiză a funcțiilor DEMPE (a se vedea punctul 148 de mai sus). În contextul constatării primare a existenței unui avantaj economic, Comisia s-a concentrat în special pe această metodă de analiză.

153 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum rezultă din articolul 1 și – în mod implicit – în special din considerentele (394) și (620) ale deciziei atacate, măsura în cauză, astfel cum a fost identificată de Comisie, este soluția fiscală anticipată contestată, precum și acceptarea ulterioară a declarațiilor anuale de impozit pe profit ale LuxOpCo în temeiul acestei soluții. În perioada în cauză, LuxOpCo și-a întocmit declarațiile fiscale pe baza metodei de calcul aprobate în soluția fiscală anticipată contestată, iar decizia menționată a fost prorogată în anii 2006 și 2010.

154 Având în vedere aceste elemente, trebuie să se concluzioneze că Comisia își putea întemeia aprecierile privind existența unui avantaj pe orientările – care, de altfel, nu sunt decât un instrument neobligatoriu – rezultate din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE. Pe de altă parte, în măsura în care Comisia s-a bazat pe versiunea din anul 2010 a liniilor directoare ale OCDE, aceasta din urmă nu este relevantă, cu excepția cazului în care nu reprezintă decât o clarificare utilă, fără o altă completare, a orientărilor stabilite deja în anul 1995. În plus, întrucât acestea au fost publicate după perioada analizată și întrucât recomandările conținute în acestea au evoluat în mod semnificativ în raport cu orientările din anul 1995, versiunea din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE nu este relevantă în prezenta cauză.

155 În ceea ce privește în special metoda de analiză a funcțiilor DEMPE, aceasta nu poate fi considerată relevantă din punct de vedere temporal în prezenta cauză, întrucât este un instrument care a fost elaborat abia în versiunea din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE.

2) Cu privire la presupusele erori săvârșite de Comisie în aplicarea MMTN în decizia atacată

156 Astfel cum s-a arătat la punctul 9 de mai sus, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă o serie de aprecieri ale Comisiei cu privire la aplicarea MMTN în contextul constatării primare a unui avantaj.

157 Trebuie reamintit că MMTN este o metodă indirectă de determinare a prețurilor de transfer. Astfel cum este descrisă la punctul 3.26 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, această metodă constă în determinarea, în raport cu o bază adecvată, a profitului net pe care un contribuabil îl obține dintr-o tranzacție controlată sau din tranzacții controlate care sunt strâns legate sau continue. Pentru a determina această bază adecvată, trebuie selectat un indicator al nivelului profitului, precum costurile, vânzările sau activele. Indicatorul profitului net obținut de contribuabil în cadrul unei tranzacții controlate trebuie determinat prin raportare la indicatorul profitului net obținut de același contribuabil sau de o întreprindere independentă în temeiul unor tranzacții comparabile pe piața liberă.

158 Astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 3.26 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, MMTN presupune identificarea unei părți la tranzacție pentru care se testează un indicator al nivelului de profit, cum ar fi o marjă de cost. Această parte este denumită „partea testată”. Aceasta este partea pentru care trebuie determinată așa-numita marjă de „concurență deplină”. Ca regulă generală, partea testată este partea căreia i se poate aplica o metodă de stabilire a prețurilor de transfer în modul cel mai fiabil și pentru care se pot găsi cele mai fiabile elemente comparabile.

159 Alegerea părții testate se face pe baza unei analize funcționale a părților la tranzacția intragrup. În conformitate cu punctul 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer, partea testată va fi cel mai adesea cea a cărei analiză funcțională este cea mai puțin complexă. Conform unei înțelegeri care exista deja la momentul aplicării liniilor directoare din anul 1995, analiza funcțională implică de obicei examinarea funcțiilor îndeplinite de o entitate, a activelor deținute și a riscurilor asumate.

160 În plus, trebuie remarcat faptul că MMTN este considerată o metodă adecvată pentru a testa remunerația în condiții de concurență deplină a părții care nu aduce nicio contribuție unică sau de valoare în legătură cu tranzacția care face obiectul analizei prețurilor de transfer.

161 În prezenta cauză, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu contestă, ca atare, alegerea MMTN de către Comisie. În schimb, acestea contestă numai faptul că aplicarea acestei metode, astfel cum a fost efectuată de către Comisie, a fost corectă. Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă, în primul rând, analiza funcțională efectuată de Comisie și alegerea societății LuxSCS ca parte testată în scopul aplicării MMTN, în al doilea rând, calculul remunerației societății LuxSCS, și anume alegerea indicatorului nivelului de profit și a ratei marjei utilizate de Comisie pentru aplicarea MMTN și, în al treilea rând, fiabilitatea rezultatului obținut.

i) Cu privire la analiza funcțională și la alegerea de către Comisie a societății LuxSCS ca parte care urmează să fie testată

162 Considerentele (409)-(561) ale deciziei atacate, și anume cele referitoare la constatarea primară a avantajului, tind să demonstreze în esență că, în speță, autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi trebuit să aplice MMTN, reținând societatea LuxSCS ca parte care urmează să fie testată, întrucât aceasta din urmă ar fi, în lumina analizei funcționale efectuate de Comisie, partea „cea mai puțin complexă”. Din aceste considerente rezultă de asemenea că, potrivit Comisiei, în cazul în care autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi aplicat MMTN, reținând societatea LuxSCS ca parte testată, remunerația societății LuxOpCo ar fi fost mai mare decât remunerația stabilită în cadrul soluției fiscale anticipate contestate. Prin urmare, potrivit Comisiei, aplicarea MMTN cu societatea LuxSCS ca parte testată ar fi condus la o redevență mai mică pentru LuxSCS și, prin urmare, la o remunerație mai mare pentru LuxOpCo.

163 În cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17 și al celui de al doilea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă analiza funcțională efectuată de Comisie. În special, părțile menționate susțin că funcțiile LuxSCS, precum și activele mobilizate și riscurile asumate de aceasta au fost minimalizate de către Comisie. În opinia lor, LuxSCS deținea activele necorporale și îndeplinea funcții unice și de valoare și, prin urmare, nu putea fi reținută ca entitate care urmează să fie testată în scopul aplicării MMTN efectuate de Comisie.

164 În acest context, trebuie subliniat că, prin argumentele lor referitoare la constatarea primară a unui avantaj, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu pun în discuție temeinicia alegerii de către Comisie a MMTN ca metodă adecvată pentru a determina caracterul de concurență deplină al redevenței. Prin urmare, atunci când repun în discuție aprecierile Comisiei cu privire la analiza funcțională a LuxSCS prevăzută în secțiunea 9.2.1.1 din decizia atacată, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon urmăresc în esență să conteste afirmația Comisiei potrivit căreia LuxSCS ar fi trebuit considerată de către autoritățile fiscale luxemburgheze ca fiind partea „cea mai puțin complexă” și, prin urmare, partea care urmează să fie testată în contextul aplicării MMTN.

165 Ca răspuns la aceste argumente ale Marelui Ducat al Luxemburgului și ale Amazon potrivit cărora Comisia nu era îndreptățită să concluzioneze că autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi trebuit să aplice MMTN prin reținerea societății LuxSCS ca parte care urmează să fie testată, nu este necesar să se verifice temeinicia analizei funcționale a LuxOpCo. În schimb, în măsura în care Comisia a încercat să aplice MMTN prin reținerea societății LuxSCS ca parte care urmează să fie testată, este suficient să se verifice temeinicia analizei funcționale a LuxSCS, astfel cum rezultă aceasta din secțiunea 9.2.1.1 din decizia atacată, și dacă, în lumina acestei analize, era posibilă aplicarea cu suficientă fiabilitate a MMTN în cazul LuxSCS.

166 În această privință, trebuie menționat cu titlu preliminar că, în conformitate cu punctul 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, partea căreia i se aplică MMTN „ar trebui să fie întreprinderea pentru care pot fi identificate date fiabile privind tranzacțiile cele mai comparabile”, că acest lucru „va implica adesea selectarea întreprinderii asociate care este cea mai puțin complexă dintre întreprinderile implicate în tranzacție și care nu deține active necorporale unice și de valoare” și că, „de asemenea, alegerea poate fi restricționată de disponibilitatea limitată a datelor”. Cu alte cuvinte, potrivit acestui punct, chiar dacă, ca regulă generală, entitatea pentru care există cele mai fiabile dovezi pentru identificarea comparabilelor este adesea entitatea „cea mai puțin complexă”, scopul aplicării MMTN nu este neapărat acela de

a face această aplicare dependentă de identificarea entității celei „mai puțin complexe”. În schimb, ceea ce contează în aplicarea acestei metode este, în primul rând, identificarea părții pentru care se pot găsi cele mai fiabile date și, în al doilea rând, dacă MMTN poate fi aplicată în mod fiabil acestei părți.

167 Ca o consecință a ceea ce tocmai s-a afirmat la punctul 166 de mai sus și astfel cum rezultă în special din cuprinsul punctelor 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 și 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, aplicarea MMTN implică în mod necesar găsirea unor date fiabile pentru comparația cu partea care urmează să fie testată. Astfel, ansamblul aprecierilor privind analiza funcțională, evaluarea funcțiilor, considerațiile privind activele și riscurile asumate, precum și toate considerațiile privind caracterul „unic și de valoare” al activelor utilizate sunt doar criterii care trebuie luate în considerare în selectarea părții care urmează să fie testată pentru a asigura un rezultat fiabil.

168 În lumina acestor considerente trebuie analizate obiecțiile privind analiza funcțională a societății LuxSCS efectuată de Comisie și concluzia sa potrivit căreia entitatea menționată ar trebui să fie partea care urmează să fie testată.

169 În această privință, trebuie amintit că, în secțiunea 9.2.1.1.1 din decizia atacată [considerentele (419)-(429) ale acestei decizii], Comisia a descris funcțiile exercitate de LuxSCS în cadrul tranzacției controlate.

170 În esență, astfel cum se prezintă pe scurt în considerentul (418) al deciziei atacate, analiza Comisiei se întemeiază pe următoarele trei afirmații principale. În primul rând, Comisia a considerat că LuxSCS nu a îndeplinit nicio funcție „activă” legată de dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea și exploatarea activelor necorporale, că nu avea dreptul de a face acest lucru din cauza licenței exclusive acordate LuxOpCo și că nu avea nici capacitatea de a face acest lucru. În al doilea rând, Comisia a declarat că, în opinia sa, LuxSCS nu a utilizat active legate de aceste active necorporale, ci doar a deținut în mod pasiv dreptul de proprietate asupra activelor menționate și o licență pentru acestea din urmă în temeiul APC. În sfârșit, aceasta a constatat că LuxSCS nu și-a asumat și nu a controlat riscurile asociate acestor activități și nici nu a avut capacitatea operațională și financiară de a face acest lucru.

171 În considerentul (429) al deciziei atacate, Comisia a concluzionat că, pe parcursul perioadei relevante, singurele funcții care puteau fi considerate ca fiind exercitate în mod efectiv de LuxSCS erau funcțiile referitoare la menținerea „proprietății [sale] legale” asupra activelor necorporale, chiar dacă și aceste funcții au fost executate sub controlul societății LuxOpCo. De fapt, astfel cum rezultă din considerentele (418) și (430) ale deciziei atacate, LuxSCS a deținut activele necorporale numai în mod „pasiv”.

172 În continuare, în secțiunea 9.2.1.1.2 din decizia atacată, intitulată „Activele utilizate de LuxSCS”, în special în considerentul (430) al acestei decizii, Comisia a reiterat în esență că LuxSCS era doar deținătorul pasiv al activelor necorporale. În considerentul (431) al deciziei atacate, Comisia a contestat faptul că LuxSCS a utilizat activele necorporale prin cedarea acestora prin licență societății LuxOpCo. În considerentul (432) al deciziei atacate, aceasta și-a reiterat opinia potrivit căreia, în orice caz, LuxSCS nu avea capacitatea de a utiliza efectiv activele necorporale.

173 În sfârșit, în secțiunea 9.2.1.1.3 din decizia atacată [considerentele (436)-(446) ale acestei decizii], intitulată „Riscuri asumate de LuxSCS”, Comisia a analizat riscurile asumate de LuxSCS în măsura în care aceste riscuri erau relevante pentru acordul de licență. În considerentul (446) al deciziei

respective, Comisia a concluzionat în această privință că nu se poate considera că LuxSCS și-a asumat efectiv riscurile asociate cu dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea și exploatarea activelor necorporale și că aceasta nu a avut capacitatea financiară de a-și asuma astfel de riscuri.

174 În plus, în secțiunea 9.2.1.4.1 din decizia atacată, intitulată „Partea testată ar trebui să fie LuxSCS”, Comisia a precizat în esență că este necesar să se evite confuzia între complexitatea activelor deținute și complexitatea funcțiilor îndeplinite de părțile la tranzacția intragrup în cauză [considerentul (546) al deciziei atacate]. În plus, Comisia a susținut că nu există nicio bază pentru a porni de la premisa că o societate asociată din cadrul grupului care cedează activele necorporale prin licență unei alte societăți din grup îndeplinește funcții mai complexe decât societatea respectivă din simplul fapt că aceasta deține în mod legal un activ complex [considerentul (546) al deciziei atacate]. În consecință, potrivit acesteia, administrația fiscală luxemburgheză nu ar fi trebuit să accepte afirmația Amazon potrivit căreia simplul drept de proprietate asupra activelor necorporale constituie o „contribuție unică”. Dimpotrivă, aceasta ar fi trebuit să solicite o analiză funcțională care să demonstreze că LuxSCS îndeplinește „funcțiile unice și de valoare” [considerentul (547) al deciziei atacate]. În sfârșit, potrivit Comisiei, deși LuxSCS era proprietarul legal al activelor necorporale pe parcursul perioadei relevante, analiza funcțională efectuată în secțiunea 9.2.1.1 din decizia atacată demonstrează că aceasta nu a îndeplinit nicio funcție „activă” și esențială în ceea ce privește dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea sau exploatarea activelor în cauză [considerentul (548) al deciziei atacate].

175 Evaluările Comisiei cu privire la funcțiile societății LuxSCS se suprapun în mare măsură cu cele referitoare la activele utilizate de LuxSCS. Acest lucru este valabil și pentru argumentele invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și de Amazon prin care se contestă aceste evaluări. Prin urmare, este necesar să se analizeze aceste argumente împreună și apoi cele referitoare la riscurile asumate de LuxSCS, pentru a analiza dacă Comisia a considerat în mod corect că aceasta din urmă ar trebui să fie reținută ca parte care urmează să fie testată.

– *Cu privire la funcțiile și activele LuxSCS*

176 Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă afirmațiile Comisiei cu privire la funcțiile LuxSCS. În schimb, în ceea ce privește activele necorporale ale LuxSCS, părțile menționate sunt de acord că acestea din urmă erau „unice și de valoare”, fără a se preocupa însă să definească acești termeni.

177 În primul rând, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon reproșează Comisiei că nu a ținut seama de faptul că versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE prevedea că partea care deține activele necorporale nu ar fi în general partea testată pentru aplicarea MMTN. În această privință, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon insistă asupra faptului că LuxSCS deținea active necorporale unice și de valoare. Tehnologia pusă la dispoziție de LuxSCS ar fi jucat un rol central în dezvoltarea activităților grupului Amazon în Europa. Aceste active necorporale ar fi fost indispensabile pentru toate activitățile grupului Amazon în Europa. În plus, Marele Ducat al Luxemburgului subliniază că, prin acordarea unei licențe asupra activelor necorporale societății LuxOpCo, LuxSCS a permis LuxOpCo să beneficieze de activitățile de dezvoltare desfășurate de ATI și A 9 în Statele Unite și a permis utilizarea optimă a acestor active. În consecință, LuxOpCo ar trebui să remunereze societatea LuxSCS nu numai pentru contribuțiile sale, ci în mod indirect și entitățile americane din grupul Amazon pentru contribuțiile acestora.

178 În al doilea rând, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă poziția Comisiei de a face distincție între funcții denumite „active” și cele denumite „pasive” și de a le reține numai pe acestea din urmă în scopul analizei funcționale. În acest context, părțile menționate critică de asemenea Comisia pentru că nu a luat în considerare, în analiza funcțiilor, faptul că LuxSCS a pus la dispoziția LuxOpCo active necorporale în cadrul tranzacției controlate. Amazon adaugă că punerea la dispoziție a activelor necorporale prin acordarea unei licențe societății LuxOpCo constituie o exploatare a acestor active de către LuxSCS, astfel cum se prevede la punctul 6.32 din versiunea din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE.

179 În al treilea rând, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că LuxSCS a îndeplinit funcții unice și de valoare, contrar celor susținute de Comisie. În acest context, acestea subliniază în special faptul că, prin participarea sa la APC, LuxSCS a contribuit la dezvoltarea continuă a activelor necorporale, chiar dacă nu avea angajați. Tot potrivit Marelui Ducat al Luxemburgului și Amazon, contribuțiile entităților americane ATI și A 9, și anume dezvoltarea și îmbunătățirea continuă a proprietății intelectuale, trebuie atribuite societății LuxSCS sau considerate ca făcând parte din contribuțiile LuxSCS. Potrivit acestora, LuxSCS ar fi îndeplinit astfel funcții „unice și de valoare” care ar justifica considerarea sa ca fiind cea mai complexă parte la tranzacție. Amazon susține de asemenea că nu este relevant pentru evaluarea caracterului unic al funcțiilor LuxSCS aspectul dacă aceasta avea sau nu capacitatea de a opera o activitate de comerț electronic în întregime pe cont propriu, fără a acorda licențe pentru activele necorporale unei alte entități.

180 Comisia contestă aceste argumente.

181 Comisia insistă asupra faptului că LuxSCS a deținut doar „în mod pasiv” activele necorporale și nu le-a utilizat efectiv. Simpla deținere a unui activ necorporal unic și de valoare nu este suficientă pentru ca entitatea respectivă să fie considerată complexă. În prezenta cauză, aceasta nu ar fi suficientă nici pentru a justifica atribuirea către LuxSCS a cvasitotalității profiturilor generate de LuxOpCo, chiar dacă niciuna dintre activitățile LuxOpCo nu ar putea fi desfășurată fără accesul la activele necorporale. După încheierea acordului de licență, LuxSCS nu ar mai fi avut dreptul de a utiliza activele și nici nu ar mai fi avut capacitatea de a face acest lucru. LuxOpCo ar fi fost singura care ar fi utilizat activele necorporale în cadrul activităților sale comerciale. În acest context, Comisia reamintește de asemenea că LuxSCS nu avea angajați și nu avea capacitatea de a îndeplini funcțiile legate de dezvoltarea, îmbunătățirea și exploatarea activelor necorporale.

182 În plus, potrivit Comisiei, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon fac referire în mod eronat la contribuțiile entităților din grupul Amazon situate în Statele Unite (a se vedea punctul 179 de mai sus), în măsura în care acestea din urmă nu sunt vizate de acordul de licență și acționează independent de LuxSCS. Prin urmare, orice funcție posibilă a acestor entități în legătură cu activele necorporale, faptul că Amazon.com conducea LuxSCS sau LuxOpCo sau caracteristicile acordului de contribuții participative și al APC ar fi lipsite de relevanță pentru analiza funcțională a societății LuxSCS. Așadar, funcțiile de dezvoltare îndeplinite de ATI și A 9 nu au putut fi atribuite societății LuxSCS, întrucât părțile la APC au acționat în nume propriu și pe propriul risc. Comisia susține că, în orice caz, acordul de contribuții participative și APC au stabilit deja remunerația în condiții de concurență deplină pentru funcțiile îndeplinite de ATI și A 9 în legătură cu activele necorporale. Orice altă tranzacție intragrup între entitățile americane și LuxOpCo în legătură cu activele necorporale – a cărei existență nu a fost, în orice caz, demonstrată nici de Marele Ducat al Luxemburgului, nici de Amazon – nu ar putea justifica plata profiturilor reziduale ale LuxOpCo către LuxSCS.

183 În această privință, în primul rând, este important să se reamintească faptul că, astfel cum s-a menționat deja la punctul 166 de mai sus, în conformitate cu punctul 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, „întreprinderea asociată căreia i se aplică metoda marjei nete tranzacționale ar trebui să fie întreprinderea pentru care pot fi identificate date fiabile privind tranzacțiile cele mai comparabile” și că „acest lucru va implica adesea selectarea întreprinderii asociate care este cea mai puțin complexă dintre întreprinderile implicate în tranzacție și care nu deține active necorporale unice și de valoare”. Noțiunea de active „unice” sau „de valoare” nu este menționată în mod explicit în versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE.

184 Rezultă din cuprinsul punctului 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE că aceste linii directoare recomandau ca partea care deține active unice și de valoare să nu fie partea testată pentru aplicarea MMTN, ci să fie preferată o altă entitate parte la tranzacția controlată. Logica care stă la baza punctului 3.43 este că, în general, este mai dificil să se găsească elemente comparabile fiabile pentru a testa partea la tranzacția controlată care deține active necorporale unice și de valoare. Această accepțiune a rezultat de asemenea din cuprinsul punctului 6.26 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE. Conform acelui punct, în cazurile care implică bunuri necorporale de mare valoare, poate fi dificil să se identifice tranzacții comparabile între întreprinderi independente. Același punct indică faptul că identificarea tranzacțiilor comparabile ar fi mai dificilă din cauza simplei posesii de active necorporale unice sau de valoare. Ar trebui remarcat faptul că punctul 6.26 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE se bazează pe premisa că un activ necorporal poate fi considerat „unic” atunci când nu există o valoare comparabilă pentru acest activ. Un activ necorporal este „de valoare” dacă permite generarea de venituri substanțiale. În plus, trebuie remarcat faptul că această înțelegere corespunde definiției conceptului prevăzute la punctul 6.17 din versiunea din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE. Rezultă din acest punct că „activele necorporale unice și de valoare” sunt cele care, în primul rând, nu sunt comparabile cu activele necorporale utilizate de părțile la tranzacții potențial comparabile și, în al doilea rând, a căror utilizare în cadrul operațiunilor comerciale ar trebui să genereze beneficii economice viitoare mai mari decât cele care ar putea fi obținute în absența activelor necorporale respective.

185 În prezenta cauză, în primul rând, nu se contestă că LuxSCS deținea drepturile asupra activelor necorporale ale grupului Amazon în Europa și că a pus aceste active la dispoziția LuxOpCo în temeiul acordului de licență.

186 În această privință, trebuie amintit, în plus față de elementele indicate la punctele 4 și 5 de mai sus, că, în temeiul contractului de cesiune încheiat între ATI și LuxSCS la 1 ianuarie 2005, care constituie una dintre componentele acordului de contribuții participative, dreptul de proprietate asupra unora dintre aceste active a fost cedat LuxSCS (a se vedea secțiunile 3.1 și 3.2 din acest contract), în special și în esență numele de domenii de internet în Europa, precum amazon.co.uk, amazon.fr și amazon.de.

187 În continuare, în temeiul acordului de licență încheiat între ATI și LuxSCS la 1 ianuarie 2005, LuxSCS a primit dreptul de a utiliza în Europa majoritatea activelor necorporale ale grupului Amazon deja existente în anul 2005, și anume tehnologia, invențiile, brevetele, mărcile comerciale, drepturile legate de clienți etc., fără ca acest drept de licență al LuxSCS să fie unul exclusiv.

188 În plus, în temeiul punctului 6.2 litera (a) și al punctului 6.3 litera (a) din APC, LuxSCS deținea o licență neexclusivă asupra proprietății intelectuale a A 9 și a ATI, dezvoltată după anul 2005, precum și proprietatea asupra drepturilor derivate dezvoltate după anul 2005 din activele necorporale al căror titular legal era LuxSCS.

189 În sfârșit, LuxSCS a încheiat de asemenea acorduri de cesiune și acorduri de licență privind drepturile de proprietate intelectuală (Intellectual Property Assignment and License Agreement) cu filialele locale din Uniune, în temeiul cărora a primit mărcile depuse și drepturile de proprietate intelectuală pentru site-urile internet europene pe care acestea le dețineau.

190 Astfel, activele necorporale asupra cărora LuxSCS deținea drepturi includeau următoarele trei categorii de proprietate intelectuală: componenta tehnologie, activele necorporale de marketing și datele privind clienții. Componenta tehnologie includea o gamă completă care cuprindea toate aspectele activității grupului Amazon și în special tehnologiile pentru platforma software a acestui grup, aspectul site-ului, catalogul, procesarea comenzilor, logistica, funcționalitățile de căutare și navigare, serviciul pentru clienți și funcționalitățile de personalizare.

191 În al doilea rând, trebuie remarcat faptul că, deși Comisia susține că LuxSCS nu îndeplinea „funcții unice și de valoare” în legătură cu activele necorporale, aceasta nu contestă caracterul „unic și de valoare al activelor necorporale” deținute de LuxSCS și puse la dispoziția LuxOpCo în contextul tranzacției controlate.

192 În special, Comisia nu a contestat, în mod argumentat, afirmația Amazon potrivit căreia tehnologia era unică, întrucât nu existau elemente comparabile, și potrivit căreia aceasta juca un rol esențial în diferitele aspecte ale activităților comerciale ale grupului Amazon în Europa și, prin urmare, permitea generarea unor venituri semnificative. În plus, trebuie remarcat că nu se contestă, astfel cum susține Amazon, faptul că activitățile comerciale ale grupului nu ar fi putut dobândi o asemenea amploare și avea un asemenea succes în Europa – precum, de altfel, și în alte regiuni ale lumii – fără componenta tehnologie. De asemenea, este convingătoare și afirmația Marelui Ducat al Luxemburgului potrivit căreia, în perioada relevantă, grupul Amazon s-a bazat pe tehnologia sa, care se afla „în centrul modelului său comercial” („business model”), ca mijloc de diferențiere concurențială, în măsura în care tocmai această tehnologie a fost cea care constituia contribuitorul unic și valoros care a permis (și permite în continuare) grupului Amazon să continue să fie competitiv într-un mediu extrem de concurențial, caracterizat de marje înguste. În plus, rezultă din considerentul (338) al deciziei atacate că și unii dintre concurenții grupului Amazon recunosc că datorită unei „strategii foarte agresive de investiții în tehnologie”, platforma de vânzare cu amănuntul a grupului Amazon „constituie astăzi un avantaj concurențial greu de egalat”. Prin urmare, în ceea ce privește tehnologia, ar fi vorba despre un activ pentru care nu există niciun element comparabil.

193 În această privință și în plus, trebuie subliniat că nu este necesar să se analizeze argumentele Comisiei potrivit cărora numai tehnologia nu era suficientă pentru desfășurarea activităților comerciale ale grupului Amazon în Europa și că funcțiile umane îndeplinite de angajații LuxOpCo erau de asemenea importante. Într-adevăr, aceste argumente, chiar dacă sunt întemeiate, nu repun în discuție constatarea potrivit căreia tehnologia a jucat un rol esențial în activitățile comerciale ale grupului Amazon în Europa și, prin urmare, constituia un activ unic și de valoare.

194 În ceea ce privește mărcile înregistrate în Europa, trebuie arătat că nu rezultă din elementele de la dosar că la data la care LuxSCS a primit aceste active, care beneficiau deja de renumele internațional al grupului Amazon, existau active comparabile pe piața europeană. Prin urmare, trebuie să se considere că mărcile în cauză erau unice. Este cert că utilizarea lor a permis generarea unor venituri semnificative în Europa. Prin urmare, aceste mărci erau de asemenea „de valoare". Referitor la datele cu privire la clienți, nici acestea nu aveau elemente comparabile și permiteau generarea unor profituri semnificative. În consecință, trebuie să se constate că aceste active necorporale erau de asemenea unice și de valoare.

195 În aceste condiții, ținând seama de punctul 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE și având în vedere faptul că activele necorporale ale grupului Amazon și în special tehnologia constituiau active unice și de valoare puse în aplicare de LuxSCS în contextul tranzacției controlate, nu se putea reproșa autorităților fiscale luxemburgheze că au considerat, precum autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003, că, în conformitate cu versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, era corect să aleagă o altă societate decât LuxSCS ca parte care urma să fie testată. În plus, în cazul în care, astfel cum a sugerat Comisia la nota de subsol 681 din decizia atacată, în conformitate cu versiunea din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE, un deținător pasiv nu poate fi partea cea mai complexă și, prin urmare, poate fi partea care urmează să fie testată în contextul aplicării MMTN, trebuie să se constate că acesta nu a fost cazul în perioada relevantă, care trebuie analizată în prezenta cauză exclusiv în lumina versiunii din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE.

196 La punctul 83 din memoriul în apărare în cauza T-318/18, Comisia pare să dorească să sublinieze că, potrivit punctului 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, doar „adesea" alegerea părții care urma să fie testată va implica alegerea întreprinderii asociate care este „cea mai puțin complexă dintre întreprinderile implicate în tranzacție și care nu deține active necorporale de valoare sau active unice", fără să fie vorba însă despre o normă absolută în această privință. În măsura în care Comisia intenționează să precizeze că norma cuprinsă la punctul 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE nu este o normă absolută, ci o normă care poate fi ignorată în cazul în care acest lucru este justificat de împrejurări particulare ale tranzacției controlate în cauză, trebuie observat că, în decizia atacată, Comisia nu a explicat motivul pentru care această recomandare ar trebui ignorată în prezenta cauză. Comisia nu a demonstrat că autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi trebuit să se abată de la norma cuprinsă la punctul 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE din cauza unei particularități specifice tranzacției controlate în cauză în speță, și anume contractul de licență.

197 În al doilea rând și în orice caz, Comisia a considerat în mod eronat că, în afară de funcțiile de menținere a proprietății sale intelectuale, LuxSCS nu a îndeplinit nicio funcție „activă și critică" în legătură cu activele necorporale [a se vedea considerentul (420) al deciziei atacate] ori „funcții active și esențiale" în legătură cu activele necorporale [a se vedea considerentul (548) al deciziei atacate] sau „nicio funcție care adaugă valoare activelor necorporale" [a se vedea considerentul (526) al aceleiași decizii].

198 În primul rând, în ceea ce privește distincția făcută de Comisie între deținerea denumită „pasivă" [considerentele (418) și (430) ale deciziei atacate] și deținerea „activă" a activelor necorporale, precum și între funcțiile „active" și „pasive" [considerentul (548) al deciziei atacate], este necesar să se constate, astfel cum susțin Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, că liniile directoare ale OCDE relevante în speță nu prevăd o astfel de distincție.

