DECIZIA (UE) 2025/2405 A COMISIEI

din 28 noiembrie 2024

privind soluția fiscală anticipată SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) – Luxemburg, presupus ajutor în favoarea Amazon

[notificată cu numărul C(2024) 8565]

(Numai textul în limba engleză este autentic)

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA EUROPEANĂ,

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

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

După ce părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile în conformitate cu dispozițiile menționate anterior ([1]) și având în vedere observațiile acestora,

întrucât:

1. PROCEDURA

(1) Prin scrisoarea din 24 iunie 2014, Comisia a trimis o solicitare de informații Marelui Ducat al Luxemburgului („Luxemburg”) cu privire la practica sa în materie de soluții fiscale anticipate în ceea ce privește grupul de societăți Amazon („Amazon” sau „grupul Amazon”).

(2) În scrisoarea respectivă, Comisia a solicitat toate soluțiile fiscale anticipate adresate grupului Amazon care erau încă în vigoare la momentul respectiv. Prin e-mailul din 18 iulie 2014, Luxemburg a solicitat o prelungire a termenului de răspuns la scrisoarea Comisiei, care i-a fost acordată.

(3) La 4 august 2014, Luxemburg a răspuns la solicitarea Comisiei din 24 iunie 2014. La răspunsul său a fost anexată, printre altele, o scrisoare din 6 noiembrie 2003 („soluția fiscală anticipată contestată” sau „Amazon APA”) adresată Amazon.com, Inc. de către Administration des contributions directes („administrația fiscală luxemburgheză”).

(4) La 7 octombrie 2014, Comisia a adoptat o decizie de inițiere a procedurii oficiale de investigare în conformitate cu articolul 108 alineatul (2) din tratat în ceea ce privește soluția fiscală anticipată contestată, pe motivul că avea îndoieli serioase cu privire la compatibilitatea măsurii în cauză cu piața internă („decizia de inițiere a procedurii”) ([2]). În decizia respectivă s-a solicitat Luxemburgului să furnizeze informații suplimentare privind soluția fiscală anticipată contestată ([3]).

(5) Prin scrisoarea din 21 noiembrie 2014, Luxemburg și-a prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii. Comunicarea respectivă a inclus, printre altele, un raport privind stabilirea prețurilor de transfer („Raportul privind PT”).

(6) La 6 februarie 2015, decizia de inițiere a procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* ([4]). Părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile cu privire la decizie.

(7) Prin scrisoarea din 13 februarie 2015, Comisia a trimis Luxemburgului o solicitare de informații suplimentare.

(8) Prin scrisoarea din 5 martie 2015, Amazon și-a prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii. De asemenea, au fost prezentate observații cu privire la decizia de inițiere a procedurii din partea unor părți terțe.

([1]) JO C 44, 6.2.2015, p. 13.
([2]) Au avut loc mai multe schimburi privind elementele confidențiale, care însă nu sunt menționate în mod individual în prezenta secțiune.
([3]) JO C 44, 6.2.2015, p. 30.
([4]) JO C 44, 6.2.2015, p. 13.

(9) Prin scrisoarea din 17 martie 2015, Luxemburg a răspuns parțial la solicitarea de informații a Comisiei din 13 februarie 2015.

(10) La 19 martie 2015, Comisia a transmis Luxemburgului observațiile primite de la părțile terțe cu privire la decizia de inițiere a procedurii.

(11) La 26 martie 2015, Comisia a informat Luxemburg că, în conformitate cu articolul 6a din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului ([5]), a constatat că procedura oficială de investigare în curs privind soluția fiscală anticipată contestată este ineficace. Pe această bază și cu autorizarea Luxemburgului, la 26 martie 2015 Comisia a trimis Amazon o cerere de informații („cererea privind MIT"), în conformitate cu articolul 6(a) alineatul (6) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999.

(12) La 4 mai 2015, Amazon a prezentat un răspuns parțial la solicitarea de informații a Comisiei din 26 martie 2015.

(13) Prin scrisoarea din 13 mai 2015, Luxemburg și-a prezentat comentariile cu privire la observațiile părților terțe privind decizia de inițiere a procedurii.

(14) Prin scrisorile din 24 și 31 iulie 2015, Amazon a furnizat un răspuns parțial la solicitarea Comisiei din 3 iulie 2015.

(15) Prin scrisoarea din 21 august 2015, Amazon a răspuns parțial la solicitarea Comisiei din 31 iulie 2015, prin care Comisia a reamintit Amazon să furnizeze toate informațiile solicitate, în special informații complete cu privire la acordurile privind proprietatea intelectuală („PI") și noua soluție fiscală anticipată acordată Amazon în 2014.

(16) În perioada 30 septembrie 2015-12 septembrie 2017 au avut loc schimburi de scrisori și reuniuni suplimentare între Comisie, Luxemburg și Amazon (pentru mai multe detalii, se face trimitere la considerentele 27-89 din decizia de inițiere a procedurii).

(17) La 4 octombrie 2017, Comisia a închis procedura oficială de investigare prin adoptarea unei decizii finale [Decizia (UE) 2018/859 a Comisiei ([6])], în care se constată că soluția fiscală anticipată acordată Amazon constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat („decizia de închidere"). S-a constatat că ajutorul respectiv este incompatibil cu piața internă și că a fost pus în aplicare în mod ilegal de către Luxemburg, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat. S-a dispus ca Luxemburg să recupereze valoarea ajutorului incompatibil și ilegal obținut de Amazon.

(18) La 12 mai 2021, Tribunalul a anulat Decizia (UE) 2018/859 ([7]).

(19) La 22 iulie 2021, Comisia a introdus la Curtea de Justiție un recurs având ca obiect anularea Hotărârii Tribunalului din 12 mai 2021.

(20) La 14 decembrie 2023, Curtea de Justiție a respins recursul Comisiei, confirmând prin aceasta anularea deciziei de închidere („Hotărârea Amazon") ([8]). La fel ca hotărârea Tribunalului din 12 mai 2021, hotărârea respectivă nu a afectat decizia de inițiere a procedurii. Prin urmare, procedura oficială de investigare a soluției fiscale anticipate contestate, descrisă în considerentul 42, este încă deschisă și trebuie închisă.

([5]) Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO L 83, 27.3.1999, p. 1). Regulamentul (CE) nr. 659/1999 a fost abrogat și înlocuit cu Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (text codificat) (JO L 248, 24.9.2015, p. 9, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj) cu efect de la 14 octombrie 2015.

([6]) 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 [notificată cu numărul C(2017) 6740] (JO L 153, 15.6.2018, p. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj).

([7]) Cauzele conexate T-816/17 și T-318/18, Luxemburg și Amazon EU și Amazon.com/Comisia, ECLI:EU:T:2021:252.

([8]) Cauza C-457/21 P, Comisia/Amazon.com și alții, ECLI:EU:C:2023:985. Curtea de Justiție a concluzionat că Tribunalul a stabilit în mod eronat sistemul de referință relevant și, prin urmare, a realizat o analiză eronată a criteriului privind avantajul selectiv, în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat (Hotărârea Amazon, punctele 46-50). Cu toate acestea, Curtea de Justiție a constatat că Tribunalul a constatat în mod întemeiat că Comisia nu a demonstrat existența unui avantaj în favoarea grupului Amazon, anulând în consecință decizia de închidere (Hotărârea Amazon, punctele 53-58). Din această perspectivă și efectuând o substituire de motive, Curtea de Justiție a respins recursul în totalitate (Hotărârea Amazon, punctul 59).

