Journal officiel
de l'Union européenne

FR
Série L

2025/2405

28.11.2025

DÉCISION (UE) 2025/2405 DE LA COMMISSION

du 28 novembre 2024

concernant la décision fiscale anticipative SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) — Luxembourg, aide présumée en faveur d'Amazon

[notifiée sous le numéro C(2024) 8565]

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

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

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

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

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

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément aux dispositions susmentionnées ([1]), et compte tenu de ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

(1) Par lettre du 24 juin 2014, la Commission a adressé au Grand-Duché de Luxembourg (ci-après le «Luxembourg») une demande de renseignements concernant sa pratique en matière de décisions fiscales anticipatives vis-à-vis du groupe de sociétés Amazon (ci-après «Amazon» ou le «groupe Amazon»).

(2) Dans cette lettre, la Commission a demandé toutes les décisions fiscales anticipatives (ci-après les «DFA») s'adressant au groupe Amazon qui étaient en vigueur à l'époque. Par courriel du 18 juillet 2014, le Luxembourg a demandé une prorogation du délai fixé pour répondre à la lettre de la Commission, prorogation qui lui a été accordée.

(3) Le 4 août 2014, le Luxembourg a répondu à la demande de la Commission du 24 juin 2014. Elle a, entre autres, joint à sa réponse une lettre du 6 novembre 2003 (ci-après la «décision fiscale anticipative en cause» ou l'«APP d'Amazon») adressée par l'Administration des contributions directes (ci-après l'«administration fiscale luxembourgeoise») à Amazon.com, Inc.

(4) Le 7 octobre 2014, la Commission a adopté une décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE à l'égard de la DFA en cause au motif qu'elle conservait des doutes sérieux quant à la compatibilité de cette mesure avec le marché intérieur (ci-après la «décision d'ouverture») ([2]). Dans cette décision, le Luxembourg était invité à fournir des renseignements complémentaires sur la DFA en cause ([3]).

(5) Par lettre du 21 novembre 2014, le Luxembourg a présenté ses observations sur la décision d'ouverture. À cette lettre était joint notamment un rapport portant sur les prix de transfert (ci-après le «rapport sur les prix de transfert»).

(6) Le 6 février 2015, la décision d'ouverture a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ([4]). Les parties intéressées ont été invitées à présenter leurs observations sur cette décision.

(7) Par lettre du 13 février 2015, la Commission a adressé une demande de renseignements complémentaire au Luxembourg.

(8) Par lettre du 5 mars 2015, Amazon a présenté ses observations sur la décision d'ouverture. Des observations sur la décision d'ouverture ont également été présentées par des tiers.

([1]) JO C 44 du 6.2.2015, p. 13.
([2]) Il y a eu plusieurs échanges portant sur des éléments confidentiels, qui ne sont toutefois pas mentionnés de manière individuelle dans la présente section.
([3]) JO C 44 du 6.2.2015, p. 30.
([4]) JO C 44 du 6.2.2015, p. 13.

(9) Par lettre du 17 mars 2015, le Luxembourg a partiellement répondu à la demande de renseignements de la Commission du 13 février 2015.

(10) Le 19 mars 2015, la Commission a transmis au Luxembourg les observations de tiers sur la décision d'ouverture.

(11) Le 26 mars 2015, la Commission a informé le Luxembourg que, conformément à l'article 6 *bis* du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil ([5]), elle avait signalé que la procédure formelle d'examen à l'égard de la DFA en cause était inopérante. Sur cette base, et avec l'autorisation du Luxembourg, la Commission, conformément à l'article 6 *bis*, paragraphe 6, du règlement (CE) n° 659/1999, a adressé une demande de renseignements à Amazon le 26 mars 2015 (ci-après la «demande de renseignements concernant le marché»).

(12) Le 4 mai 2015, Amazon a partiellement répondu à la demande de renseignements de la Commission du 26 mars 2015.

(13) Par lettre du 13 mai 2015, le Luxembourg a présenté ses observations concernant les observations de tiers sur la décision d'ouverture.

(14) Par lettres des 24 et 31 juillet 2015, Amazon a fourni une réponse partielle à la demande de la Commission du 3 juillet 2015.

(15) Par lettre du 21 août 2015, Amazon a répondu partiellement à la demande de la Commission du 31 juillet 2015, par laquelle cette dernière lui rappelait de lui fournir tous les renseignements demandés, en particulier des renseignements exhaustifs concernant les accords sur la propriété intellectuelle (PI) et sur une nouvelle décision anticipative accordée à Amazon en 2014.

(16) Entre le 30 septembre 2015 et le 12 septembre 2017, la Commission, le Luxembourg et Amazon ont échangé des lettres supplémentaires et ont tenu d'autres réunions (pour plus de détails, voir les considérants 27 à 89 de la décision d'ouverture).

(17) Le 4 octobre 2017, la Commission a clos la procédure formelle d'examen en adoptant une décision finale [décision (UE) 2018/859 de la Commission ([6])] dans laquelle elle constatait que la DFA accordée à Amazon constituait une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité (ci-après la «décision de clôture»). Il a été établi que cette aide était incompatible avec le marché intérieur et avait été illégalement mise à exécution par le Luxembourg en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité. Il a été ordonné au Luxembourg de récupérer le montant de l'aide incompatible et illégale obtenue par Amazon.

(18) Le 12 mai 2021, le Tribunal a annulé la décision (UE) 2018/859 ([7]).

(19) Le 22 juillet 2021, la Commission a formé, devant la Cour de justice, un pourvoi tendant à l'annulation de l'arrêt du Tribunal du 12 mai 2021.

(20) Le 14 décembre 2023, la Cour de justice a rejeté le pourvoi de la Commission et confirmé l'annulation de la décision de clôture (ci-après l'«arrêt Amazon») ([8]). Tout comme celui du Tribunal du 12 mai 2021, cet arrêt de la Cour n'a eu aucune incidence sur la décision d'ouverture. De ce fait, l'examen formel de la DFA en cause décrite plus en détail au considérant 42 est toujours en cours et doit être mené à son terme.

([5]) Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 83 du 27.3.1999, p. 1). Le règlement (CE) n° 659/1999 a été abrogé et remplacé par le règlement (UE) 2015/1589 du Conseil portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (refonte) (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj) avec effet au 14 octobre 2015.

([6]) Décision (UE) 2018/859 de la Commission du 4 octobre 2017 concernant l'aide d'État SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur d'Amazon [notifiée sous le numéro C(2017) 6740 (JO L 153 du 15.6.2018, p. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj).

([7]) Affaires jointes T-816/17 et T-318/18, Luxembourg, Amazon EU et Amazon.com/Commission, ECLI:EU:T:2021:252.