199 Într-adevăr, versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE se limitează să precizeze, la punctul 1.20, că, în general, pentru a determina caracterul de concurență deplină al remunerației stabilite în contextul unei tranzacții controlate, este necesar să se examineze dacă această remunerație corespunde „funcțiilor asumate de fiecare întreprindere” și să se „compare funcțiile îndeplinite de părți”.

200 Desigur, nu se poate exclude faptul că punctul 1.20 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE poate fi interpretat în sensul că termenul „îndeplinite” se referă la așa-numitele funcții „active”.

201 Cu toate acestea, nu rezultă în mod clar din cuprinsul punctului 1.20 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE că numai funcțiile „active” ar putea fi luate în considerare în scopul analizei funcționale a părților la tranzacție. De asemenea, din acest punct nu rezultă nici că nu se poate considera că o entitate „își asumă” sau „îndeplinește” funcții atunci când deține anumite active și doar finanțează, de exemplu, dezvoltarea sau îmbunătățirea acestora.

202 În plus, trebuie remarcat faptul că, în conformitate cu punctul 1.22 din liniile directoare ale OCDE, poate fi „relevant și util, atunci când se identifică și se compară funcțiile îndeplinite, să se ia în considerare activele care sunt utilizate sau care urmează să fie utilizate” și că, „în acest sens, este oportun să se ia în considerare tipul de active utilizate (instalații, echipamente, active necorporale etc.) și caracteristicile acestor active (vechimea, valoarea de piață, locația, existența unor drepturi de proprietate industrială etc.)”. Cu alte cuvinte, se recomandă ca, la examinarea funcțiilor îndeplinite, să se ia în considerare faptul că o societate pune la dispoziție active în cadrul tranzacției controlate. Prin urmare, rezultă că, contrar afirmațiilor Comisiei, punerea la dispoziție a activelor necorporale trebuia să fie luată în considerare în scopul examinării funcțiilor îndeplinite sau asumate de o parte la o tranzacție intragrup, fără a fi relevantă o distincție între funcțiile „active” și „pasive”.

203 În al doilea rând, presupunând că Comisia ar putea într-adevăr să facă o distincție între funcțiile „pasive” și „active”, aceasta a concluzionat în mod eronat, astfel cum reiese din considerentul (420) al deciziei atacate, că LuxSCS era un simplu deținător pasiv al activelor necorporale, că aceasta se limitase să întrețină activele necorporale și că nu i se putea atribui nicio altă funcție activă.

204 Pe de o parte, Comisia nu a luat în considerare faptul că LuxSCS a exploatat într-adevăr activele menționate, punându-le la dispoziția LuxOpCo în schimbul plății unei redevențe prin intermediul acordului de licență.

205 Într-adevăr, este cert că, în conformitate cu termenii acordului de licență, LuxSCS a acordat o licență pentru toate activele necorporale ale Amazon pe teritoriul european către LuxOpCo. Acest acord a acoperit nu numai toate activele necorporale menționate în acordul de contribuții participative și în APC, ci și activele necorporale, inclusiv mărcile comerciale, pe care aceasta le-a primit în anul 2006 de la filialele locale din Uniune, precum și drepturile derivate din acestea. Or, acordarea de licențe pentru activele necorporale către LuxOpCo în schimbul plății redevenței constituie o exploatare a acestor active, ceea ce echivalează cu îndeplinirea unei funcții active.

206 Această exploatare corespunde unei utilizări a activelor necorporale de către LuxSCS, a cărei pretinsă absență este criticată de Comisie în considerentele (430)-(432) ale deciziei atacate.

207 Exploatarea activelor necorporale de către LuxSCS prin punerea lor la dispoziția LuxOpCo în temeiul acordului de licență îndeplinește de asemenea criteriul sugerat de Comisie la punctul 83 din memoriul său în apărare în cauza T-318/18. Potrivit acestui criteriu, regula cuprinsă la punctul 3.43 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, astfel cum a fost menționată la punctele 183 și 184 de mai sus, ar fi fost creată de autorii liniilor directoare menționate „pornind de la ipoteza că partea la o tranzacție controlată care deține active necorporale de valoare este […] partea care le utilizează […] în exercitarea unor funcții active în legătură cu tranzacția respectivă”. În această privință, fără a fi necesar să se stabilească dacă Comisia poate considera în mod justificat că punctul menționat ar trebui interpretat în sensul că impune o anumită utilizare a activelor necorporale, trebuie remarcat faptul că punerea la dispoziția societății LuxOpCo a activelor necorporale ale LuxSCS în cadrul acordului de licență constituie o utilizare în sensul reținut de Comisie.

208 Pe de altă parte, trebuie remarcat faptul că LuxSCS a contribuit la dezvoltarea activelor necorporale prin participarea sa financiară în cadrul APC. În acest context, ar trebui reamintit faptul că, astfel cum s-a menționat deja în ultima teză de la punctul 4 a doua liniuță de mai sus, LuxSCS a trebuit să plătească o cotă-parte anuală din costurile legate de programul de dezvoltare a APC.

209 În această privință, trebuie subliniat faptul că nu rezultă din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE că participarea financiară la un acord de împărțire a costurilor nu poate fi considerată ca fiind o participare veritabilă la dezvoltarea activelor care fac obiectul unui astfel de acord. Dimpotrivă, din cuprinsul punctului 8.15 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, care precizează, în ceea ce privește acordurile de împărțire a costurilor, că „este puțin probabil ca valoarea relativă a contribuției fiecărui participant să fie ușor de determinat, cu excepția cazului în care toate contribuțiile sunt făcute în întregime în numerar”, rezultă că o contribuție financiară la un astfel de acord de împărțire a costurilor poate fi într-adevăr o contribuție valabilă și de valoare, iar acest lucru este adevărat, prin urmare, indiferent dacă entitatea care face contribuția financiară face și contribuții de altă natură. Într-adevăr, în unele cazuri, nu se poate exclude faptul că contribuția financiară la o tranzacție intragrup poate fi singurul motor al succesului (comercial) al tranzacției.

210 În plus, în conformitate cu punctul 6.3 litera (b) și punctul 6.4 din ARC, în schimbul participării sale la costuri, LuxSCS a devenit coproprietar, împreună cu A 9, al unei părți din activele necorporale care erau dezvoltate și îmbunătățite în mod constant în Statele Unite. Aceste dezvoltări și îmbunătățiri au fost puse în mod constant la dispoziția LuxOpCo de către LuxSCS, în temeiul acordului de licență, astfel încât se poate considera că, din punctul de vedere al LuxOpCo, acestea erau atribuibile societății LuxSCS, și nu entităților din Statele Unite. În cadrul acordului de licență, rezultatele dezvoltării și îmbunătățirii activelor necorporale sunt atribuite LuxSCS.

211 În consecință, rezultă din cele de mai sus că Comisia a considerat în mod eronat în considerentul (429) al deciziei atacate că „singurele funcții care ar fi putut fi considerare ca fiind îndeplinite de LuxSCS au fost funcțiile legate de menținerea dreptului legal asupra activelor necorporale”. Pe de o parte, criteriul utilizat de Comisie și care vizează distincția dintre funcțiile active și pasive nu este relevant. Pe de altă parte, chiar dacă ar trebui reținut acest criteriu, trebuie remarcat faptul că LuxSCS a pus activele necorporale la dispoziția LuxOpCo și a contribuit la dezvoltarea acestora prin contribuția sa financiară la ARC. Aceste funcții ar fi trebuit să fie luate în considerare de către Comisie în analiza funcțională a LuxSCS, precum și în scopul stabilirii părții care să fie testată.

212 Această concluzie nu este repusă în discuție de celelalte argumente invocate de Comisie.

213 În primul rând, nu poate fi admisă aprecierea făcută de Comisie în considerentele (420) și (421) ale deciziei atacate și reiterată în cadrul prezentei acțiuni (a se vedea punctul 181 de mai sus), potrivit căreia LuxSCS „nu a putut îndeplini nicio funcție activă și esențială în ceea ce privește dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea sau exploatarea în această privință [activelor necorporale]”, întrucât LuxSCS „nu a mai avut dreptul de a exploata din punct de vedere economic activele necorporale în cadrul activităților [grupului] Amazon la nivel european”.

214 Comisia și-a întemeiat această constatare pe afirmația, repetată de mai multe ori în decizia atacată, potrivit căreia LuxOpCo ar fi primit o licență „irevocabilă” și „exclusivă” din partea LuxSCS [a se vedea de exemplu considerentele (116), (419), (431), (438), (442) și (450) ale deciziei atacate], care ar fi privat LuxSCS de orice posibilitate de exploatare a activelor necorporale.

215 În această privință, este suficient să se reamintească faptul că acordarea de licențe constituie deja o exploatare.

216 În al doilea rând, concluzia menționată la punctul 211 de mai sus nu este repusă în discuție de aprecierea făcută de Comisie în considerentul (421) al deciziei atacate și reiterată în cadrul prezentei acțiuni (a se vedea punctul 181 de mai sus), potrivit căreia LuxSCS nu avea capacitatea de a exercita funcții, întrucât nu ar fi avut niciun angajat.

217 În această privință, trebuie remarcat faptul că, contrar celor susținute de Comisie, faptul că LuxSCS avea sau nu capacitatea de a exploata o activitate de comerț electronic în întregime pe cont propriu este lipsit de relevanță pentru aprecierea funcțiilor societății LuxSCS în legătură cu exploatarea activelor necorporale. Într-adevăr, astfel cum s-a explicat la punctul 204 de mai sus, LuxSCS a exploatat în mod efectiv activele necorporale prin acordarea de licențe către LuxOpCo.

218 În plus, contrar celor susținute de Comisie, nu era necesar ca LuxSCS să dispună de angajați proprii pentru a contribui la dezvoltarea continuă a activelor necorporale. Într-adevăr, LuxSCS a contribuit la aceasta prin participarea sa financiară la ARC.

219 În al treilea rând, concluzia menționată la punctul 211 de mai sus nu este repusă în discuție de argumentul Comisiei potrivit căruia contribuția financiară a LuxSCS la dezvoltarea activelor necorporale ar fi fost pur artificială, întrucât finanțarea dezvoltării activelor necorporale ar fi provenit din conturile LuxOpCo, ceea ce ar fi însemnat că LuxOpCo ar fi îndeplinit toate funcțiile atribuite societății LuxSCS de ARC.

220 Într-adevăr, nu prezintă relevanță originea capitalului utilizat de LuxSCS pentru a-și îndeplini obligațiile financiare în temeiul ARC și, prin urmare, faptul că acest capital provenea din plata redevențelor de către LuxOpCo. Versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE nu impune proveniența capitalului investit dintr-o anumită sursă. Nu este exclus ca acest capital să provină dintr-o redevență, precum cea în cauză, sau dintr-o altă sursă de venit, cum ar fi, de exemplu, un împrumut.

221 În orice caz, este cert că LuxSCS dispunea de capital propriu, în plus față de veniturile obținute din redevențe. Or, astfel cum a subliniat Marele Ducat al Luxemburgului, datorită capitalului propriu, LuxSCS a putut absorbi pierderile înregistrate în primii ani de funcționare, fără nicio intervenție

din partea LuxOpCo. În anul 2006, valoarea redevenței plătite de LuxOpCo către LuxSCS a fost, de altfel, semnificativ mai mică decât plățile efectuate de LuxSCS în temeiul acordului de contribuții participative și al ARC.

222 În al treilea rând, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă aprecierea Comisiei, prezentată în special în considerentele (407) și (547) ale deciziei atacate, potrivit căreia nu se poate considera că LuxSCS ar fi îndeplinit funcții „unice și de valoare” [a se vedea în special considerentele (407) și (547) ale deciziei atacate].

223 În ceea ce privește conceptul de „funcții unice și de valoare”, trebuie remarcat faptul că versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE nu utilizează acești termeni. Doar expresia „active unice și de valoare” este utilizată în mai multe rânduri, în special în secțiunile referitoare la MMTN și la metoda împărțirii profitului, cel mai adesea pentru a se referi la activele necorporale (dezvoltare sau proprietate) (a se vedea de exemplu punctele 1.8, 3.19, 3.43 și 6.26 din liniile directoare menționate).

224 În schimb, numai în versiunea din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE, care nu este relevantă în prezenta cauză, există o referire clară la funcții sau contribuții „unice și de valoare” și se face o distincție între „funcții unice și de valoare” și „funcții de rutină”. Astfel cum s-a menționat deja la punctul 184 de mai sus, versiunea din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE conține o definiție a „activelor unice și de valoare” la punctul 6.17. Pe de altă parte, deși autorii versiunii din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE utilizează adesea noțiunea de „funcții unice și de valoare”, nu oferă nicio definiție în această privință.

225 Părțile principale au precizat ce înțeleg prin expresia „funcții de rutină” sau „funcții curente”. În ședință, Marele Ducat al Luxemburgului a menționat că o entitate îndeplinește „funcții de rutină” atunci când îndeplinește funcții obișnuite, adică funcții pe care le-ar putea îndeplini și alte întreprinderi. Prin urmare, acestea sunt în esență funcții pentru care se pot găsi cu ușurință elemente comparabile. La rândul său, Amazon a subliniat în ședință că noțiunea de „funcție de rutină” nu înseamnă că funcțiile în cauză nu sunt de valoare, ci că acestea pot fi ușor de evaluat (în limba engleză, „benchmarked”) și de remunerat. Comisia nu a repus în discuție această înțelegere. Rezultă din cuprinsul punctului 14 (nota de subsol 18) din memoriul în apărare în cauza T-318/18 că, în opinia Comisiei, termenul „curente” se referă la funcții care nu sunt unice și pentru care există elemente de comparație pe piața liberă. În mod similar, la punctul 17 (nota de subsol 21) din memoriul în apărare în cauza T-816/17, Comisia compară funcțiile „curente” cu cele care „nu sunt unice și de valoare”.

226 În prezenta cauză, nu este necesar să se stabilească dacă, pe baza versiunii din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, Comisia avea deja posibilitatea de a verifica caracterul de concurență deplină al unui preț prin utilizarea noțiunii de „funcții unice și de valoare”, întrucât această noțiune era deja aplicabilă în momentul în care era în vigoare versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, chiar dacă acestea nu se refereau în mod expres la această noțiune sau dacă numai după adoptarea versiunii din anul 2017 a liniilor directoare ale OCDE criteriul referitor la „funcții unice și de valoare” putea fi luat în considerare în acest scop.

227 Într-adevăr și în orice caz, părțile principale nu au repus în discuție relevanța acestui criteriu, ci sunt de acord să plaseze acest criteriu în centrul argumentelor lor ca parametru relevant pentru evaluarea situației lor. În această privință, trebuie remarcat faptul că, la fel ca în cazul noțiunii de „active unice și de valoare” (a se vedea punctul 176 de mai sus), părțile nu s-au preocupat să definească expresia „funcții unice și de valoare”.

228 În ceea ce privește semnificația expresiei „funcții unice și de valoare”, astfel cum s-a arătat la punctul 184 de mai sus și având în vedere interpretarea reținută de părți cu privire la această expresie (a se vedea punctul 225 de mai sus), trebuie reținut, în sensul prezentei cauze, că noțiunea de „funcție unică” se referă la situația în care nu există elemente comparabile pentru o anumită funcție. Noțiunea de „funcție de valoare” se referă în special la faptul că funcția în cauză permite generarea unor venituri substanțiale. În această privință, trebuie remarcat faptul că, deși desemnarea unei anumite funcții ca fiind „unică” exclude ca aceeași funcție să poată fi caracterizată ca fiind „de rutină” sau „curentă”, nu poate fi aplicat același raționament în privința noțiunii de „funcție de valoare”. Există de asemenea funcții „de rutină” sau „curente” care permit generarea unor venituri substanțiale și care, prin urmare, merită să fie calificate drept „funcții de valoare”.

229 În speță, pe de o parte, astfel cum s-a arătat la punctul 191 de mai sus, nu se contestă faptul că activele necorporale care fac obiectul contractului de licență erau unice și de valoare.

230 Pe de altă parte, LuxSCS nu s-a limitat să exploateze, ci a și contribuit financiar la dezvoltarea acestor active necorporale unice și de valoare al căror titular era. În consecință, din cele menționate la punctele 203-211 de mai sus rezultă că toate funcțiile LuxSCS în legătură cu activele necorporale ar fi trebuit considerate de Comisie ca fiind unice și de valoare. Prin urmare, afirmația din considerentul (547) al deciziei atacate potrivit căreia autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi trebuit să solicite o analiză funcțională care să demonstreze că LuxSCS a îndeplinit „funcții unice și de valoare” este nejustificată și, prin urmare, trebuie respinsă. În consecință, ținând seama de funcțiile și de activele LuxSCS, nu este convingătoare concluzia Comisiei potrivit căreia LuxSCS ar fi trebuit considerată ca fiind partea care să fie testată.

– *Cu privire la riscurile asumate de LuxSCS*

231 Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin în esență că LuxSCS a suportat riscurile asociate activelor necorporale propriu-zise, în timp ce LuxOpCo a suportat numai riscurile legate de activitățile sale de vânzare cu amănuntul. LuxSCS și-a asumat de asemenea riscuri financiare în legătură cu activele necorporale, întrucât a trebuit să își îndeplinească obligația, în temeiul acordului de contribuții participative și al APC, de a plăti contribuțiile participative și costurile aferente APC către ATI și A 9.

232 Comisia contestă aceste argumente.

233 Aceasta susține în special că nici deciziile administratorului unic al LuxSCS, nici procesele-verbale ale adunărilor generale ale LuxSCS nu menționează decizii critice referitoare la gestionarea riscurilor. În realitate, LuxSCS nu avea nici capacitatea financiară, nici pe cea operațională pentru a-și asuma aceste riscuri. LuxSCS ar fi fost în măsură să suporte costurile legate de acordul de contribuții participative și APC numai prin finanțarea primită anual din redevențele plătite de LuxOpCo în temeiul acordului de licență, astfel încât capitalul LuxSCS nu ar fi fost niciodată expus riscului. În plus, LuxSCS ar fi beneficiat de o capitalizare inițială semnificativă din partea societății-mamă a acesteia, care a acoperit plata contribuțiilor participative. În orice caz, LuxSCS ar fi transferat riscurile financiare către LuxOpCo în temeiul acordului de licență. Prin urmare, riscurile reținute de LuxSCS ar fi teoretice în măsura în care LuxSCS ar avea posibilitatea de a rezilia acordul de licență și de a acorda o licență unei alte părți afiliate sau independente. Riscurile financiare ale LuxSCS ar fi fost de asemenea teoretice, întrucât participarea sa financiară la APC era finanțată prin redevența plătită de LuxOpCo, iar valoarea plăților în temeiul APC a fost corelată cu veniturile LuxOpCo.

234 În această privință, trebuie remarcat de la bun început că, în măsura în care LuxSCS obținuse proprietatea deplină a unei părți din activele necorporale, în conformitate cu punctul 3.1 din contractul de cesiune încheiat cu ATI la 1 ianuarie 2005, aceasta a suportat toate riscurile legate de existența activelor necorporale propriu-zise. Acestea erau, de exemplu, riscuri precum contestarea de către terți sau decăderea din drepturile asupra activelor necorporale. Aceasta este consecința logică a faptului că LuxSCS era proprietarul acestor active. Din punctul de vedere al acordului de licență încheiat cu ATI la 1 ianuarie 2005, LuxSCS și-a asumat de asemenea riscurile legate de dezvoltarea activelor necorporale de către entitățile americane ATI și A 9.

235 În măsura în care, în perioada relevantă, LuxSCS deținea o licență pentru cealaltă parte a activelor necorporale, menționată la punctul 3.1 din contractul de licență încheiat cu ATI la 1 ianuarie 2005, precum și la punctele 6.1 și 6.2 din APC, LuxSCS a suportat riscuri financiare în legătură cu aceste active utilizate din cauza participării sale la APC. În special, împărțirea costurilor între părțile la APC a fost prevăzută în conformitate cu punctele 4 și 5 din APC. În conformitate cu aceste puncte din APC, LuxSCS a fost obligată să suporte costurile legate de dezvoltarea activelor necorporale. Chiar dacă alocarea costurilor se baza pe ponderea profiturilor realizate în Europa în comparație cu profiturile realizate la nivel mondial, costurile ca atare erau complet independente de nivelul profiturilor realizate în Europa. În această privință, trebuie remarcat faptul că, în cazul în care costurile de dezvoltare ar fi fost mai mari decât redevența plătită de LuxOpCo, LuxSCS ar fi trebuit să suporte consecințele financiare ale acestei diferențe. Astfel, în cazul în care LuxOpCo ar fi înregistrat pierderi sau profituri scăzute, redevența nu ar fi fost suficientă pentru a acoperi costurile fixe suportate de LuxSCS, în principal plățile în temeiul acordului de preluare și al ARC. Cu alte cuvinte, LuxSCS ar fi putut să nu aibă venituri suficiente pentru a efectua plățile contribuțiilor participative și de alocare a costurilor prevăzute de acordul de contribuții participative și APC.

236 În ceea ce privește aceste riscuri financiare, trebuie subliniat faptul că, în pofida unei afirmații neîntemeiate făcute de Comisie în ședință, aceasta nu a stabilit că obligația LuxSCS de a efectua plățile datorate în temeiul APC era de fapt corelată în mod exact cu plata redevenței de către LuxOpCo. Dimpotrivă, astfel cum a arătat Comisia însăși în considerentul (445) al deciziei atacate, sumele colectate de LuxSCS cu titlu de redevență nu corespund în mod direct cu sumele datorate de LuxSCS în temeiul APC. Astfel, în anul 2006, valoarea redevenței plătite de LuxOpCo către LuxSCS era semnificativ mai mică decât contribuțiile participative și de împărțire a costurilor efectuate de LuxSCS.

237 Tot în ceea ce privește riscurile financiare suportate de LuxSCS, Comisia nu a putut demonstra că această societate nu dispunea de fonduri proprii substanțiale. În ceea ce privește capitalul inițial al LuxSCS, pe care Comisia l-a respins ca fiind irelevant în considerentul (445) al deciziei atacate, este clar că, cel puțin în ceea ce privește anul 2006, datorită acestui capital LuxSCS a fost în măsură să absoarbă pierderile suferite în primii ani de funcționare, fără intervenția LuxOpCo.

238 În sfârșit, este adevărat că, potrivit punctelor 2.3 și 9.2 din contractul de licență, LuxOpCo avea obligația de a proteja activele necorporale. Într-adevăr, pe de o parte, în conformitate cu punctul 2.3 din acordul menționat, LuxOpCo avea obligația să ia toate măsurile necesare pentru a proteja drepturile LuxSCS asupra activelor necorporale și, pe de altă parte, în conformitate cu punctul 9.2 din același acord, LuxOpCo avea obligația să prevină și să urmărească în justiție, pe cheltuiala sa, orice utilizare neautorizată a activelor necorporale. Prin urmare, LuxOpCo și-a asumat riscurile asociate cu protecția activelor necorporale.

239 Cu toate acestea, celelalte riscuri legate de activele necorporale au fost suportate de LuxSCS ca urmare a participării sale financiare la APC.

240 Într-adevăr, nu rezultă din dispozițiile acordului de licență că LuxSCS a transferat către LuxOpCo alte riscuri decât cele care decurg din punctele 2.3 și 9.2 din acordul menționat, și anume cele referitoare la obligația de a proteja activele necorporale. Astfel, contrar celor sugerate de Comisie, acordul de licență nu conține nicio clauză privind transferul, ca atare, al tuturor riscurilor legate de activele necorporale ale LuxSCS către LuxOpCo. În special, contractul de licență nu conține nicio clauză referitoare la transferul riscurilor legate de dezvoltarea activelor necorporale.

241 Întrucât nu este susținută de dispozițiile acordului de licență, concluzia exprimată de Comisie, în special în considerentul (438) al deciziei atacate, potrivit căreia LuxSCS a transferat către LuxOpCo riscurile legate de dezvoltarea, gestionarea și exploatarea activelor necorporale nu poate fi, prin urmare, acceptată.

242 Așadar, rezultă din cele de mai sus că Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon sunt îndreptățite să susțină că LuxSCS a suportat riscurile legate de proprietatea și de dezvoltarea activelor necorporale utilizate pentru exploatarea activităților europene, inclusiv riscurile financiare legate de exploatarea acestor active necorporale, în timp ce LuxOpCo a suportat în esență numai riscurile legate de propria sa activitate de vânzare cu amănuntul și în special riscurile asociate vânzărilor și serviciilor de piață de desfacere.

– Concluzia privind analiza funcțională a LuxSCS și impactul acestei concluzii asupra alegerii acestei societăți drept societate testată

243 Având în vedere considerentele prezentate la punctele 162-242 de mai sus, este necesar să se facă două precizări.

244 În primul rând, analiza funcțională a LuxSCS efectuată de Comisie nu poate fi acceptată. Comisia a subestimat funcțiile LuxSCS. În ceea ce privește activele necorporale, Comisia a omis să ia în considerare faptul că, atât în conformitate cu acordurile contractuale, cât și în practică, LuxSCS a pus la dispoziție active necorporale care nu aveau elemente comparabile pe piață și care, prin urmare, erau unice și de valoare. Potrivit versiunii relevante a liniilor directoare ale OCDE în prezenta cauză, acest element a fost, în principiu, suficient pentru a concluziona că LuxSCS nu poate fi considerată partea cea mai puțin complexă și, prin urmare, partea testată.

245 În orice caz, dacă ar trebui să se considere, astfel cum susține Comisia, că autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi trebuit să ia în considerare „funcțiile unice și de valoare”, trebuie să se constate că aceasta a ignorat faptul că LuxSCS a exploatat efectiv activele necorporale în cadrul tranzacției controlate analizate. Punerea la dispoziție a unor active necorporale de mare valoare a însemnat îndeplinirea unei funcții unice și de valoare în contextul acordului de licență (tranzacția controlată). Astfel cum rezultă de la punctele 203-242 de mai sus, LuxSCS a îndeplinit o serie de funcții în contextul tranzacției controlate, altele decât punerea la dispoziția LuxOpCo a activelor necorporale. Comisia a trecut cu vederea aceste funcții, care ar putea fi considerate unice și de valoare.

246 De asemenea, Comisia nu a ținut seama în mod corespunzător de faptul că, atât potrivit înțelegerilor contractuale, cât și în fapt, LuxSCS și-a asumat toate riscurile asociate acestor active și dezvoltării acestora în temeiul acordului de licență, indiferent dacă LuxSCS era ea însăși

controlată de entitățile americane și dacă LuxSCS a fost cea care a dezvoltat din punct de vedere tehnic activele necorporale sau dacă, cu contribuția financiară a LuxSCS, dezvoltările de proprietate intelectuală au fost rezultatul eforturilor tehnice ale entităților americane ATI și A 9. Procedând astfel, Comisia a minimizat de asemenea descrierea riscurilor asumate de LuxSCS.

247 În aceste condiții, nu se poate reproșa autorităților fiscale luxemburgheze că au considerat, precum autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003, că era corect, potrivit versiunii din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, să nu aleagă societatea LuxSCS ca parte testată.

248 În al doilea rând, în orice caz, chiar dacă s-ar accepta afirmația Comisiei potrivit căreia LuxSCS era un simplu deținător pasiv al activelor necorporale, și nu o societate care să fi îndeplinit funcții active în legătură cu acestea, trebuie să se constate că Comisia a considerat în mod eronat că LuxSCS ar fi trebuit să fie reținută ca parte testată.

249 Într-adevăr, trebuie reamintit faptul că, în general, partea testată este cea căreia i se poate aplica MMTN în modul cel mai fiabil și pentru care pot fi găsite cele mai fiabile elemente comparație.

250 În prezenta cauză, trebuie remarcat faptul că Comisia nu a demonstrat că a fost mai ușor să găsească societăți comparabile cu LuxSCS decât cu LuxOpCo și nici că reținerea societății LuxSCS ca entitate care să fie testată ar fi permis obținerea unor date comparative mai fiabile.

251 Astfel cum reiese din considerentul (557) al deciziei atacate, Comisia ar fi trebuit să admită, atunci când a căutat marja adecvată pentru redevență, că nu existau elemente comparabile pentru LuxSCS.

252 Rezultă că trebuie admis argumentul Marelui Ducat al Luxemburgului și al Amazon potrivit căruia Comisia a considerat în mod eronat că LuxSCS ar trebui să fie reținută ca parte testată în scopul aplicării MMTN. În aceste condiții, considerațiile de mai sus sunt suficiente pentru a admite în totalitate argumentul invocat de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon în ceea ce privește constatarea primară a Comisiei privind existența avantajului, fără a fi necesar să se efectueze o analiză funcțională a LuxOpCo sau să se stabilească dacă Comisia a fost justificată să respingă CUP.

253 Cu toate acestea, din motive de exhaustivitate, trebuie precizat că aprecierile Comisiei cu privire la existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE trebuie de asemenea respinse și pentru alte motive decât cele referitoare la alegerea părții testate și la analiza funcțională a LuxSCS, astfel cum au fost prezentate anterior. Astfel, chiar dacă ar trebui acceptată concluzia nejustificată a Comisiei potrivit căreia LuxSCS ar fi fost partea testată, argumentele Marelui Ducat al Luxemburgului și ale Amazon ar trebui totuși acceptate, din următoarele motive.

ii) Cu privire la remunerația calculată de Comisie pentru LuxSCS pe baza faptului că aceasta era partea testată

254 În considerentele (550)-(560) ale deciziei atacate, Comisia a încercat să facă propria aplicare a MMTN prin reținerea societății LuxSCS ca parte testată. În finalul analizei sale, în considerentul (559) al deciziei atacate, Comisia a concluzionat că „remunerați[a] în condiții de concurență deplină” pentru LuxSCS în temeiul acordului de licență ar trebui să fie egală cu suma a două componente, și anume, pe de o parte, contribuțiile participative și costurile aferente APC suportate de LuxSCS și, pe de altă parte, costurile de exploatare generale suportate direct de

LuxSCS pentru a asigura funcțiile legate de menținerea dreptului său legal asupra activelor necorporale (denumite în continuare „costuri de întreținere”), majorate cu 5 % (denumite în continuare „remunerația societății LuxSCS”). Este important de remarcat în acest sens că remunerația societății LuxSCS corespunde de fapt comisionului care, conform Comisiei, ar fi trebuit perceput de LuxSCS de la LuxOpCo.