2. **DESCRIEREA MĂSURII**

2.1. **Grupul Amazon**

(21) Potrivit informațiilor colectate în cursul procedurii oficiale de investigare, Grupul Amazon cuprinde Amazon.com, Inc. și toate societățile controlate direct sau indirect de către Amazon.com, Inc. (denumite în continuare, în mod colectiv, „Amazon" sau „grupul Amazon"). Amazon are sediul în Seattle, Washington, Statele Unite ale Americii.

(22) Amazon desfășoară activități de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii. De asemenea, Amazon generează venituri prin alte servicii de marketing și de publicitate, cum ar fi publicitatea online și acordurile legate de cardurile de credit în parteneriat cu o altă marcă. În fine, Amazon produce și comercializează produse hardware, cum ar fi dispozitivele Amazon Kindle, Amazon Fire și Amazon Echo.

(23) Amazon exploatează treisprezece site-uri internet la nivel mondial, printre care www.amazon.com și șase site-uri europene: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es și www.amazon.nl („site-urile din UE"). Activitățile Amazon sunt organizate pe trei segmente: America de Nord, segmentul internațional și Amazon Web Services („AWS").

(24) În 2016, Amazon a generat la nivel mondial vânzări nete de aproximativ 136 de miliarde USD și venituri nete de 2,37 miliarde USD. La nivel mondial, 91 % din veniturile Amazon provin din activitățile de vânzare cu amănuntul. 59 % din vânzările nete provin din segmentul America de Nord, 32 % din segmentul internațional și 9 % din segmentul AWS. În 2016, Amazon a avut 314 400 de angajați cu normă întreagă și cu fracțiune de normă.

2.2. **Activitățile Amazon la nivel european**

(25) Două entități din cadrul grupului luxemburghez au o relevanță deosebită în scopul investigației în ceea ce privește exercițiile financiare care acoperă perioada 1 mai 2006-30 iunie 2014 („perioada relevantă"):

— Amazon Europe Holding Technologies SCS („LuxSCS") – Această entitate este o societate în comandită simplă luxemburgheză (*Société en Commandite Simple*). Deși structura acționariatului s-a modificat pe parcursul perioadei relevante, partenerii LuxSCS au fost întotdeauna societăți cu sediul în SUA. Pe parcursul perioadei relevante, LuxSCS trebuia să funcționeze exclusiv ca o societate deținătoare de active necorporale pentru activitățile Amazon la nivel european, pentru care LuxOpCo era responsabilă în calitate de asociat comanditat. LuxSCS primea doar venituri pasive (redevențe și dobânzi) de la filialele sale. De asemenea, LuxSCS acorda împrumuturi între societăți pentru LuxOpCo și alte societăți din grup. LuxSCS nu a avut nicio prezență fizică și niciun angajat pe parcursul perioadei relevante;

— Amazon EU Société à responsabilité limitée („LuxOpCo") – În cursul perioadei relevante, LuxOpCo a fost o filială deținută integral de LuxSCS. De asemenea, a primit sarcina de a dezvolta și îmbunătăți în continuare modelul de afaceri bazat pe software care stă la baza activităților de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii desfășurate de Amazon la nivel european. În această perioadă, LuxOpCo a îndeplinit rolul de sediu social al grupului Amazon în Europa și de operator principal al activităților de vânzare cu amănuntul și de furnizare de servicii desfășurate de Amazon în Europa prin intermediul site-urilor din UE. În 2013 și 2014, cifra de afaceri consolidată netă a LuxOpCo s-a ridicat la 13 612 449 784 EUR și, respectiv, 15 463 362 589 EUR. În cursul exercițiului financiar 2013, LuxOpCo a avut în medie 523 de angajați cu normă întreagă.

2.3. **Acordul de licență**

(26) LuxOpCo a încheiat un acord de licență („Acordul de licență") cu LuxSCS, cu efect de la 30 aprilie 2006. În temeiul acestui acord, LuxOpCo a obținut în mod irevocabil dreptul exclusiv de a dezvolta, a consolida și a exploata activele necorporale în scopul de a exploata site-urile din UE și în orice alt scop pe teritoriul geografic al țării europene în schimbul plății unei redevențe („redevența pentru licență"). Toată proprietatea intelectuală creată sau perfecționată de LuxOpCo pe baza activelor necorporale sau ca urmare a accesului la acestea era atribuită LuxSCS. LuxOpCo avea obligația de a lua măsuri, din proprie inițiativă și pe propriul risc, pentru a proteja și a menține activele necorporale. Acordul de licență menționa, de asemenea, serviciile administrative care urmau să fie furnizate de LuxOpCo în beneficiul LuxSCS fără nicio remunerație separată pentru LuxOpCo. În plus, LuxOpCo accepta să își asume toate riscurile asociate tuturor activităților care urmau să fie desfășurate în temeiul acordului de licență. În cazul în care ar fi dobândit orice fel de proprietate intelectuală menită să fie utilizată în același scop ca activele necorporale obținute de la terți, LuxOpCo avea obligația să acorde o licență societății LuxSCS pentru dreptul asupra proprietății intelectuale respective fără plata unei redevențe.

(27) Acordul de licență era prevăzut să rămână în vigoare pe tot parcursul duratei de viață a tuturor activelor corporale vizate de licențe și putea fi reziliat numai în cazul unei modificări a controlului sau al unei grevări substanțiale ori în cazul în care una dintre părți nu ar fi reușit să remedieze neîndeplinirea obligațiilor sale în temeiul respectivului acord. În consecință, LuxSCS nu avea posibilitatea de a rezilia acordul de licență în mod unilateral. Acordul de licență a fost modificat în ianuarie 2010, cu efect de la 1 ianuarie 2009. Modificarea a vizat definiția „profitului din exploatare realizat în UE" utilizat în scopul calculării redevenței pentru licență.

2.4. **Soluția fiscală anticipată contestată**

(28) Măsura care face obiectul evaluării din prezenta decizie este scrisoarea din 6 noiembrie 2003 ([9]) a autorităților fiscale luxemburgheze către Amazon, prin care se aprobă acordul privind prețurile de transfer descris în scrisoarea din 23 octombrie 2003 adresată de Amazon autorităților respective și structura grupului Amazon descrisă în scrisorile sale din 23 octombrie 2003 și 31 octombrie 2003 ([10]).