([8]) Affaire C-457/21 P, Commission/Amazon.com e.a., ECLI:EU:C:2023:985. La Cour de justice a conclu que le Tribunal a erronément déterminé le système de référence applicable et a, par conséquent, commis une erreur dans son analyse du critère de l'avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité (arrêt Amazon, points 46 à 50). Elle a néanmoins estimé que c'est à bon droit que le Tribunal a constaté que la Commission n'avait pas établi l'existence d'un avantage au profit du groupe Amazon et annulé, en conséquence, la décision de clôture (arrêt Amazon, points 53 à 58). Au vu de ce qui précède et en procédant par une substitution de motifs, la Cour de justice a rejeté le pourvoi dans son intégralité (arrêt Amazon, point 59).

2. DESCRIPTION DE LA MESURE

2.1. Le groupe Amazon

(21) Selon les renseignements recueillis au cours de la procédure formelle d'examen, le groupe Amazon comprend Amazon.com, Inc. et toutes les sociétés que celle-ci contrôle directement ou indirectement (ci-après dénommées collectivement «Amazon» ou le «groupe Amazon»). Amazon a son siège à Seattle, dans l'État de Washington, États-Unis d'Amérique.

(22) Amazon gère des activités de vente au détail et de services. Amazon tire également des revenus d'autres services de commercialisation et de promotion, tels que la publicité en ligne et les contrats liés à des cartes de crédit en partenariat avec une autre marque. Enfin, Amazon fabrique et vend du matériel informatique, tel que les appareils Amazon Kindle, Amazon Fire et Amazon Echo.

(23) Amazon gère treize sites web à l'échelle mondiale, parmi lesquels www.amazon.com et six sites web européens: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es et www.amazon.nl (ci-après les «sites web européens»). Les activités d'Amazon sont organisées en trois segments: Amérique du Nord, International et Amazon Web Services (ci-après «AWS»).

(24) En 2016, les ventes nettes au niveau mondial d'Amazon se sont élevées à environ 136 milliards d'USD, et son résultat net était de 2,37 milliards d'USD. À l'échelle mondiale, 91 % du chiffre d'affaires d'Amazon provient de ses activités de détail. 59 % des ventes nettes correspondent au segment Amérique du Nord, 32 % au segment International et 9 % sont attribuables au segment AWS. En 2016, Amazon employait 314 400 personnes à temps partiel ou complet.

2.2. Activités d'Amazon en Europe

(25) Deux entités luxembourgeoises du groupe revêtent une importance particulière aux fins de l'enquête pour ce qui est des deux exercices couvrant la période du 1er mai 2006 au 30 juin 2014 (ci-après la «période considérée):

— Amazon Europe Holding Technologies SCS (ci-après «LuxSCS») — Cette entité est une société en commandite simple luxembourgeoise. Bien que les détenteurs du capital aient changé au cours de la période considérée, les associés de LuxSCS étaient toujours des sociétés résidentes des États-Unis. Au cours de la période considérée, LuxSCS devait intervenir uniquement en tant que société détenant des actifs incorporels pour les activités d'Amazon en Europe dont LuxOpCo était responsable en sa qualité d'opérateur principal. LuxSCS ne devait recevoir de ses filiales que des revenus passifs (redevances et intérêts). LuxSCS consentait également des prêts intragroupe à LuxOpCo et à d'autres entreprises du groupe. LuxSCS n'avait aucune présence physique ni aucun salarié pendant la période considérée.

— Amazon EU S.à.r.l. (ci-après «LuxOpCo») — Au cours de la période considérée, LuxOpCo était une filiale à part entière de LuxSCS. Elle était chargée de continuer à développer et à améliorer constamment le modèle d'entreprise basé sur les logiciels qui est le fil conducteur des activités de vente au détail et de services d'Amazon en Europe. Au cours de cette période, LuxOpCo a rempli la fonction de siège social du groupe Amazon en Europe et était l'opérateur principal des activités de vente au détail en ligne et de services d'Amazon en Europe réalisées par le canal des sites web européens. En 2013 et 2014, le chiffre d'affaires net consolidé de LuxOpCo s'élevait à respectivement 13 612 449 784 EUR et 15 463 362 589 EUR. Au cours de l'exercice 2013, LuxOpCo employait en moyenne 523 salariés à temps plein («ETP»).

2.3. L'accord de licence

(26) LuxOpCo a conclu avec LuxSCS un accord de licence (ci-après l'«accord de licence») qui a pris effet le 30 avril 2006. En vertu de cet accord, LuxOpCo a irrévocablement obtenu le droit exclusif de développer, d'améliorer et d'utiliser les actifs incorporels dans le but d'exploiter les sites web européens et dans tout autre but poursuivi sur le territoire géographique du «Pays européen» en contrepartie du paiement d'une redevance (ci-après la «redevance de licence»). Tout droit de propriété intellectuelle que LuxOpCo créait ou continuait de développer au moyen des actifs incorporels ou grâce à l'accès à ceux-ci était assigné à LuxSCS. LuxOpCo était tenue de prendre, de sa propre initiative et à ses propres risques, les mesures nécessaires pour protéger et entretenir les actifs incorporels. L'accord de licence mentionnait également des services internes devant être fourni par LuxOpCo au bénéfice de LuxSCS en l'absence de toute rémunération distincte. LuxOpCo acceptait en outre d'assumer l'ensemble des risques associés à toutes les activités qui lui incombaient dans le cadre de l'accord de licence. Si LuxOpCo acquérait des droits de propriété intellectuelle à utiliser dans le même but que les actifs incorporels obtenus de tiers, elle était tenue de les concéder à LuxSCS, sans paiement d'une redevance.

(27) L'accord de licence devait rester en vigueur pour la durée de vie de tous les actifs incorporels cédés sous licence et ne pouvait être résilié qu'en cas de changement de contrôle ou de grèvement substantiel, ou dans le cas où une des parties ne remédiait pas à un défaut d'exécution dans le cadre de cet accord. En conséquence, LuxSCS ne pouvait pas dénoncer l'accord de licence de manière unilatérale. L'accord de licence a été modifié en janvier 2010, avec effet au 1er janvier 2009. La modification portait sur la définition du «résultat d'exploitation réalisé dans l'UE» («EU Operating Profit»), utilisé aux fins du calcul de la redevance de licence.

2.4. **La décision fiscale anticipative en cause**

(28) La mesure en cause dans la présente décision est la lettre du 6 novembre 2003 ([9]) adressée à Amazon, par laquelle les autorités fiscales luxembourgeoises approuvent la méthode de fixation des prix de transfert décrite dans la lettre du 23 octobre 2003, ainsi que la structure du groupe Amazon décrite dans ses lettres du 23 octobre 2003 et du 31 octobre 2003 ([10]).