255 Prin intermediul celei de a doua obiecțiuni din cel de al doilea aspect al primului motiv și prin intermediul celui de al treilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17, precum și prin intermediul celui de al patrulea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin în esență că, chiar dacă ar trebui să se admită că LuxSCS ar putea fi considerată ca fiind testată în cadrul metodei MMTN (ceea ce nu este cazul), Comisia a săvârșit alte erori în aplicarea MMTN. Într-adevăr, calculul efectuat de Comisie pentru a determina „remunerația în condiții de concurență deplină” pentru LuxSCS, și anume onorariul plătit de LuxOpCo către LuxSCS, nu ar fi convingător.

256 Această argumentație trebuie abordată în lumina celor două componente identificate de Comisie (a se vedea punctul 254 de mai sus).

– Cu privire la prima componentă a redevenței datorate societății LuxSCS (contribuții participative și costuri aferente APC)

257 În ceea ce privește prima componentă a redevenței datorate societății LuxSCS (a se vedea punctul 254 de mai sus), Marele Ducat al Luxemburgului susține, în cadrul primei obiecțiuni din a doilea aspect al primului motiv, că redevența plătită de LuxOpCo către LuxSCS ar trebui să reflecte nu numai costurile de dezvoltare, ci și valoarea activelor necorporale. Această valoare ar fi decuplabilă de costurile menționate și, prin urmare, de plățile efectuate de LuxSCS aferente APC. La punctul 73 din cererea introductivă și la punctele 32 și următoarele din replica în cauza T-318/18, Amazon invocă în esență aceeași critică. În plus, potrivit Marelui Ducat al Luxemburgului, costurile aferente APC și contribuțiilor participative, care ar fi constituit contrapartida punerii la dispoziție de către LuxSCS a activelor necorporale prin intermediul acordului de licență, ar fi trebuit incluse în costurile cărora li se aplică o marjă.

258 Comisia respinge aceste argumente.

259 Aceasta susține că scopul unui acord de repartizare a costurilor precum APC îl constituie împărțirea costurilor de dezvoltare a activelor necorporale, iar nu obținerea unui profit operațional din activitățile europene. Astfel, ATI și A 9 nu ar trebui să obțină nicio parte din profiturile obținute din activitățile comerciale în Europa, în afară de rambursarea contribuțiilor participative și costurilor aferente APC. Prin urmare, decizia atacată a stabilit în mod corect că remunerația LuxSCS include rambursarea plăților participative și a costurilor de dezvoltare a APC. În acest context, Comisia reamintește că, în opinia sa, motivul existenței LuxSCS a fost unul pur fiscal. Acordul de licență nu ar fi fost încheiat direct între entitățile americane și LuxOpCo, ci între LuxSCS și LuxOpCo, pentru a evita ca redevențele să fie supuse impozitării în Statele Unite. Dacă LuxSCS nu ar fi existat, ATI și A 9 ar fi încheiat un acord de împărțire a costurilor cu LuxOpCo (nu un acord de licență), astfel încât numai LuxOpCo ar fi trebuit să efectueze plățile. În plus, activitatea LuxSCS s-ar fi limitat la simpla deținere de active necorporale. LuxSCS nu ar fi exercitat ea însăși în mod direct funcții de dezvoltare a proprietății intelectuale și, prin urmare, nu ar fi trebuit să primească nicio remunerație în acest sens. Aceasta nu ar fi jucat niciun rol în utilizarea sau dezvoltarea activelor necorporale și nici nu ar fi exercitat vreun control asupra acestor funcții de dezvoltare și a riscurilor aferente. Potrivit Comisiei, nu ar

trebui, prin urmare, să se aplice nicio marjă asupra contribuțiilor participative și a costurilor aferente APC, întrucât acestea sunt doar costuri transferate de LuxSCS către LuxOpCo, iar LuxSCS nu îndeplinește nicio funcție în legătură cu activele necorporale. Dimpotrivă, remunerația LuxSCS ar fi trebuit să reflecte faptul că funcțiile și riscurile atribuite LuxSCS aferente APC au fost de fapt suportate de LuxOpCo. În orice caz, Comisia nu ar fi ignorat în analiza sa funcțională faptul că LuxSCS era proprietarul legal al activelor necorporale.

260 Cu titlu preliminar, trebuie remarcat de la bun început că exercițiul care constă în analiza aspectului dacă o redevență precum cea în discuție în prezenta cauză corespunde unui rezultat al pieței presupune, potrivit versiunii din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, că trebuie să se ia în considerare valoarea activelor necorporale, și nu costurile de dezvoltare și de perfecționare a acestora. Într-adevăr, la punctul 6.27 din liniile directoare ale OCDE se precizează că, deși costurile de dezvoltare a activelor necorporale pot fi luate în considerare pentru a determina comparabilitatea sau valoarea relativă a contribuției diferitelor părți la o tranzacție, nu există o legătură necesară între aceste costuri și valoarea activelor necorporale. În special, valoarea echitabilă efectivă a unei active necorporale nu este adesea măsurabilă prin raportare la cheltuielile suportate pentru dezvoltarea și întreținerea activei necorporale. Astfel cum se menționează la punctul 6.2 din liniile directoare, „activele necorporale” pot avea o valoare considerabilă chiar dacă nu au o valoare contabilă în bilanțul societății. În sfârșit, după cum rezultă în mod clar de la punctele 1.22 și 6.27 din liniile directoare, este vorba în această privință de așa-numita „valoare de piață” sau „valoare comercială”. De asemenea, trebuie remarcat faptul că această valoare poate fi supusă unor fluctuații în timp.

261 În prezenta cauză, se pune întrebarea dacă prima componentă a remunerației societății LuxSCS, astfel cum a fost calculată de Comisie în decizia atacată, și anume, în primul rând, contribuțiile participative fără marjă și, în al doilea rând, costurile aferente APC tot fără marjă, reflectă în mod efectiv valoarea activelor necorporale acordate sub licență societății LuxOpCo.

262 În primul rând, se poate considera, cu siguranță, că contribuțiile participative efectuate de LuxSCS către entitățile americane în schimbul transferului de proprietate asupra unei părți din activele necorporale preexistente și a unei licențe pentru restul activelor necorporale preexistente (a se vedea punctul 4 de mai sus), reflectă valoarea activelor necorporale la momentul încheierii acordului de intrare, și anume în anul 2005.

263 Într-adevăr, chiar dacă cuantumul contribuțiilor participative nu este un preț care a fost negociat liber pe piață, acesta reprezintă, astfel cum arată Amazon la punctul 73 din cererea introductivă din cauza T-318/18, prețul plătit pentru achiziționarea de active necorporale preexistente în anul 2005. O astfel de plată, spre deosebire de costurile de dezvoltare, este probabil să reflecte valoarea activelor necorporale care fac obiectul transferului de proprietate, și anume activele necorporale preexistente în anul 2005.

264 Cu toate acestea, trebuie subliniat faptul că, astfel cum a afirmat în special Marele Ducat al Luxemburgului, fără a fi contrazis în această privință de Comisie, în perioada relevantă, valoarea activelor necorporale a crescut în mod semnificativ ca urmare a inovațiilor continue în materie de tehnologie dezvoltate în special de entitățile americane prin Amazon US, precum și a dezvoltării notorietății mărcii Amazon și, prin urmare, a activelor necorporale legate de comercializare în Europa și în lume. Simpla adăugare a costurilor de dezvoltare fără marjă (plăți aferente APC) la prețul plătit pentru activele necorporale preexistente (contribuțiile participative), efectuată de Comisie în considerentul (555) al deciziei atacate, nu ține seama de faptul că, în speță, valoarea activelor necorporale preexistente a crescut în perioada relevantă, în

măsura în care aceste active au fost dezvoltate și îmbunătățite treptat de entitățile americane și parțial înlocuite. Simpla transmitere a plății aferente contribuțiilor participative, invocată de Comisie, care poate fi acceptată ca fiind valoarea inițială a activelor necorporale în anul 2005, nu reflectă valoarea de piață a acestor active necorporale pe parcursul întregii perioade luate în considerare.

265 În plus, Comisia a considerat în mod eronat că plățile efectuate de LuxSCS în temeiul acordului de intrare puteau fi transferate către LuxOpCo fără aplicarea unei marje. Absența unei marje nu reflectă ceea ce ar fi acceptat părți independente într-o tranzacție pe o piață liberă și, prin urmare, constituie o eroare în calculul remunerației societății LuxSCS. Într-adevăr, este rezonabil să se considere și reiese în mod clar din cuprinsul punctului 6.14 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE că părțile independente care operează pe piață caută să obțină profituri din punerea la dispoziție a activelor lor. Prin urmare, aplicarea unei marje la calculul unei remunerații precum cea în cauză pare a fi o practică obișnuită pe piață. Or, astfel cum susține Amazon la punctul 98 din cererea introductivă din cauza T-318/18, dacă Comisia ar fi analizat opțiunile de care dispunea LuxSCS, astfel cum se recomandă la punctul 6.14 menționat anterior, aceasta ar fi putut constata că în Europa existau numeroși operatori de activități de comerț electronic, astfel încât LuxSCS ar fi fost în măsură să evalueze activele necorporale în plus față de costurile de dezvoltare a acestora.

266 În continuare, în al doilea rând, în ceea ce privește plățile aferente APC, trebuie remarcat faptul că, astfel cum s-a explicat mai sus, punctul 6.27 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE prevede că, deși costurile de dezvoltare a activelor necorporale pot fi luate în considerare în scopul determinării comparabilității sau a valorii relative a contribuției diferitelor părți la o tranzacție, nu există o legătură necesară între costurile de dezvoltare și valoarea activelor necorporale. Simpla transmitere a plății aferente APC sugerată de Comisie reprezintă doar rambursarea costurilor pe care LuxSCS trebuie să le suporte pentru dezvoltarea activelor necorporale și nu reflectă valoarea activelor necorporale îmbunătățite. Rambursarea exclusivă a costurilor de dezvoltare, fără aplicarea unei marje, este o abordare care nu corespunde unui rezultat de piață.

267 În acest context, trebuie reamintit că obiectul tranzacției controlate analizate de Comisie este acordarea de licențe pentru activele necorporale de către LuxSCS societății LuxOpCo, fiind amintit că LuxSCS a fost parte la APC. Este cert că ATI și A 9 au îndeplinit funcții de dezvoltare a unei părți din activele necorporale. Cu toate acestea, argumentul Comisiei potrivit căruia ATI și A 9 au fost „remunerate” prin plățile aferente APC pentru aceste funcții reflectă o înțelegere greșită a APC de către Comisie. Rezultă în mod clar din cuprinsul punctului 4.3 din APC că plățile aferente APC efectuate de LuxSCS au fost calculate exclusiv ca procent din costurile de dezvoltare suportate de părțile la APC. Desigur, participarea societății LuxSCS din costurile de dezvoltare este proporțională cu profiturile realizate de entitățile deținute de LuxSCS și, prin urmare, de LuxOpCo, în comparație cu profiturile realizate de ATI și A 9. Nu este mai puțin adevărat că plățile aferente APC corespund astfel unei fracțiuni din costurile de dezvoltare a activelor necorporale dezvoltate în cadrul APC și puse la dispoziția LuxOpCo în conformitate cu acordul de licență și, prin urmare, nu reflectă valoarea de piață a acestor active necorporale. Or, aceasta este valoarea pe care ar trebui să o reflecte o redevență în condiții de concurență deplină în temeiul acordului de licență.

268 Având în vedere cele menționate anterior, împrejurarea că LuxSCS nu a îndeplinit ea însăși în mod direct funcțiile de dezvoltare nu pune în discuție constatarea potrivit căreia valoarea redevenței plătite de LuxOpCO trebuie să reflecte valoarea activelor necorporale.

269 În consecință, nu era adecvat ca Comisia să afirme că remunerația LuxSCS ar putea fi calculată pe baza unui simplu transfer al costurilor de dezvoltare a activelor necorporale.

270 Concluzia menționată la punctul 269 de mai sus nu este repusă în discuție de celelalte argumente ale Comisiei.

271 În primul rând, Comisia a susținut că LuxSCS a fost doar un simplu intermediar și că aceasta a transferat pur și simplu către LuxOpCo costurile suportate în legătură cu contribuțiile participative și APC, iar apoi a transferat către A 9 și ATI o parte din redevența primită de la LuxOpCo în temeiul acordului de licență până la concurența acestor costuri. Diferența dintre sumele încasate în cadrul redevențelor și plățile aferente APC efectuate a fost atribuită LuxSCS și ulterior a fost transferată eventual de partenerii săi, fără ca LuxSCS să fi îndeplinit vreo funcție care să justifice atribuirea acestor sume.

272 Cu toate acestea, chiar dacă s-ar considera că LuxSCS a fost doar un simplu intermediar, și anume că aceasta a fost un interpus între LuxOpCo și entitățile americane ATI și A 9, care nu a îndeplinit nicio funcție de dezvoltare, rămâne faptul că valoarea redevenței pe care LuxOpCo ar fi trebuit să o plătească și, prin urmare, remunerația LuxSCS ar fi trebuit să reflecte valoarea de piață a activelor necorporale puse la dispoziție în temeiul acordului de licență. Or, simpla transmitere a plății aferente APC, invocată de Comisie, corespunde doar rambursării costurilor pe care LuxSCS a trebuit să le suporte pentru dezvoltarea activelor necorporale și nu reflectă valoarea de piață a acestor active necorporale.

273 În cazul în care, prin intermediul argumentelor menționate la punctul 271 de mai sus, Comisia intenționează să susțină că baza impozabilă a LuxOpCo a fost redusă ca urmare a interpunerii LuxSCS între LuxOpCo și entitățile americane ATI și A 9 și ca urmare a încheierii acordului de licență cu LuxSCS, spre deosebire de încheierea unui acord de licență cu entitățile menționate, trebuie remarcat faptul că, în decizia atacată, Comisia nu s-a bazat pe un astfel de raționament pentru a demonstra existența unui avantaj în favoarea LuxOpCo.

274 În plus, nu s-a stabilit că, în cazul în care acordul de licență ar fi fost încheiat de LuxOpCO în mod direct cu entitățile americane, fără ca LuxSCS să se interpună între aceste societăți, cuantumul unei redevențe plătite entităților menționate ar fi fost diferit de cuantumul redevenței datorate societății LuxSCS.

275 În al doilea rând, concluzia menționată la punctul 269 de mai sus nu este repusă în discuție de argumentul invocat de Comisie în ședință potrivit căruia APC ar fi putut fi încheiat direct cu LuxOpCo.

276 În această privință, trebuie remarcat faptul că raționamentul potrivit căruia, în cazul în care nu ar fi existat societatea LuxSCS, ar fi fost încheiat un acord de împărțire a costurilor cu LuxOpCo este unul pur ipotetic și ține, de fapt, de domeniul speculației.

277 În plus, în decizia atacată, Comisia nu și-a întemeiat raționamentul pe faptul că LuxOpCo ar fi putut sau ar fi trebuit să fie în mod direct o parte la APC. Într-adevăr, trebuie observat că Comisia nu a repus în discuție în niciun loc din decizia atacată existența LuxSCS ca atare și nici validitatea, în temeiul dreptului luxemburghez, a aranjamentului rezultat din încheierea APC și a acordului de licență, pentru motivul că acest aranjament ar fi permis reducerea sarcinii fiscale a LuxOpCo. Astfel, Comisia a contestat numai valoarea redevenței datorate de LuxOpCo societății LuxSCS.

278 În al treilea rând, concluzia menționată la punctul 269 de mai sus nu este repusă în discuție de argumentul invocat de Comisie în ședință potrivit căruia LuxSCS ar fi fost creată exclusiv în scopuri fiscale.

279 Simplul fapt că o entitate aparținând unui grup de societăți a fost creată exclusiv în scopul optimizării fiscale și că aceasta primește o redevență pentru activele necorporale dezvoltate în cadrul grupului de societăți în cauză nu este suficient, ca atare, pentru a concluziona că a existat un avantaj fiscal în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE pentru entitatea obligată la plata redevenței și, prin urmare, nu demonstrează în mod necesar existența unui ajutor de stat în favoarea entității obligate la plata redevenței.

280 În prezenta cauză, este adevărat că tratamentul fiscal diferit al LuxSCS în Luxemburg (LuxSCS era „transparentă din punct de vedere fiscal în Luxemburg), și Statele Unite (LuxSCS nu era „transparentă din punct de vedere fiscal" în Statele Unite), se datorează unei „asimetrii hibride", și anume a unei diferențe între reglementările fiscale aplicabile în Luxemburg și în Statele Unite în ceea ce privește identificarea contribuabilului.

281 Cu toate acestea, astfel cum a subliniat Comisia însăși în nota de subsol 16 care însoțește punctul 13 din memoriul în apărare în cauza T-816/17, consecințele acestei asimetrii (neimpozitarea profiturilor) nu fac obiectul deciziei atacate. Prin urmare, întrebarea relevantă în contextul prezentei acțiuni nu este dacă rațiunea de a fi a LuxSCS este una pur fiscală și, în plus, nici dacă veniturile pe care aceasta le-a generat au fost impozitate în mod efectiv în Statele Unite în mâinile partenerilor săi, ci dacă LuxOpCo a plătit o redevență al cărei cuantum a fost supraevaluat și dacă, în consecință, remunerația LuxOpCo și, prin urmare, baza impozabilă a acesteia au fost reduse în mod artificial.

282 În al patrulea rând, concluzia menționată la punctul 269 de mai sus nu este repusă în discuție de afirmația făcută de Comisie în ședință, presupunând că aceasta ar fi adevărată, potrivit căreia LuxSCS ar fi fost o societate „fictivă".

283 În această privință, trebuie remarcat faptul că LuxSCS a avut într-adevăr o existență juridică, pe care Comisia nu o repune în discuție. LuxSCS a fost înființată în Luxemburg și a fost înscrisă în registrul comerțului din Marele Ducat al Luxemburgului ca societate luxemburgheză.

284 Având în vedere menționate anterior, concluzia din considerentul (555) al deciziei atacate potrivit căreia prima componentă a „remunerației" LuxSCS ar fi trebuit să constea în „refacturarea costurilor transferate pe care aceasta le-a suportat în temeiul acordului de contribuții participative și al APC (și anume contribuțiile participative și costurile aferente APC)" este eronată, întrucât o astfel de redevență nu corespunde unui rezultat de piață. Această eroare în aplicarea MMTN este suficientă de asemenea pentru a considera că nu poate fi menținută constatarea primară a Comisiei privind existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Cu toate acestea, este oportun să se continue examinarea argumentelor părților după cum urmează.

– *Cu privire la cea de a doua componentă a remunerației LuxSCS (costuri de întreținere)*

285 În ceea ce privește cea de a doua componentă a remunerației LuxSCS (a se vedea punctul 254 de mai sus), Marele Ducat al Luxemburgului consideră că aprecierea prezentată în considerentul (555) al deciziei atacate, și anume teza potrivit căreia „LuxSCS ar trebui să fie remunerată pe baza unei marje asupra bazei de costuri formate exclusiv din costurile suportate pentru servicii externe

achiziționate pentru a-și menține dreptul de proprietate asupra activelor necorporale”, este eronată. În această privință, Marele Ducat al Luxemburgului susține că Comisia a greșit atunci când a stabilit marja de „concurență deplină” la 5 % din costurile externe pe baza raportului FCPT. Mai exact, potrivit Marelui Ducat al Luxemburgului, marja de 5 %, considerată ca fiind marja „de concurență deplină”, este arbitrară, la fel precum analiza sumară pe care se bazează această marjă. Raportul FCPT se bazează pe o analiză a practicilor observate de autoritățile fiscale din statele membre, și nu pe o analiză a practicii Luxemburgului în legătură cu articolul 164 alineatul 3 din LIR. În afară de faptul că nu are nicio valoare în dreptul luxemburghez și că a fost adoptat ulterior soluției fiscale anticipate contestate și, prin urmare, nu era disponibil la momentul adoptării acestei soluții, raportul FCPT ar face referire la marje constatate în cadrul unor tranzacții intragrup și nu ar putea fi utilizat ca bază pentru determinarea unei marje în condiții de concurență deplină, adică a marjei corespunzătoare unor condiții existente pe piața liberă.

286 Comisia contestă aceste argumente.

287 Aceasta subliniază că a doua componentă a redevenței datorate de LuxOpCo către LuxSCS reprezintă o parte minimă a acesteia, astfel încât nu are cu adevărat niciun impact asupra „remunerației” societății LuxSCS calculate de Comisie. Potrivit Comisiei, în acest caz, nu a fost necesar să se efectueze o analiză adecvată a prețurilor de transfer și să se determine care ar fi trebuit să fie valoarea exactă a remunerației societății LuxOpCo. În schimb, raportul FCPT ar putea fi utilizat ca „zonă de siguranță” și ar permite stabilirea valorii tranzacțiilor intragrup de valoare redusă pentru care efectuarea unei analize corespunzătoare a prețurilor de transfer ar fi prea costisitoare și ar necesita prea mult timp. Marele Ducat al Luxemburgului este membru al Forumului comun pentru prețurile de transfer, iar raportul FCPT se bazează și pe practica luxemburgheză. În cazul în care marjele constatate în raportul FCPT au fost observate pentru tranzacțiile intragrup, acestea sunt, potrivit Comisiei, marje acceptate în general de administrațiile fiscale, în sensul că reflectă rentabilitatea întreprinderilor în condiții de piață. În sfârșit, Comisia remarcă faptul că raportul FCPT, deși datează din anul 2010, se bazează pe date referitoare la perioada cuprinsă între anii 1999-2007, adăugând că aceste date pot fi utilizate, întrucât soluția fiscală anticipată contestată a fost pusă în aplicare abia din anul 2006.

288 Ca o observație preliminară, după cum s-a explicat la punctul 254 de mai sus, cea de a doua componentă a „remunerației” LuxSCS, astfel cum a fost calculată de Comisie, corespunde costurilor care ar putea fi descrise ca fiind „costuri de întreținere”, majorate cu 5 %. Această rentabilitate de 5 % a fost reținută de Comisie pe baza raportului FCPT, în măsura în care este vorba despre rata de rentabilitate cel mai des observată pentru prețurile de transfer, în legătură cu serviciile intragrup cu valoare adăugată redusă.

289 Astfel cum susțin Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, abordarea adoptată de Comisie este problematică din mai multe puncte de vedere.

290 În primul rând, Comisia însăși a recunoscut, în considerentul (557) al deciziei atacate, că nu existau elemente comparabile pentru a evalua remunerația societății LuxSCS pentru funcțiile sale corespunzătoare menținerii proprietății sale asupra activelor necorporale.

291 Or, conform punctului 3.26 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, în cazul aplicării MMTN, „marja netă obținută de contribuabil în temeiul unei tranzacții controlate […] ar trebui, în mod teoretic, să fie stabilită prin raportare la marja netă pe care același contribuabil o obține în temeiul unor tranzacții comparabile pe piața liberă”. Absența unei tranzacții comparabile ar fi trebuit să determine Comisia să nu aplice MMTN în cazul societății LuxSCS.

292 Desigur, abordarea Comisiei de a utiliza raportul FCPT în loc să efectueze propria evaluare a comparabilității, precum și propria analiză a marjelor nete comparabile existente pe piață nu este incompatibilă cu normele de aplicare a MMTN, astfel cum rezultă acestea din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE. Într-adevăr, pe de o parte, astfel cum rezultă în special din cuprinsul punctelor 3.29 și 3.30 din liniile directoare menționate, este bine-cunoscut faptul că este dificil să se găsească informații suficient de specifice privind marjele nete existente pe piața liberă și parametrii frecvent utilizați pe piața liberă ca indicatori de profit. Pe de altă parte, forma și natura surselor de informații utilizate în acest scop sunt, ca atare, irelevante. În cazul în care există o publicație privind indicatorii de profit sau marjele nete într-un anumit domeniu de activitate economică, această publicație poate, în principiu, să fie utilizată, fără a fi necesar, cu toate acestea, să fie vorba neapărat de o „zonă de siguranță”, precum cea la care face referire Comisia în argumentația sa de la punctul 287 de mai sus.

293 Cu toate acestea, utilizarea unui astfel de raport poate fi acceptată numai dacă datele conținute în acesta sunt relevante și fiabile. În special, un astfel de raport ar trebui, cel puțin, să conțină date care se referă la tranzacții comparabile cu tranzacția controlată, precum și la funcții comparabile cu cele ale entității testate, astfel încât comparația să fie într-adevăr fiabilă.

294 În prezenta cauză, trebuie remarcat faptul că marja reținută de Comisie pe baza raportului FCPT corespunde marjei observate în general, potrivit autorilor acestui raport, pentru anumite „servicii intragrup cu valoare adăugată redusă”. Or, LuxSCS nu a furnizat astfel de servicii. Funcțiile legate de menținerea proprietății sale de active necorporale nu pot fi asimilate în fapt cu prestarea unui serviciu intragrup cu „valoare adăugată redusă”. Rezultă că, deși, în principiu, utilizarea raportului FCPT nu ridică dificultăți metodologice, nu este mai puțin adevărat că informațiile conținute în acest raport nu aveau nicio legătură cu funcțiile societății LuxSCS în contextul tranzacției controlate în discuție în prezenta cauză, și anume acordul de licență.

295 Având în vedere considerațiile prezentate la punctele 257-292 de mai sus, trebuie admisă argumentația invocată de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, potrivit căreia Comisia ar fi săvârșit erori în analiza funcțională a LuxSCS, fapt care ar fi avut un impact asupra concluziei sale privind alegerea LuxSCS ca parte testată în contextul aplicării MMTN. De asemenea, Comisia a săvârșit o eroare în determinarea marjei nete adecvate aplicabile tranzacției controlate în prezenta cauză.

3) Concluzie privind constatarea primară

296 În lumina acestor diferite considerații, trebuie să se admită argumentația Marelui Ducat al Luxemburgului și a Amazon prin care se contestă constatarea primară a existenței unui avantaj. Pe de o parte, Comisia a considerat în mod eronat că LuxSCS ar trebui să fie reținută ca parte testată. Pe de altă parte, calculul „remunerației societății LuxSCS”, efectuat de Comisie pe baza premisei potrivit căreia LuxSCS ar trebui să fie partea testată, este afectată de numeroase erori și nu poate fi considerată suficient de fiabilă și nici capabilă să conducă la un rezultat în condiții de concurență deplină. În măsura în care metoda de calcul utilizată de Comisie trebuie respinsă, această metodă nu poate servi drept bază pentru constatarea Comisiei potrivit căreia redevența

plătită de LuxOpCo către LuxSCS ar fi trebuit să fie mai mică decât redevența efectiv primită pe parcursul perioadei contestate, în conformitate cu soluția fiscală anticipată contestată. Prin urmare, elementele conținute în constatarea primară a unui avantaj nu permit să se stabilească faptul că sarcina fiscală a societății LuxOpCo a fost redusă în mod artificial ca urmare a unei supraevaluări a redevenței.

297 În consecință, trebuie admise prima și a doua obiecțiune din cadrul celui de al doilea aspect și cel de al treilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17, precum și motivele al doilea-al patrulea motiv din cauza T-318/18, potrivit cărora Comisia nu ar fi demonstrat existența unui avantaj în cadrul constatării sale primare, fără a fi necesară analiza celorlalte motive și argumente prin care se contestă constatarea primară.

3. Cu privire la motivele și argumentele prin care se contestă raționamentul secundar privind avantajul

298 În cadrul celei de a treia obiecțiuni din cel de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17 și în cadrul celui de al cincilea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă raționamentul secundar al Comisiei cu privire la existența unui avantaj fiscal în favoarea LuxOpCo.

299 Pentru a analiza în detaliu aceste motive, este necesar să se reamintească că, astfel cum s-a arătat la punctele 65-68 de mai sus, în cadrul raționamentului său secundar privind existența unui avantaj, Comisia a formulat trei constatări, potrivit cărora metoda prețurilor de transfer aprobată prin soluția fiscală anticipată contestată se bazează pe trei alegeri metodologice eronate.

300 În primul rând, prin intermediul primei sale constatări secundare [considerentele (565)-(569) ale deciziei atacate], Comisia a identificat o eroare în alegerea metodei prețurilor de transfer aprobate prin soluția fiscală anticipată în cauză. În acest sens, trebuie amintit că părțile sunt de acord cu faptul că metoda aplicată în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003 corespundea în realitate cu MMTN. În schimb, spre deosebire de ceea ce reiese din raportul propriu-zis privind prețurile de transfer din anul 2003, autorii acestui raport nu au ales și nici nu au aplicat efectiv metoda împărțirii profitului. Amazon a confirmat în răspunsurile sale la întrebările scrise că metoda prețurilor de transfer aprobată în soluția fiscală anticipată contestată a constat, în primul rând, în calcularea remunerației societății LuxOpCo în aplicarea MMTN și, în al doilea rând, în alocarea tuturor profiturilor reziduale către LuxSCS în scopul remunerării acesteia pentru activele necorporale. În plus, Comisia a menționat în considerentul (540) al deciziei atacate faptul că autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003 au utilizat de fapt metoda MMTN, iar nu metoda de împărțire a profitului în varianta analizei reziduale.

301 În susținerea primei sale constatări secundare, Comisia a precizat că, presupunând că LuxSCS ar fi îndeplinit într-adevăr funcții unice și de valoare, fapt pe care Comisia îl contestă, autoritățile fiscale luxemburgheze nu puteau să nu țină seama de faptul că LuxOpCo îndeplinea de asemenea funcții unice și de valoare în legătură cu proprietatea intelectuală și operațiunile comerciale ale grupului Amazon în Europa, iar nu funcții de gestionare de rutină. În consecință, Comisia a considerat că metoda de determinare utilizată în cadrul soluției fiscale anticipate contestate nu permitea să se ajungă la un rezultat fiabil și că metoda împărțirii profitului, cu o analiză a contribuțiilor, era mai adecvată. Or, potrivit Comisiei, în cazul în care ar fi fost utilizată această din urmă metodă, remunerația societății LuxOpCo și, în consecință, venitul impozabil al acesteia ar fi fost mai mari.

302 În continuare, în cadrul celei de a doua concluzii secundare [considerentele (570)-(574) ale deciziei atacate], Comisia a considerat că alegerea indicatorului de nivel al profitului aprobată în soluția fiscală anticipată contestată era greșită. Mai exact, aceasta a considerat că, chiar presupunând că analiza funcțională cuprinsă în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003 era corectă, prin acceptarea unei marje asupra cheltuielilor de exploatare, și nu asupra costurilor totale, soluția fiscală anticipată contestată a redus în mod necorespunzător venitul impozabil al LuxOpCo, conferindu-i astfel un avantaj economic.