(29) În scrisoarea sa din 31 octombrie 2003 adresată administrației fiscale luxemburgheze („scrisoarea Amazon din 31 octombrie 2003"), Amazon a solicitat o confirmare a tratamentului fiscal al LuxSCS, al partenerilor din SUA și al dividendelor încasate de LuxOpCo în cadrul noii structuri avute în vedere. În această scrisoare se explică faptul că LuxSCS, în calitate de *Société en Commandite Simple*, nu este considerată ca având o personalitate fiscală distinctă de cea a partenerilor săi și, prin urmare, nu este supusă unui impozit pe profit sau unui impozit pe avere aplicat activelor sale nete în Luxemburg. Fără a aduce atingere transparenței fiscale a LuxSCS, LuxSCS sau partenerii săi din SUA ar putea fi totuși impozitați în Luxemburg în cazul în care s-ar considera că activitățile lor sunt desfășurate prin intermediul unui sediu permanent în Luxemburg. Prin urmare, în scrisoare se precizează că nici LuxSCS, nici partenerii săi nu ar putea fi considerați ca având o prezență efectivă în Luxemburg (birouri, angajați etc.), astfel încât, în absența unui sediu fix pentru desfășurarea activităților, LuxSCS nu ar putea fi considerată ca având o personalitate distinctă de partenerii săi sau ca desfășurând o activitate comercială în Luxemburg. De asemenea, nici despre partenerii săi nu s-ar putea considera că au un sediu permanent în Luxemburg.

(30) În scrisoarea sa din 23 octombrie 2003 adresată administrației fiscale luxemburgheze („scrisoarea Amazon din 23 octombrie 2003"), Amazon a solicitat o soluție fiscală care să confirme tratamentul LuxOpCo în sensul perceperii impozitului pe profit în Luxemburg. Prin această scrisoare se explică structura societății prevăzută de Amazon pentru Europa și se solicită confirmarea faptului că acordul privind stabilirea prețurilor de transfer pentru acordul de licență descris în scrisoare conduce la „*un profit corespunzător și acceptabil*" pentru LuxOpCo „*în ceea ce privește politica de stabilire a prețurilor de transfer și articolele 56 și 164 alineatul (3) din LITL*". Scrisoarea face trimitere la o „*analiză economică*", anexată la scrisoare, care enumeră „*funcțiile și riscurile pe care LuxOpCo trebuia să și le asume, precum și natura și importanța activelor corporale pentru care se preconizează că vor face obiectul licenței acordate pentru activele necorporale*". Pe baza acestei analize a fost propusă o metodă de stabilire a prețurilor de transfer, prin care s-a stabilit nivelul redevenței anuale pe care LuxOpCo ar fi obligată să o plătească societății LuxSCS pentru utilizarea activelor necorporale.

(31) Prezenta decizie evaluează dacă acordul privind prețurile de transfer aprobat prin soluția fiscală anticipată contestată conține un avantaj selectiv care constituie ajutor de stat.

3. **DESCRIEREA CADRULUI JURIDIC APLICABIL**

3.1. **Cadrul juridic național**

(32) Normele ordinare privind perceperea impozitului pe profit în Luxemburg se regăsesc în Codul fiscal privind impozitul pe profit din Luxemburg (*loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenue*, „LIR").

([9]) A se vedea considerentul 2.

([10]) În urma unei întârzieri în punerea în aplicare a restructurării activităților europene ale Amazon, Amazon a solicitat o confirmare din partea administrației fiscale luxemburgheze în ceea ce privește prelungirea valabilității soluției fiscale anticipate contestate prin scrisoarea din 5 decembrie 2004, pe care administrația a confirmat-o prin scrisoarea din 23 decembrie 2004. Soluția fiscală anticipată contestată, acordată inițial pe o perioadă de cinci ani, a fost prelungită în 2010 și a rămas în vigoare până în iunie 2014. Structura europeană a Amazon, astfel cum este menționată în cererea de emitere a unei soluții fiscale anticipate și astfel cum a fost aprobată prin soluția fiscală anticipată contestată, a fost instituită din mai 2006 și a rămas aplicabilă până în iunie 2014, când structura respectivă a fost modificată.

(33) Articolul 18 alineatul (1) din LIR prevede metoda de stabilire a profitului anual al unei societăți contribuabile: „Profitul este stabilit ca diferența dintre activele nete la sfârșitul perioadei de raportare și activele nete la începutul aceleiași perioade, la care se adaugă retragerile de numerar sau de alte active de către contribuabil pentru uz personal sau pentru orice alt uz care nu urmărește interesul societății și din care se scad contribuțiile suplimentare realizate în cursul perioadei de raportare."

(34) Articolul 159 din LIR prevede că societățile rezidente impozabile sunt supuse la plata impozitului pe totalitatea profiturilor lor. Articolul 160 din LIR prevede că societățile nerezidente sunt supuse la plata impozitului pe venit, care este definit la articolul 156 din LIR. Începând din 2011, toate societățile supuse impozitării în Luxemburg fac obiectul impozitului pe profit la cota de impozitare standard de 28,80 %.

(35) Articolul 164 alineatul (3) din LIR prevede că: „Venitul impozabil cuprinde distribuirile ascunse ale profiturilor. O distribuire ascunsă a profiturilor apare în special în cazul în care un asociat, un acționar sau o parte interesată primește direct sau indirect avantaje de la o societate sau asociație de care nu ar fi beneficiat în mod normal dacă nu ar fi avut această calitate" ([11]). În decizia de inițiere a procedurii, Comisia a considerat – a se vedea în special considerentul 59 – că articolul 164 din LIR constituie temeiul legislativ pentru prețurile de transfer în Luxemburg și, prin urmare, a pus în aplicare articolul 9 din Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri, care stabilește principiul concurenței depline, conform căruia prețurile tranzacțiilor între societăți trebuie stabilite în conformitate cu prețurile pieței (a se vedea considerentul 40 din prezenta decizie).

(36) Începând cu 1 ianuarie 2017, noul articol 56bis din LIR a formalizat în mod explicit aplicarea principiului concurenței depline în temeiul legislației fiscale luxemburgheze. Acest lucru a fost confirmat de Curtea de Justiție în Hotărârea Amazon: *„abia de la 1 ianuarie 2017, și anume ulterior adoptării soluției fiscale anticipate contestate și prelungirii acesteia, un nou articol din Legea privind impozitul pe venit «formalizează în mod explicit aplicarea principiului concurenței depline în dreptul fiscal luxemburghez»*".

3.2. **Orientările privind stabilirea prețurilor de transfer**

(37) Prezenta decizie vizează o soluție fiscală anticipată care validează un acord privind prețurile de transfer, denumit și acord prealabil privind prețurile (*advance pricing arrangement* – „APA"). APA sunt acorduri care stabilesc, înainte de desfășurarea tranzacțiilor intragrup, o serie de criterii adecvate în vederea stabilirii prețurilor de transfer pentru tranzacțiile respective pe o perioadă determinată de timp, în scopuri fiscale.

(38) În acest context, prețurile de transfer se referă la prețurile practicate pentru tranzacții comerciale între diversele părți ale aceluiași grup corporativ, în special la prețurile stabilite pentru bunurile vândute sau serviciile furnizate de o filială a unui grup corporativ către o altă filială a aceluiași grup. Prin urmare, prețurile de transfer se referă la repartizarea profitului între diferite părți ale aceluiași grup corporativ.

(39) Societățile multinaționale plătesc impozite în jurisdicții care au rate de impozitare diferite. Profitul după impozitare înregistrat la nivelul grupului de societăți este suma profiturilor după impozitare din fiecare țară în care grupul este supus impozitării. Prin urmare, în loc să maximizeze profitul declarat în fiecare țară, corporațiile multinaționale sunt motivate financiar ca, atunci când alocă profit diferitelor societăți din grupul corporativ, să aloce cât mai mult profit posibil jurisdicțiilor cu nivel de impozitare scăzut și cât mai puțin profit posibil jurisdicțiilor cu nivel de impozitare ridicat.