(29) Dans sa lettre du 31 octobre 2003 adressée à l'administration fiscale luxembourgeoise (ci-après la «lettre d'Amazon du 31 octobre 2003»), Amazon demandait confirmation du traitement fiscal de LuxSCS, de ses associés basés aux États-Unis et des dividendes perçus par LuxOpCo dans le cadre la nouvelle structure envisagée. Il est expliqué dans la lettre que LuxSCS, en tant que société en commandite simple, n'est pas censée avoir une personnalité fiscale distincte de celle de ses associés et qu'en conséquence, elle n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur la fortune au Luxembourg. En dépit de la transparence fiscale de LuxSCS, cette dernière ou ses associés basés aux États-Unis pouvaient malgré tout être imposés au Luxembourg s'il était considéré qu'ils réalisaient leurs activités par l'intermédiaire d'un établissement stable au Luxembourg. Cette lettre précise donc que ni LuxSCS ni ses associés ne pouvaient être considérés comme ayant une présence effective au Luxembourg (bureaux, personnel, etc.), de telle manière qu'en l'absence d'installation fixe d'affaires, LuxSCS ne serait pas censée avoir une personnalité fiscale distincte de ses associés ni exercer une activité commerciale au Luxembourg. De même, ses associés ne pourraient pas être considérés comme ayant un établissement stable au Luxembourg.

(30) Dans sa lettre du 23 octobre 2003 adressée à l'administration fiscale luxembourgeoise (ci-après la «lettre d'Amazon du 23 octobre 2003»), Amazon demandait une DFA confirmant le traitement de LuxOpCo aux fins de l'impôt luxembourgeois sur les sociétés. Dans cette lettre, Amazon explique la structure d'entreprise envisagée en Europe et demande la confirmation que la méthode de fixation des prix de transfert relatif à l'accord de licence décrit dans cette lettre procure à LuxOpCo «*un bénéfice approprié et acceptable*» «*au regard de la politique en matière de prix de transfert et des articles 56 et 164, paragraphe 3, de la loi luxembourgeoise relative à l'impôt sur le revenu*». Cette lettre fait référence à une «*analyse économique*» jointe en annexe, qui présente «*les fonctions et les risques que LuxOpCo devait assumer, ainsi que la nature et l'importance des actifs incorporels devant faire l'objet de la licence sur les actifs incorporels*». Sur la base de cette analyse, a été proposée une méthode de fixation des prix de transfert, par laquelle le taux de la redevance annuelle que LuxOpCO serait tenue de payer à LuxSCS pour l'utilisation des actifs incorporels a été déterminé.

(31) Dans la présente décision, la Commission apprécie si la méthode de fixation des prix de transfert approuvée dans la DFA en cause comporte un avantage sélectif équivalant à une aide d'État.

3. **DESCRIPTION DU CADRE JURIDIQUE APPLICABLE**

3.1. **Le cadre juridique applicable**

(32) Les règles ordinaires relatives à l'impôt sur le revenu des sociétés au Luxembourg figurent dans la loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après la «LIR»).

([9]) Voir le considérant 2.

([10]) En raison d'un retard dans la mise en œuvre de la réorganisation des activités européennes d'Amazon, la prorogation de la validité de la DFA en cause a été demandée par Amazon dans sa lettre du 5 décembre 2004 adressée à l'administration fiscale luxembourgeoise, qui, en réponse, a confirmé cette prorogation à Amazon par lettre du 23 décembre 2004. La DFA en cause, initialement accordée pour cinq ans, a été prorogée en 2010 et était en vigueur jusqu'en juin 2014. La structure européenne d'Amazon, telle qu'elle est décrite dans la demande de DFA et confirmée par la DFA en cause, a été mise en place en mai 2006 et est restée applicable jusqu'en juin 2014, date de sa modification.

(33) L'article 18, paragraphe 1, de la LIR prévoit la méthode à utiliser pour déterminer le bénéfice annuel d'une entreprise contribuable: «Le bénéfice est constitué par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice, augmentée des prélèvements personnels effectués pendant l'exercice et diminuée des suppléments d'apport effectués pendant l'exercice.»

(34) L'article 159 de la LIR dispose que les contribuables résidents sont passibles de l'impôt sur la totalité de leurs bénéfices. L'article 160 de la LIR dispose que les sociétés non résidentes sont passibles de l'impôt sur leurs revenus indigènes, tels que définis à l'article 156 de la LIR. Depuis 2011, toutes les sociétés passibles de l'impôt au Luxembourg voient leur revenu imposable soumis au taux d'imposition normal de 28,80 %.

(35) L'article 164, paragraphe 3, de la LIR dispose ce qui suit: «Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité» ([11]). Dans la décision d'ouverture, la Commission a considéré (voir en particulier le considérant 59) que l'article 164 de la LIR constitue, au Luxembourg, la base législative des prix de transfert et met en œuvre l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui définit le principe de pleine concurrence selon lequel les prix des transactions interentreprises doivent être fixés conformément aux prix du marché (voir le considérant 40 de la présente décision).

(36) Depuis le 1er janvier 2017, un nouvel article 56 *bis* de la LIR formalise explicitement l'application du principe de pleine concurrence dans le droit fiscal luxembourgeois. Ce point de vue a été confirmé par la Cour de justice dans l'arrêt Amazon: «*[…] ce n'est que depuis le 1er janvier 2017, soit postérieurement à l'adoption de la décision fiscale anticipative en cause et à sa prorogation, qu'un nouvel article de la loi concernant l'impôt sur le revenu formalise explicitement l'application du principe de pleine concurrence dans le droit fiscal luxembourgeois*.»

3.2. **Orientations sur les transferts de prix**

(37) La présente décision concerne une DFA qui valide une méthode de fixation des prix de transfert, également dénommée «accord préalable en matière de prix de transfert» (ci-après l'«APP»). Les APP sont des accords qui fixent, préalablement aux transactions intragroupe, un ensemble approprié de critères afin de définir la méthode de fixation des prix de transfert applicable à ces transactions sur une période donnée, et ce à des fins fiscales.

(38) Dans ce contexte, les prix de transfert désignent les prix facturés pour des transactions commerciales entre diverses parties du même groupe d'entreprises, notamment les prix fixés pour les produits vendus ou les services fournis par une filiale d'un groupe d'entreprises à une autre filiale du même groupe. Les prix de transfert concernent donc la répartition des bénéfices entre différentes parties d'un même groupe d'entreprises.

(39) Les entreprises multinationales paient des impôts sur des territoires qui appliquent des taux d'imposition différents. Le bénéfice après impôts enregistré au niveau du groupe est la somme des bénéfices après impôts dans chaque pays où le groupe est assujetti à l'impôt. Dès lors, plutôt que de maximiser le bénéfice déclaré dans chaque pays, les entreprises multinationales ont une incitation financière, lors de la répartition des bénéfices entre les différentes entreprises du groupe, à attribuer autant de bénéfices que possible au territoire qui applique une imposition faible et aussi peu de bénéfices que possible aux territoires qui appliquent une imposition élevée.