303 În sfârșit, în cadrul celei de a treia constatări secundare [considerentele (574)-(578) ale deciziei atacate], Comisia a concluzionat că, în orice caz, includerea unui plafon în metodologia de stabilire a prețurilor pentru determinarea bazei de impozitare a LuxOpCo, astfel cum a fost susținută în decizia atacată, nu era oportună și nici justificată din punct de vedere economic. Potrivit Comisiei, în măsura în care a condus la o reducere a venitului impozabil al LuxOpCo pentru anii fiscali 2006, 2007, 2011, 2012 și 2013, includerea unui astfel de plafon a conferit un avantaj economic acestei societăți.

304 Trebuie remarcat faptul că fiecare dintre constatările secundare de la punctele 9.2.2.1-9.2.2.3 din decizia atacată este independentă față de celelalte. Prin urmare, fiecare dintre acestea poate stabili existența unui avantaj. Comisia a confirmat, atât în răspunsurile sale la întrebările scrise, cât și în ședință, că fiecare dintre constatările secundare susținea în mod independent și autonom constatarea existenței unui avantaj.

a) Observații preliminare cu privire la cele trei constatări secundare

305 În considerentul (564) al deciziei atacate, Comisia a precizat că scopul evaluării pe care a întreprins-o în secțiunea 9.2.2 referitoare la constatările secundare ale unui avantaj nu a fost acela de a stabili o remunerație în condiții de concurență deplină „precisă” pentru LuxOpCo, ci de a demonstra că soluția fiscală anticipată contestată conferea un avantaj economic societății LuxOpCo prin aprobarea unor opțiuni metodologice necorespunzătoare care au condus la o reducere a venitului său impozabil.

306 În această privință, în plus față de cele prezentate la punctele 123-126 de mai sus, este important să se clarifice, în lumina conținutului Hotărârii din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669), nivelul probatoriu care incumbă Comisiei în cadrul analizei existenței unui ajutor de stat în contextul unei măsuri fiscale precum soluția fiscală anticipată contestată.

307 În primul rând, la punctul 152 din Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669), Tribunalul a precizat că, atunci când Comisia aplică principiul concurenței depline pentru a verifica dacă profitul impozabil al unei întreprinderi integrate în aplicarea unei măsuri fiscale (primul factor de comparație) corespunde unei aproximări fiabile a unui profit impozabil stabilit în condiții de piață (al doilea factor de comparație), ea poate constata existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE numai cu condiția ca diferența dintre cei doi factori de comparație să depășească impreciziile inerente metodei aplicate pentru obținerea aproximării respective.

308 Rezultă că, pentru a demonstra că o decizie fiscală anticipată utilizată pentru a calcula remunerația unei întreprinderi conferă un avantaj economic, Comisia trebuie să demonstreze că această remunerație se abate de la rezultatul obținut în condiții de concurență deplină într-o asemenea măsură încât nu poate fi considerată ca fiind o remunerație care ar fi fost primită pe piață în condiții de concurență.

309 În continuare, la punctele 201 și 211 din Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669), Tribunalul a precizat că simpla nerespectare a cerințelor metodologice nu conduce în mod obligatoriu la o reducere a sarcinii fiscale. În plus, Comisia trebuie să demonstreze că erorile metodologice pe care le-a identificat în cadrul deciziei fiscale anticipate nu permit să se ajungă la o aproximare fiabilă a unui rezultat în condiții de concurență deplină și că ele au condus la o reducere a profitului impozabil. Astfel, Tribunalul a concluzionat că simpla constatare a unor erori în alegerea sau în aplicarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer nu era suficientă, în principiu, pentru a demonstra existența unui avantaj și, prin urmare, pentru a stabili existența unui ajutor de stat în sensul articolului 107 TFUE.

310 În această privință, este important de subliniat că, deși revine Comisiei sarcina de a demonstra în mod concret că eroarea metodologică a condus la o reducere a sarcinii fiscale a beneficiarului deciziei fiscale anticipate, Tribunalul nu a exclus ca, în anumite cazuri, o eroare metodologică să fie de natură să facă imposibilă obținerea unei aproximări a unui rezultat în condiții de concurență deplină și să conducă în mod necesar la o subevaluare a remunerației care ar fi trebuit să fie primită în condiții de piață.

311 O astfel de interpretare a Hotărârii din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669), reiese din utilizarea expresiei „în principiu” la punctele 201 și 211, precum și la punctul 212 din această hotărâre, la care se precizează că în această cauză Comisia nu a invocat niciun element care să îi permită să concluzioneze, fără a efectua o comparație cu rezultatul care ar fi fost obținut prin aplicarea metodei pe care o preconiza, că alegerea metodei avizate în soluția fiscală anticipată în cauză a condus în mod necesar la un rezultat prea scăzut.

312 Având în vedere cele menționate anterior și în lipsa oricărei comparații în decizia atacată între, pe de o parte, rezultatul care ar fi fost obținut prin aplicarea metodei prețurilor de transfer susținute de Comisie și, pe de altă parte, rezultatul obținut prin aplicarea soluției fiscale anticipate contestate, abordarea Comisiei, prezentată în considerentul (564) al deciziei atacate, prin care aceasta se limitează să identifice erori în analiza prețurilor de transfer, este, în principiu, insuficientă pentru a stabili că a existat în mod efectiv o reducere a sarcinii fiscale a societății LuxOpCo.

313 Cu toate acestea, este necesar să se verifice dacă, în pofida afirmației din considerentul (564) al deciziei atacate, raționamentul secundar al Comisiei cu privire la avantaj conține elemente concrete care să stabilească faptul că erorile din analiza prețurilor de transfer identificate de Comisie au condus la o reducere veritabilă a sarcinii fiscale a societății LuxOpCo.

b) Cu privire la prima constatare secundară referitoare la avantaj

314 În cadrul celei de a treia obiecțiuni din cel de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17 și al celui de al cincilea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă prima constatare secundară a Comisiei privind existența unui avantaj fiscal în favoarea

societății LuxOpCo (secțiunea 9.2.2.1 din decizia atacată). În esență, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă afirmația potrivit căreia metoda prețurilor de transfer promovată de Comisie, și anume metoda împărțirii profitului cu analiza contribuțiilor, era adecvată. Părțile menționate susțin că Comisia a concluzionat în mod eronat că LuxOpCo îndeplinea funcții unice și de valoare. Marele Ducat al Luxemburgului subliniază că Comisia nu a încercat, de altfel, să aplice ea însăși metoda împărțirii profitului.

315 Comisia contestă aceste argumente.

316 Potrivit Comisiei, decizia atacată a identificat în mod corect opțiuni metodologice inadecvate în ceea ce privește metoda de stabilire a prețurilor de transfer aprobată în soluția fiscală anticipată contestată. În opinia sa, chiar dacă se consideră că LuxSCS îndeplinea funcții unice și de valoare în legătură cu activele necorporale, acest lucru ar fi valabil și pentru LuxOpCo, astfel încât o stabilire a prețurilor de transfer bazată pe metoda de împărțire a profitului ar reprezenta o metodă mai adecvată de stabilire a prețurilor de transfer și ar conduce la o remunerație mai mare pentru LuxOpCo decât cea confirmată de soluția fiscală anticipată contestată.

317 În prezenta cauză, trebuie observat că, în considerentele (565)-(568) ale deciziei atacate, Comisia a precizat în esență că, chiar dacă ar fi acceptat punctul de vedere potrivit căruia LuxSCS îndeplinea funcții unice și de valoare în legătură cu activele necorporale, faptul că LuxOpCo a îndeplinit de asemenea astfel de funcții ar fi însemnat că, în speță, ar fi trebuit preferată metoda de împărțire a profitului, în varianta de analiză a contribuțiilor, față de metoda MMTN.

318 În această privință, trebuie clarificate două aspecte diferite.

319 În primul rând, Comisia a arătat în considerentul (565) al deciziei atacate că, departe de îndeplini în perioada relevantă funcții de gestionare „de rutină”, LuxOpCo a realizat o serie de funcții unice și de valoare în ceea ce privește activele necorporale și activitățile economice ale grupului Amazon la nivel european.

320 În acest context, trebuie subliniat de asemenea faptul că Comisia nu a constatat că unele dintre funcțiile LuxOpCo, astfel cum au fost identificate în cadrul propriei sale analize funcționale, ar fi putut fi descrise ca fiind curente sau de rutină și nici că astfel de funcții ar fi trebuit, în pofida caracterului lor de rutină, să facă obiectul unei remunerații suplimentare.

321 În al doilea rând, în considerentul (568) al deciziei atacate, Comisia a concluzionat că aplicarea analizei contribuției în cazul de față ar fi condus la o remunerație pentru LuxOpCo care corespunde tuturor funcțiilor, precum și activelor și riscurilor sale, astfel cum au fost analizate în secțiunea 9.2.1.2 din decizia atacată, și, prin urmare, la o remunerație mai mare decât cea aprobată prin soluția fiscală anticipată contestată. În acest fel, Comisia a considerat că aprobarea MMTN în cadrul soluției fiscale anticipate contestate ar fi condus la o reducere a venitului impozabil al LuxOpCo comparativ cu societățile al căror profit impozabil reflectă prețurile negociate pe piață. În special, astfel cum reiese din considerentul (566) al deciziei atacate, Comisia consideră că a fost inadecvat să se aprobe un acord privind prețurile de transfer conform căruia întregul profit rezidual generat de LuxOpCo peste [*confidențial*] % din cheltuielile de exploatare a fost repartizat societății LuxSCS.

322 În plus, rezultă din cuprinsul punctului 45 din răspunsurile Comisiei la întrebările scrise ale Tribunalului că, în opinia acesteia, remunerația LuxOpCo era „în mod necesar” mai mare în cazul aplicării metodei de împărțire a profitului, în varianta analizei contribuției, întrucât această metodă ar fi permis remunerarea funcțiilor unice și de valoare ale LuxOpCo.

323 Pe baza considerațiilor prezentate la punctele 316-322 de mai sus, este necesar să se examineze obiecțiile Marelui Ducat al Luxemburgului și ale Amazon cu privire la prima constatare secundară.

324 Astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 314 de mai sus, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon formulează trei obiecții, prin care urmăresc să conteste, în primul rând, afirmația potrivit căreia LuxOpCo ar fi îndeplinit funcții unice și de valoare, în al doilea rând, constatarea potrivit căreia soluția fiscală anticipată contestată a aprobat în mod eronat utilizarea MMTN și în prezenta cauză ar trebui utilizată metoda împărțirii profitului în varianta de analiză a contribuțiilor și, în al treilea rând, concluzia potrivit căreia utilizarea metodei împărțirii profitului în varianta de analiză a contribuțiilor ar fi condus „în mod necesar” la o remunerație mai importantă.

1) Cu privire la îndeplinirea de către LuxOpCo a unor așa-numite funcții „unice și de valoare”

325 În primul rând, trebuie remarcat faptul că prima constatare secundară se referă în mod expres la secțiunile 9.2.1.2.1 și 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 și 9.2.1.4 din decizia atacată, în care Comisia a efectuat propria analiză funcțională a LuxOpCo, și se bazează în mod direct pe constatările cuprinse în aceste secțiuni.

326 Constatările făcute în secțiunile 9.2.1.2.1 și 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 și 9.2.1.2.4 din decizia atacată, precum și constatarea că LuxOpCo a îndeplinit funcții unice și de valoare fac obiectul celei de a treia obiecțiuni din cel de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17 și al celui de al cincilea motiv care face referire la cel de al doilea și al treilea motiv din cauza T-318/18, prin care se contestă analiza funcțională a societății LuxOpCo efectuată de Comisie.

327 Este oportun să examinăm împreună toate argumentele Marelui Ducat al Luxemburgului și ale Amazon care contestă temeinicia analizei funcționale a Comisiei cu privire la societatea LuxOpCo și constatarea potrivit căreia LuxOpCo a îndeplinit funcții unice și de valoare.

328 În primul rând, potrivit Marelui Ducat al Luxemburgului și Amazon, LuxOpCo nu a avut funcții semnificative în legătură cu dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea și exploatarea activelor necorporale în Europa, ci a fost responsabilă doar de exploatarea întreprinderii. Într-adevăr, cea mai mare parte a dezvoltării, gestionării și îmbunătățirii activelor necorporale ar fi avut loc în Statele Unite.

329 În continuare, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin în esență că funcțiile LuxOpCo în legătură cu activitatea comercială a grupului Amazon în Europa constituiau contribuții de rutină, și nu contribuții unice și de valoare, în măsura în care acestea se bazau în mare parte pe activele necorporale puse la dispoziție de LuxSCS. Astfel, funcțiile LuxOpCo în legătură cu activitățile comerciale ale grupului Amazon în Europa s-ar fi limitat la funcții de gestionare.

330 În sfârșit, în ceea ce privește activele și riscurile asumate de LuxOpCo, Amazon susține că riscurile asociate operațiunilor comerciale ale LuxOpCo au fost gestionate și atenuate prin componenta tehnologie.

331 Comisia contestă aceste argumente.

332 În primul rând, aceasta susține în esență că LuxOpCo a fost cea care, cu sprijinul societăților europene afiliate, a îndeplinit toate funcțiile unice și de valoare relevante referitoare la cele trei componente ale activelor necorporale, și anume componenta tehnologie, datele privind clienții și marketingul.

333 În continuare, aceasta susține că funcțiile „umane” nu ar fi fost înlocuite de componenta tehnologie nici în stabilirea prețurilor, nici în relațiile grupului Amazon cu vânzătorii și clienții și nici în gestionarea stocurilor sau în deciziile privind stocurile. Comisia susține că faptul că LuxOpCo a utilizat activele necorporale în cadrul exercitării acestor funcții nu înseamnă că acestea din urmă nu pot fi considerate unice și de valoare.

334 În sfârșit, în ceea ce privește activele utilizate și riscurile asumate de LuxOpCo, pe de o parte, Comisia precizează că Marele Ducat al Luxemburgului nu a formulat nicio critică directă cu privire la considerentele deciziei atacate referitoare la aceste două elemente și, pe de altă parte, contestă argumentul Amazon potrivit căruia tehnologia ar fi permis gestionarea riscurilor societății LuxOpCo fără a fi necesară nicio intervenție umană.

335 Cu titlu preliminar, este important să se sublinieze că examinarea chestiunii dacă LuxOpCo îndeplinea într-adevăr „funcții unice și de valoare”, astfel cum susține Comisia, sau numai „funcții de rutină”, astfel cum susțin Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, trebuie efectuată în lumina conceptelor abordate la punctul 227 de mai sus. Noțiunea de „funcții unice și de valoare”, deși nu este menționată în mod explicit în versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, se opune noțiunii de „funcții de rutină”, care sunt funcții ce pot fi ușor de evaluat. Astfel cum s-a menționat la punctul 228 de mai sus, noțiunea de „funcție unică” se referă la situația în care nu există o funcție comparabilă pentru o anumită funcție. Noțiunea de „funcție de valoare” se referă în special la faptul că funcția în cauză permite generarea unor venituri semnificative.

336 În plus, trebuie remarcat de asemenea, în măsura în care Comisia și-a bazat în esență analiza funcțională a societății LuxOpCo pe declarațiile angajaților LuxOpCo din litigiul aflat pe rolul United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite) (denumite în continuare „mărturiile angajaților societății Amazon”), că în cererea introductivă din cauza T-816/17 Marele Ducat al Luxemburgului susține că aceste mărturii datează din anul 2014 și se referă la activitățile grupului Amazon între anii 2005 și 2014, astfel încât autoritățile luxemburgheze nu puteau în niciun caz să aibă cunoștință de aceste informații la momentul acordării soluției fiscale anticipate contestate.

337 În această privință, este necesar să se constate în primul rând că acest argument al Marelui Ducat al Luxemburgului contravine poziției pe care acesta a adoptat-o în răspunsurile sale la întrebările scrise ale Tribunalului. Într-adevăr, în ceea ce privește posibilitatea de a lua în considerare avizul Tribunalului Fiscal Federal din Statele Unite și raportul privind prețurile de transfer din anul 2017, Marele Ducat al Luxemburgului a declarat că, pentru a stabili dacă societatea LuxOpCo a beneficiat de un avantaj, este necesar să se analizeze care ar fi fost impozitul pe care aceasta ar fi trebuit să îl suporte în absența soluției fiscale anticipate contestate, ceea ce implică în mod necesar luarea în considerare a unor informații ulterioare acordării soluției fiscale anticipate contestate.

338 Este adevărat că în Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctele 247 și 250), Tribunalul a statuat că examinarea existenței unui avantaj conferit printr-un acord prealabil asupra prețurilor care fac obiectul deciziei atacate ar trebui efectuată în raport cu contextul perioadei în care acesta a fost încheiat. Cu toate acestea, Tribunalul și-a întemeiat această concluzie pe faptul că, în această cauză, măsura contestată de Comisie era doar acordul prealabil cu privire la preț.

339 În speță, trebuie să se constate că măsura autorităților luxemburgheze care face obiectul deciziei atacate nu este numai soluția fiscală anticipată contestată, adoptată în anul 2003 și prelungită ulterior în anii 2004 și 2010, ci și acceptarea ulterioară a declarației anuale a societății LuxOpCo pe baza acestei soluții, astfel încât informațiile referitoare la situația efectivă a LuxOpCo pe parcursul perioadei în cauză erau în mod necesar informații disponibile autorităților fiscale în momentul în care acestea au adoptat măsurile care fac obiectul soluției fiscale anticipate.

340 Rezultă că, în împrejurările din prezenta cauză, nu se poate reproșa Comisiei că și-a întemeiat analiza pe mărturiile angajaților societății Amazon. Prin urmare, aceste mărturii ar trebui luate în considerare în scopul evaluării obiecțiilor formulate de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon în ceea ce privește analiza funcțională a societății LuxOpCo.

i) Cu privire la funcțiile exercitate de LuxOpCo în ceea ce privește activele necorporale [secțiunea 9.2.1.2.1 și considerentele (449)-(472) ale deciziei atacate]

341 În general, părțile nu sunt de acord cu privire la aspectul dacă LuxOpCo a exercitat funcții „unice și de valoare” semnificative, în ceea ce privește activele necorporale. Potrivit Comisiei, acesta ar fi fost cazul, întrucât LuxOpCo ar fi fost responsabilă cu adaptarea componentei tehnologie la caracteristicile specifice ale pieței europene, cu dezvoltarea datelor cu privire la clienți și cu activitățile legate de activele de marketing.

342 În cadrul secțiunii 9.2.1.2.1 din decizia atacată, Comisia a considerat că, în temeiul acordului de licență, LuxOpCo a fost însărcinată cu funcții „unice și de valoare” în legătură cu activele necorporale. Potrivit Comisiei, aceste funcții includeau dezvoltarea, îmbunătățirea și gestionarea proprietății intelectuale în general, dar și la nivelul fiecăreia dintre cele trei componente ale activelor necorporale, și anume al componentei tehnologie, al datelor cu privire la clienți și al mărcii înregistrate, prin inovări tehnologice și de afaceri independente la nivel european, prin crearea și gestionarea datelor privind clienții și prin dezvoltarea și menținerea mărcii înregistrate. Astfel, în esență, potrivit Comisiei, LuxOpCo nu s-a limitat la a utiliza componenta tehnologie pentru a gestiona site-urile europene, ci a contribuit în mod activ la dezvoltarea, îmbunătățirea și gestionarea acesteia în perioada relevantă [considerentele (449), (450) și (465) ale deciziei contestate].

343 În primul rând, Comisia a arătat că LuxOpCo deținea o licență exclusivă și irevocabilă asupra activelor necorporale și, prin urmare, dreptul de a continua să dezvolte, să consolideze, să mențină și să protejeze aceste active necorporale, chiar dacă LuxSCS își păstra dreptul de proprietate asupra lucrărilor derivate create de LuxOpCo [considerentul (450) al deciziei atacate].

344 În al doilea rând, Comisia a constatat că, în general, LuxOpCo ar fi contribuit la dezvoltarea, menținerea și gestionarea activelor necorporale prin intermediul „EU IP Steering Committee” (Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune) [considerentele (452)-(455) ale deciziei atacate]. Potrivit Comisiei, Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune era un forum în care directorii LuxOpCo și ai ASE responsabili de activitățile comerciale

și privind tehnologia se reuneau pentru a discuta și a recomanda măsuri privind activele necorporale în Europa, astfel cum le-au fost prezentate de către juriștii grupului Amazon. Deciziile privind dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea și exploatarea activelor necorporale au fost luate efectiv de membrii LuxOpCo și ASE care fac parte din comitetul respectiv, în calitatea lor de administratori cu putere de luare a deciziilor responsabili de activitățile la nivel european ale grupului Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii [a se vedea considerentele (452)-(455) ale deciziei atacate].

345 În al treilea rând, Comisia a afirmat că LuxOpCo a contribuit la dezvoltarea componentei tehnologie [considerentele (466)-(472) ale deciziei atacate]. Aceasta a observat că, în mod cert, componenta tehnologie pusă la dispoziția LuxOpCo de către LuxSCS ar fi fost „tehnologia existentă a Amazon US”, astfel cum este „dezvoltată în mod permanent în SUA” [considerentele (456) și (461) ale deciziei atacate]. Cu toate acestea, în opinia Comisiei, mai multe funcții ale software-ului Amazon utilizat în SUA ar fi trebuit adaptate pentru a fi utilizate în Europa. În special, Comisia a explicat că, pentru succesul activităților comerciale ale Amazon în Europa, LuxOpCo ar fi dezvoltat, consolidat și gestionat această tehnologie americană cu sprijinul filialelor sale pe parcursul perioadei relevante [considerentele (456)-(460) ale deciziei atacate]. În plus, LuxOpCo și societățile afiliate locale din Uniune ar fi dezvoltat în mod specific tehnologii importante pentru a fi utilizate în activitățile de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european. Un exemplu de astfel de tehnologie ar fi fost „European Fulfilment Network” (rețeaua de distribuție europeană, EFN), o tehnologie care a permis punerea în comun a stocurilor grupului Amazon situate în diferite state membre și conectarea centrelor europene de onorare a comenzilor, astfel încât clienții din orice țară din Uniune să poată cumpăra produse de pe oricare dintre site-urile de internet naționale ale grupului Amazon din Europa [considerentele (462) și (463) ale deciziei atacate].

346 În al patrulea rând, în ceea ce privește datele privind clienții, Comisia a constatat că, deși LuxSCS deținea dreptul de proprietate asupra datelor privind clienții pentru site-urile internet europene, LuxOpCo a îndeplinit funcțiile active și critice în ceea ce privește dezvoltarea, îmbunătățirea și gestionarea datelor privind clienții pe parcursul perioadei relevante [considerentele (466)-(468) ale deciziei atacate]. În acest sens, aceasta a remarcat că LuxOpCo a colectat în mod activ aceste date ca un serviciu prestat pentru LuxSCS și trebuia să mențină și să asigure respectarea legislației aplicabile privind protecția datelor.

347 În al cincilea rând, în ceea ce privește componenta „marca comercială” [considerentele (469)-(470)], și anume mărcile comerciale ale Amazon, în măsura în care acestea au fost înregistrate în Uniune, Comisia a observat că, deși această marcă comercială era bine-cunoscută și că o recunoaștere a mărcii pe scară largă era un atu major în atragerea clienților, valoarea acestui nume de marcă avea o importanță secundară pentru buna executare a celor trei piloni în desfășurarea activității grupului Amazon la nivel european: gama de produse, prețul și accesibilitatea (denumiți în continuare „cei trei piloni”). Având în vedere că marca și reputația grupului Amazon s-ar fi bazat în mare măsură pe faptul că LuxOpCo și filialele sale locale din Uniune ar fi furnizat în mod constant servicii satisfăcătoare către clienți, ar trebui să se concluzioneze, în opinia Comisiei, că, în realitate, valoarea mărcii Amazon în Europa ar fi fost generată la nivelul LuxOpCo și al societăților sale afiliate locale din Uniune, iar nu la nivelul LuxSCS [considerentele (469) și (470) ale deciziei atacate]. În plus, activitățile de marketing ar fi fost asigurate de LuxOpCo și societățile sale afiliate locale din Uniune, pe baza unui know-how local [considerentul (472) al deciziei contestate].

348 În măsura în care Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă fiecare dintre cele cinci puncte din analiza Comisiei, argumentele referitoare la fiecare dintre aceste aspecte trebuie analizate separat.

349 Înainte de a efectua o astfel de analiză, trebuie remarcat, ca o observație preliminară, că Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu contestă faptul că LuxOpCo a îndeplinit anumite funcții în legătură cu dezvoltarea activelor necorporale și în special a tehnologiei, ci doar că LuxOpCo a jucat un rol semnificativ în dezvoltarea activelor necorporale și a îndeplinit astfel funcții unice și de valoare în legătură cu aceste active.

350 În susținerile lor, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon recunosc că LuxOpCo a îndeplinit funcții de dezvoltare pe care le descriu ca fiind „minime" sau că aceasta a jucat un rol care ar fi, cu toate acestea, unul „secundar" în crearea de valoare în ceea ce privește activele necorporale.

351 Prin urmare, rezultă că, chiar și potrivit declarațiilor Marelui Ducat al Luxemburgului și ale Amazon, LuxOpCo a exercitat funcții, chiar dacă numai cu caracter secundar, în legătură cu dezvoltarea activelor necorporale.

– *Cu privire la natura licenței acordate LuxOpCo [considerentul (450) al deciziei atacate]*

352 Astfel cum s-a menționat deja la punctul 343 de mai sus, pentru a demonstra importanța funcțiilor LuxOpCo în legătură cu dezvoltarea activelor necorporale, Comisia a insistat, în considerentul (450) al deciziei atacate, asupra faptului că LuxOpCo avea „un drept de a continua să dezvolte, să consolideze [și] să mențină […] activele necorporale pe întreaga durată a vieții acestora". În acest context, Comisia a afirmat la punctul 100 din memoriul în apărare în cauza T-816/17 că LuxOpCo avea „dreptul exclusiv de a continua să dezvolte, să consolideze și să mențină activele necorporale" ale Amazon.

353 Este adevărat că termenul „exclusiv" a fost utilizat la punctul 2.1 din acordul de licență pentru a descrie licența acordată societății LuxOpCo, care, în orice caz, nu acoperea decât teritoriul european. Punctul 2.1 litera (a) are următorul cuprins:

„Acordarea unei licențe exclusive de proprietate intelectuală

[LuxSCS] acordă în mod irevocabil [societății LuxOpCo], în temeiul tuturor drepturilor de proprietate intelectuală ale [societății LuxSCS] asupra sau care cuprind proprietatea intelectuală a [LuxSCS], existente în prezent sau în viitor, următorul drept unic și exclusiv și următoarea licență asupra proprietății intelectuale a [LuxSCS] pe durata [acordului de licență], […]"

354 Cu toate acestea, având în vedere acordurile contractuale dintre LuxSCS și entitățile americane, trebuie remarcat faptul că în practică LuxOpCo nu era singura entitate care avea dreptul de a consolida și dezvolta aceste active necorporale.

355 Într-adevăr, drepturile de care LuxOpCo a beneficiat în ceea ce privește dezvoltarea activelor necorporale în temeiul acordului de licență erau în mod necesar neexclusive, în măsura în care celelalte părți la APC, și anume ATI și A 9, au păstrat dreptul de a dezvolta, consolida și exploata componenta tehnologie. Faptul că celelalte părți la APC, și anume ATI și A 9, și-au păstrat dreptul de a dezvolta și consolida componenta tehnologie nu este, de altfel, contestat de Comisie.

356 În această privință, trebuie reamintit că drepturile obținute de LuxOpCo în temeiul acordului de licență nu se limitau la activele necorporale existente la momentul încheierii acestui acord, ci acopereau de asemenea toate activele necorporale viitoare, create ca urmare a eforturilor continue de dezvoltare, întreținere și consolidare desfășurate sub conducerea entităților americane ATI și A 9. Acest lucru demonstrează că LuxOpCo nu era singura entitate care avea dreptul să dezvolte și să consolideze activele necorporale care fac obiectul acordului de licență.

357 În plus, Comisia admite că activele, astfel cum au fost transferate către LuxSCS la 1 ianuarie 2005 în temeiul acordului de contribuții participative, au fost „înlocuite progresiv" cu active necorporale, dezvoltate și îmbunătățite ulterior, în temeiul APC, pe parcursul perioadei relevante. De asemenea, aceasta recunoaște că tehnologia deținută de LuxSCS și licențiată către LuxOpCo a fost dezvoltată de entitățile americane, în special de ATI și A 9.

358 Prin urmare, rezultă din cele menționate anterior că Comisia a considerat în mod eronat că LuxOpCo a beneficiat de un drept exclusiv de a dezvolta în continuare activele necorporale. Cu toate acestea, această constatare nu este suficientă pentru a invalida raționamentul Comisiei potrivit căruia LuxOpCo a îndeplinit funcții semnificative sau chiar unice și de valoare în legătură cu dezvoltarea activelor necorporale. Într-adevăr, faptul că LuxOpCo nu are un drept exclusiv de utilizare a activelor necorporale nu susține și nici nu contrazice afirmația Comisiei potrivit căreia LuxOpCo a îndeplinit funcții unice și de valoare în legătură cu dezvoltarea activelor necorporale.

– Cu privire la Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune [considerentele (452)-(455) ale deciziei atacate]

359 În esență, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă faptul că Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune a avut rolul pe care Comisia i l-a atribuit (a se vedea punctul 344 de mai sus). Potrivit acestora, acest comitet nu a luat nicio decizie cu privire la dezvoltarea sau consolidarea activelor necorporale. În plus, nu numai că majoritatea participanților la comitetul menționat ar fi aparținut personalului american, dar deciziile Comitetului Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune erau luate în realitate de angajați ai grupului Amazon din Statele Unite și în special de vicepreședintele responsabil cu proprietatea intelectuală.

360 Comisia contestă aceste argumente.

361 În considerentele (452) și (453) ale deciziei atacate, Comisia a explicat că Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune a fost înființat în scopul de a furniza orientări tehnice și comerciale cu privire la dezvoltarea și utilizarea proprietății intelectuale în Europa. Comisia a remarcat că, în conformitate cu „EU Policies and Procedures Manual" (manualul privind politicile și procedurile la nivelul Uniunii), pe de o parte, comitetul s-a reunit în special în scopul de a examina portofoliul de proprietate intelectuală al Amazon, precum și strategia comercială a societății în ceea ce privește dezvoltarea și utilizarea proprietății intelectuale. Pe de altă parte, acest comitet ar fi fost alcătuit în special din vicepreședintele responsabil de serviciile furnizate la nivelul Uniunii, directorul juridic pentru Uniune (angajat al LuxOpCo), consilierul Amazon în ceea ce privește proprietatea intelectuală și vicepreședintele responsabil de activitățile la nivel european.

