Journal officiel
de l'Union européenne

FR
Série L

2025/2402

1.12.2025

DÉCISION (UE) 2025/2402 DE LA COMMISSION

du 28 novembre 2024

concernant les décisions fiscales anticipées SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) — Pays-Bas, aide présumée à Starbucks

[notifiée sous le numéro C(2024) 8566]

(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 ([1]) et compte tenu de ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

(1) Starbucks Coffee EMEA BV (ci-après «Starbucks Coffee BV») et Starbucks Manufacturing EMEA BV (ci-après «SMBV») sont deux entreprises se trouvant sous le contrôle indirect de Starbucks Corporation. Cette dernière entreprise a été établie aux États-Unis d'Amérique et est le siège du groupe. Starbucks Corporation et toutes les entreprises qu'elle contrôle sont dénommées ci-après collectivement «Starbucks» ou «groupe Starbucks».

(2) Par lettre du 30 juillet 2013, la Commission a demandé aux autorités du Royaume des Pays-Bas (ci-après les «Pays-Bas») de lui fournir des informations sur la pratique des décisions fiscales anticipées aux Pays-Bas ainsi que sur toutes les décisions anticipées relatives à Starbucks Coffee BV et SMBV.

(3) Par lettre du 2 octobre 2013, les autorités néerlandaises ont fourni à la Commission les renseignements demandés, notamment sur l'accord préalable en matière de prix ([2]) ([3]) qui a été conclu en 2008 entre l'administration fiscale néerlandaise et Starbucks Coffee BV (ci-après l'«APP Starbucks Coffee BV»), de même que sur l'accord préalable en matière de prix conclu en 2008 entre l'administration fiscale néerlandaise et SMBV (ci-après l'«APP SMBV») et les documents qui constituent la base desdits APP. Les documents constituant la base des APP comprennent spécifiquement un rapport de 2007 sur les prix de transfert qui sous-tend les deux demandes d'APP (ci-après le «rapport de 2007 relatif aux prix de transfert») et des échanges entre, d'une part, l'administration fiscale néerlandaise et, d'autre part, le conseiller fiscal de Starbucks Corporation (ci-après le «conseiller fiscal»), agissant au nom de Starbucks Coffee BV et SMBV. Les autorités néerlandaises ont également soumis à la Commission, en tant qu'élément de preuve, un APP conclu en 2001 entre l'administration fiscale néerlandaise et Starbucks Coffee BV et SMBV.

(4) À l'issue d'un examen préliminaire, le 11 juin 2014, la Commission a pris la décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le «TFUE») concernant l'APP SMBV, au motif que celui-ci pouvait constituer une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (ci-après la «décision d'ouvrir la procédure») ([4]). Par lettre du 16 juillet 2014, les autorités néerlandaises ont formulé des observations concernant la décision d'ouvrir la procédure.

([1]) JO C 460 du 19.12.2014, p. 11.
([2]) Dans la présente décision de la Commission, les termes «décision fiscale anticipée» et «APP» sont utilisés comme synonymes.
([3]) Un accord préalable en matière de prix est un accord conclu entre une administration fiscale et un contribuable portant sur l'application du droit fiscal à des transactions (futures). Il est précisé dans un accord préalable en matière de prix, préalablement aux transactions au sein du groupe, quels sont les critères (par exemple méthode, points de comparaison et corrections adaptées, hypothèses critiques relatives à des événements futurs) dont il convient de tenir compte pour fixer des prix de transfert qui soient conformes au principe de pleine concurrence pour ces transactions au cours d'une période spécifique. Les procédures d'un accord préalable en matière de prix sont formellement engagées à la demande d'un contribuable.
([4]) JO C 460 du 19.12.2014, p. 11.

(5) La décision d'ouvrir la procédure a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* le 19 décembre 2014. La Commission a invité les parties intéressées à présenter leurs observations sur cette décision.

(6) Par lettre du 16 janvier 2015, Starbucks a présenté ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure. Le Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (ci-après le «NOB», association néerlandaise des conseillers fiscaux), la Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond (ci-après la «VNO-NCW», union des entreprises néerlandaises et union chrétienne néerlandaise des employeurs), ATOZ Tax Advisers Luxembourg (ci-après «ATOZ»), Oxfam International (ci-après «Oxfam») et la Bundesarbeitskammer Österreich (ci-après la «BAK», chambre autrichienne du commerce) ont également formulé des observations concernant la décision d'ouvrir la procédure.

(7) Par lettres des 20 et 26 mars 2015, les autorités néerlandaises ont fait part de leur avis concernant les observations présentées par les tiers à la suite de la décision d'ouvrir la procédure.

(8) Le 21 octobre 2015, la Commission a adopté la décision (UE) 2017/502 de la Commission ([5]) clôturant la procédure formelle d'examen concernant l'APP SMBV. Dans cette décision, la Commission a conclu que cet APP constituait une aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, qui était incompatible avec le marché intérieur et mise illégalement à exécution par les autorités néerlandaises en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. Il a été ordonné aux Pays-Bas de récupérer le montant de l'aide incompatible et illégale obtenue par SMBV.

(9) Le 24 septembre 2019, le Tribunal a annulé la décision (UE) 2017/502 dans son arrêt *Starbucks* ([6]), mais n'a pas statué sur la décision d'ouvrir la procédure. L'arrêt a acquis force de chose jugée.

(10) Par conséquent, la Commission a dû réexaminer l'APP SMBV.

(11) Le 23 décembre 2020, la Commission a demandé aux autorités néerlandaises des informations complémentaires sur les fonctions, les actifs et les risques liés aux activités de SMBV aux Pays-Bas au cours de la période faisant l'objet de l'examen.

(12) À la demande de la représentation permanente des Pays-Bas auprès de l'Union, la Commission a organisé une réunion le 22 janvier 2021 afin de discuter de la demande d'informations complémentaire qu'elle avait présentée le 23 décembre 2020.

(13) Le 18 mars 2021, les autorités néerlandaises ont répondu à la demande d'informations complémentaire de la Commission du 23 décembre 2020.