(40) Pentru a realiza o impozitare echitabilă, a fost stabilit un standard convenit la nivel internațional pentru stabilirea prețurilor de transfer. Astfel, articolul 9 din Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri stabilește așa-numitul principiu al concurenței depline, conform căruia prețurile tranzacțiilor între societăți se stabilesc în conformitate cu prețurile pieței. Principiul concurenței depline este prezentat mai detaliat în Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer ([12]) (denumite în continuare „Liniile directoare ale OCDE privind PT").

([11]) Aplicarea articolului 164 alineatul (3) din LIR în cazul societăților de finanțare a fost clarificată de către administrațiile fiscale luxemburgheze în Circularele nr. 164/2 din 28 ianuarie 2011 și nr. 164/2bis din 8 aprilie 2011, care au fost înlocuite de *Circulaire du directeur des contributions LIR n° 56/1 – 56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe*.

([12]) Linii directoare privind prețurile de transfer pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, OCDE, 2010.

4. MOTIVELE INIȚIERII PROCEDURII OFICIALE DE INVESTIGARE

(41) În decizia de inițiere a procedurii, Comisia a exprimat îndoieli serioase cu privire la compatibilitatea soluției fiscale anticipate contestate cu piața internă. Concret, Comisia nu era convinsă că metoda de stabilire a prețurilor de transfer aprobată prin soluția fiscală anticipată contestată avea drept rezultat o plată a redevenței în condiții de concurență deplină către societatea LuxSCS și o remunerație conformă cu principiul concurenței depline pentru LuxOpCo.

(42) În decizia de inițiere a procedurii, Comisia a observat că, prin soluția fiscală anticipată contestată, autoritățile fiscale luxemburgheze au aprobat acordurile privind prețurile de transfer propuse de Amazon în cererea de emitere a soluției fiscale anticipate, în temeiul articolului 164 din LIR, care – potrivit Comisiei – pune în aplicare articolul 9 din Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri și care a consacrat principiul concurenței depline în dreptul luxemburghez. În conformitate cu acest principiu, pentru a evita ca o operațiune să conducă la evaziune fiscală, prețul de transfer trebuie să fie comparabil cu cel care ar fi fost obținut între operatori independenți pe baza metodei tradiționale, potrivit căreia profitul impozabil se calculează pe baza diferenței dintre veniturile și taxele societății. Orice rezultat care se îndepărtează de la acest rezultat, diminuând baza de impozitare, are ca efect acordarea unui avantaj contribuabilului în cauză.

(43) Prin urmare, în decizia de inițiere a procedurii, Comisia a considerat că o aprobare a unui acord privind prețurile de transfer care nu reflectă un rezultat bazat pe piață, ci favorizează o anumită întreprindere, trebuie considerată ca fiind selectivă *prima facie*. Acest tratament selectiv rezultă dintr-o abatere sau dintr-o aplicare greșită a principiului concurenței depline, astfel cum este prevăzut în Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri și în Liniile directoare ale OCDE privind PT și astfel cum este încorporat în legislația națională în temeiul articolului 164 din LIR.

(44) Pe această bază, Comisia a exprimat în decizia de inițiere a procedurii următoarele îndoieli, referitoare exclusiv la legalitatea soluției fiscale anticipate contestate din punctul de vedere al principiului concurenței depline, astfel cum este prevăzut în Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri și în Liniile directoare ale OCDE privind PT și astfel cum este încorporat în legislația națională în temeiul articolului 164 din LIR.

(45) În primul rând, Comisia a observat că soluția fiscală anticipată contestată părea să fi fost acordată în absența unui raport privind prețurile de transfer care să fundamenteze caracterul de concurență deplină al acordului în conformitate cu Liniile directoare ale OCDE privind PT. În plus, Comisia a observat că soluția fiscală a fost acordată în termen de unsprezece zile lucrătoare de la primirea cererii.

(46) În al doilea rând, Comisia a exprimat concluzia preliminară că mecanismul de stabilire a prețurilor de transfer aprobat în soluția fiscală anticipată contestată nu pare să se bazeze pe nicio metodă general acceptată de stabilire a prețurilor de transfer prevăzută în Liniile directoare ale OCDE privind PT.

(47) În al treilea rând, Comisia a stabilit că, contrar recomandărilor cuprinse la punctul 6.16 din Liniile directoare ale OCDE privind PT din 1995 și din 2010, plata redevenței aprobată prin soluția fiscală anticipată contestată nu avea legătură cu producția, vânzările sau profitul. În schimb, redevența era calculată ca fiind profitul rezidual generat de tranzacțiile intragrup ale LuxOpCo, care era stabilit prin deducerea unei rentabilități standard atribuite funcțiilor LuxOpCo din profitul înregistrat efectiv de LuxOpCo.

(48) În al patrulea rând, în urma Liniilor directoare ale OCDE privind PT, Comisia a pus sub semnul întrebării corectitudinea presupunerii că LuxOpCo îndeplinește funcții mai puțin complexe în comparație cu LuxSCS. Dimpotrivă, pe baza descrierii funcțiilor exercitate de LuxOpCo și a riscurilor asumate de către aceasta, funcțiile și riscurile respective par a fi mai complexe decât cele ale LuxSCS. Funcțiile specifice legate de activele necorporale, pentru care se presupune că LuxSCS este remunerată, nu au fost descrise nici în cererea de emitere a soluției fiscale anticipate, nici de către administrația fiscală luxemburgheză în soluția fiscală anticipată contestată. În plus, deși în conformitate cu cererea de emitere a soluției fiscale LuxSCS trebuia să suporte toate riscurile asociate deținerii acestui tip de PI, riscurile respective care urmau să fie asumate de LuxSCS pe perioada deținerii activelor necorporale nu au fost specificate, în special în comparație cu riscurile antreprenoriale asumate de LuxOpCo.

(49) În al cincilea rând, Comisia a considerat că marja de profit de [4-6] % aplicată cheltuielilor de exploatare în aplicarea metodei marjei tranzacționale nete („MMTN”) în conformitate cu Liniile directoare ale OCDE privind PT, care a fost aprobată prin soluția fiscală anticipată contestată pentru funcțiile îndeplinite de LuxOpCo, este relativ scăzută. În acest sens, merită menționat mai ales faptul că funcțiile LuxOpCo au fost prezentate ca fiind elemente centrale de luare a deciziilor comerciale strategice, concentrând riscul comercial de pe întreaga piață europeană. În plus, nu a fost explicată aplicarea unei limite inferioare și a unui plafon pentru a determina remunerația LuxOpCo în condiții de concurență deplină, metodă care a prevalat în practică asupra acordului privind prețurile de transfer bazat pe cheltuielile de exploatare. În fine, Comisia a pus sub semnul întrebării justificarea alegerii unei metode indirecte de stabilire a prețurilor de transfer pentru determinarea remunerației LuxOpCo, având în vedere că Liniile directoare ale OCDE privind PT au stabilit o preferință pentru utilizarea metodelor directe de stabilire a unui nivel adecvat al profiturilor impozabile.