362 În continuare, Comisia a precizat că faptul că era vorba doar despre un organ consultativ, astfel cum Amazon ar fi explicat în cadrul procedurii administrative, nu înseamnă că recomandările sale nu influențează dezvoltarea, menținerea și gestionarea activelor necorporale. Acesta a remarcat că, în realitate, Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune s-a reunit, în primul rând, pentru formularea recomandărilor cu privire la cereri pentru a proteja activele necorporale (și, prin urmare, drepturile exclusive ale LuxOpCo în temeiul acordului de licență încheiat între LuxSCS și LuxOpCo), în al doilea rând, pentru revizuirea stadiului în care se află procedurile judiciare în Europa referitoare la activele necorporale și, în al treilea rând, pentru furnizarea de cursuri de formare pentru angajații europeni în ceea ce privește utilizarea tehnologiilor și a altor active necorporale [a se vedea considerentul (454) al deciziei atacate].

363 În sfârșit, pe baza mărturiei vicepreședintelui responsabil pentru proprietatea intelectuală, angajat în Statele Unite, Comisia a concluzionat în sensul în care Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune a fost un forum în care directorii LuxOpCo s-au reunit pentru a discuta măsuri privind activele necorporale, astfel cum le-au fost prezentate de către avocații Amazon, și că deciziile privind dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea și exploatarea activelor necorporale au fost luate efectiv de membrii LuxOpCo și ASE care fac parte din comitetul respectiv, în calitatea lor de administratori cu putere de luare a deciziilor responsabili de activitățile Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european [considerentul (455) al deciziei atacate].

364 Din interpretarea considerentelor (452)-(455) ale deciziei atacate rezultă în mod clar că, în decizia atacată, Comisia nu a demonstrat că Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune a luat decizii semnificative cu privire la dezvoltarea sau consolidarea activelor necorporale.

365 În primul rând, Comisia recunoaște, în considerentele (452) și (453) ale deciziei atacate, că rolul Comitetului Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune era limitat, în măsura în care acesta se limita la furnizarea de „orientări tehnice și comerciale” și „asistență” în procesul de luare de deciziilor strategice în ceea ce privește dezvoltarea proprietății intelectuale deținute de LuxSCS sau încheierea mai multor acorduri de licență cu părți terțe.

366 În plus, potrivit manualului privind politicile și procedurile la nivelul Uniunii elaborat de Amazon, Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune nu avea puteri decizionale ca atare, ci era doar un organism menit să sprijine dezvoltarea și implementarea proprietății intelectuale în Europa. Într-adevăr, acest lucru este recunoscut în mod implicit de Comisie în considerentul (454) al deciziei atacate, atunci când se referă la „impactul” pe care „recomandările” acestui comitet l-au avut asupra dezvoltării, menținerii și gestionării activelor necorporale.

367 În continuare, rezultă din considerentul (454) al deciziei atacate (a se vedea punctul 362 de mai sus) și din mărturia vicepreședintelui responsabil pentru proprietatea intelectuală, angajat în Statele Unite, menționată în considerentul (455) al acestei decizii, că, în practică, Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune se limita la analiza chestiunilor referitoare la protecția și la menținerea drepturilor asupra activelor necorporale și că problema propriu-zisă a dezvoltării sau îmbunătățirii activelor necorporale nu era discutată în cadrul acestui comitet.

368 În sfârșit, în măsura în care Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune ar fi putut constitui un forum de discuții privind îmbunătățirea și dezvoltarea activelor necorporale, trebuie să se constate că deciziile referitoare la dezvoltarea activelor necorporale nu au fost

adoptate de acest comitet, ci, în principiu, de angajații grupului Amazon din Statele Unite și în special de vicepreședintele responsabil cu proprietatea intelectuală. Această declarație a Marelui Ducat al Luxemburgului nu a fost contestată de Comisie.

369 În plus, în ceea ce privește componența acestui comitet, contrar celor susținute de Comisie în pledoariile sale, angajații cu funcții de conducere în cadrul entităților americane, în special vicepreședintele Amazon US responsabil pentru proprietatea intelectuală, au făcut parte din Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune și chiar au prezidat reuniunile acestuia.

370 Rezultă din cele menționate anterior că constatările Comisiei cu privire la Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune nu susțin concluzia sa de la punctul (455) al deciziei atacate potrivit căreia deciziile privind dezvoltarea și îmbunătățirea activelor necorporale au fost adoptate de către personalul LuxOpCo și ASE din cadrul acestui comitet, în calitatea lor de administratori cu putere de luare a deciziilor responsabili de activitățile Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european.

371 Comisia a reușit să demonstreze cel mult faptul că LuxOpCo a îndeplinit funcții legate de gestionarea și protecția activelor necorporale și că angajații LuxOpCo au luat decizii cu privire la măsurile adecvate, precum depunerea unui brevet, pe baza recomandărilor discutate în cadrul Comitetului Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune.

372 Rezultă din cele de mai sus că afirmațiile Comisiei cu privire la Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune nu sunt suficiente pentru a stabili că LuxOpCo a îndeplinit funcții de dezvoltare a activelor necorporale care ar putea fi descrise ca fiind „unice și de valoare”.

– *Cu privire la funcțiile LuxOpCo referitoare la dezvoltarea componentei tehnologie*

373 În considerentul (449) al deciziei atacate, Comisia a arătat că funcțiile LuxOpCo au inclus dezvoltarea, îmbunătățirea și gestionarea componentei tehnologie.

374 În sprijinul acestei afirmații, Comisia a arătat mai întâi, în considerentul (456) al deciziei atacate, în esență că tehnologia dezvoltată în Statele Unite nu ar fi putut fi exploatată direct în Europa și că au fost necesare adaptări pentru a răspunde nevoilor specifice europene. Aceasta a explicat că dezvoltarea activităților comerciale ale grupului Amazon în Europa necesita o componentă tehnologie specifică (software diferit, adaptări locale).

375 În continuare, Comisia a subliniat că LuxOpCo dispunea de resursele tehnologice necesare pentru a desfășura activități de cercetare și dezvoltare. În special, aceasta a remarcat că aproximativ 60 de persoane ar fi îndeplinit funcții în domeniul tehnologiei, o echipă de „localizare” și traduceri ar fi îndeplinit funcții de personalizare a site-urilor internet europene, adaptându-le la preferințele locale, iar alte aproximativ 10 persoane ar fi fost angajate ca „Technical Program Manager” (administrator de programe tehnice), al căror rol era de a converti într-o descriere tehnică necesitățile de natură tehnologică identificate de echipele locale însărcinate cu vânzarea cu amănuntul. Potrivit Comisiei, acesta este procesul care ar fi permis dezvoltarea continuă a tehnologiei și adaptarea acesteia la piața locală.

376 În această privință, Comisia a recunoscut, desigur, în considerentul (461) al deciziei atacate, că resursele tehnice stabilite în cadrul LuxOpCo erau limitate. Cu toate acestea, aceasta a subliniat că, în realitate, valoarea unică a componentei tehnologie ar fi rezultat din know-how-ul la nivel local, din identificarea noilor necesități ale societății și din transpunerea lor în proiectul de software, iar nu din codificarea în sine.

377 În sfârșit, Comisia a indicat că LuxOpCo a contribuit de asemenea la dezvoltarea cataloagelor, a tehnologiei de traducere și a adaptărilor locale. Aceste sarcini ar fi fost îndeplinite de foste echipe ale societăților afiliate europene sau de noi angajați. În plus, Comisia a arătat că societățile afiliate locale din Uniune au jucat de asemenea un rol în dezvoltarea noii tehnologii specifice piețelor naționale europene.

378 Comisia a adăugat că, în special, LuxOpCo și societățile afiliate locale din Uniune ar fi contribuit la dezvoltarea rețelei EFN. Această tehnologie ar fi satisfăcut o nevoie specifică a întreprinderilor europene, permițând clienților europeni să cumpere articole de pe orice site european al grupului Amazon.

379 Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că LuxOpCo nu a exercitat nicio funcție semnificativă de dezvoltare, consolidare sau întreținere în legătură cu activele necorporale legate de componenta tehnologie. În special, acestea resping afirmațiile Comisiei potrivit cărora LuxOpCo a jucat un rol major în dezvoltarea rețelei EFN și susțin că tehnologia, deși specifică Europei, ar fi fost dezvoltată în Statele Unite și că LuxOpCo nu ar fi participat nici la conceperea, nici la crearea acesteia.

380 Comisia contestă aceste argumente și își menține poziția exprimată în considerentele (456)-(465) ale deciziei atacate, astfel cum a fost prezentată la punctele 373-378 de mai sus.

381 Cu titlu preliminar, trebuie remarcat faptul că, contrar celor sugerate de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, Comisia nu a afirmat în decizia atacată că LuxOpCo ar fi fost principalul dezvoltator al tehnologiei, fie la nivel mondial sau numai la nivel european, ci, astfel cum se arată în considerentele (449) și (465) ale deciziei atacate, că LuxOpCo a contribuit în mod activ la dezvoltarea, îmbunătățirea și gestionarea componentei tehnologie în perioada relevantă. De asemenea, Comisia nu contestă faptul că tehnologia a fost dezvoltată în mod continuu în Statele Unite.

382 În această privință, este adevărat că, astfel cum susțin Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, instrumentele tehnologice au fost dezvoltate în principal de entitățile americane și puse la dispoziția activităților europene în forma lor finală. În plus, software-ul utilizat de diferitele site-uri internet europene era comun.

383 Pe de o parte, rezultă din dosar că majoritatea deciziilor privind dezvoltarea activelor necorporale și prioritizarea proiectelor care trebuiau dezvoltate, inclusiv a tehnologiei specifice Europei, au fost luate în Statele Unite.

384 Pe de altă parte, este cert că majoritatea tehnicienilor și inginerilor care au contribuit la dezvoltarea componentei tehnologie se aflau în Statele Unite. Nu mai puțin de [*confidențial*] angajați ai grupului Amazon au contribuit la dezvoltarea activelor necorporale, dintre care peste [*confidențial*] au fost angajați în Statele Unite în locuri de muncă legate de componenta tehnologie în perioada relevantă. Comisia nu contestă aceste date. În plus, din documentele din

dosar și în special din diferitele mărturii ale angajaților grupului Amazon reiese că serviciile centrale și tehnicienii americani erau responsabili de dezvoltarea instrumentelor specifice pieței europene.

385 În continuare, în ceea ce privește contribuția LuxOpCo în ceea ce privește dezvoltarea componentei tehnologie, trebuie precizate următoarele.

386 În primul rând, Comisia a stabilit în mod corect că uneori sunt necesare adaptări pentru a pune în aplicare componenta tehnologie în Europa.

387 Într-adevăr, chiar dacă, astfel cum susțin Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, modelul de afaceri și componenta tehnologie care stă la baza acestuia sunt aceleași în Statele Unite și în Europa, rezultă din diferitele mărturii ale angajaților grupului Amazon furnizate de părți, în special din mărturia vicepreședintelui executiv responsabil cu activitățile internaționale de vânzare cu amănuntul, angajat în Statele Unite, că, din cauza particularităților pieței europene în raport cu cea americană, componenta tehnologie dezvoltată în Statele Unite nu putea fi întotdeauna utilizată ca atare pe site-urile europene. Astfel, pe lângă rețeaua EFN, o tehnologie dezvoltată special pentru activitățile europene ale grupului Amazon, au fost necesare adaptări sau „localizări”. Din documentele din dosar reiese în mod clar că aceste adaptări au inclus eforturi de traducere [*confidențial*].

388 În al doilea rând, rezultă din mărturiile angajaților grupului Amazon că, deși o mare parte din adaptarea componentei tehnologie la piața europeană a fost realizată în Statele Unite, în special în ceea ce privește lucrările de software, LuxOpCo a contribuit într-o anumită măsură la aceste adaptări.

389 Într-adevăr, astfel cum a confirmat Amazon în cererea introductivă din cauza T-318/18, la sfârșitul perioadei relevante, nu mai mult de 60 de persoane erau angajate în posturi legate de componenta tehnologie în Luxemburg.

390 În această privință, rezultă din documentele din dosar și în special din mărturia vicepreședintelui executiv responsabil cu activitatea internațională de vânzare cu amănuntul, angajat în Statele Unite, și a fostului șef al programelor pentru terți din Europa (și în special MarketPlace) că, cel târziu începând cu anul următor restructurării din anul 2006, LuxOpCo a început să beneficieze de propriii tehnicieni. Mai exact, LuxOpCo a angajat dezvoltatori de software („software developers”) în perioada relevantă, care au contribuit la dezvoltarea de programe specifice pentru activitatea europeană și au lucrat la adaptări locale.

391 În mod similar, rezultă din mărturia fostului șef al programelor pentru terți din Europa (și în special MarketPlace) că [*confidențial*].

392 În acest context, în ceea ce privește echipa de localizare și de traduceri identificată de Comisie la considerentul (459) al deciziei atacate, trebuie arătat că rezultă din probele de la dosar că această echipă era responsabilă de adaptarea site-urilor europene, inclusiv de traducere, și că a contribuit la dezvoltarea de programe informatice. Într-adevăr, reiese din mărturiile angajaților grupului Amazon [*confidențial*]. Cu toate acestea, chiar dacă aceste activități și această din urmă tehnologie au jucat un rol important în activitățile comerciale ale LuxOpCo, nu este mai puțin adevărat că acestea au ocupat un loc neînsemnat în comparație cu restul componentei tehnologie dezvoltate în Statele Unite.

393 În continuare, în ceea ce privește activitățile de dezvoltare a catalogului identificate de Comisie în considerentul (456) al deciziei atacate, trebuie arătat că, astfel cum susțin Amazon și Marele Ducat al Luxemburgului, aceste activități nu includeau conceperea programului software care stă la baza catalogului, care a fost realizată în Statele Unite. Activitățile legate de catalog desfășurate în Luxemburg [*confidențial*]. Activitățile locale de dezvoltare a catalogului [*confidențial*].

394 Rezultă din mărturia vicepreședintelui executiv, responsabil cu activitățile internaționale de vânzare cu amănuntul, angajat în Statele Unite, că [*confidențial*]. Astfel, deși este posibil ca LuxOpCo să fi efectuat unele operațiuni asupra software-ului legat de catalog, acestea au fost foarte limitate în comparație cu dezvoltările efectuate de serviciile centrale ale grupului Amazon.

395 Rezultă din cele menționate anterior că LuxOpCo a contribuit la dezvoltarea componentei tehnologie prin anumite adaptări, în principal legate de traducere și, doar într-o măsură mai mică, la dezvoltarea anumitor programe și funcționalități. În plus, cea mai mare parte a activității de adaptare a componentei tehnologie la activitatea europeană a depins în mare măsură de serviciile centrale ale grupului Amazon. Prin urmare, contribuțiile societății LuxOpCo la dezvoltarea componentei tehnologie au putut juca doar un rol minor în crearea valorii acestei tehnologii. Rezultă că, deși Comisia a afirmat în mod corect în considerentul (461) al deciziei atacate că adaptările necesare în Europa au fost dezvoltate în proximitatea piețelor locale, a fost greșit să se acorde o asemenea importanță contribuțiilor societății LuxOpCo la aceste adaptări și să se tragă concluzia că aceste contribuții erau unice și de valoare.

396 În al treilea rând, astfel cum a arătat Comisia în considerentele (460)-(461) ale deciziei atacate, pe lângă adaptările efectuate la nivel local de echipele luxemburgheze, LuxOpCo a contribuit de asemenea la dezvoltarea componentei tehnologie prin implicarea sa în procesul de identificare a noilor necesități tehnologice ale societății și de transpunere a acestora în proiecte de software.

397 În această privință, LuxOpCo dispunea de administratori de programe tehnice („technical program managers”) a căror funcție era de a traduce cerințele comerciale în termeni tehnici, astfel încât un dezvoltator de software („software developer”) să le poată codifica [a se vedea considerentul (460) al deciziei atacate]. Marele Ducat al Luxemburgului nu contestă, de altfel, faptul că specificațiile funcționale și tehnice ale instrumentelor și adaptărilor necesare în Europa au fost elaborate în proximitatea piețelor locale.

398 Este adevărat că, astfel cum a arătat Comisia în esență în considerentul (461) al deciziei atacate, definirea nevoilor comerciale și formularea specificațiilor au jucat un rol important în dezvoltarea componentei tehnologie. Într-adevăr, rezultă din documentele aflate la dosar că valoarea componentei tehnologie a grupului Amazon se bazează pe capacitatea acestei tehnologii de a servi celor trei piloni ai grupului Amazon, și anume gama de produse, prețul și accesibilitatea (a se vedea punctul 347 de mai sus), și, prin urmare, de a răspunde nevoilor clienților. Astfel, valoarea componentei tehnologie a Amazon rezidă, într-o anumită măsură, și în adaptarea la nevoile locale și în special în capacitatea echipelor locale de a elabora specificații pentru a obține adaptări ale componentei tehnologie la nevoile consumatorilor.

399 Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că, astfel cum susține Amazon, doar 12 administratori de programe tehnice au fost angajați în Luxemburg, în comparație cu [*confidențial*] în Statele Unite, iar [*confidențial*] dintre cei angajați în Luxemburg au fost angajați abia la sfârșitul perioadei relevante ([*confidențial*]).

400 În plus, chiar dacă LuxOpCo a identificat necesitățile tehnologice ale societății și specificațiile referitoare la aceste necesități, conceperea și crearea componentei tehnologie au fost dezvoltate în Statele Unite. În acest context, contrar a ceea ce pare să sugereze Comisia la punctul 103 din memoriul în apărare din cauza T-318/18, activitățile entităților americane nu s-au limitat la simple activități de codificare, ci au constat în veritabile activități de dezvoltare.

401 În sfârșit, astfel cum susține Amazon, majoritatea covârșitoare a deciziilor strategice privind dezvoltarea componentei tehnologie, în special în ceea ce privește Europa, au fost luate de entitățile americane, și nu de LuxOpCo.

402 Rezultă de aici că realizarea acestor dezvoltări și îmbunătățiri ale componentei tehnologie, în vederea îmbunătățirii experienței clienților, s-a bazat în principal pe modelul dezvoltat în Statele Unite, care este același în Europa și în Statele Unite, și numai într-o măsură mai mică pe baza specificațiilor tehnice care au putut fi formulate de echipele locale.

403 Rezultă din cele menționate anterior că, deși Comisia a considerat în mod corect că LuxOpCo a contribuit la dezvoltarea activelor necorporale prin elaborarea specificațiilor tehnice, la nivelul componentei tehnologie care face obiectul acordului de licență, aceste contribuții au rămas limitate. În plus, în măsura în care aceste funcții erau deja îndeplinite de societățile afiliate anterior anului 2006, trebuie să se constate, astfel cum susține Marele Ducat al Luxemburgului la punctul 109 din cererea introductivă din cauza T-816/17, că acestea nu pot fi considerate ca fiind funcții unice, ci este vorba despre funcții curente.

404 În al patrulea rând, Comisia a considerat că LuxOpCo a contribuit la dezvoltarea rețelei EFN, singura tehnologie care este cu adevărat specifică activităților europene ale grupului Amazon.

405 Astfel cum a arătat Comisia în considerentul (463) al deciziei atacate, rețeaua EFN este o combinație de progrese tehnologice, precum introducerea de noi funcționalități, și de optimizări logistice.

406 Nu se contestă faptul că rețeaua EFN a jucat un rol esențial pentru activitățile comerciale de vânzare cu amănuntul și de servicii europene. Astfel cum a arătat Comisia în considerentul (462) al deciziei atacate și cum a afirmat chiar Amazon în memoriul său depus ulterior procesului la United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite), crearea rețelei EFN a urmărit să rezolve problema existenței mai multor site-uri internet cu centre de onorare a comenzilor naționale. Această tehnologie a permis combinarea centrelor europene de onorare a comenzilor și punerea în comun a stocurilor, permițând clienților din întreaga Uniune să cumpere articole de pe orice site internet Amazon din Europa.

407 Într-adevăr, reiese din mărturia angajaților Amazon, precum și din memoriul ulterior procesului depus de Amazon la United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite), că rețeaua EFN a fost determinantă în a lansa operațiunile în două noi țări europene, și anume Spania și Italia.

408 Or, rezultă din dosar că, într-adevăr, Comisia era îndreptățită să considere că societatea LuxOpCo a fost implicată în dezvoltarea rețelei EFN (a se vedea punctul 404 de mai sus).

409 Într-adevăr, în memoriul depus după proces în procedura în fața United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite), Amazon însăși a [*confidențial*]. În conformitate cu termenii acestui memoriu, „AEHT” (și anume Amazon Europe Holding Technology, termen care

corespunde denumirii oficiale a LuxSCS) [*confidențial*]. În această privință, trebuie subliniat faptul că în cadrul procedurii americane menționate la punctul 14 de mai sus nu s-a făcut nicio distincție între diferitele entități luxemburgheze ale grupului și că, în cadrul acestei proceduri, termenul „AEHT” a fost utilizat fără distincție pentru a desemna societatea LuxOpCo sau societatea LuxSCS. Cu toate acestea, în ceea ce privește participarea la dezvoltarea rețelei EFN, este clar că Amazon făcea referire la societatea LuxOpCo, iar nu la societatea LuxSCS.

410 Această constatare este, de altfel, susținută de mărturiile angajaților grupului Amazon și în special de cea a vicepreședintelui executiv responsabil cu activitățile internaționale de vânzare cu amănuntul, angajat în Statele Unite, care confirmă că, la momentul respectiv, șeful activităților de vânzare cu amănuntul în Europa, angajat al LuxOpCo, a contribuit în mod activ la dezvoltarea și conceptualizarea rețelei EFN.

411 Cu toate acestea, trebuie precizat că ar fi greșit să se considere că LuxOpCo și-a asumat responsabilitatea pentru întregul proces de dezvoltare a rețelei EFN.

412 Pe de o parte, rezultă din cuprinsul dosarului că sediul din Statele Unite a jucat un rol decizional în lansarea proiectului rețelei EFN.

413 Pe de altă parte, astfel cum a susținut Marele Ducat al Luxemburgului și astfel cum reiese din mărturia angajaților grupului Amazon și din avizul Tribunalului Fiscal Federal din Statele Unite, dezvoltarea rețelei EFN a fost realizată cu sprijinul entităților americane. Mai exact, activitatea legată de dezvoltarea software-ului care stă la baza rețelei EFN ar fi fost efectuată de personalul tehnic al echipelor centrale și în special pe baza specificațiilor formulate de echipele societății LuxOpCo. În plus, Comisia nu contestă faptul că, din punct de vedere operațional, definițiile și cerințele privind depozitele pe care se bazează acest instrument au fost de asemenea stabilite în Statele Unite.

414 Chiar dacă în considerentul (462) al deciziei atacate Comisia afirmă că „[r]ețeaua EFN a fost creată în Europa”, fără alte detalii, contribuția entităților americane nu a fost totuși ignorată în totalitate de către Comisie. În special, Comisia citează, la nota de subsol 481 din decizia atacată, una dintre mărturiile potrivit cărora componenta tehnologie a fost dezvoltată în Europa cu ajutorul personalului tehnic al echipelor centrale.

415 Din cele menționate anterior rezultă că, deși rețeaua EFN s-a bazat în mare măsură pe componenta tehnologie dezvoltată în Statele Unite, LuxOpCo a contribuit de asemenea în mod activ la dezvoltarea acestei tehnologii. Or, având în vedere importanța acestei tehnologii pentru extinderea activităților europene ale grupului Amazon, Comisia nu a greșit atunci când a analizat aceste contribuții ca fiind unice și de valoare. Chiar dacă LuxSCS a fost, în cele din urmă, proprietarul acestei tehnologii, nu este mai puțin adevărat că dezvoltarea componentei tehnologie a fost de asemenea rezultatul eforturilor LuxOpCo.

416 Prin urmare, rezultă din constatările de la punctele 386-415 de mai sus că, în afară de rețeaua EFN, la dezvoltarea căreia LuxOpCo a participat activ, cele mai importante adaptări ale componentei tehnologie au fost realizate în Statele Unite, în dialog cu echipele europene care și-au formulat cerințele, și că, în plus, unele adaptări minore au putut fi realizate în mod direct de echipele locale.

417 Rezultă din toate considerațiile de mai sus că, deși Comisia a considerat în mod corect că, datorită contribuției sale la dezvoltarea rețelei EFN, LuxOpCo a îndeplinit funcții unice și de valoare în legătură cu componenta tehnologie, în ceea ce privește restul, aceasta a exagerat importanța

funcțiilor societății LuxOpCo în legătură cu dezvoltarea componentei tehnologie. Într-adevăr, în afară de dezvoltarea rețelei EFN, funcțiile societății LuxOpCo s-au limitat în principal la adaptări și la elaborarea de specificații tehnice. În consecință, concluzia la care s-a ajuns în considerentul (465) al deciziei contestate, în special afirmația potrivit căreia LuxOpCo a realizat activități semnificative de îmbunătățire în ceea ce privește componenta tehnologie, nu poate fi admisă în întregime.

418 În măsura în care această constatare se bazează pe mărturiile angajaților Amazon, nu pare necesar să se examineze în detaliu argumentele Marelui Ducat al Luxemburgului și ale Amazon potrivit cărora Comisia a utilizat în mod eronat mărturiile, în special pentru a afirma că tehnologia a fost dezvoltată în Europa (în special rețeaua EFN), în timp ce aceasta a fost dezvoltată în Statele Unite. Într-adevăr, chiar dacă analiza Comisiei nu poate fi admisă în întregime, erorile săvârșite de Comisie nu sunt de natură să repună în discuție constatarea potrivit căreia LuxOpCo a contribuit în mod efectiv la dezvoltarea activelor necorporale, în special a rețelei EFN.

– *Cu privire la componenta date privind clienții [considerentele (466)-(468) ale deciziei atacate]*

419 Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă temeinicia constatării Comisiei potrivit căreia LuxOpCo a îndeplinit funcțiile active și critice în ceea ce privește dezvoltarea, îmbunătățirea și gestionarea datelor privind clienții. În esență, părțile menționate susțin că datele privind clienții au fost colectate în mod automat, utilizând tehnologia dezvoltată în Statele Unite și fără intervenția angajaților societății LuxOpCo.

420 Comisia respinge aceste argumente.

421 Cu titlu preliminar, este necesar să se constate că părțile sunt în dezacord cu privire la aspectul dacă LuxOpCo a contribuit în mod activ la dezvoltarea bazei de date care conține informații despre clienți, precum, de exemplu, istoricul vânzărilor. Prin urmare, este necesar să se stabilească dacă acumularea de date privind clienții pe parcursul perioadei relevante și protecția acestor date poate fi atribuită societății LuxOpCo.

422 În primul rând, trebuie remarcat faptul că, astfel cum a ilustrat Comisia în tabelul 19 din decizia atacată, pe parcursul perioadei relevante, numărul de clienți unici pe an a crescut semnificativ, de la 17 milioane de clienți în anul 2006 la peste 60 de milioane în anul 2014.

423 În al doilea rând, trebuie remarcat, astfel cum a făcut și Comisia, că datele privind clienții reprezintă un activ esențial pentru un actor din domeniul comerțului electronic precum grupul Amazon, în special în ceea ce privește marketingul. Într-adevăr, anumite instrumente, în special utilizarea tehnologiei de recomandare și similaritate, depind de datele privind clienții. Astfel, datele privind clienții constituie un activ necorporal unic și de valoare.

424 În al treilea rând, este cert că LuxOpCo este entitatea care a colectat datele privind clienții și că aceasta este, în plus, responsabilă pentru respectarea reglementării aplicabile în privința acestor date. În plus, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu contestă afirmația din considerentul (468) al deciziei atacate potrivit căreia LuxOpCo a acumulat datele privind clienții ale site-urilor internet europene ca un serviciu prestat pentru LuxSCS

425 Desigur, trebuie precizat, astfel cum a făcut și Amazon, că colectarea datelor privind clienții a fost automatizată și că LuxOpCo a putut colecta datele privind clienții prin intermediul componentei tehnologie dezvoltate în Statele Unite și furnizate de societatea LuxSCS societății LuxOpCo.

426 Cu toate acestea, astfel cum subliniază Comisia la punctul 107 din memoriul său în apărare în cauza T-318/18, LuxOpCo a fost cea care a contribuit în mod activ la acumularea de date privind clienții prin punerea în aplicare a celor trei piloni ai strategiei grupului Amazon (a se vedea punctul 347 de mai sus), permițând atragerea clienților pe site-urile sale internet și colectarea mai multor date privind clienții. Într-adevăr, colectarea de date privind clienții depinde în mod necesar de atractivitatea pentru clienți a site-urilor internet ale grupului Amazon. Or, creșterea traficului pe site-urile internet europene și, prin urmare, a datelor privind clienții colectate a fost legată de implementarea de către societatea LuxOpCo a celor trei piloni menționați mai sus, și anume prețul, gama de produse și accesibilitatea. Chiar dacă nu se contestă faptul că tehnologia dezvoltată în Statele Unite a jucat un rol esențial în punerea în aplicare cu succes a acestor trei piloni, este de asemenea adevărat că LuxOpCo a jucat un rol activ și critic în ceea ce privește acumularea de date noi privind clienții și, astfel, a contribuit la dezvoltarea acestor active necorporale unice și de valoare.

427 În plus, trebuie remarcat faptul că Comisia a considerat în mod corect, în considerentul (468) al deciziei atacate, că LuxOpCo trebuia să mențină datele privind clienții și să asigure respectarea legislației aplicabile privind protecția datelor. În timp ce protejarea bazei de date a clienților este o activitate importantă pentru un model de afaceri care implică vânzarea cu amănuntul și servicii furnizate în special consumatorilor finali, pentru motivele prezentate de Comisie în considerentul (466) al deciziei atacate, aceasta este totuși o activitate obișnuită pentru orice titular de licență care lucrează cu acest tip de bază de date.

428 Având în vedere cele de mai sus, trebuie confirmate constatările Comisiei din considerentele (466)-(468) ale deciziei atacate, cel puțin constatarea că LuxOpCo a exercitat funcții active și critice în ceea ce privește dezvoltarea datelor privind clienții pe parcursul perioadei relevante. În această privință, trebuie remarcat faptul că, prin acumularea de date privind clienții, care au crescut de trei ori între anii 2006 și 2014, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 422 de mai sus, LuxOpCo a contribuit la valoarea acestui activ necorporal, care constituie un activ necorporal unic și de valoare. Astfel, LuxOpCo a exercitat funcții unice și de valoare.