(14) Le 29 avril 2021, une réunion s'est tenue entre la Commission et des représentants de SMBV et des autorités néerlandaises pour discuter des réponses fournies.

(15) La procédure formelle d'examen de la décision fiscale anticipée contestée est donc toujours ouverte et doit être close.

2. **DESCRIPTION DE LA MESURE**

2.1. **Bénéficiaire**

(16) Le bénéficiaire de la mesure est SMBV, une filiale du groupe Starbucks établie aux Pays-Bas. Le groupe Starbucks se compose de Starbucks Corporation et de toutes les entreprises qui sont placées sous son contrôle. Starbucks Corporation est le siège du groupe Starbucks. Starbucks Corporation est établie à Seattle, États-Unis d'Amérique (ci-après les «États-Unis»).

(17) Le groupe Starbucks torréfie, négocie et vend du café spécial et est présent dans 65 pays. L'entreprise achète et torréfie du café qu'elle vend dans ses propres magasins, où elle sert également du café, du thé et d'autres boissons artisanaux, ainsi que des denrées alimentaires fraîches. Selon le rapport annuel du groupe Starbucks pour 2014, ce dernier vend un assortiment de produits à base de thé et de café et cède en licence ses droits de marque par d'autres voies telles que les magasins sous licence, les supermarchés et les établissements nationaux de restauration. En 2014,

([5]) Décision (UE) 2017/502 de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par les Pays-Bas en faveur de Starbucks (JO L 83 du 29.3.2017, p. 38, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2017/502/oj).

([6]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669.

les revenus nets du groupe Starbucks s'élevaient au niveau mondial à 16 448 millions d'USD et l'entreprise enregistrait un résultat après impôt de 2 067 millions d'USD.

(18) Les entités du groupe Starbucks qui paient des impôts aux Pays-Bas sont Starbucks Coffee BV et SMBV, qui composent ensemble une unité fiscale. En conséquence, elles déposent une seule déclaration fiscale en tant qu'entité unique.

(19) SMBV est un torréfacteur en activité depuis 2002. Son usine de torréfaction d'Amsterdam est la seule installation de ce type située en dehors des États-Unis. SMBV est approvisionnée en grains de café vert par une filiale suisse du groupe Starbucks, Starbucks Coffee Trading Company SARL, qui achète ces grains pour couvrir les besoins de l'ensemble du groupe Starbucks et ceux des bénéficiaires de licence indépendants. Les grains destinés au marché de la région EMEA sont ensuite torréfiés et emballés aux Pays-Bas.

(20) SMBV obtient des licences pour la propriété intellectuelle (ci-après la «PI») relative à la torréfaction du café auprès d'Alki Limited Partnership (ci-après «Alki LP») — une filiale du groupe Starbucks établie au Royaume-Uni qui contrôle indirectement SMBV — qui est nécessaire au processus de torréfaction et à la livraison de grains de café torréfiés aux exploitants des magasins. En contrepartie, SMBV verse une redevance à Alki LP. Aux termes d'un accord de torréfaction conclu entre Alki LP et SMBV, Alki LP intervient en tant que mandante pour la région EMEA et supporte tous les risques d'entreprise pour la vente des produits ainsi que les coûts des pertes résultant des activités de production, de vente, de transport et d'entreposage.

(21) Conformément aux dispositions d'une convention sur le partage des coûts, Alki LP doit payer à Starbucks Corporation une redevance pour le savoir-faire en matière de torréfaction du café et une rémunération pour les services fournis par Starbucks Corporation à Alki LP et contribuer aux coûts du développement d'immobilisations incorporelles déterminées.

(22) En tant que propriétaire de l'usine de torréfaction européenne de Starbucks, SMBV doit veiller à l'utilisation du bon équipement, à l'application des bons procédés et à la production de grains de café torréfiés conformément aux spécifications arrêtées par Alki LP dans l'accord de torréfaction. Conformément à cet accord, SMBV est la propriétaire des grains de café vert qu'elle achète auprès de fournisseurs qui sont désignés et/ou agréés par Alki LP. Elle veille à ce qu'au moment de la livraison sur le site de son usine de production, les produits soient conformes aux spécifications du produit arrêtées par Alki LP et doit immédiatement remplacer, à ses frais, toutes quantités de grains de café vert jugés incorrects ou non conformes aux spécifications. Alki LP supporte cependant les risques des pertes découlant de la production, de la vente, du transport, de l'entreposage, du traitement ou d'une autre utilisation des grains de café et doit préserver SMBV de toute demande de dédommagement liée au produit.

(23) Alki LP n'emploie pas de personnel pour l'exercice de sa fonction de mandante dans le cadre de l'accord de torréfaction et ses associées n'ont pas non plus de personnel engagé pour l'exercice de cette fonction. D'après les informations communiquées par le groupe Starbucks au cours de la procédure formelle d'examen, Alki LP exerce sa fonction grâce au soutien, à l'expertise et aux fonctions requises des entités du groupe Starbucks aux États-Unis conformément à la convention sur le partage des coûts.

(24) Alki LP est considérée comme une entité fiscalement transparente aux fins de l'impôt néerlandais et n'est donc pas redevable de l'impôt des sociétés en vertu de la législation fiscale néerlandaise. En raison de cette transparence fiscale, l'administration fiscale néerlandaise estime qu'une redevance versée par SMBV à Alki LP pour l'utilisation de la PI pour la région EMEA constitue un paiement direct à Starbucks Corporation aux États-Unis.

(25) Des filiales du groupe Starbucks concluent des contrats avec Starbucks Coffee BV pour la livraison de leurs grains de café torréfiés et d'autres produits. Tous les produits distribués par SMBV (grains de café torréfiés, gobelets, serviettes en papier, etc.) qui ont été produits par SMBV ou achetés par SMBV auprès d'autres fournisseurs, sont vendus aux magasins. Certains de ces magasins sont indépendants; d'autres sont la propriété de Starbucks. Les prix facturés par SMBV aux magasins sont déterminés par une formule élaborée par d'autres entités du groupe Starbucks.