(40) Afin de parvenir à une fiscalité équitable, une norme a été établie au niveau international pour la fixation des prix de transfert. Ainsi, l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE établit le principe dit de pleine concurrence selon lequel les prix des transactions interentreprises doivent être fixés conformément aux prix du marché. Ce principe de pleine concurrence est expliqué plus en détail dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ([12]) (ci-après les «principes de l'OCDE»).

([11]) L'application de l'article 164, paragraphe 3, de la LIR aux sociétés de financement a été précisée par l'administration fiscale luxembourgeoise dans les circulaires n° 164/2 du 28 janvier 2011 et n° 164/2 *bis* du 8 avril 2011, qui ont été remplacées par la circulaire du directeur des contributions LIR n° 56/1 – 56 *bis*/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe.

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

4. RAISONS AYANT CONDUIT À L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

(41) Dans la décision d'ouverture, la Commission a exprimé des doutes sérieux quant à la compatibilité de la DFA en cause avec le marché intérieur. Ces doutes portaient en particulier sur le fait que la méthode de fixation des prix de transfert avalisée par la DFA en cause ait donné lieu au paiement d'une redevance de pleine concurrence à LuxSCS et à une rémunération de pleine concurrence pour LuxOpCo.

(42) Dans sa décision d'ouverture, la Commission a fait observer que, par la DFA en cause, les autorités fiscales luxembourgeoises ont approuvé la méthode de fixation des prix de transfert proposée par Amazon dans la demande de décision anticipative fondée sur l'article 164 de la LIR qui, selon la Commission, met en œuvre l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et inscrit le principe de pleine concurrence dans le droit luxembourgeois. Pour éviter qu'une transaction n'induise une évasion fiscale, le prix de transfert doit être comparable au prix qui aurait été fixé entre deux opérateurs indépendants sur la base de la méthode classique selon laquelle le bénéfice imposable est obtenu par différence entre les produits et les charges de l'entreprise. Tout résultat qui s'écarte de ce prix de pleine concurrence et abaisse l'assiette fiscale a pour effet de procurer un avantage au contribuable concerné.

(43) Par conséquent, dans sa décision d'ouverture, la Commission a considéré que l'approbation d'une méthode de fixation des prix qui n'est pas conforme aux conditions de pleine concurrence et qui favorise une entreprise donnée est a priori sélective. Ce traitement sélectif découlerait d'un écart par rapport au principe de pleine concurrence ou d'une mauvaise application de celui-ci, tel qu'énoncé dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans les principes de l'OCDE et intégré dans la législation nationale au moyen de l'article 164 de la LIR.

(44) Sur cette base, la Commission a émis, dans sa décision d'ouverture, les doutes suivants, qui portent exclusivement sur le respect, par la DFA en cause, du principe de pleine concurrence énoncé dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans les principes de l'OCDE et tel qu'il est intégré dans le droit national au moyen de l'article 164 de la LIR.

(45) Premièrement, la Commission a constaté que la DFA en cause semble avoir été accordée en l'absence d'un rapport sur les prix de transfert étayant la conformité de la méthode utilisée avec le principe de pleine concurrence conformément aux principes de l'OCDE. Elle a ensuite fait observer que cette décision avait été accordée dans un délai de onze jours ouvrables à compter de la réception de la demande.

(46) Deuxièmement, la Commission a conclu à titre préliminaire que la méthode de fixation des prix de transfert avalisée dans la DFA en cause ne semblait pas fondée sur l'une des méthodes communément admises de calcul des prix de transfert énoncées dans les principes de l'OCDE.

(47) Troisièmement, la Commission a établi que, contrairement aux recommandations figurant au paragraphe 6.16 des principes de l'OCDE de 1995 et de 2010, le versement de la redevance approuvé par la DFA en cause n'était pas lié à la production, aux ventes ou au bénéfice. La redevance était plutôt calculée comme le bénéfice résiduel tiré des transactions intragroupe de LuxOpCo, déterminé en déduisant une rentabilité courante imputable aux fonctions de LuxOpCo du bénéfice réellement enregistré par cette dernière.

(48) Quatrièmement, au vu des critères de l'OCDE, la Commission se demandait s'il était correct de considérer que LuxOpCo exerçait des fonctions moins complexes que LuxSCS. Sur la base de la description des fonctions exercées par LuxOpCo et des risques encourus par cette dernière, il apparaît que ces fonctions et risques sont en effet plus complexes que ceux de LuxSCS. Les fonctions spécifiques liées aux actifs incorporels d'Amazon pour lesquelles LuxSCS est prétendument rémunérée n'ont pas été décrites ni dans la demande de DFA, ni par l'administration fiscale luxembourgeoise dans la DFA en cause. En outre, alors que, selon la demande de DFA, LuxSCS devait assumer tous les risques liés à la détention des droits de ladite propriété intellectuelle, les risques liés à la possession d'actifs incorporels qui devaient être assumés par LuxSCS n'étaient précisés, notamment par rapport aux risques entrepreneuriaux assumés par LuxOpCo.

(49) Cinquièmement, la Commission a considéré qu'une marge de [4-6] % sur les charges d'exploitation fondée sur la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après la «MTMN») conformément aux principes de l'OCDE, qui a été avalisée par la DFA en cause pour les fonctions exercées par LuxOpCo, était relativement faible, compte tenu, notamment, du fait que les fonctions de LuxOpCo étaient présentées comme des prises de décision commerciales essentielles et stratégiques, concentrant le risque commercial de l'ensemble du marché européen. En outre, l'application d'un plancher et d'un plafond pour déterminer la rémunération de pleine concurrence de LuxOpCo, qui prévalait effectivement sur la méthode de fixation des prix de transfert fondée sur les charges d'exploitation, n'a pas été expliquée. Enfin, la Commission se demandait si le choix d'une méthode indirecte de calcul des prix de transfert pour déterminer la rémunération de LuxOpCo était justifié, étant donné que les principes de l'OCDE préconisent l'utilisation de méthodes directes pour fixer un niveau approprié de bénéfices imposables.

(50) Sixièmement, la Commission a fait observer que, même si la DFA en cause avait été accordée en 2003, cette dernière était, de toute évidence, toujours en vigueur en 2014. La Commission a constaté qu'une telle durée était de loin supérieure à celle des DFA conclues dans d'autres États membres. Elle a exprimé des doutes quant à savoir s'il était correct de considérer la rémunération acceptée dans la DFA comme étant toujours de pleine concurrence plus de dix ans plus tard, sans aucune révision ni obligation d'informer l'administration dans le cas où des éléments critiques avaient évolué entre-temps.