(50) În al șaselea rând, Comisia a observat că, deși fusese acordată în 2003, soluția fiscală anticipată contestată părea să fie încă în vigoare în 2014. Comisia a observat că acest interval a fost mult mai lung decât durata soluțiilor fiscale anticipate încheiate în alte state membre. Comisia a exprimat îndoieli cu privire la corectitudinea ipotezei că remunerația aprobată în soluția fiscală este în continuare compatibilă cu principiul concurenței depline după mai mult de zece ani, fără nicio revizuire și nicio obligație de a informa administrația în cazul în care circumstanțele critice s-ar fi schimbat între timp.

(51) Având în vedere aceste îndoieli, Comisia a ajuns în decizia de inițiere a procedurii la concluzia provizorie că soluția fiscală anticipată contestată a conferit un avantaj selectiv pentru Amazon ca urmare a plății unei redevențe pentru LuxSCS și a unei remunerații pentru LuxOpCo care s-au abătut de la rezultatul obținut în conformitate cu principiul concurenței depline. Întrucât toate celelalte condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din Tratat păreau să fi fost îndeplinite și nefiind aparentă nicio bază de compatibilitate în temeiul articolului 107 alineatul (2) sau (3) din tratat, Comisia a ajuns la concluzia preliminară că soluția fiscală anticipată contestată a constitut ajutor de stat incompatibil cu piața internă.

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

5.1. Cu privire la existența unor presupuse erori de drept în decizia de inițiere a procedurii

(52) Luxemburg a considerat că decizia de inițiere a procedurii este afectată de o serie de erori de drept.

(53) În primul rând, Luxemburg a considerat că decizia constituie o ingerință în exercitarea competențelor sale suverane în materie de impozitare directă. În acest sens, în opinia sa Comisia și-a depășit competențele în domeniul ajutoarelor de stat prin elaborarea și impunerea unei interpretări proprii a principiului concurenței depline.

(54) Luxemburg a atras atenția în special asupra caracterului specific și complex al stabilirii prețurilor de transfer. Conform Liniilor directoare ale OCDE privind PT, autoritățile fiscale naționale au nevoie de anumite puteri discreționare pentru a putea interpreta normele fiscale într-un caz individual și pentru a putea decide dacă metodologia de stabilire a prețurilor de transfer utilizată determină un preț de transfer acceptabil. Luxemburg a susținut că a primit confirmarea că practica sa în materie de soluții fiscale anticipate este adecvată și respectă Codul de conduită în domeniul impozitării întreprinderilor și Liniile directoare ale OCDE privind PT.

(55) În al doilea rând, Luxemburg a susținut că situațiile precedente invocate de Comisie în decizia de inițiere a procedurii diferă de soluția fiscală anticipată contestată, întrucât se referă la scheme cu elemente care creează un avantaj indiferent de circumstanțele individuale ale contribuabililor.

(56) În al treilea rând, Luxemburg a susținut că decizia de inițiere a procedurii nu conține o analiză a caracterului selectiv și, mai precis, nu identifică sistemul fiscal de referință sau grupul de contribuabili de referință cu care ar trebui comparat tratamentul fiscal al Amazon. În consecință, nu a fost identificată nicio derogare de la sistemul fiscal de referință care să fi fost aplicată societății Amazon și nu a fost observată prezența niciunui avantaj.

(57) În ceea ce privește cadrul de referință adecvat, Luxemburg a considerat că acesta este reprezentat de legislația fiscală națională, în special de articolul 164 alineatul (3) și articolul 18 din LIR. Luxemburg a insistat asupra faptului că soluția fiscală anticipată contestată trebuie evaluată prin prisma cadrului de reglementare relevant existent și a contextului economic existent la momentul acordării măsurii, și anume în 2003. Luxemburg a precizat că Liniile directoare ale OCDE privind PT din 2010 nu existau la momentul respectiv, iar legea luxemburgheză nu făcea trimitere la Liniile directoare ale OCDE privind PT din 1995.

(58) În al patrulea rând, Luxemburg a considerat că nu a fost identificată de către Comisie nicio categorie de întreprinderi care ar fi putut beneficia de această măsură. În ceea ce privește grupul de contribuabili de referință, Luxemburg a considerat că numai contribuabilii care fac obiectul normelor privind prețurile de transfer și practicii sale în materie de soluții fiscale anticipate se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

5.2. **Cu privire la îndoielile exprimate în decizia de inițiere a procedurii**

(59) De asemenea, Luxemburg a abordat în mod specific îndoielile exprimate de Comisie în decizia de inițiere a procedurii cu privire la compatibilitatea soluției fiscale anticipate contestate cu principiul concurenței depline, în conformitate cu Liniile directoare ale OCDE privind PT.

(60) În primul rând, Luxemburg a susținut că preocuparea Comisiei legată de faptul că soluția fiscală anticipată contestată ar fi fost acordată în absența necesare este nefondată, întrucât a fost întocmit un raport privind prețurile de transfer în vederea fundamentării acordului privind prețurile de transfer propus în cererea de emitere a unei soluții fiscale anticipate.

(61) Luxemburg a explicat că, întrucât comerțul electronic este o activitate cu marje reduse care face obiectul unei concurențe acerbe, strategia Amazon a fost de a se remarca prin inovare tehnologică. În consecință, activele necorporale au fost considerate drept o sursă esențială de generare a valorii în activitățile Amazon.

(62) Luxemburg a susținut că soluția fiscală anticipată contestată aprobă un acord privind prețurile de transfer bazat pe MMTN pentru a stabili nivelul redevenței plătite de LuxOpCo către LuxSCS în condiții de concurență deplină, care se aliniază la cadrul de reglementare în vigoare în Luxemburg la momentul acordării măsurii. MMTN este o metodă de stabilire a prețurilor de transfer care corespunde normelor și practicilor administrative luxemburgheze privind prețurile de transfer. Acceptarea MMTN de către administrația fiscală luxemburgheză a reflectat analiza funcțională inclusă în raportul privind prețurile de transfer. Prin urmare, LuxOpCo a fost considerată ca fiind entitatea mai puțin complexă în comparație cu LuxSCS și a fost selectată în mod adecvat pentru a reprezenta partea testată. Alte metode ar fi condus la rezultate mai volatile. Având în vedere aceste considerații, Luxemburg a susținut că soluția fiscală anticipată contestată nu poate fi considerată drept o acceptare a „celui mai mic rezultat posibil" pentru LuxOpCo.

(63) În al treilea rând, ca răspuns la îndoielile Comisiei exprimate în decizia de inițiere a procedurii referitoare la faptul că redevența plătită de LuxOpCo către LuxSCS nu ar avea legătură cu producția, vânzările sau profitul, Luxemburg a confirmat că redevența se calculează ca profit rezidual. Luxemburg a considerat însă că acest rezultat este inerent în aplicarea MMTN și că este conform cu analiza funcțională și analiza de risc.

(64) În al patrulea rând, Luxemburg a susținut că rentabilitatea financiară reală a LuxOpCo pentru fiecare an din perioada relevantă respectă pe deplin principiul concurenței depline.