– *Cu privire la „marca Amazon” [considerentele (469)-(472) ale deciziei atacate]*

429 Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă afirmația Comisiei potrivit căreia valoarea „mărcii” Amazon este generată la nivelul societății LuxOpCo și al societăților sale afiliate locale din Uniune.

430 Comisia contestă aceste argumente.

431 În primul rând, este necesar să se constate că, astfel cum a recunoscut implicit Comisia în considerentele (469) și (471) ale deciziei atacate, marca Amazon este bine-cunoscută și beneficiază de o recunoaștere pe scară largă la nivel mondial, ceea ce a constituit un atu major în atragerea clienților. Trebuie remarcat faptul că această reputație a existat înainte de crearea societății LuxOpCo. Cu toate acestea, trebuie confirmată constatarea Comisiei din considerentele (469) și (470) ale deciziei atacate potrivit căreia numele de marcă nu reprezintă elementul central al modelului de afaceri al grupului Amazon, întrucât strategia comercială a grupului se concentrează pe cei trei piloni (prețul, gama de produse și accesibilitatea). Într-adevăr, valoarea mărcii comerciale în Europa depinde de asemenea de capacitatea de a oferi o gamă de produse de calitate, prețuri avantajoase și mare accesibilitate. Amazon însăși subliniază că valoarea activelor necorporale de marketing ale grupului Amazon în Europa depinde de satisfacția clienților.

432 În al doilea rând, trebuie remarcat faptul că, astfel cum susțin Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, tehnologia joacă un rol important, dacă nu chiar decisiv, în dezvoltarea mărcii comerciale a Amazon. Într-adevăr, pe de o parte, tehnologia este esențială pentru punerea în aplicare a celor trei piloni. Astfel, satisfacția clienților depinde în mare măsură de tehnologie. Pe de altă parte, tehnologia joacă un rol crucial în marketing și maximizează posibilitatea ca numele „Amazon” să apară în căutările efectuate de potențialii clienți. Este cert că această tehnologie este dezvoltată în Statele Unite.

433 Cu toate acestea, doar tehnologia nu este suficientă pentru a pune în aplicare cei trei piloni. Într-adevăr, acești din urmă au fost implementați și de societatea LuxOpCo, ca urmare a adoptării deciziilor strategice necesare pentru operațiunile comerciale ale grupului Amazon în Europa.

434 În această privință, trebuie remarcat faptul că, potrivit memoriului său ulterior procesului, în cadrul procedurii în fața United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite) (a se vedea punctul 14 de mai sus), Amazon a susținut în esență că [*confidențial*].

435 În special, Amazon a afirmat în memoriul ulterior procesului depus la United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite) că [*confidențial*] și, în cadrul unei secțiuni dedicate activelor necorporale legate de marketing, că [*confidențial*].

436 În plus, în avizul său, United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite) a concluzionat că „AEHT” și-a asumat responsabilitatea exclusivă pentru întreținerea și dezvoltarea activelor necorporale legate de marketing și că aceasta a plătit, prin împărțirea costurilor, îmbunătățirile tehnologice necesare pentru a menține valoarea acestor active necorporale. Este adevărat că în memoriul ulterior procesului și în avizul Tribunalului Fiscal Federal din Statele Unite, atât Amazon, cât și United States Tax Court (Tribunalul Fiscal Federal din Statele Unite) se referă la „AEHT”. Cu toate acestea, în măsura în care nu se face nicio distincție, în contextul procedurii americane menționate la punctul 14 de mai sus, între diferitele entități luxemburgheze ale grupului, iar termenul „AEHT” este utilizat fără distincție pentru a desemna societatea LuxOpCo sau societatea LuxSCS, ar trebui să se înțeleagă că „AEHT” se referă, în acest context specific, la societatea LuxOpCo, și nu la societatea LuxSCS. Într-adevăr, din conținutul dosarului reiese că LuxSCS nu a exercitat astfel de funcții.

437 În plus, trebuie observat că nici Marele Ducat al Luxemburgului, nici Amazon nu contestă afirmația din considerentul (472) al deciziei atacate potrivit căreia, în Europa, LuxOpCo și societățile sale afiliate locale din Uniune sunt cele care au asigurat activitatea Amazon de marketing pe baza know-how-ului lor local.

438 În aceste condiții, chiar dacă este adevărat că marca Amazon beneficia în Europa de o notorietate stabilită înainte de crearea societății LuxOpCo și beneficia de notorietatea internațională a grupului Amazon, este necesar să se concluzioneze că Comisia a stabilit în mod întemeiat că pe parcursul perioadei analizate, menținerea și dezvoltarea valorii mărcii au fost, cel puțin în parte, generate la nivelul LuxOpCo și al filialelor sale locale din Uniune.

439 În consecință, este necesar să se constate în această privință, astfel cum a făcut și Comisia, că Amazon era cunoscută ca vânzător de cărți și de produse media atunci când a intrat pe piața europeană și că echipele locale au trebuit să depună eforturi considerabile pentru a dezvolta reputația mărcii în ceea ce privește alte categorii de produse.

440 În consecință, trebuie confirmate aprecierile Comisiei din considerentele (469)-(472) ale deciziei atacate. În această privință, trebuie remarcat, în lumina constatărilor de la punctele 433-438 de mai sus, că LuxOpCo a contribuit la dezvoltarea valorii mărcii și a activelor de marketing și, prin urmare, a îndeplinit funcții de valoare. În schimb, nu există nicio dovadă că aceste funcții erau unice. Având în vedere cele menționate anterior, trebuie să se considere că Comisia a concluzionat în mod corect că LuxOpCo a contribuit la dezvoltarea activelor necorporale pentru fiecare dintre cele trei componente ale acestora. În ceea ce privește dezvoltarea tehnologiei, contribuția LuxOpCo s-a limitat în principal la adaptări și la elaborarea de specificații tehnice. În schimb, participarea LuxOpCo la dezvoltarea rețelei EFN poate fi asimilată unei funcții unice și de valoare. În plus, LuxOpCo a jucat un rol important în acumularea de date privind clienții, în special prin punerea în aplicare a celor trei piloni, și a contribuit astfel în mod activ la dezvoltarea acestui activ unic și de valoare. În ceea ce privește activele de marketing, LuxOpCo a jucat un rol important în creșterea reputației mărcii Amazon în Europa și, prin urmare, a îndeplinit funcții de valoare. Cu toate acestea, nu rezultă din conținutul dosarului că aceste ultime funcții pot fi clasificate ca fiind unice.

441 Prin urmare, este necesar să se concluzioneze că, în considerentele (414) și (415) din decizia atacată, Comisia a afirmat în mod corect că administrația luxemburgheză ar fi trebuit să ia în considerare faptul că LuxOpCo îndeplinea funcții unice și de valoare în legătură cu activele necorporale. Cu toate acestea, nu toate funcțiile societății LuxOpCo în legătură cu activele necorporale erau unice și de valoare.

442 În această privință, trebuie să se constate de asemenea că aceste funcții ar fi trebuit luate în considerare, dacă nu în momentul adoptării soluției fiscale anticipate contestate, cel puțin în momentul punerii în aplicare anuale a acesteia. Într-adevăr, ar fi trebuit să se ia în considerare orice modificare a împrejurărilor, inclusiv exercitarea unor funcții suplimentare.

ii) Cu privire la funcțiile îndeplinite de LuxOpCo în ceea ce privește exploatarea activităților grupului Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european [secțiunea 9.2.1.2.2 și considerentele (473)-(499) ale deciziei atacate]

443 În ceea ce privește funcțiile exercitate de LuxOpCo în ceea ce privește exploatarea activităților grupului Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european, Comisia a subliniat în esență în decizia atacată faptul că, atât potrivit raportului din anul 2003 privind prețurile de transfer, cât și în fapt, LuxOpCo a acționat ca sediu central european și a fost societatea însărcinată cu aceste activități. Prin urmare, LuxOpCo ar fi trebuit să ia și a luat decizii strategice cu privire la operațiunile comerciale ale grupului Amazon în Europa [considerentele (473)-(478) ale deciziei atacate].

444 În special, Comisia a constatat că LuxOpCo a îndeplinit toate funcțiile strategice pentru activitățile Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european pe parcursul perioadei relevante și a luat toate deciziile strategice referitoare la produsele și prețurile de vânzare, a înregistrat vânzările și a acționat în calitate de parte contractantă pentru consumatori. Astfel, aceasta a absorbit costurile relevante și și-a asumat riscurile aferente vânzărilor și stocurilor [considerentul (475) al deciziei atacate].

445 Astfel, Comisia a considerat că LuxOpCo a luat în mod independent toate deciziile relevante privind fiecare dintre cei trei piloni ai strategiei grupului Amazon în Europa [considerentul (478) al deciziei atacate].

446 Părțile sunt de acord că LuxOpCo a exercitat activitățile de comerciant cu amănuntul online și prestator de servicii. De asemenea, nu se contestă faptul că LuxOpCo a fost sediul central al activităților europene ale grupului Amazon.

447 Cu toate acestea, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă faptul că LuxOpCo a îndeplinit funcții de exploatare semnificative. Potrivit acestora, activitățile LuxOpCo se bazau în mare parte pe tehnologia dezvoltată în Statele Unite și erau similare cu funcțiile de gestionare a operațiunilor europene sau cu funcțiile de sprijin de rutină pentru afaceri, care generau o valoare adăugată redusă.

448 În special, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că funcțiile umane au fost înlocuite de componenta tehnologie în cadrul activităților comerciale ale grupului Amazon și prețurile au fost stabilite în mod automat. Părțile menționate adaugă faptul că era imposibil ca persoane fizice să stabilească în mod activ prețul milioanelor de articole disponibile pe site-urile internet ale grupului Amazon, că relațiile cu vânzătorii și cu clienții erau aproape în întregime automatizate, că, în centrele de gestiune, amplasarea stocurilor și ordinea de colectare a cumpărăturilor erau funcții definite pe baza componentei tehnologie, că angajații din centre trebuiau doar să urmeze instrucțiunile date pe baza componentei tehnologie și că deciziile privind inventarul (decizii de cumpărare, locul de depozitare etc.) erau automatizate, astfel încât angajații trebuiau doar să execute instrucțiunile date pe baza componentei tehnologie.

449 Prin urmare, este necesar să se examineze dacă Comisia a considerat în mod temeinic că LuxOpCo a îndeplinit funcții de exploatare semnificative și a luat decizii strategice în legătură cu fiecare dintre cei trei piloni ai strategiei grupului Amazon, astfel încât aceasta nu putea fi asimilată unei întreprinderi care îndeplinea simple funcții de gestionare.

– *Cu privire la gama de produse [considerentele (479)-(489) ale deciziei atacate]*

450 Comisia a constatat, în considerentul (479) al deciziei atacate, că extinderea și menținerea celei mai mari game de produse era esențială pentru succesul grupului Amazon în Europa. Acesta a adăugat că decizia legată de categoriile de produse care vor fi vândute a fost luată în funcție cunoștințele legate de piața locală. Prin urmare, aceasta necesita intervenția umană, întrucât tehnologia în sine nu era suficientă.

451 În special, Comisia a arătat, pe de o parte, că LuxOpCo s-a putut baza pe un număr semnificativ de angajați ai filialelor locale din Uniune, care ar fi participat la construirea gamei de produse în Europa și la extinderea noilor linii de produse disponibile pe baza cunoștințelor lor privind piața, produsele și consumatorii locali (corespunzând astfel „know-how-ului local” al acestora) [considerentele (470)-(482) ale deciziei atacate]. Pe de altă parte, LuxOpCo ar fi jucat un rol determinant în achiziționarea unor actori locali, în stabilirea de parteneriate cu furnizorii și în crearea de programe destinate părților terțe pentru dezvoltarea MarketPlace [considerentele (483)-(489) ale deciziei atacate].

452 Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu repun în discuție constatarea generală din considerentul (483) al deciziei atacate potrivit căreia Amazon își constituie gama de produse prin achiziționarea de societăți de vânzare cu amănuntul care sunt active pe piață, prin încheierea de parteneriate cu furnizorii și prin crearea unor programe destinate părților terțe, cum ar fi MarketPlace.

453 De asemenea, rezultă în mod clar din mărturia fostului responsabil cu programele pentru terți în Europa (și în special cu MarketPlace) că activitatea recrutorilor locali a fost esențială pentru lansarea de noi produse pe site-urile internet.

454 Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu contestă nici faptul că LuxOpCo, cu sprijinul societăților afiliate locale din Uniune ale acesteia, a fost cea care a preluat aceste activități „generale” ale grupului Amazon, a realizat achizițiile anumitor societăți europene de vânzare cu amănuntul, a încheiat parteneriate cu furnizori europeni, definind politicile și cele mai bune practici pentru selectarea și lansarea de noi categorii, și chiar a stabilit clauzele contractuale standard pentru furnizori [a se vedea considerentul (485) al deciziei atacate].

455 Într-adevăr, din mărturia vicepreședintelui executiv responsabil pentru activitățile internaționale de vânzare cu amănuntul, angajat în Statele Unite, rezultă că [*confidențial*]. Astfel, chiar dacă LuxOpCo nu a beneficiat o autonomie completă în luarea deciziilor privind categoriile de produse, aceasta a avut un rol semnificativ în lansarea unei noi categorii de produse. În această privință, reiese din mărturia fostului șef al operațiunilor de vânzare cu amănuntul din Europa, angajat al LuxOpCo, că, la lansarea unei noi categorii de produse, acesta a fost [*confidențial*].

456 Astfel, restructurarea din anul 2006 a permis o gestionare mai autonomă a activităților europene.

457 Trebuie să se concluzioneze că Comisia a considerat în mod corect că LuxOpCo lua decizii importante legate de gama de produse și că tehnologia în sine nu era suficientă pentru a pune în aplicare în Europa acest pilon al strategiei grupului Amazon.

– *Cu privire la prețuri [considerentele (490)-(493) ale deciziei atacate]*

458 În ceea ce privește prețurile, Comisia a afirmat că, deși stabilirea prețurilor era automatizată și se baza pe utilizarea unui algoritm, acesta era doar un instrument de aplicare a unei anumite politici de stabilire a prețurilor, care a fost stabilită de LuxOpCo în Europa.

459 În special, Comisia a arătat că, fără contribuția individuală, bazată pe cunoașterea pieței locale, a societăților afiliate locale din Uniune, algoritmul de calcul al prețurilor nu ar fi funcționat eficient. În Europa, acest lucru ar fi fost realizat de LuxOpCo, cu sprijinul societăților afiliate locale din Uniune ale acesteia.

460 Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă aceste afirmații. Acestea susțin în special că activitățile comerciale ale LuxOpCo se bazează în mare măsură pe automatizare și implicarea angajaților LuxOpCo a fost minimă, în special în ceea ce privește prețurile.

461 Nu se contestă faptul că, astfel cum susține Marele Ducat al Luxemburgului, în absența componentei tehnologie, activitățile LuxOpCo ar fi fost mult mai reduse.

462 Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că, astfel cum reiese din considerentul (168) al deciziei atacate, până în anul 2009, grupul Amazon a utilizat în mod predominant stabilirea în mod manual a prețurilor. Doar începând cu anul 2009 prețurile au fost stabilite utilizând un algoritm de stabilire a prețurilor. În această privință, Comisia a constatat, prin urmare, în mod corect că algoritmul nu era suficient în sine pentru stabilirea prețurilor și că a fost utilizat pentru a pune în aplicare politica de stabilire a prețurilor stabilită de LuxOpCo în Europa [a se vedea considerentul (490) al deciziei contestate].

463 În primul rând, astfel cum a arătat Comisia în considerentul (491) al deciziei atacate, fără contribuțiile individuale ale LuxOpCo bazate pe cunoștințele privind piața locală aduse de societățile afiliate locale din Uniune, algoritmul de stabilire a prețurilor nu ar fi putut funcționa în mod eficace.

464 În continuare, astfel cum a identificat Comisia în considerentul (492) al deciziei atacate, reiese din manualul privind politicile și procedurile la nivelul Uniunii al grupului Amazon că prețurile au fost stabilite în Luxemburg de către un comitet de stabilire a prețurilor cu amănuntul la nivelul Uniunii format din conducerea superioară a LuxOpCo. Acest comitet a fost singurul responsabil pentru stabilirea orientărilor privind prețurile pentru produsele oferite de grupul Amazon pe site-urile sale internet europene. Rolul LuxOpCo în stabilirea politicilor în materie de prețuri este de asemenea confirmat de mărturiile angajaților LuxOpCo.

465 În plus, nu se contestă faptul că LuxOpCo a angajat un administrator responsabil de stabilirea prețurilor la nivel european care trebuia să se pună de acord asupra prețurilor, în special atunci când existau abateri de la prețurile fixate de algoritm, și nici faptul că o echipă era responsabilă de asigurarea [*confidențial*] la nivel global. Această echipă, stabilită în Luxemburg în cadrul LuxOpCo, a monitorizat prețurile [*confidențial*] și examina prețurile globale, inclusiv cele din Statele Unite [a se vedea considerentul (492) al deciziei contestate].

466 În sfârșit, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu repun în discuție în mod argumentat faptul că LuxOpCo a trebuit să dezvolte o strategie specială pentru a genera venituri și pentru a se distinge de concurenții săi. În această privință, influența LuxOpCo și a societăților afiliate locale din Uniune ale acesteia asupra deciziilor de stabilire a prețurilor s-a reflectat în ceea ce privește promoțiile de preț lansate pe site-urile internet europene [a se vedea considerentul (493) al deciziei contestate]. Nu se contestă faptul că, în primii săi ani de funcționare în Germania, site-ul Amazon.de a inventat așa-numita „garanție a prețului scăzut”, care a stimulat clienții să ofere informații privind prețurile pentru a primi o reducere pentru achizițiile lor, și că, în Regatul Unit, tipurile unice de promoții privind prețurile întâlnite pe piață, cum ar fi [*confidențial*], au îngreunat [*confidențial*] competiția privind prețurile [*confidențial*]. În ceea ce privește vânzarea de cărți în Franța și Germania, LuxOpCo a dezvoltat programul de expediere gratuită. În această privință, acestea sunt exemple de decizii de stabilire a prețurilor în raport cu concurenții de pe piață și, prin urmare, de decizii strategice specifice unui comerciant cu amănuntul.

467 Având în vedere cele menționate anterior, trebuie să se concluzioneze că LuxOpCo a adoptat decizii strategice în ceea ce privește stabilirea prețurilor și, prin urmare, a îndeplinit funcții importante. Chiar dacă este adevărat că stabilirea prețurilor a depins de tehnologia grupului Amazon, nu este mai puțin adevărat că intervenția angajaților LuxOpCo a fost de asemenea crucială.

– *Cu privire la „accesibilitate” [considerentele (494)-(499) ale deciziei atacate]*

468 În ceea ce privește „accesibilitatea”, Comisia a constatat că LuxOpCo era responsabilă cu asigurarea accesibilității ofertei de vânzare cu amănuntul de piață a grupului Amazon în Europa. Mai exact, LuxOpCo ar fi dispus de o echipă denumită „localizare și traducere", care trebuia să verifice și să adapteze traducerea automată și în special să permită în special punerea în comun a diferitelor cataloage europene în scopul de a crea și a gestiona rețeaua EFN [considerentul (495) al deciziei atacate]. LuxOpCo și societățile afiliate locale din Uniune ale acesteia ar fi fost cele care ar fi deținut și dezvoltat cunoștințe în ceea ce privește logistica locală, în special pentru livrarea produselor [considerentul (496) al deciziei atacate].

469 Potrivit Comisiei, componenta tehnologie este o condiție prealabilă pentru „accesibilitate”, în special pentru traducerea cataloagelor de articole europene, livrarea și asistența pentru clienți [a se vedea considerentele (494)-(499) ale deciziei atacate]. Personalul societății LuxOpCo a jucat un rol atât în realizarea cataloagelor de produse, cât și în livrarea produselor și în serviciul de asistență pentru clienți. În această privință, cunoștințele ar fi aparținut LuxOpCo și societăților afiliate locale din Uniune ale acesteia [a se vedea considerentul (496) al deciziei atacate].

470 Aceste detalii nu sunt, de altfel, contestate în mod argumentat de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon și ar trebui admise.

471 În consecință, rezultă din cele menționate anterior că LuxOpCo a luat decizii strategice în ceea ce privește exploatarea activităților comerciale ale grupului Amazon în Europa și că, astfel, a avut responsabilitatea principală pentru punerea în aplicare a celor trei piloni ai strategiei grupului Amazon pentru această zonă geografică. Prin urmare, Comisia a considerat în mod corect că, în pofida importanței tehnologiei, LuxOpCo a jucat de asemenea un rol-cheie în exploatarea și extinderea acestor activități de vânzare cu amănuntul și de piață și, prin urmare, a îndeplinit funcții de valoare. Cu toate acestea, nu rezultă din cuprinsul dosarului că aceste funcții aveau un caracter unic.

iii) Cu privire la activele utilizate de LuxOpCo [considerentele (500)-(505) ale deciziei atacate]

472 În ceea ce privește activele utilizate de LuxOpCo, Comisia a constatat, în considerentul (500) al deciziei atacate, că LuxOpCo a utilizat „active importante” pentru a îndeplini funcțiile descrise în secțiunile 9.2.1.2.1 (funcții legate de activele necorporale) și 9.2.1.2.2 (funcții îndeplinite în ceea ce privește exploatarea activităților de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european) din decizia sa.

473 Pe de o parte, Comisia a constatat, în considerentul (501) al deciziei atacate că LuxOpCo deținea și gestiona întreaga gamă de produse (în perioada relevantă, stocurile reprezentau [*confidențial*] miliarde de euro) și că aceasta a deținut toate acțiunile ASE, AMEU și ale societăților sale afiliate locale din Uniune, cărora le acorda finanțare.

474 Pe de altă parte, Comisia a susținut că structura costurilor societății LuxOpCo demonstrează că active importante ar fi fost utilizate pentru a absorbi costurile suportate în legătură cu dezvoltarea și îmbunătățirea activelor necorporale în cadrul funcțiilor îndeplinite de aceasta [considerentul (502) al deciziei atacate]. În special, în ceea ce privește componenta mărci comerciale, LuxOpCo ar fi suportat direct costuri de marketing semnificative (de exemplu costuri legate de promovare) [considerentele (503) și (504) ale deciziei atacate]. În consecință, Comisia a considerat că, în absența oricărei rambursări identificabile a societății LuxOpCo, aceste costuri ar trebui considerate ca fiind suportate în mod efectiv de LuxOpCo.

475 Astfel, Comisia a concluzionat că LuxOpCo a suportat costurile corespunzătoare exploatării economice a activelor necorporale, precum și dezvoltării, îmbunătățirii și gestionării acestor active. Potrivit Comisiei, niciunul dintre aceste costuri nu poate fi considerat ca fiind suportat în numele LuxSCS [considerentul (505) al deciziei atacate].

476 În plus, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu contestă aceste constatări în mod argumentat, cu excepția faptului că LuxOpCo ar fi suportat costurile în legătură cu dezvoltarea, îmbunătățirea și gestionarea activelor necorporale. În această privință, este suficient să se facă

trimitere la punctul 235 de mai sus. Cu excepția afirmației potrivit căreia LuxOpCo ar fi suportat costurile APC și ale acordului de contribuții participative, trebuie aprobate aprecierile făcute de Comisie în considerentele (500)-(505) ale deciziei atacate.

iv) Cu privire la riscurile asumate de LuxOpCo [considerentele (506)-(517) ale deciziei atacate]

477 În ceea ce privește riscurile asumate de LuxOpCo, Comisia a apreciat în considerentele (506)-(517) ale deciziei atacate că această societate și-a asumat, atât în temeiul acordurilor cu LuxSCS, cât și efectiv, pe de o parte, riscurile asociate cu dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea și exploatarea activelor necorporale. Pe de altă parte, LuxOpCo ar fi controlat și gestionat toate riscurile antreprenoriale și comerciale relevante în ceea ce privește activitățile Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european, inclusiv, dar fără a se limita la riscul de credit, riscul de colecții, riscul de gestionare a stocurilor, riscul de piață, riscul de pierderi, riscurile legate de menținerea unei forțe de muncă capabile să vândă produse și să furnizeze servicii în mod eficace și la timp.

478 În continuare, Comisia a respins afirmația Amazon, făcută în cursul procedurii administrative, potrivit căreia LuxOpCo s-ar fi bazat puternic pe tehnologie pentru a gestiona sau a-și asuma riscuri [considerentele (506) și (508) ale deciziei atacate].

479 În primul rând, potrivit Comisiei, chiar dacă utilizarea componentei tehnologie era în măsură să reducă la minimum riscurile, LuxOpCo și-a asumat aceste riscuri din cauza rolului său ca sediul central european și ca societate responsabilă de desfășurarea activităților Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii [considerentele (509) și (510) ale deciziei atacate]. Aceasta observă că, chiar dacă LuxOpCo s-a bazat pe componenta tehnologie pentru a-și gestiona riscurile comerciale, acest fapt nu ar avea loc decât ca urmare a deciziei strategice luate de LuxOpCo [considerentul (511) al deciziei atacate].

480 În plus, nu s-a stabilit, nici în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003, nici în vreun alt document, că riscurile strategice, financiare și operaționale cu care se confrunta zilnic LuxOpCo ar fi fost gestionate prin politicile grupului privind gestionarea riscurilor [considerentul (512) al deciziei atacate]. Dimpotrivă, riscuri precum cele legate de pierderea unor oportunități de afaceri ar fi fost gestionate la nivel local, LuxOpCo fiind principala responsabilă în acest sens în Europa [considerentele (513)-(515) ale deciziei atacate].

481 Părțile nu sunt de acord cu privire la entitatea care și-a asumat efectiv riscurile asociate activelor necorporale și în special cu privire la aspectul dacă LuxOpCo a mobilizat active pentru a absorbi costurile asociate dezvoltării proprietății intelectuale. În plus, potrivit Marelui Ducat al Luxemburgului, unele dintre riscurile și funcțiile identificate de Comisie ar fi fost asumate de societățile afiliate locale din Uniune, și nu de LuxOpCo.

482 În ceea ce privește riscurile asociate cu dezvoltarea, îmbunătățirea, gestionarea și exploatarea activelor necorporale, nu este convingător să se afirme, astfel cum a făcut Comisia în considerentul (507) al deciziei atacate, că LuxOpCo și-a asumat aceste riscuri, atât în temeiul acordurilor încheiate cu LuxSCS, cât și în practică.

483 Astfel cum a afirmat în mod corect Marele Ducat al Luxemburgului la punctul 104 din cererea introductivă din cauza T-816/17, chiar dacă este adevărat că, în temeiul contractului de licență, LuxSCS a transferat un anumit număr de riscuri legate de exploatarea activităților comerciale către LuxOpCo, nu este mai puțin adevărat că LuxSCS, care era titularul legal al dreptului de a

exploata activele necorporale în perioada relevantă, a suportat în continuare riscurile asociate activelor necorporale, întrucât trebuia să își onoreze obligația, în temeiul acordului de contribuții participative și al APC, de a plăti contribuțiile participative și costurile aferente APC către ATI și A 9.

484 Această constatare nu este contestată în mod argumentat de Comisie. În ceea ce privește capacitatea financiară a societății LuxSCS de a-și asuma riscurile în cazul în care acestea se materializează, Comisia nu a putut demonstra afirmația sa potrivit căreia LuxSCS nu dispunea de fonduri proprii substanțiale. În ceea ce privește capitalul inițial al LuxSCS, pe care Comisia l-a respins ca fiind irelevant în considerentul (445) al deciziei contestate, este clar că, cel puțin pentru anul 2006, LuxSCS a putut absorbi pierderile suferite în primii ani de funcționare fără nicio intervenție din partea LuxOpCo datorită capitalului său. Astfel, în anul 2006, valoarea redevenței plătite de LuxOpCo către LuxSCS a fost mult mai mică decât plățile de achiziție și de împărțire a costurilor efectuate de LuxSCS.

485 În aceste condiții, este necesar să se considere că LuxOpCo și-a asumat, cel mult, o parte dintre riscurile asociate existenței, dezvoltării, îmbunătățirii și gestionării activelor necorporale.

486 În schimb, în ceea ce privește celelalte riscuri menționate în considerentele (507)-(517) ale deciziei atacate, și anume riscurile specifice unei activități de vânzare cu amănuntul și de prestări de servicii online, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu contestă în mod argumentat faptul că LuxOpCo a suportat aceste riscuri, cum ar fi riscul legat de pierderea unor oportunități de afaceri ca atare [a se vedea considerentul (514) al deciziei menționate] și riscurile legate de deținerea de stocuri nevândute în Europa, de găzduirea serverelor și de întreținerea centrelor de apeluri, de creanțele incerte și de neîndeplinirea sau neexecutarea contractelor încheiate cu clienții. În special, în timp ce Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că tehnologia a redus la minimum riscurile LuxOpCo în ceea ce privește funcționarea întreprinderii și în special riscurile de inventariere, trebuie să se constate că, astfel cum a arătat Comisia în considerentul (510) al deciziei atacate, componenta tehnologie nu a eliminat complet aceste riscuri. Prin urmare, afirmațiile Comisiei trebuie confirmate.

v) Concluzii privind analiza funcțională a LuxOpCo

487 Având în vedere cele menționate anterior, trebuie să se concluzioneze că analiza funcțională a Comisiei cu privire la LuxOpCo nu este convingătoare în ansamblul său.

488 În primul rând, având în vedere informațiile colectate de Comisie în scopul adoptării deciziei atacate, astfel cum au fost prezentate în cadrul acesteia din urmă, dintre care unele au fost confirmate mai sus, nu se putea exclude faptul că LuxOpCo a îndeplinit anumite funcții unice și de valoare în ceea ce privește activele necorporale. Acest lucru este valabil în ceea ce privește dezvoltarea rețelei EFN și acumularea de date privind clienții. În plus, în ceea ce privește activele de marketing, chiar dacă funcțiile societății LuxOpCo sunt de valoare, nu s-a stabilit că astfel de funcții pot fi considerate unice.