(51) Compte tenu de ces doutes, dans sa décision d'ouverture, la Commission est parvenue à la conclusion provisoire que la DFA en cause a conféré un avantage sélectif à Amazon sous la forme du versement d'une redevance à LuxSCS et d'une rémunération s'écartant d'un résultat de pleine concurrence pour LuxOpCo. Toutes les autres conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE étant remplies, et en l'absence apparente d'éléments justifiant la compatibilité de ces aides en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE, la Commission a conclu à titre préliminaire que la DFA en cause constituait une aide d'État incompatible avec le marché intérieur.

5. OBSERVATIONS DES AUTORITÉS LUXEMBOURGEOISES SUR LA DÉCISION D'OUVERTURE

5.1. Sur les prétendus vices juridiques de la décision d'ouverture

(52) Le Luxembourg a considéré que la décision d'ouverture était entachée de vices juridiques multiples.

(53) Premièrement, le Luxembourg a considéré que la décision interférait avec ses compétences souveraines en matière de fiscalité directe. Il a estimé que la Commission avait outrepassé ses pouvoirs en matière d'aides d'État en développant puis en imposant sa propre interprétation du principe de pleine concurrence.

(54) Le Luxembourg a attiré en particulier l'attention sur la spécificité et la complexité des prix de transfert. Selon les principes de l'OCDE, les autorités fiscales nationales ont besoin d'une marge d'appréciation pour interpréter les règles en matière fiscale dans un cas particulier et décider si la méthode de fixation des prix de transfert utilisée débouche sur un prix de transfert acceptable. Le Luxembourg a affirmé qu'il avait reçu la confirmation que sa pratique en matière de DFA était appropriée et qu'elle était conforme au code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ainsi qu'aux principes de l'OCDE.

(55) Deuxièmement, le Luxembourg a affirmé que les précédents sur lesquels s'appuie la Commission dans la décision d'ouverture se distinguaient de la DFA en cause en ce qu'ils concernaient des systèmes contenant des éléments aboutissant à l'octroi d'un avantage quelle que soit la situation particulière des contribuables.

(56) Troisièmement, le Luxembourg a affirmé que la décision d'ouverture ne contenait aucune analyse de sélectivité et, plus précisément, n'identifiait pas le régime de fiscalité de référence ni le groupe de contribuables de référence par rapport auxquels le traitement fiscal d'Amazon devrait être comparé. En conséquence, aucune dérogation au régime d'imposition de référence appliquée à Amazon ni aucun avantage n'ont été relevés.

(57) En ce qui concerne le cadre de référence correct, le Luxembourg a estimé qu'il s'agissait de la législation fiscale nationale, et en particulier de l'article 164, paragraphe 3, et de l'article 18 de la LIR. Il a insisté sur le fait que la DFA en cause devait être appréciée à la lumière du cadre réglementaire applicable en place et des circonstances économiques qui existaient au moment de l'octroi de la mesure, à savoir en 2003. Le Luxembourg a fait observer qu'à l'époque, les principes de l'OCDE de 2010 n'existaient pas et qu'aucune référence aux principes de l'OCDE de 1995 n'était faite en droit luxembourgeois.

(58) Quatrièmement, le Luxembourg a estimé que la Commission n'avait pas identifié une quelconque catégorie d'entreprises qui seraient favorisées par la mesure. En ce qui concerne le groupe de contribuables de référence, il a considéré que seuls les contribuables soumis aux règles en matière de prix de transfert et à sa pratique des DFA se trouvaient dans une situation juridique et factuelle comparable.

5.2. **Sur les doutes exprimés dans la décision d'ouverture**

(59) Le Luxembourg a aussi spécifiquement réagi aux doutes exprimés par la Commission dans la décision d'ouverture quant à la compatibilité de la DFA en cause avec le principe de pleine concurrence conformément aux principes de l'OCDE.

(60) Premièrement, le Luxembourg a affirmé que la crainte de la Commission que la DFA en cause ait été octroyée en l'absence de l'analyse économique requise était infondée, étant donné qu'un rapport sur les prix de transfert a été élaboré à l'appui de la méthode de fixation des prix de transfert figurant dans la demande de DFA

(61) Le Luxembourg a expliqué que, comme l'activité de commerce électronique est une activité dégageant de faibles marges exercée dans le cadre d'une concurrence acharnée, la stratégie d'Amazon consistait à faire la différence par l'innovation technologique. En conséquence, les actifs incorporels étaient considérés comme les sources essentielles de création de valeur des activités d'Amazon.

(62) Le Luxembourg a affirmé que la DFA en cause avalisait une méthode de fixation des prix de transfert fondée sur la MTMN pour déterminer le montant de la redevance de pleine concurrence versée par LuxOpCo à LuxSCS, qui était conforme au cadre réglementaire du Luxembourg en vigueur au moment de l'octroi de la mesure. La MTMN est une méthode de fixation des prix de transfert qui correspond à la réglementation et à la pratique administrative luxembourgeoises en matière de prix de transfert. L'acceptation de la MTMN par l'administration fiscale luxembourgeoise reflétait l'analyse fonctionnelle figurant dans le rapport sur les prix de transfert. Par conséquent, LuxOpCo était considérée comme étant l'entité la moins complexe par comparaison avec LuxSCS et avait donc été sélectionnée de façon appropriée comme partie testée. D'autres méthodes auraient donné des résultats plus volatils. À la lumière de ce qui précède, le Luxembourg a affirmé que la DFA en cause ne pouvait pas être considérée comme acceptant «le plus faible résultat possible» pour LuxOpCo.

(63) Troisièmement, en réponse aux doutes exprimés par la Commission dans la décision d'ouverture, selon lesquels la redevance versée par LuxOpCo à LuxSCS n'était pas liée à la production, aux ventes ou au bénéfice, le Luxembourg a confirmé qu'en effet, la redevance était calculée comme un bénéfice résiduel. Il a estimé qu'un tel résultat était cependant inhérent à la MTMN et était donc conforme aux analyses des fonctions et des risques.

(64) Quatrièmement, le Luxembourg a considéré que le rendement financier de LuxOpCo effectivement obtenu durant chaque année de la période considérée était pleinement conforme au principe de pleine concurrence.

(65) Cinquièmement, en ce qui concerne le doute exprimé quant à la pertinence du plancher et du plafond de rémunération de LuxOpCo, le Luxembourg a affirmé que le plancher garantissait une rémunération positive qui augmentait en fonction de l'expansion des activités. De plus, ce plancher et ce plafond incitaient LuxOpCo à gérer ses activités de manière efficiente. Étant donné que la marge obtenue par LuxOpCo sur la période 2006-2013 était en moyenne de [3,5-4] (*) % et se trouvait, chaque année, dans les limites de l'intervalle interquartile, le Luxembourg conclut que les planchers et plafonds n'ont eu aucun impact réel et pratique.