2.2. **Mesure soumise à examen**

L'APP SMBV

(26) La présente décision concerne l'APP SMBV. En principe, l'APP SMBV a été conclu pour une durée de dix ans prenant cours le 1er octobre 2007 et expirant le 31 décembre 2017. Toutefois, selon les informations communiquées à la Commission, l'APP SMBV a pris fin le 30 septembre 2014 en raison d'une modification substantielle des faits exposés à la section 1 de l'APP.

(27) Dans le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert, la rémunération correspondait à une majoration de [9-12] (*) % de la base de coûts pertinente.

(28) En vertu de l'article 8 *ter* de la loi néerlandaise de 1969 relative à l'impôt des sociétés (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), ces APP devraient déterminer une rémunération de pleine concurrence aux fins des prix de transfert. En concluant l'APP SMBV, l'administration fiscale néerlandaise a donc accepté que la rémunération définie par le conseiller fiscal dans le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert constitue une rémunération de pleine concurrence pour les fonctions que SMBV exerce aux Pays-Bas (à l'inclusion des risques courus et des actifs utilisés) ([7]).

(29) Le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert fourni à l'administration fiscale néerlandaise dans le cadre de l'APP SMBV fait partie intégrante de cet APP.

(30) Aux fins de la détermination de la base imposable de SMBV, l'APP SMBV portait sur les transactions au sein du groupe examinées par l'administration fiscale néerlandaise. SMBV a versé à une entreprise du groupe (Alki LP) une redevance pour l'utilisation de la PI en matière de torréfaction de café et a rémunéré une autre entreprise du groupe, Starbucks Coffee Trading Company SARL, pour l'approvisionnement en grains de café vert. Par l'intermédiaire de l'APP SMBV, l'administration fiscale néerlandaise et SMBV ont déterminé la rémunération imposable pour les services de torréfaction et les activités de la chaîne d'approvisionnement (c'est-à-dire la distribution de café et de produits autres que le café) dans lesquels SMBV intervenait.

(31) L'administration fiscale néerlandaise a accepté dans l'APP SMBV que le montant des redevances payées par SMBV à Alki LP soit établi, à la fin de chaque exercice, comme étant la différence entre le bénéfice opérationnel réalisé avant les paiements de redevances et la majoration de [9-12] % des frais d'exploitation. On peut en outre lire dans l'APP SMBV que «le paiement de ces redevances est déductible de l'impôt des sociétés et non soumis à l'impôt néerlandais sur les dividendes».

Le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert

(32) La rémunération acceptée par l'administration fiscale néerlandaise dans l'APP SMBV reposait sur l'analyse des prix de transfert qui avait été effectuée par le conseiller fiscal, telle qu'elle est reprise dans le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert et qui fait partie intégrante de cet APP.

(33) Le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert utilise la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après «MTMN») comme méthode privilégiée de fixation des prix de transfert pour comparer les performances opérationnelles de SMBV. Cette méthode est l'une des méthodes indirectes permettant d'approcher le mieux possible un prix de transaction et une affectation des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe respectant le principe de pleine concurrence. On s'approche ainsi de ce qui serait considéré comme un bénéfice de pleine concurrence pour une activité complète et non pour des transactions individuelles déterminées. Le but n'est pas de fixer le prix des marchandises vendues, mais bien d'évaluer le niveau de bénéfice que des entreprises indépendantes sont susceptibles d'enregistrer, selon les prévisions, sur une activité telle que la vente de biens. À cette fin, il est procédé au calcul d'un pourcentage de bénéfice par rapport à une base adéquate (c'est-à-dire un indicateur de niveau de bénéfice) concernant les coûts, le chiffre d'affaires ou les immobilisations, puis à la comparaison de ce pourcentage à ceux constatés dans des transactions comparables sur le marché libre. L'utilisation de la MTMN est expliquée plus en détail au considérant 44 de la présente décision.

(34) Dans le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert, le conseiller fiscal de SMBV a effectué une analyse fonctionnelle des transactions intragroupe et indépendantes de cette entreprise pour son activité de production. SMBV a été qualifiée de torréfacteur de café à faible risque.

(35) SMBV ayant été considérée comme l'entité la moins complexe intervenant dans ces transactions en ce qui concerne les fonctions, les actifs et les risques, le conseiller fiscal a utilisé SMBV comme partie testée pour déterminer sa rémunération de pleine concurrence dans le cadre d'une analyse ayant recours à la MTMN.

(36) Pour l'application de la MTMN aux activités de production de SMBV, le conseiller fiscal a retenu comme base adéquate pour l'indicateur de bénéfice net les coûts des services fournis par SMBV conformément à la méthode du coût majoré qui était considérée comme une procédure appropriée pour la prestation de services dans la chaîne d'approvisionnement et la production.

(*) Information confidentielle.

([7]) Cette acceptation est formulée en ces termes: «[SMBV] wordt geacht een arm's length vergoeding te ontvangen voor haar activiteiten zoals beschreven [in het transfer pricing report] indien de operationele marge [9-12] % van de relevante kostgrondslag bedraagt.» (il sera considéré que [SMBV] perçoit une rémunération de pleine concurrence pour ses activités décrites [dans le rapport relatif aux prix de transfert] si la marge opérationnelle s'élève à [9-12] % de la base de coûts pertinente).

(37) Le conseiller fiscal était toutefois d'avis que la majoration n'aurait dû être appliquée qu'aux coûts sous-jacents liés aux activités dans lesquelles SMBV jouait un rôle à valeur ajoutée ([8]). Le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert énumère ces coûts sous-jacents comme (entre autres) tous les frais de personnel se rapportant aux activités de production et de sous-traitance, les coûts afférents à l'équipement de production (autrement dit les amortissements) et les frais généraux de l'usine (tels que le coût de l'installation en tant que telle).

(38) Afin d'améliorer la fiabilité de l'analyse fonctionnelle, le conseiller fiscal a appliqué une correction des prix de transfert visant à tenir compte du fait que les coûts des grains de café vert ne devraient pas intervenir dans le facteur de majoration qui est proposé sur la base de coûts de SMBV.

(39) Les entreprises comparables par rapport auxquelles les résultats financiers de SMBV seraient comparés ont également supporté des coûts de matières premières. Le conseiller fiscal a donc appliqué une correction sur les coûts des matières premières afin d'adapter le facteur de majoration des coûts totaux calculé pour chacune des entreprises du groupe de comparaison.