(65) În al cincilea rând, în ceea ce privește îndoiala exprimată cu privire la relevanța limitei inferioare și a plafonului pentru remunerația LuxOpCo, Luxemburg a susținut că limita inferioară garantează o remunerație pozitivă care crește odată cu extinderea activității. În plus, limita inferioară și plafonul au încurajat LuxOpCo să își gestioneze activitățile în mod eficient. Având în vedere că marja obținută de LuxOpCo în perioada 2006-2013 a fost, în medie, de [3,5-4] % (*) și s-a situat în fiecare an în limitele intervalului intercuartil, Luxemburg concluzionează că pragul inferior și plafonul nu au avut un impact real și practic.

(66) De asemenea, Luxemburg a afirmat că baza de impozitare nu a fost plafonată și a crescut odată cu extinderea Amazon și cu investițiile sale în UE. Marja remunerației a fost aplicată tuturor costurilor de exploatare ale LuxOpCo, și nu doar costurilor sale de exploatare suportate în Luxemburg.

(*) Informație confidențială.

(67) În al șaselea rând, în ceea ce privește durata soluției fiscale contestate, Luxemburg a explicat că, inițial, s-a prevăzut ca aceasta să fie valabilă pe perioada a cinci exerciții financiare de la începerea activității Amazon în Luxemburg, aceasta începând efectiv în 2006 ([13]). Prin urmare, soluția fiscală anticipată contestată a fost aplicată inițial până în 2011. Luxemburg a mai precizat că, în conformitate cu practica sa administrativă de la momentul respectiv, soluțiile fiscale anticipate privind prețurile de transfer sufereau în general modificări doar dacă modelul de activitate sau condițiile de piață se schimbau semnificativ. De asemenea, Luxemburg a explicat că, în urma crizei economice din 2008, remunerația obținută pentru activități comparabile (vânzări online cu amănuntul) a fost supusă unei presiuni considerabile, iar marjele obținute de Amazon din exploatare au continuat să scadă. În acest context, Luxemburg a considerat că revizuirea metodei de stabilire a prețurilor ar fi putut conduce la o reducere a remunerației LuxOpCo.

6. OBSERVAȚIILE PĂRȚILOR INTERESATE PRIVIND DECIZIA DE INIȚIERE A PROCEDURII

6.1. Observațiile Amazon

(68) În observațiile sale, Amazon s-a axat pe presupusele erori de drept și pe îndoielile exprimate de Comisie în decizia de inițiere a procedurii.

(69) În ceea ce privește presupusele erori de drept, Amazon a susținut că, în decizia de inițiere a procedurii, Comisia nu a identificat corect cadrul de referință și nu a dovedit caracterul selectiv al măsurii. Potrivit Amazon, soluția fiscală anticipată contestată ar trebui să fie revizuită în raport cu o dispoziție specifică din legislația națională și/sau cu practica administrativă și nu în raport cu sistemul de impozitare a societăților în ansamblu. Prin urmare, cadrul de referință adecvat pentru evaluarea soluției fiscale contestate este principiul concurenței depline, astfel cum este prevăzut la articolul 164 alineatul (3) și la articolul 18 din LIR, împreună cu practica administrativă relevantă care aplică dispozițiile în cauză. În plus, potrivit Amazon, ar putea exista o preocupare legată de ajutorul de stat numai dacă soluția fiscală anticipată contestată s-ar abate de la interpretarea și aplicarea normală a principiului concurenței depline în Luxemburg, ceea ce în opinia Amazon nu s-a întâmplat în cazul soluției fiscale anticipate contestate. În plus, în opinia Amazon, Comisia nu a demonstrat caracterul selectiv al măsurii.

(70) În ceea ce privește îndoielile exprimate de Comisie în decizia de inițiere a procedurii, observațiile Amazon coincid în mare măsură cu cele ale Luxemburgului, care a afirmat de asemenea că cererea de emitere a soluției fiscale a fost însoțită de un raport privind prețurile de transfer și că cererea respectivă a fost examinată cu atenție.

(71) În plus, Amazon a susținut că metoda de stabilire a prețurilor de transfer aleasă, și anume metoda împărțirii profitului rezidual, respectă atât Liniile directoare ale OCDE privind PT, cât și normele și practicile administrative ale Luxemburgului privind prețurile de transfer ([14]).

(72) Amazon a adăugat că contribuțiile LuxSCS constau nu numai în acordarea de sublicențe pentru active necorporale, ci și în asumarea riscurilor asociate operațiunilor LuxOpCo.

(73) În plus, Amazon a susținut că aplicarea metodei PNC nu era adecvată în circumstanțele date. Potrivit Amazon, administrația fiscală luxemburgheză trebuie să înceapă analiza prețurilor de transfer, în orice situație, pe baza metodologiei alese de contribuabil. Amazon a reamintit, de asemenea, că aplicarea oricărei metode de stabilire a prețurilor de transfer produce, de regulă, mai degrabă un interval de rezultate decât un preț precis, deoarece stabilirea prețurilor de transfer nu este o știință exactă și necesită exercitarea puterii de apreciere.

(74) Totodată, Amazon a susținut validitatea duratei soluției fiscale anticipate contestate prin prezentarea unui raport *ex post* privind prețurile de transfer pe care îl comandase în 2012 („raportul *ex post* privind PT din 2012"). Acest raport a prezentat două seturi de date actualizate privind întreprinderea: unul bazat pe datele din 2004-2006 și altul din perioada 2008-2010, care, potrivit Amazon, au confirmat că remunerația LuxOpCo a rămas în intervalul de comparare pe tot parcursul perioadei relevante.

([13]) Prin scrisoarea din 5 decembrie 2004, Amazon a informat Luxemburg că restructurarea va fi finalizată abia în 2006 și a solicitat ca soluția fiscală anticipată contestată să fie aplicabilă pentru primii cinci ani de la momentul respectiv. La 23 decembrie 2004, Luxemburg a confirmat că întârzierea descrisă nu va aduce atingere acordului din 6 noiembrie 2003, cu condiția ca celelalte prevederi din cererea din 23 octombrie 2003 să fie menținute.

([14]) Amazon ilustrează acest argument făcând trimitere la soluțiile fiscale anticipate emise de Luxemburg și publicate de ICIJ. Dintre acestea, Amazon a identificat 97 de soluții fiscale anticipate care, în opinia sa, se bazează pe metoda împărțirii profitului rezidual și care, în schemele de finanțare, alocă unei entități din Luxemburg o rentabilitate care nu este unică, și anume o marjă financiară fixă, în timp ce profitul rezidual este alocat titularului unui instrument de finanțare.

6.2. **Observațiile prezentate de alte părți interesate**

(75) Au fost primite observații din partea Epicenter ([15]), Computer & Communications Industry Association („CCIA"), ATOZ și Fedil, care au semnalat o serie de preocupări. Epicenter a considerat că decizia de inițiere a procedurii nu ține seama de gradul adecvat de discreție inerent practicii de stabilire a prețurilor de transfer, iar în opinia sa Comisia și-a depășit competențele juridice în materie de impozitare directă, utilizând normele privind ajutoarele de stat pentru a combate concurența fiscală dăunătoare. Atât ATOZ, cât și Fedil au susținut că nu a fost corect să se aibă în vedere normele OCDE privind prețurile de transfer în scopul evaluării ajutorului de stat, deoarece acestea nu erau încorporate în legislația luxemburgheză la momentul respectiv.