489 În al doilea rând, analiza funcțiilor societății LuxOpCo în calitate de comerciant cu amănuntul online și de prestator de servicii poate fi în esență aprobată. În acest sens, contrar celor susținute de Marele Ducat al Luxemburgului și de Amazon, LuxOpCo nu a exercitat doar funcții de „gestionare”, ci a acționat ca un comerciant cu amănuntul online și a suportat riscurile inerente acestor activități. Astfel de funcții erau într-adevăr „de valoare”, întrucât erau activități care puteau contribui în mod semnificativ la cifra de afaceri a LuxOpCo și, prin urmare, la modelul de

afaceri al grupului Amazon. Cu toate acestea, astfel de funcții nu pot fi descrise ca fiind unice. Într-adevăr, în măsura în care Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon au indicat că o societate poate fi considerată ca fiind o entitate care îndeplinește funcții de rutină (spre deosebire de o entitate care îndeplinește funcții unice și de valoare), atunci când aceste funcții pot fi ușor de evaluat (în limba engleză, „benchmarked") (a se vedea punctul 225 de mai sus), este suficient să observăm că raportul [*confidențial*], la care au făcut referire părțile principale, vizează activități de vânzare cu amănuntul online și abordează chestiunea remunerației observate pe piață pentru astfel de comercianți cu amănuntul.

490 Având în vedere cele menționate anterior, este necesar să se constate că, deși Comisia a considerat în mod întemeiat că unele dintre funcțiile societății LuxOpCo în legătură cu activele necorporale erau unice și de valoare, afirmația sa potrivit căreia funcțiile LuxOpCo în legătură cu activitățile sale comerciale erau unice și de valoare nu poate fi pe deplin convingătoare. În timp ce Comisia a constatat în mod corect că LuxOpCo a îndeplinit mai multe funcții decât cele identificate în scopul adoptării soluției fiscale anticipate contestate, și anume simple funcții de „gestionare", aceasta a reținut în mod eronat că funcțiile societății LuxOpCo legate de activitatea sa de vânzare cu amănuntul erau unice și de valoare.

491 Această concluzie nu este repusă în discuție de niciunul dintre celelalte argumente ale Marelui Ducat al Luxemburgului sau ale Amazon.

492 În primul rând, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon susțin că faptul că funcțiile societății LuxOpCo au fost exercitate, anterior restructurării din anul 2006, de societățile afiliate locale din Uniune și că aceste societăți afiliate au fost remunerate la costuri majorate demonstrează că funcțiile societății LuxOpCo sunt simple funcții de rutină. În această privință, este suficient să observăm că restructurarea din anul 2006 a avut ca scop tocmai crearea unui sediu central pentru activitățile grupului Amazon în Europa, atribuind societății LuxOpCo funcții mult mai importante decât cele ale societăților afiliate locale din Uniune.

493 În al doilea rând, Marele Ducat al Luxemburgului critică Comisia pentru că a atribuit LuxOpCo funcțiile îndeplinite de societățile afiliate locale din Uniune. În această privință, este suficient să se constate că societățile afiliate locale din Uniune au acționat în calitate de prestatori de servicii pentru LuxOpCo și au fost remunerate ca atare. Prin urmare, funcțiile pe care acestea le-au exercitat au fost îndeplinite în numele și pe riscul societății LuxOpCo. Prin urmare, Comisia avea dreptul de a atribui aceste funcții societății LuxOpCo.

2) Cu privire la alegerea metodei

494 Astfel cum s-a arătat la punctul 317 de mai sus, Comisia a considerat în esență că a fost incorectă utilizarea MMTN pentru a determina valoarea redevenței și a remunerației societății LuxOpCo și că ar fi trebuit utilizată metoda împărțirii profitului în varianta de analiză a contribuțiilor.

495 Mai exact, în considerentul (567) al deciziei atacate, Comisia a precizat că, în cazul în care ambele părți la tranzacția intragrup aduc contribuții unice și de valoare la această tranzacție, metoda împărțirii profitului este considerată, în general, o metodă mai potrivită de stabilire a prețurilor de transfer deoarece, în acest caz, s-ar aștepta ca părțile independente să accepte să împartă profiturile tranzacției în funcție de proporția contribuțiilor lor respective.

496 În acest context, Comisia a precizat, făcând trimitere la considerentul 256 al deciziei atacate, că Orientările OCDE fac distincție între două abordări de împărțire a profiturilor, și anume analiza contribuției și analiza reziduală. În ceea ce privește analiza reziduală, Comisia a precizat că aceasta se aplică în cazul în care una dintre părți este remunerată pentru funcțiile sale de rutină, pe lângă remunerația pe care o primește pentru contribuțiile unice și de valoare la tranzacție. În ceea ce privește analiza contribuției, Comisia a precizat că aceasta constă în împărțirea profiturilor combinate pe baza valorii relative a funcțiilor îndeplinite (luând în considerare activele folosite și riscurile asumate) de către fiecare dintre părțile implicate în tranzacția intragrup.

497 Comisia a adăugat că, în cazul în care ambele părți au realizat contribuții unice și de valoare și nu există tranzacții mai puțin complexe pentru care trebuie să se stabilească separat prețul, este mai oportun să se aplice analiza contribuției pentru repartizarea profiturilor combinate. O analiză reziduală ar fi fost adecvată în cazul în care ar fi existat tranzacții mai puțin complexe.

498 Pe baza acestor observații, Comisia a concluzionat că, întrucât atât LuxSCS, cât și LuxOpCo erau considerate ca îndeplinind funcții unice și de valoare în ceea ce privește activele necorporale, analiza contribuției era preferabilă analizei reziduale.

499 Părțile în litigiu nu sunt de acord cu privire la aspectul dacă Comisia a considerat în mod corect că metoda de împărțire a profitului pe baza analizei contribuțiilor era adecvată în prezenta cauză și, în consecință, că alegerea de a utiliza MMTN nu ar fi trebuit aprobată în soluția fiscală anticipată contestată.

500 În primul rând, trebuie reamintit, în ceea ce privește alegerea metodei prețurilor de transfer ca atare, că, astfel cum se arată la punctul 202 din Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669), diferitele metode de stabilire a prețurilor de transfer urmăresc să atingă niveluri ale profitului care să reflecte prețuri de transfer în conformitate cu principiul concurenței depline și nu se poate concluziona, în principiu, că o metodă nu permite să se ajungă la o aproximare fiabilă a unui rezultat de piață.

501 În plus, atunci când examinează o măsură în lumina principiului concurenței depline, Comisia este liberă să utilizeze o altă metodă decât cea aprobată de autoritățile fiscale naționale. Rezultă din cuprinsul punctului 154 din Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669), că, deși nu se poate reproșa Comisiei că a utilizat o metodă de stabilire a prețurilor de transfer pe care o consideră adecvată în speță pentru a examina nivelul prețurilor de transfer pentru o tranzacție sau pentru mai multe tranzacții strâns legate, care fac parte din măsura contestată, revine totuși Comisiei sarcina de a justifica opțiunea sa metodologică.

502 În prezenta cauză, ca urmare a faptului că atât LuxSCS, cât și LuxOpCo au îndeplinit unele funcții unice și de valoare, Comisia nu poate fi criticată pentru că a considerat că metoda de împărțire a profitului ar fi putut părea, în general, adecvată pentru examinarea tranzacției controlate.

503 Cu toate acestea, concluzia Comisiei potrivit căreia analiza contribuțiilor ar trebui reținută nu este convingătoare. În această privință, astfel cum rezultă în mod implicit, dar necesar din considerentele (256), (567) și (568) ale deciziei atacate, Comisia a pornit de la constatarea că faptul că părțile la tranzacția controlată au îndeplinit funcții unice și de valoare, precum și funcții de rutină a impus aplicarea metodei de împărțire a profitului în temeiul analizei reziduale, în timp ce metoda de împărțire a profitului în temeiul analizei contribuției ar fi fost adecvată numai în

cazul în care întreprinderile în cauză ar fi îndeplinit numai funcții unice și de valoare. Cu toate acestea, astfel cum se poate observa la punctele 488 și 489 de mai sus, deși Comisia a avut dreptate atunci când a considerat că unele dintre funcțiile societății LuxOpCo în legătură cu activele necorporale erau unice și de valoare, aceasta a considerat în mod eronat că funcțiile societății LuxOpCo în legătură cu activitățile comerciale sunt unice și de valoare. De asemenea, aceasta nu a stabilit nici faptul că nu existau elemente comparabile cu activitățile comerciale ale LuxOpCo și nici că remunerația pentru aceste funcții nu ar fi putut fi stabilită separat.

504 În plus, rezultă în mod implicit, dar necesar de la punctele 3.6 și 3.8 din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE că alegerea metodei de împărțire a profitului, inclusiv în temeiul analizei contribuției, depinde în mod decisiv de identificarea datelor externe de la întreprinderi independente pentru a determina valoarea contribuției aduse de fiecare întreprindere asociată la tranzacții. Or, Comisia nu a încercat să identifice dacă astfel de date fiabile erau disponibile pentru a concluziona că metoda de împărțire a profitului în temeiul analizei contribuției ar putea fi aleasă în prezenta cauză.

505 În plus, Comisia nu a justificat modul în care funcțiile societății LuxOpCo în legătură cu dezvoltarea activelor necorporale erau de așa natură încât analiza contribuției ar fi fost metoda adecvată în acest caz, spre deosebire de analiza reziduală [a se vedea considerentul (568) al deciziei atacate].

506 Rezultă că, atunci când a respins metoda de împărțire a profiturilor în temeiul analizei reziduale și a ales varianta analizei contribuției, Comisia nu și-a justificat în mod corespunzător alegerea metodologică și, prin urmare, nu a respectat cerințele stabilite la punctul 501 de mai sus.

507 În măsura în care Comisia și-a întemeiat prima concluzie subsecventă pe faptul că numai analiza contribuției ar fi fost metoda adecvată în speță, eroarea constatată la punctul 506 de mai sus viciază raționamentul Comisiei cu privire la demonstrarea existenței avantajului.

508 Cu toate acestea, Tribunalul consideră că este necesar să examineze în continuare argumentele reclamantelor potrivit cărora Comisia nu a demonstrat că remunerația societății LuxOpCo ar fi trebuit să fie mai mare ca urmare a utilizării metodei de împărțire a profitului pe baza analizei contribuției.

3) Cu privire la demonstrarea faptului că remunerația societății LuxOpCo ar fi trebuit să fie mai mare ca urmare a utilizării metodei de împărțire a profitului (aplicarea analizei contribuției)

509 Astfel cum s-a arătat mai sus, în considerentul (568) al deciziei atacate, Comisia a considerat că, în cazul în care s-ar fi aplicat metodologia de împărțire a profitului pe baza analizei contribuției, aceasta ar fi condus în mod necesar la o remunerație mai mare pentru LuxOpCo. Astfel, Comisia a considerat că, prin aprobarea metodei de calcul al redevențelor propuse de Amazon, care a condus la o subestimare a remunerației LuxOpCo, soluția fiscală anticipată contestată a conferit un avantaj în favoarea LuxOpCo. Cu toate acestea, în considerentul (564) al deciziei contestate, Comisia a precizat că nu a încercat să stabilească care ar fi fost cu exactitate remunerația LuxOpCo în condiții de concurență deplină.

510 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum s-a arătat la punctele 317-320 de mai sus, eroarea identificată de Comisie nu se bazează pe constatarea că anumite funcții ale LuxOpCo, inclusiv funcțiile de rutină sau curente, nu au fost remunerate. În schimb, Comisia a presupus că LuxOpCo și-a asumat o serie de funcții unice și de valoare ale LuxOpCo și, prin urmare, ar fi trebuit să se aplice metoda de împărțire a profitului în temeiul analizei contribuției.

511 Părțile nu sunt de acord cu privire la aspectul dacă Comisia a reușit să stabilească existența unui avantaj în favoarea societății LuxOpCo pe baza constatării menționate la punctul 509 de mai sus.

512 Pentru a stabili existența unui avantaj, Comisia trebuia să demonstreze că LuxOpCo ar fi trebuit să primească, în cazul în care i s-ar fi aplicat metoda de împărțire a profitului, o remunerație mai mare decât cea pe care a primit-o efectiv în cadrul soluției fiscale anticipate contestate.

513 După cum s-a arătat la punctul 310 de mai sus, Comisiei îi revine sarcina de a demonstra în mod concret că erorile metodologice pe care le-a identificat în soluția fiscală anticipată contestată nu au permis o aproximare fiabilă a unui rezultat în condiții de concurență deplină și că acestea au condus la o reducere a profitului impozabil, fără a exclude faptul ca, în unele cazuri, o eroare metodologică să fie de natură să facă imposibilă obținerea unei aproximări a unui rezultat în condiții de concurență deplină și să conducă în mod necesar la o subevaluare a remunerației care ar fi trebuit să fie primită în condiții de piață.

514 Aceleași considerente trebuie să se aplice atunci când Comisia consideră că a identificat o eroare în analiza funcțională. Într-adevăr, nu se poate exclude faptul că, în pofida unei erori în analiza funcțională, remunerația calculată nu se abate de la rezultatul obținut în condiții de concurență deplină care ar fi putut fi stabilit în cazul în care funcțiile ar fi fost luate în considerare în mod corect. În acest context, ar trebui remarcat faptul că, în cazul în care anumite funcții nu au fost identificate corect și nu au fost luate în considerare în calculul remunerației, este probabil că aceste funcții ar fi trebuit să fie remunerate și că, drept urmare a neluării în considerare a acestor funcții suplimentare, remunerația întreprinderii în cauză ar fi trebuit să fie mai mare. Cu toate acestea, Comisia nu poate ajunge la astfel de concluzii fără să examineze în mod concret dacă, în prezenta cauză și în lumina particularităților tranzacției în cauză, eroarea identificată în analiza funcțională ar fi putut conduce la o remunerație suplimentară.

515 În sfârșit, atunci când examinează în cadrul competenței pe care i-o conferă articolul 107 alineatul (1) TFUE o măsură fiscală acordată unei asemenea întreprinderi integrate, Comisia poate compara sarcina fiscală a unei asemenea întreprinderi integrate ce rezultă din aplicarea măsurii fiscale respective cu sarcina fiscală rezultată din aplicarea normelor de impozitare normale ale dreptului național al unei întreprinderi, aflată într-o situație de fapt comparabilă, care își desfășoară activitatea în condiții de piață (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia, T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669, punctul 149). Atunci când identifică erori în analiza funcțională pe care se bazează o măsură fiscală precum soluția fiscală anticipată contestată, Comisia trebuie să compare sarcina fiscală a întreprinderii integrate care rezultă din aplicarea măsurii fiscale în cauză, pe de o parte, cu sarcina fiscală a unei întreprinderi active pe piață care îndeplinește funcții comparabile cu cele ale întreprinderii integrate, astfel cum au fost identificate de Comisie, pe de altă parte. În această privință, trebuie subliniat faptul că o astfel de comparație nu înseamnă că Comisia trebuie să efectueze în mod necesar o analiză complet nouă, care să aibă același nivel de detaliu precum cea efectuată de statul membru în scopul adoptării măsurii fiscale în cauză. Cu toate acestea, chiar dacă nu trebuie să efectueze o astfel de analiză, Comisia este obligată să identifice, cel puțin, o serie de elemente concrete care să permită stabilirea cu certitudine a faptului că remunerația în

condiții de concurență deplină pentru funcțiile societății, astfel cum au fost identificate de Comisie, a fost în mod necesar mai mare decât remunerația primită în temeiul măsurii fiscale în cauză.

516 Ca o consecință a celor prezentate la punctul 515 de mai sus, Comisia ar fi trebuit să compare remunerația societății LuxOpCo obținută în temeiul metodei aprobate în cadrul soluției fiscale anticipate contestate cu remunerația în condiții de concurență deplină care ar fi trebuit să fie primită în ceea ce privește funcțiile societății LuxOpCo pe care Comisia însăși le identificase în propria analiză funcțională. În absența unei aplicări reale a metodei de împărțire a profitului în temeiul analizei contribuției, Comisia ar fi trebuit să identifice, cel puțin, o serie de elemente care i-ar fi permis să concluzioneze că remunerația LuxOpCo calculată în conformitate cu soluția fiscală anticipată contestată a fost în mod necesar mai mică decât remunerația pe care ar fi primit-o o societate care operează pe piața liberă dacă ar fi avut funcții comparabile cu cele identificate de Comisie în analiza sa funcțională. Mai exact, în cazul în care Comisia considera că analiza contribuției era metoda de calcul adecvată, în loc să facă doar presupuneri neverificate cu privire la rezultatul care ar fi fost obținut prin metoda de împărțire a profitului în temeiul analizei contribuției, aceasta ar fi trebuit să analizeze dacă, pe piața liberă, luarea în considerare a unor funcții și riscuri comparabile cu cele asumate de LuxOpCo în cadrul tranzacției controlate (în special funcțiile și riscurile sale în calitate de comerciant cu amănuntul online), ar fi avut ca rezultat efectiv o cotă de profit (pentru un comerciant cu amănuntul online comparabil cu LuxOpCo) care ar fi fost mai mare decât cea la care LuxOpCo avea dreptul în conformitate cu metoda de calcul menționată în soluția fiscală anticipată contestată. Deși Comisia nu avea, desigur, obligația să ofere cifre exacte, aceasta trebuia cel puțin să furnizeze indicii verificabile în această privință.

517 În prezenta cauză, în decizia atacată, Comisia s-a limitat să constate că, în cazul în care ar fi fost utilizată metoda de împărțire a profitului în varianta analizei contribuțiilor, LuxOpCo ar fi primit o remunerație mai mare, fără a încerca să aplice această metodă. Or, Comisia nu poate prezuma care ar fi fost rezultatul în cazul unei anumite metode, nici ce remunerație ar fi trebuit să fie atribuită unei anumite funcții. În schimb, astfel cum s-a menționat deja la punctele 515 și 516 de mai sus, Comisia trebuie să stabilească faptul că remunerația aprobată în soluția fiscală anticipată contestată a fost mai mică decât aproximarea fiabilă a unei remunerații în condiții de concurență deplină care ar fi fost obținută prin aplicarea metodei de împărțire a profitului cu analiza contribuțiilor.

518 În această privință, trebuie observat că Comisia nu a urmărit să examineze care era cheia de repartizare corectă a profiturilor combinate ale societăților LuxSCS și LuxOpCo care ar fi fost adecvată în cazul în care aceste părți ar fi fost întreprinderi independente și nici măcar să identifice elemente concrete care să permită să se stabilească faptul că funcțiile societății LuxOpCo în legătură cu dezvoltarea activelor necorporale sau cu exercitarea funcțiilor de sediu central i-ar fi conferit dreptul la o cotă mai mare din profituri în raport cu cea obținută în mod efectiv în temeiul soluției fiscale anticipate contestate.

519 În plus, trebuie amintit că, deși contribuțiile LuxOpCo în legătură cu activele necorporale (contribuția la dezvoltarea unei mici părți a componentei tehnologie, contribuția la extinderea bazei de date privind clienții și la punerea în valoare a mărcii) și exploatarea întreprinderii sunt reale, niciunul dintre elementele cuprinse în decizia atacată nu permite să se măsoare contribuția acestor funcții în raport cu funcțiile LuxSCS (punerea la dispoziție a componentei tehnologie, care joacă un rol esențial în exploatarea întreprinderii Amazon și în generarea de profituri). Prin

urmare, fără o analiză suplimentară, nu este posibil să se stabilească în ce măsură contribuțiile societății LuxOpCo i-ar oferi o cotă mai mare din profiturile realizate în Europa decât cea obținută în conformitate cu soluția fiscală anticipată contestată.

520 În aceste condiții, este necesar să se constate că Comisia nu a demonstrat existența unui avantaj, ci a demonstrat cel mult probabilitatea existenței unui avantaj.

521 Este adevărat, astfel cum a arătat Comisia în ședință, că faptul că anumite active au fost transferate cu titlu gratuit fără ca remunerația societății LuxOpCo, aprobată prin soluția fiscală anticipată contestată, să țină seama de aceste funcții este de natură să demonstreze că remunerația societății LuxOpCo este inferioară celei pe care ar fi primit-o o întreprindere independentă în condiții de piață. Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că decizia atacată nu conține un astfel de raționament.

522 Desigur, nu se poate exclude faptul că, în cazul în care LuxOpCo ar fi îndeplinit mai multe funcții decât cele luate în considerare pentru calculul remunerației sale, astfel cum a fost aprobată în soluția fiscală anticipată contestată, LuxOpCo ar fi avut dreptul la o remunerație suplimentară. Cu toate acestea, raționamentul Comisiei, astfel cum a fost prezentat în decizia atacată, rămâne teoretic și nu este suficient pentru a stabili că LuxOpCo a beneficiat efectiv de un avantaj ca urmare a aplicării metodei de calcul al remunerației sale aprobate prin soluția fiscală anticipată contestată.

523 Este adevărat că în răspunsurile sale la întrebările Curții și în ședință Comisia a afirmat că, în conformitate cu soluția fiscală anticipată contestată, LuxOpCo a primit doar aproximativ 20 % din profiturile combinate ale LuxOpCo și LuxSCS și că, în cazul în care i s-ar fi aplicat metoda de împărțire a profiturilor pe baza analizei contribuției, ținând seama de funcțiile sale unice și de valoare, aceasta ar fi primit în mod necesar o parte mai mare din aceste profituri combinate.

524 Cu toate acestea, în primul rând, este important să se constate că afirmația potrivit căreia LuxOpCo a primit doar aproximativ 20 % din profiturile combinate nu apare în partea din decizia atacată referitoare la prima constatare secundară și nici chiar în întreaga decizie atacată. Această cifră poate fi calculată cel mult pe baza diferitelor cifre cuprinse în decizia atacată. În această privință, trebuie remarcat faptul că cifra de aproximativ 20 % din profiturile combinate ale societăților LuxOpCo și LuxSCS corespunde profiturilor de exploatare ale societății LuxOpCo după deducerea comisionului plătit către LuxSCS în conformitate cu soluția fiscală anticipată contestată.

525 În al doilea rând, Comisia nu prezintă în decizia atacată niciun element concret care să demonstreze că faptul că aproximativ 80 % din profiturile combinate ale societăților LuxOpCo și LuxSCS au fost alocate societății LuxSCS pentru a remunera contribuția acesteia, și anume punerea la dispoziție a activelor necorporale, nu ține de concurența deplină și nici că alocarea a aproximativ 20 % din profiturile combinate nu constituie o remunerație suficientă în raport cu contribuțiile aduse de societatea LuxOpCo.

526 În al treilea rând, astfel cum a arătat Amazon în ședință, Comisia nu a afirmat în decizia atacată că ar fi trebuit acordată o remunerație suplimentară societății LuxOpCo în plus față de remunerația calculată în temeiul MMTN. Într-adevăr, constatarea că trebuie aplicată metoda împărțirii profiturilor cu analiza contribuțiilor implică neluarea în considerare a remunerației calculate inițial pe baza aplicării MMTN și efectuarea unui calcul complet nou. Cu toate acestea, nu se

poate exclude faptul că remunerația societății LuxOpCo calculată prin utilizarea metodei împărțirii profitului cu analiza contribuției este mai mică decât remunerația calculată pe baza MMTN, astfel cum a fost aprobată de soluția fiscală anticipată contestată.

527 Pe de o parte, trebuie remarcat faptul că, în cursul procedurii administrative, Amazon a prezentat Comisiei un raport privind marja de profit pentru întreprinderile care desfășoară activități de vânzare cu amănuntul online, și anume raportul [*confidențial*]. Marja de profit pentru activitățile de vânzare cu amănuntul online a fost în medie de 0,5 % din costurile totale ale comercianților cu amănuntul online. Fără a mai fi necesar să se verifice dacă, în lumina acestui element, Amazon avea dreptul să afirme, așa cum a făcut în ședință, că această rată ar fi demonstrat că remunerația societății LuxOpCo în perioada relevantă ar fi fost „confortabilă”, trebuie remarcat faptul că, în lumina raportului menționat, Comisia ar fi trebuit să analizeze într-un mod mai detaliat dacă remunerația societății LuxOpCo corespundea unui rezultat în condiții de concurență deplină pentru funcțiile sale de comerciant cu amănuntul online. Fără o astfel de analiză, nu este clar că LuxOpCo ar fi putut primi o remunerație mai mare pentru funcțiile sale legate de activitățile comerciale.

528 Pe de altă parte, la scara activităților de dezvoltare desfășurate de grupul Amazon, funcțiile societății LuxOpCo în ceea ce privește activele necorporale, în special în ceea ce privește componenta tehnologie, au rămas limitate. Prin urmare, nu este clar că aceste funcții au fost de așa natură încât cota de profit atribuită societății LuxOpCo ar fi trebuit să fie mai mare de 20 % din profiturile combinate ale societăților LuxSCS și LuxOpCo.

529 În consecință, în absența informațiilor privind cheia de repartiție care ar fi trebuit utilizată, nu este posibil să se identifice ordinul de mărime al remunerației pe care LuxOpCo ar fi trebuit să o primească în condiții de concurență deplină și, cu atât mai mult, să se stabilească dacă această remunerație este mai mică sau mai mare decât cea obținută în conformitate cu soluția fiscală anticipată contestată.

530 Rezultă de aici că Comisia nu a reușit să demonstreze că, în cazul în care s-ar fi aplicat metoda împărțirii profitului pe baza analizei contribuției, remunerația societății LuxOpCo ar fi fost mai mare. Prin urmare, prima constatare secundară nu susține concluzia potrivit căreia soluția fiscală anticipată contestată a conferit un avantaj economic societății LuxOpCo. Într-adevăr, în afară de faptul că Comisia nu a încercat să determine care ar fi fost remunerația în condiții de concurență deplină a societății LuxOpCo în lumina funcțiilor identificate de Comisie în propria sa analiză funcțională, prima constatare secundară nu conține dovezi concrete pentru a stabili corespunzător cerințelor legale că erorile din analiza funcțională, precum și eroarea metodologică identificată de Comisie referitoare la alegerea metodei ca atare au condus efectiv la o reducere a sarcinii fiscale a LuxOpCo.

531 Niciunul dintre celelalte argumente prezentate de Comisie nu poate repune în discuție aceste constatări.

532 În primul rând, este adevărat că, astfel cum a arătat Comisia în ședință, există o diferență între demonstrarea avantajului și cuantificarea avantajului. Prin urmare, nu se poate exclude posibilitatea de a se demonstra că o eroare metodologică conduce în mod necesar la o remunerație mai mică fără a se cuantifica această reducere a remunerației. Cu toate acestea, astfel cum s-a arătat la punctul 529 de mai sus, în speță, decizia atacată nu conține niciun element care să demonstreze că utilizarea metodei împărțirii profitului cu analiza contribuțiilor, în locul MMTN, ar fi condus în mod necesar la o remunerație mai mare.

533 În al doilea rând, desigur, astfel cum a observat Comisia în ședință, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon nu neagă faptul că, dacă LuxOpCo ar fi efectuat dezvoltări substanțiale ale activelor necorporale, acest lucru ar fi trebuit să conducă la o remunerație suplimentară.

534 Cu toate acestea, astfel cum a susținut Amazon în ședință și astfel cum s-a arătat la punctul 526 de mai sus, argumentul Comisiei nu echivalează cu o constatare potrivit căreia ar fi trebuit să se calculeze o remunerație suplimentară față de cea calculată în temeiul soluției fiscale anticipate contestate. Astfel, Comisia a considerat că metoda contribuțiilor cu analiză reziduală nu era adecvată în prezenta cauză. Rezultă că argumentul Comisiei se limitează la a susține că, în cazul în care remunerația societății LuxOpCo ar fi fost calculată în conformitate cu metoda împărțirii profitului potrivit analizei contribuțiilor, aceasta ar fi condus la o remunerație mai mare decât cea obținută în cadrul MMTN. În măsura în care analiza contribuțiilor ar implica neluarea în considerare a remunerației calculate inițial pe baza aplicării MMTN și efectuarea unui calcul complet nou, nu se poate exclude faptul că remunerația societății LuxOpCo calculată în conformitate cu metoda împărțirii profitului cu analiza contribuțiilor ar fi mai mică decât remunerația calculată pe baza MMTN, astfel cum a fost aprobată de soluția fiscală anticipată contestată.

535 În al treilea rând, trebuie respins argumentul Comisiei, prezentat în observațiile sale scrise, potrivit căruia aplicarea metodei împărțirii profitului ar fi condus în mod necesar la o remunerație mai mare pentru societatea LuxOpCo, în măsura în care ar fi condus la o repartizare a profitului rezidual între societățile LuxOpCo și LuxSCS, mai degrabă decât la alocarea întregului profit rezidual societății LuxSCS, precum și argumentul potrivit căruia nu era necesar să se aplice metoda împărțirii profitului pentru a se dovedi existența unui avantaj, întrucât această metodă constă în împărțirea profitului rezidual.

536 Într-adevăr, trebuie remarcat faptul că o astfel de împărțire a profitului rezidual este relevantă numai în contextul utilizării analizei reziduale. Cu toate acestea, din decizia atacată și în special din considerentele (567) și (568) rezultă în mod clar că, în prezenta cauză, Comisia a considerat că numai analiza contribuțiilor, iar nu analiza reziduală, putea fi utilizată în mod valabil în scopul aplicării metodei împărțirii profitului. Cu toate acestea, astfel cum s-a explicat la punctul 534 de mai sus, analiza contribuției constă într-o împărțire directă a profiturilor combinate între diferitele părți la tranzacție și nu ia în considerare remunerația calculată inițial pentru societatea LuxOpCo. Prin urmare, nu se poate presupune că aplicarea metodei împărțirii profitului ar fi condus în mod necesar la o remunerație mai mare pentru LuxOpCo.

537 În consecință, rezultă din cele menționate anterior că, în prima sa constatare secundară, Comisia nu a reușit să demonstreze că soluția fiscală anticipată contestată a conferit un avantaj societății LuxOpCo.

538 Prin urmare, trebuie să se admită motivele și argumentele prin care se contestă prima constatare secundară.

c) În ceea ce privește cea de a doua constatare secundară referitoare la avantaj

539 În cadrul celei de a doua constatări secundare a avantajului, în special în considerentul (569) al deciziei atacate, Comisia a arătat că, chiar dacă autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi îndreptățite să accepte presupunerea potrivit căreia LuxSCS îndeplinea funcții unice și de valoare în legătură cu activele necorporale și chiar dacă, ulterior, ar fi îndreptățite să accepte că LuxOpCo

a îndeplinit exclusiv funcții de gestionare „de rutină”, alegerea unui indicator al nivelului de profit pe baza costurilor sale de exploatare în acordul privind prețurile de transfer aprobat prin soluția fiscală anticipată contestată este inadecvată. Din considerentele (569)-(574) ale deciziei atacate rezultă că, în opinia Comisiei, în cazul în care autoritățile fiscale luxemburgheze ar fi luat în considerare costurile totale ale societății LuxOpCo ca indicator al nivelului de profit în contextul aplicării MMTN, astfel cum s-ar fi procedat în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003, remunerația societății LuxOpCo ar fi fost mai mare decât remunerația stabilită în soluția fiscală anticipată contestată. Prin urmare, baza de impozitare a acestei societăți ar fi fost de asemenea mai mare.