(66) Le Luxembourg a ajouté que la base imposable n'avait pas été plafonnée et avait augmenté en fonction de l'expansion et de l'investissement d'Amazon dans l'Union. La marge de rémunération était appliquée à toutes les charges d'exploitation de LuxOpCo et pas seulement aux coûts supportés par cette dernière au Luxembourg.

(*) Information confidentielle.

(67) Sixièmement, en ce qui concerne la durée de la DFA en cause, le Luxembourg a expliqué qu'il était envisagé, à l'origine, que celle-ci soit valide pour une période de cinq exercices à compter du début des activités d'Amazon au Luxembourg, activités qui ont effectivement débuté en 2006 ([13]). En conséquence, au départ, la DFA en cause était applicable jusqu'en 2011. Le Luxembourg a par ailleurs expliqué que, conformément à sa pratique administrative de l'époque, les DFA en matière de prix de transfert n'étaient généralement modifiées qu'en cas de changement significatif du modèle d'activités ou des conditions du marché. Il a ajouté qu'à la suite de la crise de 2008, les rémunérations pour des activités comparables (vente au détail en ligne) étaient sous très forte pression et les marges opérationnelles sur les activités d'Amazon ne cessaient de baisser. À la lumière de ces éléments, le Luxembourg a estimé qu'une révision de la méthode de fixation des prix de transfert aurait probablement conduit à une réduction de la rémunération de LuxOpCo.

6. OBSERVATIONS DES PARTIES INTÉRESSÉES CONCERNANT LA DÉCISION D'OUVERTURE

6.1. Observations d'Amazon

(68) Dans ses observations, Amazon a principalement évoqué les prétendus vices juridiques et les doutes exprimés par la Commission dans la décision d'ouverture.

(69) En ce qui concerne les prétendus vices juridiques, Amazon a affirmé que, dans sa décision d'ouverture, la Commission n'avait ni correctement défini le cadre de référence, ni prouvé la sélectivité de la mesure. Selon Amazon, la DFA en cause devrait être examinée au regard d'une règle spécifique du droit national et/ou d'une pratique administrative et non au regard du régime de l'impôt sur les sociétés dans son ensemble. En conséquence, le cadre de référence correct pour évaluer la DFA en cause est le principe de pleine concurrence tel qu'il est défini à l'article 164, paragraphe 3, et à l'article 18 de la LIR, ainsi que la pratique administrative correspondante appliquant les dispositions en question. En outre, selon Amazon, un problème ne se poserait en matière d'aides d'État que si la DFA en cause s'écartait de l'interprétation et de l'application normales qui sont faites du principe de pleine concurrence au Luxembourg, ce qui, selon l'entreprise, n'était pas le cas de cette DFA. Amazon a aussi affirmé que la Commission n'avait pas démontré la sélectivité de la mesure.

(70) En ce qui concerne les doutes exprimés par la Commission dans la décision d'ouverture, les observations d'Amazon coïncident largement avec celles communiquées par le Luxembourg, dans la mesure où elle a également affirmé que la demande de DFA était accompagnée d'un rapport sur les prix de transfert et que cette demande avait fait l'objet d'un examen approfondi.

(71) Amazon a en outre affirmé que la méthode de fixation des prix de transfert choisie, à savoir la méthode du partage des bénéfices résiduels, est non seulement conforme aux principes de l'OCDE, mais aussi aux règles et aux pratiques administratives luxembourgeoises relatives au calcul des prix de transfert ([14]).

(72) Amazon a ajouté que les contributions de LuxSCS consistent non seulement à octroyer des sous-licences portant sur les actifs incorporels, mais également à prendre en charge les risques associés aux opérations de LuxOpCo.

(73) Amazon a par ailleurs affirmé que l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre n'était pas adaptée en l'espèce. Elle a fait valoir qu'en tout état de cause, le point de départ de l'analyse des prix de transfert par l'administration fiscale luxembourgeoise devait être la méthode choisie par le contribuable. Elle a également rappelé que l'application d'une méthode de fixation des prix de transfert, quelle qu'elle soit, débouchait généralement sur une série de résultats plutôt que sur un prix précis, étant donné que le calcul des prix de transfert n'est pas une science exacte et requiert qu'il soit fait preuve de jugement.

(74) Amazon a également défendu la validité de la durée de la DFA en cause en présentant un rapport ex post sur les prix de transfert qu'elle avait commandé en 2012 (ci-après le «rapport ex post de 2012 sur les prix de transfert»). Ce rapport présentait deux ensembles de données d'entreprise mis à jour: l'un créé sur la base des données concernant la période 2004-2006 et l'autre sur la base de données concernant la période 2008-2010, qui, selon Amazon, confirmaient que la rémunération de LuxOpCo était restée dans l'intervalle de pleine concurrence tout au long de la période considérée.

([13]) Par lettre du 5 décembre 2004, Amazon a informé le Luxembourg que la restructuration serait pleinement effectuée en 2006 et, en conséquence, a demandé que la DFA en cause soit applicable pendant les cinq premières années d'activité à compter de ce moment. Le 23 décembre 2004, le Luxembourg a confirmé que le délai indiqué n'affecterait pas l'accord du 6 novembre 2003, à la condition que soient maintenues les autres conditions de la demande du 23 octobre 2003.

([14]) Amazon illustre cet argument en faisant référence aux DFA émises par le Luxembourg et publiées par l'ICIJ. Parmi ces décisions, Amazon en a recensé 97 qui, selon elle, sont basées sur la méthode du partage des bénéfices résiduels et qui, dans le cadre d'accords de financement, attribuent des rendements non uniques, à savoir une marge financière fixe, à une entité luxembourgeoise, le bénéfice résiduel étant attribué au détenteur d'un instrument de financement.

6.2. **Observations présentées par les autres parties intéressées**

(75) EPICENTER ([15]), Computer & Communications Industry Association («CCIA»), ATOZ et Fedil ont présenté des observations soulevant un certain nombre de préoccupations. EPICENTER considérait que la décision d'ouverture ne tenait pas compte de la marge d'appréciation appropriée inhérente à la pratique des prix de transfert et estimait que la Commission outrepassait ses pouvoirs légaux en matière de fiscalité directe en recourant aux règles en matière d'aides d'État pour s'attaquer à la concurrence fiscale dommageable. ATOZ et Fedil ont toutes deux fait valoir qu'il n'était pas correct de prendre en considération les règles de détermination des prix de transfert de l'OCDE aux fins de l'appréciation des aides d'État, étant donné qu'à l'époque, ces règles n'étaient pas intégrées dans la législation luxembourgeoise.