(40) Ces corrections combinées pour les coûts des grains de café vert et les coûts des matières premières ont modifié la rémunération estimée, qui est passée d'une médiane de 7,8 % des coûts totaux à une médiane estimée de 9,9 % des coûts d'exploitation. Sur cette base, un facteur de majoration (arrondi) de [9-12] % des coûts d'exploitation a été considéré comme un facteur de majoration de pleine concurrence pour les activités de torréfaction du café et les activités connexes dans la chaîne d'approvisionnement qui sont exécutées par SMBV dans le cadre de ses transactions au sein du groupe.

2.3. **Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert**

(41) Les prix de transfert sont les prix qui sont pris en compte dans les transactions commerciales exécutées entre différents composants d'un même groupe d'entreprises. Les entreprises multinationales sont encouragées financièrement à imputer le moins de bénéfices possible sur les territoires où ils sont plus lourdement imposés. Cela peut avoir pour effet d'engendrer des prix de transfert qui ne sauraient être acceptés en tant que base pour le calcul des revenus imposables. Pour éviter ce problème, les administrations fiscales utilisent des méthodes de fixation des prix de transfert selon lesquelles elles n'accepteront que des prix de transfert entre entreprises d'un même groupe comparables à ceux qui auraient été convenus par des entreprises indépendantes négociant dans des conditions similaires selon le principe de pleine concurrence. C'est ce que l'on appelle le «principe de pleine concurrence».

(42) L'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après l'«OCDE») a adopté des orientations sous la forme, notamment, de principes applicables en matière de prix de transfert. Compte tenu de la nature non contraignante des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les administrations fiscales des États membres de l'OCDE sont uniquement encouragées à les suivre. Dans la pratique cependant, les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert occupent une place centrale et influencent clairement la pratique fiscale des États membres de l'OCDE (et même des États non-membres de l'OCDE). Dans de nombreux États membres de l'OCDE, ces principes ont même obtenu force de loi ou sont utilisés explicitement comme référence pour l'interprétation de la législation fiscale nationale.

(43) Le comité des affaires fiscales de l'OCDE adopte occasionnellement, comme en 1995 et 2010, des mises à jour de ses principes applicables en matière de prix de transfert.

(44) L'utilisation de la MTMN est associée au paragraphe 3.26 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 1995. Selon ces principes, la partie à la transaction pour laquelle un indicateur de bénéfice net est testé doit généralement être l'entreprise dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert indiquent qu'une telle analyse peut aboutir à un intervalle de résultats acceptables plutôt qu'à un seul résultat correct spécifique. Dans la pratique, cet intervalle acceptable est souvent considéré comme l'intervalle interquartile des ratios observés. Dans une série de données, les quartiles sont chacune des trois valeurs, classées par ordre ascendant, qui divisent la série en quatre parties égales. Autrement dit, 25 % des données sont égales ou inférieures au 25^{e} centile (également appelé «quartile inférieur»); 50 % sont égales ou inférieures au deuxième quartile (à savoir la médiane de la série) et 75 % sont égales ou inférieures au 75^{e} centile (également appelé «quartile supérieur»). L'intervalle interquartile est constitué de toutes les valeurs comprises entre le quartile inférieur et le quartile supérieur.

([8]) L'expression «valeur ajoutée» est utilisée en l'espèce pour décrire les cas dans lesquels une entreprise prend un produit qui peut être considéré comme homogène, présentant peu de différences (s'il y en a) par rapport au produit d'un concurrent et fournit aux clients potentiels une caractéristique ou un complément qui lui confère une valeur plus grande.

2.4. **Règles néerlandaises concernant les prix de pleine concurrence**

(45) L'APP SMBV a été conclu sur la base de l'article 8 *ter*, paragraphe 1, de la loi néerlandaise de 1969 relative à l'impôt des sociétés (Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, ci-après la «loi IS»). Le principe de pleine concurrence est inscrit à l'article 8 *ter*, paragraphe 1, de la loi IS, qui a été ajouté à cette dernière en 2002.

(46) Au cours de la période faisant l'objet de l'examen, l'arrêté IFZ2001/295M du secrétaire d'État néerlandais au trésor chargé des finances du 30 mars 2001 (ci-après l'«arrêté relatif aux prix de transfert») a fourni des orientations sur la façon dont l'administration fiscale néerlandaise interprète le principe de pleine concurrence sur la base de l'article 8 *ter*, paragraphe 1, de la loi IS.

(47) L'arrêté relatif aux prix de transfert précise que le principe de pleine concurrence fait, en principe, partie intégrante de la loi IS. Dans les cas où les principes de l'OCDE doivent être clarifiés, l'arrêté relatif aux prix de transfert précise la position néerlandaise sur ces points spécifiques et cherche, dans la mesure du possible, à dissiper toute confusion.

(48) En particulier, l'arrêté relatif aux prix de transfert précise au chapitre 1.2 que l'utilisation d'un intervalle de pleine concurrence est autorisée, étant donné qu'une méthode de fixation des prix de transfert donnée conduira souvent à un intervalle de valeurs, qui sont toutes aussi fiables.

(49) À son chapitre 2, l'arrêté relatif aux prix de transfert traite des méthodes de fixation des prix de transfert décrites dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Sur la base du paragraphe 4.9 de ces principes, chaque fois que l'administration fiscale néerlandaise procède à un audit des prix de transfert, l'arrêté relatif aux prix de transfert précise que cet audit devrait commencer en partant de la perspective de la méthode de fixation des prix de transfert appliquée par le contribuable au moment de la transaction, pour autant que cette méthode choisie débouche sur un résultat de pleine concurrence pour la transaction concernée.

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

(50) Dans sa décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen, la Commission a constaté provisoirement que l'APP SMBV, dans lequel la rémunération proposée par le conseiller fiscal de SMBV pour les fonctions exercées par SMBV aux Pays-Bas était approuvée, semblait constituer une aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, qui est incompatible avec le marché intérieur.