540 În sprijinul celei de a doua constatări secundare a avantajului, Comisia a reamintit faptul că metoda aprobată de soluția fiscală anticipată contestată a utilizat cheltuielile de exploatare ca indicator al nivelului de profit, în timp ce raportul privind prețurile de transfer din anul 2003, pe care se baza cererea de soluție fiscală anticipată contestată, ar fi utilizat costurile totale ca indicator al nivelului de profit. În continuare, Comisia a arătat că, în cursul procedurii administrative, Amazon a recunoscut că exista o neconcordanță între metodologia aprobată în soluția fiscală anticipată contestată și metodologia propusă în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003. În această privință, Amazon ar fi susținut doar că această neconcordanță nu a afectat rezultatul, întrucât costurile de exploatare reprezentau cea mai mare parte dintre costurile totale ale societăților comparabile analizate în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003 [considerentul (571) al deciziei atacate]. Ca răspuns la aceste argumente, Comisia a susținut, pe de o parte, că alegerea unor societăți comparabile cu costuri reduse ale produselor vândute, în condițiile în care aceste costuri reprezentau cea mai mare parte a costurilor LuxOpCo, „ar [fi] indica[t]” o alegere inadecvată a societăților comparabile. Pe de altă parte, Comisia a observat că mai multe dintre societățile comparabile selectate pentru analiza elementelor comparabile ar avea costuri semnificative cu produsele vândute, materiile prime și consumabilele [considerentul (572) al deciziei atacate].

541 Comisia a concluzionat că, întrucât costurile totale reprezintă o bază mai mare decât cheltuielile de exploatare, venitul impozabil al societății LuxOpCo ar fi fost mai mare în cazul în care costurile totale ar fi fost utilizate, astfel cum ar fi făcut autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003, ca indicator al nivelului profitului [considerentul (574) al deciziei atacate]. Pentru a ilustra această constatare, în tabelul 20 din decizia atacată, Comisia a comparat profitul impozabil al societății LuxOpCo în conformitate cu soluția fiscală anticipată contestată cu profitul LuxOpCo la [*confidențial*] % din costurile totale și în absența unui plafon. Conform acestui tabel, pentru anii 2006-2013, prima sumă s-ar ridica la [*confidențial*] milioane euro, în timp ce a doua s-ar ridica la [*confidențial*] milioane euro.

542 În primul rând, trebuie arătat că, în ședință, Comisia a arătat că, în contextul celei de a doua constatări secundare, astfel cum a fost prezentată în considerentele (569)-(574) ale deciziei atacate, aceasta nu ar fi „declarat niciodată" că costurile totale erau cele mai adecvate. În schimb, aceasta ar fi declarat pur și simplu că costurile de exploatare nu erau un indicator de profit adecvat în scopul determinării remunerației societății LuxOpCo. În plus, Comisia ar fi aplicat pur și simplu logica pretins folosită de autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003. Cu alte cuvinte, aceasta ar fi aplicat costurile integrale pentru a determina remunerația în condiții de concurență deplină pentru societatea LuxOpCo pentru simplul motiv că autorii raportului privind prețurile de transfer din anul 2003 ar fi procedat astfel.

543 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum s-a arătat la punctul 125 de mai sus, Comisiei îi revine sarcina probei în ceea ce privește demonstrarea îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE. În special, Comisia trebuie să demonstreze existența unui avantaj în favoarea întreprinderii pe care o consideră beneficiară a unui ajutor de stat. Acest avantaj trebuie să fie un avantaj real.

544 Trebuie reamintit că, în prezenta cauză, problema existenței unui avantaj implică o analiză a aspectului dacă redevența datorată de LuxOpCo către LuxSCS, astfel cum se menționează în formula de calcul validată de soluția fiscală anticipată contestată, era sau nu în condiții de concurență deplină. În această privință, Comisia a identificat erori în aplicarea MMTN propusă de Amazon și validată în soluția fiscală anticipată contestată. În special, Comisia a identificat o eroare în alegerea indicatorului de nivel al profitului aprobat de soluția fiscală anticipată contestată.

545 Or, astfel cum s-a subliniat deja, simpla constatare a unei erori metodologice nu este, în principiu, suficientă în sine pentru a demonstra că o decizie fiscală a conferit un avantaj unei anumite societăți și, prin urmare, pentru a stabili existența unui ajutor de stat în sensul articolului 107 TFUE (a se vedea punctul 123 de mai sus). În plus, după cum s-a menționat deja, Comisiei îi revine sarcina probei în ceea ce privește condițiile pentru existența unui ajutor de stat (a se vedea punctul 125 de mai sus).

546 Rezultă că, în speță, Comisia era obligată să demonstreze că eroarea pe care a identificat-o în alegerea indicatorului a condus nu numai la un rezultat diferit, ci și la o reducere a sarcinii fiscale a beneficiarului soluției fiscale anticipate contestate. Aceasta presupunea să se stabilească ce indicator de nivel al profitului ar fi fost în mod efectiv adecvat.

547 Având în vedere interpretarea dată de Comisie în ședință considerentelor (569)-(574) ale deciziei atacate, potrivit căreia aceasta a utilizat costurile totale nu pentru că acestea ar fi fost un indicator adecvat al nivelului profitului, ci numai în scopul de a transpune „logica” care stă la baza raportului privind prețurile de transfer din anul 2003 (a se vedea punctul 542 de mai sus), trebuie remarcat faptul că Comisia nu a încercat să stabilească care ar fi fost remunerația în condiții de concurență deplină și cu atât mai puțin dacă remunerația societății LuxOpCo, aprobată de soluția fiscală anticipată contestată, era mai mică decât remunerația pe care LuxOpCo ar fi primit-o în condiții de concurență deplină.

548 Rezultă că, potrivit celei de a doua constatări secundare, Comisia nu a reușit să demonstreze existența unui avantaj.

549 În al doilea rând și din motive de exhaustivitate, trebuie remarcat că, chiar dacă trebuia să se constate că, în considerentele (569)-(574) ale deciziei atacate, Comisia ar fi considerat de fapt că indicatorul corect al nivelului profitului era reprezentat de costurile totale (spre deosebire de o simplă transpunere – care nu servește niciunui scop util – a logicii care stă la baza raportului privind prețurile de transfer din anul 2003), nu pot fi admise considerațiile care stau la baza celei de a doua constatări secundare a avantajului și a concluziei prezentate de Comisie în considerentul (547) al deciziei atacate.

550 Într-adevăr, în această privință, trebuie amintit și subliniat faptul că, astfel cum a arătat Comisia în considerentul (569) al deciziei atacate, aceasta și-a întemeiat cea de a doua constatare secundară privind avantajul – și, prin urmare, a identificat faptul că alegerea costurilor de exploatare constituia o eroare metodologică – pe teza potrivit căreia LuxSCS ar fi îndeplinit funcții unice și

de valoare, în timp ce LuxOpCo ar fi îndeplinit doar „funcții de gestionare de rutină”. Prin urmare, premisa autorităților fiscale luxemburgheze, acceptată de Comisie în considerentul (569) al deciziei contestate, a fost că LuxOpCo îndeplinea doar funcțiile limitate ale unei societăți de administrare.

551 Or, nu rezultă din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE faptul că costurile totale reprezentau indicatorul adecvat al nivelului de profit pentru remunerarea unei societăți de administrare. Întrucât activitatea unei societăți de administrare este similară cu activitatea unei societăți de prestări de servicii și a cărei valoare nu are legătură cu volumul vânzărilor și al achizițiilor de materii prime ca atare, era posibil, în conformitate cu versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, să se utilizeze costurile de exploatare ale unei astfel de societăți, iar nu costurile totale, pentru a defini indicatorul de profit adecvat.

552 În speță, în primul rând, atunci când a făcut referire în considerentele (572) și (573) ale deciziei atacate la costurile totale, spre deosebire de costurile de exploatare, pentru a calcula remunerația LuxOpCo, Comisia s-a îndepărtat, de fapt, de la premisa pe care o stabilise în considerentul (569) al deciziei atacate.

553 Astfel, contrar abordării menționate în considerentul (569) al deciziei atacate, potrivit căreia LuxOpCo ar fi considerată o societate cu „funcții de gestionare”, aprecierile cuprinse în considerentul (572) al deciziei atacate se bazează pe ideea că LuxOpCo ar fi un „comerciant cu amănuntul”. La o analiză mai atentă, Comisia a preferat alegerea costurilor totale, întrucât LuxOpCo ar fi fost un comerciant cu amănuntul, și nu pentru că ar fi fost o societate cu „funcții de gestionare”. Având în vedere premisa menționată în considerentul (569) al deciziei atacate, Comisia ar fi trebuit să încerce să stabilească indicatorul nivelului de profit al unei societăți cu funcții de gestionare, și nu al unei societăți care desfășoară activități de vânzare cu amănuntul.

554 În al doilea rând, după cum reiese din cuprinsul punctului 551 de mai sus, potrivit versiunii din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, în general, în ceea ce privește societățile cu funcții de gestionare, nu este clar că costurile totale reprezintă un indicator adecvat al nivelului de profit.

555 Desigur, nu se poate exclude în mod automat faptul că, în cazul unei anumite societăți cu funcții de gestionare, pentru motive specifice acestei societăți, indicatorul de profit adecvat pentru aceasta ar fi într-adevăr costurile totale. Cu toate acestea, Comisia nu a explicat motivul care ar fi putut justifica alegerea costurilor totale ca indicator adecvat al nivelului profitului în cazul concret al LuxOpCo ca societate cu funcții de gestionare.

556 În al treilea rând, chiar dacă s-ar accepta că alegerea costurilor totale este cel mai adecvat indicator al nivelului de profit pentru LuxOpCo în calitate de comerciant cu amănuntul [a se vedea considerentul (572) al deciziei atacate], trebuie remarcat faptul că Comisia nu a analizat în niciun fel problema alegerii indicatorului de profit adecvat pentru LuxOpCo în calitatea sa de organizator al unei piețe de desfacere (marketplace) pentru vânzători terți. În plus, în ceea ce privește vânzările proprii, Comisia nu a examinat în ce măsură costurile totale ar fi fost un indicator adecvat al nivelului de profit pentru activitatea LuxOpCo în calitatea sa de comerciant cu amănuntul online.

557 În această privință, trebuie amintit că, în răspunsul său la o întrebare scrisă a Tribunalului, Comisia a arătat că utilizarea unei marje asupra costurilor de exploatare, iar nu asupra costurilor totale, ca indicator al nivelului de profit pentru activitățile de distribuție este permisă atunci când partea testată acționează ca intermediar și nu își riscă propriile fonduri din cauza, printre altele, a

achiziționării unor produse revândute. În această privință, Comisia s-a bazat pe punctele 2.101 și 2.102 în versiunea lor din anul 2010 a liniilor directoare ale OCDE, care, cu toate acestea, nu sunt relevante în prezenta cauză.

558 Chiar dacă trebuie să se admită că o astfel de recomandare rezulta deja din versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE și era relevantă în prezenta cauză, trebuie observat că, în calitatea sa de organizator al unei piețe de desfacere, din punctul de vedere al vânzătorilor terți, LuxOpCo avea doar rolul unui simplu intermediar între vânzătorii terți și consumatori și nu și-a riscat propriile fonduri în legătură cu vânzările efectuate de vânzătorii terți.

559 În sfârșit, în cazul în care ar trebui să se accepte faptul că Comisia a considerat în mod justificat că costurile totale erau indicatorul corect pentru LuxOpCo în calitate de comerciant cu amănuntul online, având în vedere faptul că această societate utiliza componenta tehnologie pentru activitățile de vânzare cu amănuntul și în special pentru stabilirea automată a prețurilor, alegerea costurilor totale ca indicator al nivelului de profit pentru LuxOpCo ar fi necesitat ajustări în sens descrescător ale ratei care trebuia aplicată, pentru a ține seama de diferențele semnificative dintre structura costurilor societății LuxOpCo și cea a comercianților cu amănuntul tradiționali.

560 În ceea ce o privește, Comisia nu a luat în considerare și, cu atât mai puțin, nu a efectuat astfel de ajustări.

561 În al doilea rând, potrivit tabelului 20 din decizia atacată, remunerația LuxOpCo, calculată prin aplicarea marjei de [*confidențial*] % la costurile totale ale LuxOpCo, s-ar fi ridicat la o valoare cuprinsă între 2 și 3 miliarde de euro.

562 Amazon a declarat în ședință, fără a fi contrazisă în această privință de Comisie, că remunerația LuxOpCo calculată de Comisie ar fi mai mare decât „profiturile totale” generate în Uniune, care, potrivit Amazon, se ridicau la o valoare cuprinsă între 1 miliard și 1,5 miliarde euro. Remunerația calculată de Comisie în contextul celei de a doua constatări secundare ar fi echivalentă cu dublul valorii tuturor profiturilor grupului Amazon obținute în Europa și, prin urmare, nu ar fi realistă. Cu toate acestea, este important de remarcat că, astfel cum se arată în anexa C1 în cauza T-318/18, la care Amazon a făcut referire în ședință, cifra cuprinsă între 1 și 1,5 miliarde euro nu corespunde doar profitului contabil al societății LuxOpCo în perioada relevantă, ci profitului consolidat al LuxSCS și al LuxOpCo și, prin urmare, se efectuează o deducere a sumelor plătite de LuxSCS în temeiul APC și al acordului de contribuții participative.

563 În orice caz, rezultă dintr-o comparație între remunerația societății LuxOpCo, calculată la o rată de [*confidențial*] % din costurile totale pentru fiecare an din perioada relevantă, astfel cum este prezentată în ultimul rând din tabelul 20 din decizia atacată, și rezultatul de exploatare (profitul operațional) al societății LuxOpCo pentru aceiași ani, astfel cum a fost identificat de Comisie în al optulea rând din tabelul 2 din decizia atacată, că remunerația societății LuxOpCo, calculată în conformitate cu cea de a doua constatare secundară a avantajului, ar depăși profitul său operațional pentru anii 2012 și 2013. Or, un astfel de rezultat se îndepărtează în mod clar de un rezultat în condiții de concurență deplină.

564 Rezultă din cele menționate anterior că aplicarea ratei de [*confidențial*] % la costurile totale ale LuxOpCo, pe care se întemeiază cea de a doua constatare secundară, nu produce rezultate fiabile pentru calcularea remunerației LuxOpCo pentru întreaga perioadă relevantă. Prin urmare, nu este un rezultat care să corespundă unei remunerații în condiții de concurență deplină și trebuie să se

concluzioneze că acest calcul efectuat de Comisie în cea de a doua constatare secundară nu permite să se demonstreze că LuxOpCo ar fi obținut un avantaj prin alegerea costurilor de exploatare ca indicator al nivelului de profit aprobat de soluția fiscală anticipată contestată.

565 În consecință, trebuie admise motivele și argumentele Marelui Ducat al Luxemburgului și ale Amazon care urmăresc să conteste validitatea celei de a doua constatări secundare a avantajului.

d) Cu privire la cea de a treia constatare secundară a avantajului

566 În cadrul celei de a treia obiecțiuni din cel de al doilea aspect al primului motiv din cauza T-816/17 și a celui de al cincilea motiv din cauza T-318/18, Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon contestă cea de a treia constatare secundară a Comisiei cu privire la existența unui avantaj fiscal pentru LuxOpCo (secțiunea 9.2.2.3 din decizia atacată).

567 Trebuie reamintit că, astfel cum s-a arătat la punctul 68 de mai sus, în contextul celei de a treia constatări subsidiare, Comisia a considerat în esență că includerea în metoda de stabilire a prețurilor de transfer a unui plafon, în temeiul căruia remunerația societății LuxOpCo nu putea depăși 0,55 % din vânzările sale anuale, nu era adecvată și conferea un avantaj societății LuxOpCo, în sensul că ar fi condus la o reducere a venitului său impozabil.

568 Mai exact, Comisia a constatat că, în cursul exercițiilor financiare 2006, 2007, 2011, 2012 și 2013, administrația fiscală a acceptat declarațiile fiscale ale LuxOpCo în care venitul său impozabil era determinat de plafonul de 0,55 % din vânzările sale anuale [considerentul (575) al deciziei atacate].

569 Comisia a precizat că nici raportul privind prețurile de transfer din anul 2003, nici analizele *ex post* și nici argumentele prezentate de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon în cursul procedurii administrative nu justificau includerea acestui plafon [considerentele (576) și (577) ale deciziei atacate]. Aceasta a adăugat, în considerentul (577) al deciziei atacate, că aplicarea plafonului a constituit o reducere suplimentară aplicării eronate a marjei la costurile de exploatare și, prin urmare, nu se poate încadra în limitele unui rezultat în condiții de concurență deplină.

570 Potrivit Marelui Ducat al Luxemburgului și Amazon, Comisia a considerat în mod eronat că includerea plafonului a conferit un avantaj societății LuxOpCo.

571 Pe de o parte, aceste părți susțin că scopul includerii plafonului ar fi acela de a forța LuxOpCo să funcționeze în mod eficient și să își reducă costurile. Pe de altă parte, ele subliniază că, în orice caz, aplicarea plafonului nu a împins niciodată remunerația societății LuxOpCo în afara intervalului de concurență deplină, astfel cum ar demonstra raportul privind prețurile de transfer din anul 2017.

572 Comisia contestă aceste argumente.

573 Aceasta susține în această privință că mecanismul plafonului minim și maxim nu este prevăzut de liniile directoare ale OCDE și nu găsește nicio justificare din perspectiva prețurilor de transfer. În plus, ea adaugă că, contrar celor susținute de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, aplicarea unui astfel de mecanism nu este justificată de obiectivul de a garanta o remunerație scăzută și stabilă pentru LuxOpCo, întrucât obiectivul MMTN este chiar acela de a garanta o astfel de remunerație părții căreia îi este aplicabilă.

574 În primul rând, trebuie remarcat faptul că, astfel cum a confirmat Comisia în răspunsurile sale la întrebările scrise ale Tribunalului, cea de a treia constatare secundară este independentă și autonomă față de cea de a doua constatare secundară. Într-adevăr, astfel cum reiese din ultima teză a considerentului (575) al deciziei atacate, în cadrul acestei a treia constatări, Comisia pornește de la premisa că costurile de exploatare pot fi utilizate ca indicator al nivelului de profit.

575 Astfel cum a arătat în mod corect Comisia în decizia atacată și în observațiile sale scrise, nu există nicio justificare sau rațiune economică pentru mecanismul plafonului minim și maxim. Este greu de imaginat că, în condițiile pieței, o întreprindere ar accepta ca remunerația sa să fie limitată la un procent din vânzările sale anuale. În plus, MMTN permite să se garanteze o remunerație scăzută, dar stabilă, fără a fi nevoie de un mecanism al plafonului minim și maxim. Un astfel de mecanism nu este prevăzut nici în versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE. Într-adevăr, MMTN presupune doar identificarea unui indicator de profit și a unei marje de profit.

576 Prin urmare, Comisia a considerat în mod corect că includerea unui astfel de plafon constituia o eroare metodologică.

577 Cu toate acestea, nu este suficientă doar această constatare pentru a stabili existența unui avantaj.

578 Într-adevăr, trebuie remarcat faptul că, pentru fiecare an de aplicare a soluției fiscale anticipate contestate, chiar și după aplicarea mecanismului de plafonare, remunerația societății LuxOpCo a rămas în intervalul de concurență deplină calculat pe baza raportului privind prețurile de transfer din anul 2003, și anume între [*confidențial*] și [*confidențial*] % din costurile de exploatare. În plus, Comisia nu contestă această constatare.

579 Or, astfel cum a explicat însăși Comisia în ședință, întrucât remunerația se încadrează în intervalul intercuartilic, aceasta trebuie, în principiu, să fie considerată ca fiind în condiții de concurență deplină.

580 Într-adevăr, Comisia a precizat că nu se poate ajunge la o astfel de concluzie în condițiile în care societățile comparabile pe baza cărora a fost calculat acest interval nu au fost selectate în mod corespunzător.

581 Cu toate acestea, în contextul celei de a treia constatări secundare, Comisia nu a repus în discuție nici intervalul de concurență deplină, nici alegerea societăților comparabile pe baza cărora a fost calculat acest interval.

582 Într-adevăr, în considerentul (575) al deciziei atacate, Comisia a criticat autoritățile luxemburgheze pentru că au acceptat ca venitul impozabil al LuxOpCo să fie determinat prin aplicarea plafonului, „în loc să fie determinat ca [*confidențial*] % din cheltuielile sale de exploatare”. Prin urmare, trebuie remarcat faptul că, în contextul celei de a treia constatări secundare, Comisia nu repune în discuție rata de rentabilitate pe baza căreia acesta este aplicat, ci doar plafonul în sine.

583 În plus, pe de o parte, nu rezultă din considerentele (575)-(578) ale deciziei atacate că Comisia a contestat intervalul de concurență deplină calculat în raportul privind prețurile de transfer din anul 2003, care se situează între [*confidențial*] și [*confidențial*] % din costurile de exploatare. Într-adevăr, deși Comisia a arătat în considerentul (577) al deciziei atacate că Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon au susținut, în cursul procedurii administrative, că venitul impozabil al LuxOpCo nu s-a situat niciodată în afara intervalului de concurență deplină, aceasta nu a

contestat intervalul în sine, ci a afirmat doar că aplicarea plafonului a constituit o reducere suplimentară față de cea identificată în cea de a doua constatare secundară. Cu toate acestea, astfel cum s-a constatat la punctul 574 de mai sus, cea de a doua și cea de a treia constatare secundară sunt autonome și independente.

584 Pe de altă parte, Comisia nu a repus în discuție nici în considerentele (575)-(578) ale deciziei atacate alegerea întreprinderilor comparabile utilizate pentru calcularea intervalului de concurență deplină. Considerentul (571) al deciziei atacate, în care Comisia a făcut referire la o eroare în alegerea întreprinderilor comparabile, se încadrează în domeniul de aplicare a celei de a doua constatări secundare. Or, astfel cum s-a explicat la punctul 574 de mai sus, cea de a treia constatare secundară a fost autonomă și independentă de celelalte constatări.

585 Având în vedere cele menționate anterior, trebuie să se constate că, oricât ar putea fi de nepotrivit mecanismul de plafonare și chiar dacă acesta nu este prevăzut în versiunea din anul 1995 a liniilor directoare ale OCDE, Comisia nu a demonstrat că acest mecanism a avut un impact asupra caracterului de concurență deplină al redevenței plătite de LuxOpCo către LuxSCS.

586 În consecință, simpla constatare a faptului că plafonul a fost aplicat pentru anii 2006, 2007, 2011, 2012 și 2013 nu este suficientă pentru a stabili că remunerația societății LuxOpCo obținută pentru acești ani nu a corespuns unei aproximări a unui rezultat în condiții de concurență deplină.

587 De fapt, Comisia a identificat cel mult o eroare metodologică în calculul remunerației societății LuxOpCo, fără a reuși să demonstreze că această eroare a avut ca efect reducerea artificială a remunerației societății LuxOpCo într-o asemenea măsură încât acest nivel de remunerație nu ar fi putut fi atins în condiții de piață.

588 În aceste împrejurări, trebuie remarcat faptul că, prin cea de a treia constatare secundară, Comisia nu a demonstrat existența unui avantaj pentru LuxOpCo.

589 În consecință, trebuie admise motivele și argumentele invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon împotriva celei de a treia constatări secundare a avantajului.

590 Prin urmare, rezultă din toate cele menționate anterior că, prin niciuna dintre constatările prezentate în decizia atacată, Comisia nu a reușit să demonstreze corespunzător cerințelor legale existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În consecință, decizia atacată trebuie anulată în întregime, fără a mai fi necesar să se analizeze celelalte motive și argumente invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și de Amazon.

Cu privire la cheltuielile de judecată

591 În temeiul articolului 134 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât a căzut în pretenții, Comisia trebuie obligată la plata propriilor cheltuieli de judecată, precum și a cheltuielilor de judecată efectuate de Marele Ducat al Luxemburgului și Amazon, în conformitate cu concluziile formulate de acestea din urmă.

592 În conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, Irlanda suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a șaptea extinsă)

declară și hotărăște:

1) **Conexează cauzele T-816/17 și T-318/18 în vederea pronunțării prezentei hotărâri.**

2) **Anulează Decizia (UE) 2018/859 a Comisiei din 4 octombrie 2017 privind ajutorul de stat SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Amazon.**

3) **Comisia Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și pe cele efectuate de Marele Ducat al Luxemburgului, de Amazon.com, Inc. și de Amazon EU Sàrl.**

4) **Irlanda suportă propriile cheltuieli de judecată.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, la 12 mai 2021.

Semnături

Cuprins

I. Istoricul litigiului . . . 2

A. Cu privire la soluția fiscală anticipată contestată . . . 3

B. Cu privire la procedura administrativă în fața Comisiei . . . 5

C. Cu privire la decizia atacată . . . 5

1. Cu privire la prezentarea situației de fapt și de drept . . . 5

a) Cu privire la prezentarea grupului Amazon . . . 5

b) Cu privire la prezentarea soluției fiscale anticipate contestate . . . 7

c) Cu privire la prezentarea cadrului juridic național aplicabil . . . 9

d) Cu privire la prezentarea cadrului OCDE privind prețurile de transfer . . . 9

2. Cu privire la evaluarea domeniului de aplicare a soluției fiscale anticipate contestate . . . 9

a) Cu privire la analiza existenței unui avantaj . . . 10

1) Cu privire la constatarea principală a avantajului . . . 11

2) Cu privire la constatările secundare ale unui avantaj . . . 13

b) Cu privire la selectivitatea măsurii . . . 14

c) Cu privire la identificarea beneficiarului ajutorului . . . 14

II. Procedura și concluziile părților . . . 14

A. Cu privire la procedura în cauza T-816/17 . . . 14

1. Cu privire la compunerea completului de judecată și tratamentul prioritar . . . 14

2. Cu privire la intervenție . . . 15

3. Cu privire la cererile de tratament confidențial . . . 15

4. Cu privire la concluziile părților . . . 15

B. Cu privire la procedura în cauza T-318/18 . . . 16

1. Cu privire la compunerea completului de judecată și tratamentul prioritar . . . 16

2. Cu privire la cererile de tratament confidențial . . . 16

3. Cu privire la concluziile părților . . . 16

C. Cu privire la conexarea cauzelor și faza orală a procedurii 17

III. În drept 17

A. Cu privire la conexarea cauzelor T-816/17 și T-318/18 în ceea ce privește decizia prin care se finalizează judecata 17

B. Cu privire la motivele și argumentele invocate 18

1. Observații preliminare 19

a) Cu privire la stabilirea condițiilor de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE în contextul măsurilor fiscale naționale 19

b) Cu privire la sarcina probei 21

c) Cu privire la intensitatea controlului care urmează să fie efectuat de Tribunal 22

2. Cu privire la motivele și argumentele prin care se contestă constatarea primară a unui avantaj 22

a) Cu privire la admisibilitatea anumitor argumente invocate de Irlanda cu privire la existența unui avantaj 23

b) Cu privire la temeinicia motivelor și argumentelor invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și de Amazon referitoare la constatarea primară a avantajului 24

1) Cu privire la relevanța în timp a anumitor linii directoare ale OCDE utilizate de Comisie în scopul aplicării MMTN 25

2) Cu privire la presupusele erori săvârșite de Comisie în aplicarea MMTN în decizia atacată 27

i) Cu privire la analiza funcțională și la alegerea de către Comisie a societății LuxSCS ca parte care urmează să fie testată 28

– Cu privire la funcțiile și activele LuxSCS 30

– Cu privire la riscurile asumate de LuxSCS 39

– Concluzia privind analiza funcțională a LuxSCS și impactul acestei concluzii asupra alegerii acestei societăți drept societate testată 41

ii) Cu privire la remunerația calculată de Comisie pentru LuxSCS pe baza faptului că aceasta era partea testată 42

– Cu privire la prima componentă a redevenței datorate societății LuxSCS (contribuții participative și costuri aferente APC) 43

– Cu privire la cea de a doua componentă a remunerației LuxSCS (costuri de întreținere) 47

3) Concluzie privind constatarea primară 49

3. Cu privire la motivele și argumentele prin care se contestă raționamentul secundar privind avantajul 50

a) Observații preliminare cu privire la cele trei constatări secundare 51

b) Cu privire la prima constatare secundară referitoare la avantaj 52

1) Cu privire la îndeplinirea de către LuxOpCo a unor așa-numite funcții „unice și de valoare” 54

i) Cu privire la funcțiile exercitate de LuxOpCo în ceea ce privește activele necorporale [secțiunea 9.2.1.2.1 și considerentele (449)-(472) ale deciziei atacate] 56

– Cu privire la natura licenței acordate LuxOpCo [considerentul (450) al deciziei atacate] 58

– Cu privire la Comitetul Director pentru Proprietatea Intelectuală din Uniune [considerentele (452)-(455) ale deciziei atacate] 59

– Cu privire la funcțiile LuxOpCo referitoare la dezvoltarea componentei tehnologie 61

– Cu privire la componenta date privind clienții [considerentele (466)-(468) ale deciziei atacate] 67

– Cu privire la „marca Amazon” [considerentele (469)-(472) ale deciziei atacate] 68

ii) Cu privire la funcțiile îndeplinite de LuxOpCo în ceea ce privește exploatarea activităților grupului Amazon de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii la nivel european [secțiunea 9.2.1.2.2 și considerentele (473)-(499) ale deciziei atacate] 70

– Cu privire la gama de produse [considerentele (479)-(489) ale deciziei atacate] 71

– Cu privire la prețuri [considerentele (490)-(493) ale deciziei atacate] . . 72

– Cu privire la „accesibilitate” [considerentele (494)-(499) ale deciziei atacate] 73

iii) Cu privire la activele utilizate de LuxOpCo [considerentele (500)-(505) ale deciziei atacate] 74

iv) Cu privire la riscurile asumate de LuxOpCo [considerentele (506)-(517) ale deciziei atacate] 75

v) Concluzii privind analiza funcțională a LuxOpCo 76

2) Cu privire la alegerea metodei 77

3) Cu privire la demonstrarea faptului că remunerația societății LuxOpCo ar fi trebuit să fie mai mare ca urmare a utilizării metodei de împărțire a profitului (aplicarea analizei contribuției) 79

c) În ceea ce privește cea de a doua constatare secundară referitoare la avantaj 84

d) Cu privire la cea de a treia constatare secundară a avantajului 89

Cu privire la cheltuielile de judecată 91