(76) Oxfam, la Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., la European and International Bookseller Federation, le Syndicat de la librairie française, la Fédération des éditeurs européens et le Syndicat des distributeurs de loisirs culturels ainsi que la Bundesarbeitskammer ont soit soutenu les arguments de la Commission, soit accueilli favorablement les enquêtes de la Commission en matière d'aides d'État.

7. **INFORMATIONS COMMUNIQUÉES PAR LA SOCIÉTÉ X**

(77) La société X, une concurrente d'Amazon exerçant des activités de vente au détail en ligne sur un marché de l'Union qui ne souhaitait pas que son identité soit divulguée, a fourni des informations sur le marché à la Commission dans le contexte de l'enquête. Elle a expliqué que les principaux éléments faisant d'une entreprise un opérateur de vente au détail en ligne prospère et durable sont la clientèle et le marketing, de sorte que les actifs essentiels pour permettre une expansion sur ce marché sont une solide base de données clients et la capacité financière de réaliser d'importants investissements dans le marketing. Elle a également souligné qu'Amazon avait mené une stratégie très agressive d'investissement dans la technologie et le marketing, obtenant ainsi des avantages difficiles à égaler.

8. **OBSERVATIONS DES AUTORITÉS LUXEMBOURGEOISES CONCERNANT LES OBSERVATIONS DE TIERS ET LES INFORMATIONS COMMUNIQUÉES PAR LA SOCIÉTÉ X**

(78) Par lettre du 20 avril 2015, les autorités luxembourgeoises ont marqué leur accord avec les observations formulées par Amazon, la FEDIL, la CCIA, ATOZ et EPICENTER, tout en considérant que les autres observations concernant la décision d'ouverture n'étaient pas pertinentes en l'espèce.

(79) Le 2 mai 2016, les autorités luxembourgeoises ont présenté leurs observations concernant la contribution de la société X. Elles ont affirmé qu'Amazon, en sa qualité d'opérateur de marché, était mieux placée pour s'exprimer sur cette contribution.

9. **COMMUNICATIONS COMPLÉMENTAIRES D'AMAZON**

(80) Dans ses communications complémentaires, Amazon a fourni des informations supplémentaires afin de justifier l'affirmation selon laquelle la rémunération de LuxSCS et de LuxOpCo approuvée par la DFA en cause était conforme au système fiscal luxembourgeois.

(81) Par ailleurs, Amazon a émis des doutes quant au fait que la société X soit réellement comparable à LuxOpCo et a affirmé que les informations communiquées par la société X n'auraient pas dû être prises en considération étant donné qu'elles n'étaient pas disponibles au moment de l'octroi de la DFA en cause.

(82) En ce qui concerne le centrage de l'activité de vente au détail en ligne d'Amazon sur la technologie, Amazon affirme que l'innovation technologique est au cœur de son modèle commercial de vente au détail en ligne orienté service et qu'elle est de la plus haute importance pour les entreprises.

(83) En ce qui concerne les menaces critiques pesant sur les activités européennes d'Amazon, cette dernière a cité les menaces suivantes: i) la concurrence dans le commerce électronique, ii) l'(absence d')adoption de nouveaux produits, services et technologies par les clients et iii) les conditions économiques et politiques locales et les modifications du cadre juridique.

(84) Dans ses communications complémentaires, Amazon a fourni une déclaration faite dans le cadre de la procédure devant la Cour fiscale fédérale des États-Unis et un nouveau rapport sur les prix de transfert. La première a été fournie à l'appui du taux de redevance reçu par LuxSCS au cours de la période considérée, tandis que le rapport ex post devait étayer le fait que la rémunération de LuxOpCo était conforme au principe de pleine concurrence.

([15]) EPICENTER se présente comme une initiative indépendante réunissant six groupes de réflexion de premier plan dans l'Union européenne. Ce centre a pour but d'éclairer le débat sur les politiques européennes et de promouvoir les principes d'une société libre en regroupant l'expertise économique de ses membres.

10. **APPRÉCIATION**

(85) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides octroyées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

(86) Ainsi que l'ont estimé les juridictions de l'Union ([16]), pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, il convient que les conditions cumulatives suivantes soient remplies: i) la mesure d'aide doit être imputable à l'État et être financée au moyen de ressources d'État, ii) elle doit conférer un avantage à son bénéficiaire, iii) cet avantage doit être sélectif et iv) cette mesure doit fausser ou menacer de fausser la concurrence avec des effets possible sur les échanges entre États membres.

(87) Aux fins de la présente décision, il est particulièrement nécessaire d'examiner plus avant l'existence d'un avantage sélectif.

(88) Selon une jurisprudence constante, la condition relative à l'avantage sélectif «impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser "certaines entreprises ou certaines productions" par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable et qui subissent ainsi un traitement différencié pouvant en substance être qualifié de discriminatoire» ([17]).

(89) Plus spécifiquement, la Cour de justice a mis au point une analyse en trois temps afin de déterminer si une mesure fiscale spécifique est sélective ([18]). Dans un premier temps, il convient de déterminer quel est le régime fiscal commun ou normal applicable dans l'État membre: le «système de référence». Dans un deuxième temps, il y a lieu de déterminer si la mesure fiscale en cause constitue une dérogation à ce système, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du système, dans une situation juridique et factuelle comparable. Si la mesure constitue une dérogation au système de référence, il convient d'établir, dans un troisième temps, si cette mesure est justifiée par la nature ou l'économie générale du système de référence. Une mesure fiscale constituant une exception à l'application du système de référence peut se justifier si l'État membre en cause parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de ce système fiscal ([19]). Si tel est le cas, la mesure fiscale n'est pas sélective. En ce qui concerne cette troisième étape, la charge de la preuve incombe à l'État membre.

(90) Dans l'arrêt FIAT ([20]), la Cour de justice a précisé la manière de déterminer le système de référence applicable. Elle a indiqué que la Commission ne devrait pas prendre en compte des paramètres et des règles externes au système fiscal national lors de la détermination du système de référence. Plus précisément, au point 96 de l'arrêt FIAT, elle a considéré que «*ne sauraient donc être pris en compte, dans l'examen de l'existence d'un avantage fiscal sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et aux fins d'établir la charge fiscale devant normalement peser sur une entreprise, des paramètres et des règles externes au système fiscal national en cause, à moins que ce dernier ne s'y réfère explicitement*».

(91) C'est à la lumière de ces principes, rappelés au point 44 de l'arrêt Amazon, que la Cour de justice a confirmé, au point 58 dudit arrêt ([21]), le constat du Tribunal selon lequel la Commission n'avait pas établi, dans la décision de clôture, l'existence d'un avantage au profit du groupe Amazon au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Elle a donc confirmé l'annulation de la décision de clôture.