(76) Oxfam, The Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., The European and International Bookseller Federation, Le syndicat de la librairie française, The Federation of European Publishers și Le Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels, precum și Bundesarbeitskammer fie au susținut argumentele Comisiei, fie au salutat investigațiile Comisiei privind ajutoarele de stat.

7. **INFORMAȚIILE PREZENTATE DE SOCIETATEA X**

(77) Societatea X, un concurent al Amazon ce își desfășoară activitatea în domeniul comerțului online pe piața UE care nu dorește să își divulge identitatea, a prezentat Comisiei informații privind piața în legătură cu investigația sa. Societatea a explicat că principalii factori determinanți pentru succesul și durabilitatea activității de retail online sunt clienții și marketingul, așadar activele esențiale pentru asigurarea creșterii pe această piață constau într-o bază de date solidă privind clienții și în capacitatea financiară de a realiza investiții semnificative în marketing. De asemenea, Societatea X a subliniat că Amazon a fost destul de agresivă în ceea ce privește investițiile în tehnologie și în marketing, obținând astfel avantaje greu de depășit.

8. **OBSERVAȚIILE AUTORITĂȚILOR LUXEMBURGHEZE CU PRIVIRE LA OBSERVAȚIILE PĂRȚILOR TERȚE ȘI LA INFORMAȚIILE PREZENTATE DE SOCIETATEA X**

(78) Prin scrisoarea din 20 aprilie 2015, Luxemburg și-a exprimat acordul cu observațiile prezentate de Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ și EPICENTER, considerând în schimb că celelalte observații prezentate ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii nu sunt relevante în acest caz.

(79) La 2 mai 2016, Luxemburg și-a prezentat comentariile cu privire la observațiile societății X. Luxemburg a declarat că Amazon, în calitate de operator de piață, este mai bine plasată pentru a prezenta comentarii legate de observațiile societății X.

9. **OBSERVAȚIILE SUPLIMENTARE ALE AMAZON**

(80) În observațiile sale ulterioare, Amazon a furnizat informații suplimentare menite să justifice că remunerația pentru LuxSCS și LuxOpCo aprobată prin soluția fiscală anticipată contestată a fost în conformitate cu sistemul fiscal luxemburghez.

(81) În plus, Amazon a pus sub semnul întrebării comparabilitatea dintre societatea X și LuxOpCo și a susținut că informațiile furnizate de societatea X nu ar fi trebuit să fie luate în considerare, deoarece nu erau disponibile la momentul acordării soluției fiscale anticipate contestate.

(82) În ceea ce privește activitatea Amazon de vânzare cu amănuntul online centrată pe tehnologie, Amazon susține că inovarea tehnologică reprezintă esența modelului său de vânzări cu amănuntul online orientate spre servicii și este extrem de importantă pentru afacere.

(83) În ceea ce privește amenințările critice la adresa operațiunilor Amazon din Europa, Amazon le-menționat pe următoarele: (i) concurența în domeniul comerțului electronic, (ii) (ne)adoptarea de către clienți a noilor produse, servicii și tehnologii și (iii) condițiile economice și politice locale și modificările cadrului juridic.

(84) În observațiile sale suplimentare, Amazon a prezentat o declarație privind procedura Tribunalului Fiscal din SUA și un nou raport privind prețurile de transfer. Declarația a fost prezentată în sprijinul rata redevenței pe care LuxSCS a primit-o în perioada relevantă, în timp ce raportul *ex post* era menit să demonstreze că remunerația LuxOpCo a fost stabilită în condiții de concurență deplină.

([15]) EPICENTER se autodefinește drept o inițiativă independentă care reunește șase grupuri de reflecție majore de pe tot cuprinsul Uniunii Europene. Scopul său este să clarifice dezbaterile privind politica UE și să promoveze principiile unei societăți libere, reunind expertiza economică a membrilor săi.

10. **EVALUARE**

(85) Conform articolului 107 alineatul (1) din tratat, este incompatibilă cu piața internă orice formă de ajutor acordat de un stat membru sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

(86) Astfel cum au statuat instanțele Uniunii ([16]), calificarea unei măsuri drept ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat presupune așadar îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții: (i) măsura trebuie să fie imputabilă statului și să fie finanțată prin intermediul resurselor de stat; (ii) măsura trebuie să confere un avantaj beneficiarului său; (iii) acest avantaj trebuie să fie selectiv și (iv) măsura trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența și să aibă potențialul de a afecta schimburile comerciale între statele membre.

(87) În sensul prezentei decizii, este necesar în special să se examineze mai în detaliu prezența unui avantaj selectiv.

(88) Potrivit jurisprudenței constante, condiția referitoare la avantajul selectiv „impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, măsura națională în discuție este de natură să favorizeze «anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri» față de altele care, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt supuse astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu” ([17]).

(89) Mai precis, Curtea de Justiție a elaborat o analiză în trei etape pentru a determina dacă o anumită măsură fiscală este sau nu selectivă ([18]). În primul rând, se identifică regimul fiscal comun sau normal aplicabil în statul membru respectiv. Acesta constituie „sistemul de referință”. Într-o a doua etapă, este necesar să se determine dacă măsura fiscală în cauză derogă de la sistemul respectiv în măsura în care introduce diferențieri între operatorii economici care se găsesc, având în vedere obiectivele inerente ale sistemului, într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Dacă măsura constituie o derogare de la sistemul de referință, trebuie să se stabilească, în a treia etapă, dacă această măsura se justifică prin natura sau prin economia generală a sistemului de referință. O măsură care constituie o derogare de la aplicarea sistemului de referință se poate justifica în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului său fiscal ([19]). În acest caz, măsura fiscală nu este selectivă. Sarcina probei în cursul celei de a treia etape revine statului membru.

(90) În hotărârea FIAT ([20]), Curtea de Justiție a clarificat și mai mult modul de identificare a sistemului de referință relevant. Curtea de Justiție a indicat că, atunci când stabilește sistemul de referință, Comisia nu ar trebui să ia în considerare parametri și norme care sunt externe sistemului fiscal național. Mai precis, la punctul 96 din hotărârea FIAT, Curtea de Justiție a considerat că „[p]*rin urmare, în cadrul examinării existenței unui avantaj fiscal selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și în scopul stabilirii sarcinii fiscale care trebuie să revină în mod normal unei întreprinderi, nu se pot lua în considerare parametri și norme externe sistemului fiscal național în cauză, cu excepția cazului în care acesta din urmă se referă în mod explicit la parametrii și la normele respective*”.

(91) Având în vedere aceste principii, care sunt reamintite la punctul 44 din Hotărârea Amazon, Curtea de Justiție a confirmat, la punctul 58 din hotărârea respectivă ([21]), constatarea Tribunalului potrivit căreia Comisia nu a demonstrat, în decizia de închidere, existența unui avantaj în favoarea grupului Amazon, în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Prin urmare, Curtea de Justiție a confirmat anularea deciziei de închidere.

([16]) Cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punctul 39.

([17]) Cauza C-457/21 P, Comisia/Amazon.com și alții, ECLI:EU:C:2023:985, punctul 33. A se vedea, de asemenea, cauzele conexate C-451/21 P și C-454/21 P, Luxemburg și alții/Comisia, ECLI:EU:C:2023:948, punctul 106. A se vedea și cauza C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, punctul 40.