(51) Dans la décision d'ouvrir la procédure, la Commission a exprimé des doutes sur les trois points suivants qui concernent la conformité de l'APP SMBV avec le principe de pleine concurrence.

(52) Premièrement, la Commission a remis en cause l'hypothèse dont est parti le conseiller fiscal dans le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert selon laquelle SMBV ne supportait pas le moindre risque et devrait dès lors être considérée comme un producteur à façon ou sous contrat. La Commission a notamment fait référence à la preuve du risque lié au stock qui se trouve dans les comptes financiers de SMBV, qui contredirait la qualification de producteur à façon.

(53) Deuxièmement, la Commission a émis des réserves concernant deux corrections successives apportées par le conseiller fiscal qui semblaient toutes deux vouloir remédier à un même problème lié à l'analyse de comparabilité. La première correction a eu pour effet d'abaisser la base de coût choisie pour le calcul de la base imposable de SMBV à ses coûts d'exploitation. Selon le conseiller fiscal, une telle correction serait adéquate, étant donné que SMBV travaille à façon ou sous contrat. La deuxième correction, reprise dans le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert sous la dénomination «Correction du facteur de majoration pour la conversion», consistait à déduire un multiple du coût des marchandises vendues du bénéfice réalisé par les entreprises qui sont utilisées comme points de comparaison à des fins de détermination des prix de transfert. Cette seconde correction, présentée par les Pays-Bas comme une «correction des fonds de roulement», a réduit la base imposable de SMBV aux Pays-Bas.

(54) Troisièmement, la Commission a remis en cause la compatibilité avec le principe de pleine concurrence de la redevance qu'Alki LP reçoit de SMBV, étant donné que le montant de la redevance ne semblait pas être lié à la valeur de la PI qu'elle était supposée rémunérer. Par l'utilisation de la MTMN dans l'analyse des prix de transfert, la redevance concordait en réalité avec le bénéfice résiduel de SMBV; en d'autres termes, tout le bénéfice que SMBV réalisait au-delà du seuil de [9-12] % des frais d'exploitation était transformé en une redevance fiscalement déductible.

4. **OBSERVATIONS DES AUTORITÉS NÉERLANDAISES SUR LA DÉCISION D'OUVRIR LA PROCÉDURE**

(55) Le 16 juillet 2014, les autorités néerlandaises ont fait parvenir leurs observations sur la décision d'ouvrir la procédure.

(56) Les autorités néerlandaises ont soutenu que la rémunération convenue dans l'APP SMBV était conforme au principe de pleine concurrence et que la méthode (c'est-à-dire la MTMN, avec un indicateur de niveau de bénéfice fondé sur les coûts) choisie par le conseiller fiscal était appropriée pour déterminer cette rémunération. Elles ont également affirmé que l'APP SMBV n'octroyait pas d'avantage sélectif à SMBV.

(57) À l'appui de ce point de vue, les autorités néerlandaises ont avancé les arguments suivants dans leurs observations.

(58) Premièrement, les autorités néerlandaises ont avancé que l'intention du groupe Starbucks avait toujours été de construire une usine de torréfaction du café exécutante supportant un faible risque et que les faits et circonstances n'avaient pas fortement changé au fil des années. En outre, SMBV avait exercé ses fonctions sous le contrôle d'autres entités du groupe qui supportaient, en fin de compte, les risques liés à ces transactions.

(59) Les autorités néerlandaises ont donc considéré SMBV comme l'«entité la moins complexe» (et donc la partie testée) dont la rémunération de pleine concurrence doit être déterminée à l'aide d'une analyse comparative pour laquelle la MTMN était la méthode la plus utilisée au niveau international. Compte tenu de la fonction de production de SMBV, cette dernière a utilisé un indicateur de niveau de bénéfice lié aux coûts. Les autorités néerlandaises ont souligné que cette approche était conforme aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et à l'arrêté relatif aux prix de transfert. Plus précisément, les autorités néerlandaises ont fait valoir que conformément à l'arrêté relatif aux prix de transfert, tout contribuable est en principe libre de choisir une méthode de détermination des prix de transfert pour autant que la méthode choisie débouche sur un résultat de pleine concurrence pour la transaction concernée. Étant donné que les autorités néerlandaises ont considéré que le résultat de l'APP SMBV était une approche acceptable d'un prix de marché, elles ont estimé que cet accord ne conférait aucun avantage à SMBV.

(60) En ce qui concerne les corrections requises pour tenir compte des différences de comparabilité, les autorités néerlandaises ont soutenu qu'il n'existait, à l'époque de l'établissement du rapport de 2007 relatif aux prix de transfert, aucune instruction concernant la façon de traiter les producteurs à faible profil de risque. Elles ont reconnu que la version de 2010 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert contenait davantage d'instructions concernant les corrections à appliquer pour tenir compte des différences de comparabilité, y compris des corrections des fonds de roulement, mais elles ont affirmé que ces exemples ne sont que des orientations, ce qui signifie que d'autres approches auraient aussi pu conduire à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Les autorités néerlandaises ont avancé en outre que la question de savoir si l'APP SMBV était conforme ou non au principe de pleine concurrence devait s'apprécier sur la base de la version des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert qui s'appliquait à l'époque, à savoir celle de 1995. L'annexe au chapitre III de la version de 2010 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert qui donne un exemple pratique de correction à appliquer pour tenir compte des différences de comparabilité ne pouvait donc pas s'appliquer non plus.

(61) Les autorités néerlandaises ont également procédé à une analyse de sensibilité de la fourchette conforme au principe de pleine concurrence, calculée conformément à la méthode exposée dans le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert, afin d'évaluer la solidité des résultats si certains des paramètres devaient être modifiés. Sur la base de ces simulations, les autorités néerlandaises sont arrivées à la conclusion que même si un des points de doute de la Commission devait être accepté, cela aurait toujours conduit à une rémunération se situant dans la fourchette conforme au principe de pleine concurrence. Conformément à la version de 1995 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, il n'est pas nécessaire d'appliquer des corrections lorsque la rémunération se trouve dans la fourchette conforme au principe de pleine concurrence.