([16]) Affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 39.

([17]) Affaire C-457/21 P, Commission/Amazon.com e.a., ECLI:EU:C:2023:985, point 33. Voir également les affaires jointes C-451/21 P et C-454/21 P, Luxembourg et Engie/Commission, ECLI:EU:C:2023:948, point 106, ainsi que l'affaire C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, point 40.

([18]) Affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, points 49, 64 et 65. La méthode d'analyse en trois étapes de la sélectivité d'une aide a été conçue afin de dévoiler la sélectivité cachée de mesures fiscales avantageuses dont toute entreprise peut en apparence bénéficier: voir les affaires jointes C-649/20 P, C-658/20 P et C-662/20 P, Espagne e.a/Commission, ECLI:EU:C:2023:60, point 48.

([19]) Affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, point 65.

([20]) Affaires jointes C-885/19 P et C-898/19 P, Commission/Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

([21]) Affaire C-457/21 P, Commission/Amazon. Com et autres, ECLI:EU:C:2023:985: voir également le raisonnement exposé aux points 41 à 50 et aux points 53 à 58.

(92) Conformément à l'article 266 du traité, la Commission est donc tenue de prendre les mesures que comporte l'exécution de l'arrêt Amazon.

(93) Les conclusions de la Cour de justice dans l'arrêt Amazon sont en effet directement pertinentes pour apprécier les doutes soulevés dans la décision d'ouverture à l'égard de la DFA en cause Ces doutes étaient fondés, en particulier, sur une analyse de l'existence d'un avantage sélectif reposant sur un système de référence qui supposait l'intégration, dans le droit fiscal luxembourgeois, du principe de pleine concurrence de l'OCDE, tel que décrit à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette même approche reposait sur l'applicabilité des principes de l'OCDE dans le système fiscal luxembourgeois.

(94) Plus précisément, la Commission a observé, dans la décision d'ouverture que l'article 164 de la LIR était considéré comme intégrant l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE dans le droit fiscal national. Elle a conclu que tout résultat qui s'écartait du principe de pleine concurrence, tel qu'exprimé dans cette convention et dans les principes de l'OCDE, et abaissait la base d'imposition avait pour effet de procurer un avantage au contribuable concerné ([22]).

(95) En d'autres termes, comme indiqué dans la décision d'ouverture, la DFA a été considérée à titre préliminaire, comme une aide d'État au motif qu'elle découlait d'un écart par rapport au principe de pleine concurrence ou d'une mauvaise application de dernier, tel qu'énoncé dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans les principes de l'OCDE.

(96) La Commission fait observer en outre que les six doutes exprimés de manière détaillée aux considérants 63 à 76 de la décision d'ouverture, et rappelés à la section 4 de la présente décision, étaient fondés sur le postulat d'un principe de pleine concurrence découlant de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tel qu'interprété par les principes de l'OCDE

(97) La Commission reconnaît toutefois que, au point 54 de l'arrêt Amazon, la Cour a jugé que seuls les principes intégrés dans le droit national peuvent être appliqués pour établir le cadre de référence dans le contexte de l'analyse des trois conditions permettant de démontrer l'existence d'un avantage sélectif: La Cour a précisé que «*[…] seule une incorporation de ce principe [de pleine concurrence] en tant que tel en droit national, laquelle exige a minima que ce dernier se réfère explicitement audit principe, permettrait à la Commission de faire application de celui-ci dans le cadre de l'appréciation de l'existence d'un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE*».

(98) En outre, au point 55 de l'arrêt Amazon, la Cour de justice a jugé que la Commission avait commis une erreur, dans la décision de clôture, en déterminant le cadre de référence, étant donné que le principe de pleine concurrence n'était pas ancré dans le droit national. Elle a en effet conclu que «*[…] ainsi que la Commission l'a elle-même reconnu […], ce n'est que depuis le 1er janvier 2017, soit postérieurement à l'adoption de la décision fiscale anticipative en cause et à sa prorogation, qu'un nouvel article de la loi concernant l'impôt sur le revenu "formalise explicitement l'application du principe de pleine concurrence dans le droit fiscal luxembourgeois". Il est donc établi que l'exigence rappelée par la jurisprudence citée au point précédent n'était pas satisfaite lors de l'adoption, par l'État membre concerné, de la mesure que la Commission a estimé être constitutive d'une aide d'État, de telle sorte que cette institution ne pouvait appliquer ce principe rétroactivement dans la décision litigieuse*».

(99) Compte tenu de cette conclusion, la Commission considère que les doutes soulevés dans la décision d'ouverture doivent être écartés. En effet, la DFA en cause datant du 6 novembre 2003, elle a été adoptée alors que le principe de pleine concurrence n'était pas encore intégré dans la législation fiscale luxembourgeoise, ainsi qu'il ressort de l'arrêt Amazon.

(100) Comme rappelé dans l'arrêt Amazon, les erreurs dans la détermination des règles effectivement applicables en vertu du droit national pertinent et, partant, dans l'identification de l'imposition dite «normale» au regard de laquelle devait être appréciée la DFA en cause vicient nécessairement l'ensemble du raisonnement tenant à l'existence d'un avantage sélectif ([23]).

([22]) La Commission se référait à l'affaire d'aide d'État C 49/2001, Centres de coordination luxembourgeois, JO L 170 du 9.7.2003, p. 20.
([23]) Affaire C-457/21 P, Commission/Amazon.com e.a., ECLI:EU:C:2023:985, point 37.

(101) En conséquence ni les doutes spécifiques soulevés dans la décision d'ouverture ni le raisonnement sous-jacent qui y est exposé ne permettent à la Commission d'établir que, par la DFA en cause, le Luxembourg a accordé un avantage sélectif à Amazon. Dans cette décision, la Commission n'a pas apprécié l'existence d'un avantage sélectif au regard d'un autre système de référence ni exprimé des doutes quant à l'existence d'une aide reposant sur des motifs autres que la présence d'un avantage sélectif.

(102) Dès lors, dans la présente décision, la Commission doit écarter les doutes exprimés dans la décision d'ouverture quant à l'existence d'un avantage sélectif. Comme les critères permettant de conclure à l'existence d'une aide d'État sur la base de l'article 107, paragraphe 1, du traité sont cumulatifs, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres critères prévus par cette disposition.

11. **CONCLUSION**

(103) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut que la DFA en cause émise par le Luxembourg en faveur d'Amazon ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

La décision fiscale anticipative en cause émise par l'administration fiscale du Grand-Duché de Luxembourg le 6 novembre 2003 en faveur d'Amazon ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

Article 2

Le Grand-Duché de Luxembourg est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 28 novembre 2024.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Vice-présidente exécutive