([18]) Cauzele conexate C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, punctele 49 și 64-65. Această metodă în trei etape de analiză a caracterului selectiv al ajutorului a fost concepută pentru a dezvălui selectivitatea ascunsă a unor măsuri fiscale avantajoase de care, în aparență, poate beneficia orice întreprindere: a se vedea cauzele conexate C-649/20 P, C-658/20 P, C-662/20 P, Spania și alții/Comisia, ECLI:EU:C:2023:60, punctul 48.

([19]) Cauzele conexate C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, punctul 65.

([20]) Cauzele conexate C-885/19 P și C-898/19 P, Comisia/Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859.

([21]) Cauza C-457/21 P, Comisia/Amazon.com și alții, ECLI:EU:C:2023:985: a se vedea și raționamentul prezentat la punctele 41-50 și 53-58.

(92) Prin urmare, în conformitate cu articolul 266 din tratat, Comisiei îi revine obligația de a lua măsurile necesare pentru a se conforma Hotărârii Amazon.

(93) De altfel, constatările Curții de Justiție în Hotărârea Amazon prezintă relevanță directă pentru evaluarea îndoielilor exprimate în decizia de inițiere a procedurii cu privire la soluția fiscală anticipată contestată. Îndoielile respective se bazau în special pe analiza prezenței unui avantaj selectiv întemeiat pe un sistem de referință care presupunea încorporarea în dreptul fiscal luxemburghez a principiului concurenței depline al OCDE, astfel cum este prevăzut la articolul 9 din Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri. Aceeași abordare se baza pe aplicabilitatea Liniilor directoare ale OCDE privind PT în cadrul sistemului fiscal luxemburghez.

(94) Mai precis, Comisia a precizat, în decizia de inițiere a procedurii, că s-a considerat că articolul 164 din LIR încorporează articolul 9 din Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri în legislația fiscală națională. Comisia a concluzionat că orice rezultat care se abate de la principiul concurenței depline, astfel cum este exprimat în convenția respectivă și în Liniile directoare ale OCDE privind PT, și care diminuează baza de impozitare are ca efect acordarea unui avantaj contribuabilului în cauză ([22]).

(95) Cu alte cuvinte, caracterizarea preliminară drept ajutor de stat a soluției fiscale anticipate contestate, astfel cum este prezentată în decizia de inițiere a procedurii, a rezultat dintr-o abatere de la principiul concurenței depline sau dintr-o aplicare eronată a acestuia, astfel cum este prevăzut în Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri și în Liniile directoare ale OCDE privind PT.

(96) În plus, Comisia observă că cele șase îndoieli detaliate exprimate în considerentele 63-76 din decizia de inițiere a procedurii și reamintite în secțiunea 4 din prezenta decizie s-au bazat pe premisa unui principiu al concurenței depline derivat din articolul 9 din Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri, astfel cum a fost interpretat în Liniile directoare ale OCDE privind PT.

(97) Comisia recunoaște totuși că, la punctul 54 din Hotărârea Amazon, Curtea de Justiție a statuat că numai principiile incluse în dreptul național pot fi aplicate în scopul stabilirii cadrului de referință în cadrul testului în trei etape pentru a demonstra existența unui avantaj selectiv. Astfel, Curtea de Justiție a stabilit că „*[…] numai includerea acestui principiu [al concurenței depline] ca atare în dreptul național, ceea ce presupune cel puțin ca acesta din urmă să se refere în mod explicit la principiul respectiv, ar permite Comisiei să îl aplice în cadrul aprecierii existenței unui avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE*".

(98) În plus, la punctul 55 din Hotărârea Amazon, Curtea de Justiție a statuat că, în decizia de închidere, Comisia a săvârșit o eroare atunci când a stabilit cadrul de referință, întrucât principiul concurenței depline nu era ancorat în dreptul național. De altfel, Curtea a concluzionat că, „*așa cum Comisia însăși a recunoscut […], abia de la 1 ianuarie 2017, și anume ulterior adoptării soluției fiscale anticipate contestate și prelungirii acesteia, un nou articol din Legea privind impozitul pe venit «formalizează în mod explicit aplicarea principiului concurenței depline în dreptul fiscal luxemburghez». Prin urmare, se constată că cerința amintită de jurisprudența citată la punctul anterior nu era îndeplinită la momentul adoptării de către statul membru în cauză a măsurii pe care Comisia a considerat-o drept ajutor de stat, astfel încât această instituție nu putea aplica retroactiv în decizia în litigiu principiul menționat*."

(99) Având în vedere această concluzie, Comisia consideră că îndoielile exprimate în decizia de inițiere a procedurii trebuie înlăturate. Într-adevăr, întrucât soluția fiscală anticipată contestată datează din 6 noiembrie 2003, aceasta a fost adoptată într-un moment în care principiul concurenței depline nu era încă inclus în legislația fiscală luxemburgheză, astfel cum rezultă din Hotărârea Amazon.

(100) Astfel cum s-a reamintit în Hotărârea Amazon, erorile legate de stabilirea normelor aplicabile efectiv în temeiul dreptului național relevant și, prin urmare, de identificarea impozitării „normale" în raport cu care trebuia să fie evaluată soluția fiscală anticipată contestată invalidează în mod necesar întregul raționament referitor la existența unui avantaj selectiv ([23]).

([22]) Comisia a făcut trimitere la cazul privind ajutorul de stat C 49/2001, Centre de coordonare din Luxemburg (JO L 170, 9.7.2003, p. 20).

([23]) Cauza C-457/21 P, Comisia/Amazon.com și alții, ECLI:EU:C:2023:985, punctul 37.

(101) Prin urmare, nici îndoielile specifice exprimate în decizia de inițiere a procedurii, nici raționamentul subiacent nu permit Comisiei să determine că, prin soluția fiscală anticipată contestată, Luxemburg a acordat un avantaj selectiv societății Amazon. În decizia respectivă, Comisia nu a apreciat existența unui avantaj selectiv în raport cu niciun alt sistem de referință și nici nu a exprimat îndoieli cu privire la existența unui ajutor care să fie întemeiate pe alte motive legate de prezența unui avantaj selectiv.

(102) Prin urmare, în prezenta decizie, Comisia trebuie să înlăture îndoielile exprimate în decizia de inițiere a procedurii cu privire la existența unui avantaj selectiv. Întrucât criteriile care permit stabilirea existenței unui ajutor de stat în temeiul articolului 107 alineatul (1) din tratat sunt cumulative, nu este necesar să se examineze celelalte criterii enunțate în dispoziția respectivă.

11. **CONCLUZIE**

(103) Având în vedere cele de mai sus, Comisia concluzionează că soluția fiscală anticipată contestată emisă de Luxemburg în favoarea Amazon nu constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

Articolul 1

Soluția fiscală anticipată contestată emisă de administrația fiscală a Marelui Ducat al Luxemburgului la 6 noiembrie 2003 în favoarea Amazon, a Marelui Ducat al Luxemburgului nu a constituit ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

Articolul 2

Prezenta decizie se adresează Marelui Ducat al Luxemburgului.

Adoptată la Bruxelles, 28 noiembrie 2024.

Pentru Comisie
Margrethe VESTAGER
Vicepreședintă executivă