(62) Les autorités néerlandaises ont affirmé en outre que le système de référence appliqué par la Commission en tant que base pour son analyse de sélectivité, à savoir le système classique d'imposition fondé sur la différence entre les bénéfices et les pertes enregistrés par une entreprise qui exerce ses activités dans des conditions de marché ordinaires, n'avait pas été correctement défini. Selon les autorités néerlandaises, le bon système de référence aurait dû être l'article 8 *ter*, paragraphe 1 de la loi IS, qui prévoit le principe de pleine concurrence, et l'arrêté relatif aux prix de transfert, qui contient des instructions plus précises pour l'application du principe de pleine concurrence. Les autorités néerlandaises ont avancé qu'il n'y aurait pas pu avoir d'avantage sélectif tant que l'APP SMBV ne s'écartait pas de l'article 8 *ter*, paragraphe 1, de la loi IS et de l'arrêté relatif aux prix de transfert.

(63) Enfin, les autorités néerlandaises ont fait remarquer que si la Commission devait imposer sa propre interprétation des principes fiscaux des États membres, la souveraineté des Pays-Bas en serait affectée.

5. OBSERVATIONS DES PARTIES INTÉRESSÉES SUR LA DÉCISION D'OUVRIR LA PROCÉDURE

5.1. Starbucks

(64) Le 16 janvier 2015, Starbucks a présenté ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure. Les 13 avril 2015, 29 mai 2015, 10 septembre 2015 et 23 septembre 2015, Starbucks a également fait parvenir par lettres à la Commission des informations sur le marché.

(65) Les observations de Starbucks rejoignaient largement celles communiquées par les autorités néerlandaises en ce sens qu'elles avançaient toutes les deux que la rémunération prévue dans l'APP SMBV était conforme au principe de pleine concurrence et n'accordait aucun avantage sélectif à SMBV.

(66) À l'instar des autorités néerlandaises, Starbucks affirmait que SMBV n'exerçait que des fonctions limitées à faible risque destinées à soutenir Starbucks Corporation lorsqu'elle dessert la région EMEA. En fin de compte, d'autres entités du groupe, telles qu'Alki LP, assumaient la responsabilité commerciale des activités de SMBV et supportaient par conséquent les risques économiques associés à ces transactions (y compris le risque lié aux stocks).

(67) Starbucks a donc conclu que la MTMN constituait la méthode de fixation des prix de transfert la plus appropriée. Starbucks estimait que l'administration fiscale néerlandaise, dans chaque situation, devait commencer l'enquête sur la détermination des prix de transfert en se reposant sur la méthode choisie par le contribuable.

(68) Starbucks a rappelé que la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et que l'application de toute méthode de détermination des prix de transfert débouche généralement sur une série de valeurs qui sont tout aussi défendables. Toute analyse des prix de transfert générera, par sa nature même, un éventail de résultats conformes au principe de pleine concurrence et débouchera sur *un* prix de pleine concurrence et non sur *le* prix de pleine concurrence.

(69) Starbucks a ajouté qu'elle disposait de plusieurs rapports ad hoc qui étayaient davantage la conformité au principe de pleine concurrence du facteur de majoration déterminé dans l'APP SMBV.

(70) En ce qui concerne les corrections figurant dans le rapport de 2007 relatif aux prix de transfert, Starbucks a précisé qu'elles visaient à tenir compte des différences importantes entre le profil des fonctions de SMBV et ceux des entreprises comparables reprises dans l'échantillon afin de pouvoir déterminer une rémunération conforme au principe de pleine concurrence adéquate. Selon Starbucks, ces corrections étaient adaptées et prudentes à certains égards et ne sous-estimaient nullement la rémunération due à SMBV pour les fonctions exercées.

(71) À l'instar des autorités néerlandaises, Starbucks a en outre affirmé que la Commission n'avait pas correctement défini le cadre de référence. Starbucks a fait valoir que le système de référence à utiliser devrait être le régime néerlandais de l'impôt des sociétés et plus précisément l'article 8 *ter*, paragraphe 1, de la loi IS, l'arrêté relatif aux prix de transfert et la pratique administrative de l'administration fiscale néerlandaise. Selon les autorités néerlandaises et Starbucks, des griefs ne pouvaient être formulés en rapport avec l'aide d'État que si l'APP SMBV s'écartait de l'interprétation et de l'application normales du principe de pleine concurrence aux Pays-Bas. En outre, Starbucks a reproché à la Commission de ne pas avoir déterminé un groupe de comparaison de contribuables et a indiqué que les entreprises liées et non liées ne se trouvaient pas toujours dans une situation juridique et factuelle comparable.

(72) Enfin, Starbucks a critiqué l'approche de la Commission parce qu'elle aurait été contraire à celle de la «prééminence de la réalité sur l'apparence» qui est appliquée par l'administration fiscale néerlandaise. Starbucks a en outre indiqué que la Commission ne pouvait utiliser, pour son appréciation, d'informations postérieures à l'APP SMBV.

5.2. Autres parties intéressées

(73) Pour le NOB, la réponse à la question de savoir si un traitement fiscal spécifique d'un contribuable dans le cadre d'un APP constituait une aide d'État devrait se fonder sur la législation néerlandaise, la pratique administrative et l'application du principe de pleine concurrence au moment où ledit APP a été conclu. Le NOB a fait remarquer que la référence à l'opérateur économique indépendant prudent, qui est faite dans la décision d'ouvrir la procédure, semblait introduire une nouvelle sorte de norme européenne pour l'appréciation du caractère de pleine concurrence du régime sous-jacent qui allait au-delà et plus loin que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Il a demandé qu'il soit confirmé que la Commission utiliserait comme cadre de référence le système juridique national et pas une autre norme. Il a en outre avancé que les contribuables avaient la confiance légitime que les APP qui ont été conclus sur la base de l'interprétation nationale de la législation nationale ne constituent pas une aide d'État.

(74) La VNO-NCW s'est dite préoccupée par l'application du critère de l'opérateur économique indépendant prudent et a insisté sur la nécessité que les mesures étalons utilisées pour apprécier la sélectivité soient bien les règles de détermination des prix de transfert qui sont appliquées au niveau national.

(75) Selon ATOZ, il semblait que la Commission se limitait à constater qu'il existait une norme objective d'appréciation du respect du principe de pleine concurrence qui reposait sur les principes de l'OCDE et qui était inscrite d'une manière ou d'une autre dans la législation de l'Union européenne et supplantait le droit national et la pratique nationale des États membres. Selon ATOZ, la Commission aurait cependant dû vérifier si l'APP SMBV était conforme au droit néerlandais. ATOZ a avancé que l'approche de la Commission suscitait de l'insécurité juridique parmi les multinationales.

(76) Dans leurs observations, Oxfam et la BAK ont exprimé leur soutien à l'enquête de la Commission.

(77) L'entreprise X, concurrente du groupe Starbucks qui ne souhaitait pas que son identité soit divulguée, a présenté à la Commission des observations en réponse à la décision d'ouvrir la procédure concernant la valeur ajoutée du processus de torréfaction du café appliquée au café vert. Elle a fait valoir que cette valeur ajoutée représenterait en moyenne entre 13 et 17 % des coûts du café vert, dans le cas du café torréfié et moulu ou du café en grains.

6. RÉPONSE DES AUTORITÉS NÉERLANDAISES AUX OBSERVATIONS FORMULÉES PAR DES TIERS ET AUX OBSERVATIONS DE L'ENTREPRISE X

(78) Par lettres datées des 20 et 26 avril 2015, les autorités néerlandaises ont approuvé les observations formulées par Starbucks, le NOB, la VNO-NCW et ATOZ. En revanche, elles n'ont pas souscrit aux arguments avancés par Oxfam et la BAK.

(79) Par lettre du 11 mars 2015, les autorités néerlandaises ont déclaré ne pas pouvoir se prononcer sur le contenu des observations formulées par l'entreprise X, étant donné qu'elles ne disposaient ni de l'analyse des fonctions ni d'une analyse comparative du concurrent anonyme.

7. ÉVALUATION

(80) À l'issue de l'enquête approfondie, après avoir rigoureusement examiné les observations reçues en réponse à la décision d'ouvrir la procédure et à la lumière des conclusions de l'arrêt Starbucks, la Commission considère que les préoccupations soulevées dans la décision d'ouvrir la procédure ne sauraient être maintenues en ce qui concerne la décision fiscale anticipée contestée.

7.1. Existence d'une aide d'État

(81) 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 accordées par les États 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.

(82) Comme l'a jugé la Cour de justice de l'Union européenne ([9]), la qualification d'une mesure en tant qu'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE requiert donc que les conditions cumulatives suivantes soient remplies: i) la mesure doit être imputable à l'État et être financée au moyen de ressources d'État; ii) elle doit procurer un avantage à son bénéficiaire; iii) cet avantage doit être sélectif; et iv) la mesure doit fausser ou menacer de fausser la concurrence avec un impact possible sur les échanges entre États membres.

(83) Dans les points qui suivent, la Commission concentrera son appréciation sur la question de savoir si la décision fiscale anticipée contestée a conféré un avantage à SMBV.

7.2. Existence d'un avantage pour SMBV

(84) Au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, un avantage est un avantage économique qu'une entreprise n'aurait pu obtenir dans les conditions normales du marché, c'est-à-dire en l'absence d'intervention de l'État. Lorsque l'existence d'un avantage est établie, il convient de renvoyer à l'effet de la mesure elle-même. S'agissant de mesures fiscales, un avantage peut être procuré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, en réduisant la base imposable ou le montant de l'impôt dû.

([9]) Arrêt de la Cour du 2 septembre 2010, Commission/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, point 39.

(85) Comme indiqué à la section 3 de la présente décision, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen à l'encontre des Pays-Bas concernant l'APP SMBV sur la base des trois points de doute exposés dans sa décision d'ouvrir la procédure.

(86) Le premier point de doute exprimé par la Commission dans sa décision d'ouvrir la procédure était de savoir si l'administration fiscale néerlandaise avait accepté à juste titre la qualification de SMBV en tant que producteur à façon à faible risque pour déterminer sa rémunération de pleine concurrence.

(87) À cet égard, le Tribunal a conclu dans son arrêt que le constat du non-respect des prescriptions méthodologiques en matière de détermination conventionnelle des prix de transfert ne suffisait pas, en soi, à établir l'existence d'une aide d'État. Même si la Commission avait eu raison d'émettre des doutes quant à la qualification des prix de transfert appliquée, il lui aurait encore fallu démontrer que cette erreur méthodologique avait conféré un avantage à SMBV. Selon le Tribunal, en l'espèce, la Commission n'est pas parvenue à démontrer à suffisance de droit l'existence d'un avantage ([10]).

(88) Le deuxième point de doute soulevé par la Commission était de savoir si l'administration fiscale néerlandaise avait accepté à bon droit les deux premières corrections apportées par le conseiller fiscal lors du calcul de la rémunération de SMBV au titre de l'APP SMBV. La première correction portait sur le choix des coûts d'exploitation comme indicateur de niveau de bénéfice pour le calcul de la rémunération de SMBV. La deuxième correction, tel que décrite par SMBV, était une correction des fonds de roulement.

(89) Premièrement, le Tribunal a constaté que la Commission n'avait pas démontré que le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice était erroné ([11]).

(90) Deuxièmement, s'agissant de la correction des fonds de roulement, le Tribunal a déclaré que le constat de la Commission selon lequel le groupe Starbucks avait insuffisamment justifié les corrections apportées aux résultats calculés à l'aide de la MTMN n'était pas susceptible, en soi, de démontrer que ces corrections étaient erronées ou qu'elles conféraient un avantage à SMBV. Sur cette base, le Tribunal a constaté que la Commission n'avait pas démontré que la correction des fonds de roulement effectuée conférait un avantage à SMBV ([12]).

(91) Le dernier point de doute exprimé par la Commission était de savoir si l'administration fiscale néerlandaise avait eu raison d'accepter la méthode définie dans l'APP SMBV pour le calcul du niveau des redevances dues par SMBV. À cet égard, le Tribunal a déclaré que la Commission avait commis une erreur en concluant que les relations contractuelles entre le groupe Starbucks et d'autres entreprises de torréfaction de café démontraient que le niveau de la redevance payée par SMBV aurait dû être nul ([13]). Le Tribunal a également constaté que c'est à tort que la Commission avait conclu que les accords entre les concurrents du groupe Starbucks et d'autres entreprises de torréfaction de café démontraient que le niveau de redevance payé par SMBV aurait dû être nul ([14]).

(92) Le Tribunal a également constaté que la Commission n'avait pas suffisamment démontré que, si le niveau de la redevance payée par SMBV n'était pas nul, il devait néanmoins être inférieur au montant versé au titre de l'APP SMBV ([15]). Le Tribunal a relevé que la Commission n'avait pas précisé dans sa décision quel autre niveau de redevance elle considérait comme approprié. ([16])

([10]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 427.
([11]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 501.
([12]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 541.
([13]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 359.
([14]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 358.
([15]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 362.
([16]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 368.

(93) Plus généralement, le Tribunal a constaté que la Commission avait eu tort de supposer que la valeur de la PI concédée à SMBV n'était exploitée que lorsque les produits étaient vendus aux clients finals ([17]). Le Tribunal a estimé que, puisque la PI était nécessaire pour l'exercice de l'activité économique de SMBV, cette dernière retirait bien une plus-value de l'utilisation de cette PI ([18]).

(94) En outre, le Tribunal a déclaré que c'est à tort que la Commission avait soutenu que SMBV n'était pas en mesure de payer une redevance pour cette PI parce qu'elle réalisait des pertes sur les activités pour lesquelles elle avait besoin de la PI ([19]). Le Tribunal a relevé que les informations démontrant que ces activités étaient déficitaires n'étaient disponibles qu'à partir de 2010 et ne l'étaient donc pas au moment de la conclusion de l'APP SMBV. À cet égard, le Tribunal a fait observer que, si l'APP SMBV avait donné lieu à une aide nouvelle, celle-ci aurait dû être notifiée à la Commission avant sa mise en œuvre, comme l'exige l'article 108, paragraphe 3, TFUE. Étant donné que, dans cette affaire, la Commission aurait dû prendre position sur une telle notification en utilisant uniquement les informations disponibles à l'époque, le Tribunal a estimé que la Commission ne pouvait pas reprocher à l'administration fiscale néerlandaise de ne pas avoir tenu compte d'informations qui n'étaient pas disponibles ou raisonnablement prévisibles au moment de la conclusion de l'APP SMBV ([20]).

(95) En outre, le Tribunal a fait observer que, alors que l'administration fiscale néerlandaise aurait pu révoquer ou modifier l'APP SMBV pendant sa période de validité, la Commission n'avait pas fait valoir que la décision de l'administration fiscale néerlandaise de ne pas révoquer ou modifier l'APP SMBV au cours de sa validité avait conféré un avantage à SMBV ([21]). La Commission n'était donc pas en droit d'invoquer un tel argument pour justifier l'utilisation d'informations qui n'étaient disponibles qu'après la conclusion de l'APP SMBV.

(96) En résumé, le Tribunal a constaté que la Commission n'avait pas démontré à suffisance de droit que l'APP SMBV conférait un avantage à SMBV et, à ce titre, eu égard au caractère cumulatif des facteurs rappelés au considérant 82, que la Commission n'était pas parvenue à établir que les Pays-Bas avaient accordé une aide à SMBV en violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Le Tribunal a donc annulé la décision de clôture.

(97) Conformément à l'article 266 TFUE, il incombe à la Commission de prendre les mesures nécessaires pour se conformer à l'arrêt Starbucks par lequel le Tribunal a annulé la décision de clôture.

(98) À cet effet, la Commission a recueilli des informations supplémentaires concernant les activités commerciales du groupe Starbucks aux Pays-Bas au moyen d'une demande de renseignements adressée aux Pays-Bas. Ni les observations des autorités néerlandaises formulées en réponse à cette demande de renseignements ni une réunion de suivi ultérieure entre la Commission, les autorités néerlandaises et le représentant du groupe Starbucks n'ont permis d'obtenir des éléments de preuve confirmant, à suffisance de droit, les doutes soulevés dans la décision d'ouvrir la procédure concernant la conformité de l'APP SMBV avec l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

(99) Par ailleurs, l'enquête de la Commission n'a révélé aucune autre source d'informations financières pertinentes et fiables datant de la période au cours de laquelle l'APP a été initialement conclu entre l'administration fiscale néerlandaise et SMBV qui seraient utiles pour l'analyse des prix de transfert. Cette absence de données fiables était particulièrement déterminante en l'espèce, le Tribunal ayant jugé que la Commission ne pouvait pas se fonder sur des informations qui n'étaient pas disponibles au moment de la conclusion de l'APP contesté ([22]).

([17]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 260.
([18]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 262.
([19]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 273.
([20]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 250.
([21]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 248.
([22]) Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Royaume des Pays-Bas e.a./Commission, T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 251.

(100) Par conséquent, la Commission doit conclure que la procédure formelle d'examen de l'APP SMBV n'a pas démontré à suffisance de droit que l'APP SMBV a permis à SMBV d'améliorer sa situation financière nette.

Conclusion

(101) Par conséquent, dans la présente décision, la Commission doit écarter les doutes exprimés dans la décision d'ouvrir la procédure quant à l'existence d'un avantage. Comme les critères permettant de conclure à l'existence d'une aide d'État sur la base de l'article 107, paragraphe 1, TFUE sont cumulatifs, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres critères énoncés dans cette disposition.

8. **CONCLUSION CONCERNANT L'EXISTENCE D'UNE AIDE D'ÉTAT**

(102) À la lumière de ce qui précède, la Commission conclut que l'APP SMBV ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

Par l'accord préalable en matière de prix contesté conclu par l'administration fiscale du Royaume des Pays-Bas le 28 avril 2008, le Royaume des Pays-Bas n'a pas accordé d'aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à Starbucks Manufacturing EMEA BV.

Article 2

Le Royaume des Pays-Bas est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 28 novembre 2024.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Vice-présidente exécutive