



Presse et Information

Tribunal de l'Union européenne
COMMUNIQUE DE PRESSE n° 79/21

Luxembourg, le 12 mai 2021

Arrêt dans les affaires T-816/17
Luxembourg/Commission et T-318/18 Amazon EU Sàrl et Amazon.com,
Inc./Commission

Absence d'avantage sélectif au profit d'une filiale luxembourgeoise du groupe Amazon : le Tribunal annule la décision de la Commission déclarant l'aide incompatible avec le marché intérieur

Selon le Tribunal, la Commission n'a pas démontré à suffisance de droit qu'il y a eu une réduction induite de la charge fiscale d'une filiale européenne du groupe Amazon

À partir de 2006, le groupe Amazon a poursuivi ses activités commerciales en Europe par l'intermédiaire de deux sociétés établies au Luxembourg, à savoir d'une part, Amazon Europe Holding Technologies SCS (ci-après « LuxSCS »), société en commandite simple luxembourgeoise dont les associés étaient des entités américaines du groupe Amazon, et, d'autre part, Amazon EU Sàrl (ci-après « LuxOpCo »), filiale à part entière de LuxSCS.

Entre 2006 et 2014, LuxSCS était la société détentrice des actifs incorporels nécessaires aux activités du groupe Amazon en Europe. À cet effet, elle avait conclu différents accords avec des entités américaines du groupe Amazon, à savoir des accords de licence et de cession des droits de propriété intellectuelle préexistants avec Amazon Technologies, Inc. (ATI) (ci-après les « accords d'entrée ») ainsi qu'un accord de répartition des coûts liés au programme de développement desdits actifs incorporels (ci-après l'« accord de répartition des coûts ») avec ATI et une seconde entité, A.9.com, Inc. Par ces accords, LuxSCS avait obtenu le droit d'exploiter certains droits de propriété intellectuelle portant, pour l'essentiel, sur la technologie, les données clients et les marques, ainsi que de concéder les actifs incorporels visés en sous-licence. À ce titre, LuxSCS a conclu, notamment, un accord de licence avec LuxOpCo, en tant qu'opérateur principal des activités commerciales du groupe Amazon en Europe. En vertu de cet accord, LuxOpCo s'engageait à payer une redevance à LuxSCS en contrepartie de l'utilisation des actifs incorporels.

Le 6 novembre 2003, les autorités fiscales luxembourgeoises ont octroyé au groupe Amazon, à la suite d'une demande de ce dernier, une décision fiscale anticipative (*tax ruling*) (ci-après la « décision anticipative »). Cette demande visait à obtenir confirmation du traitement réservé à LuxOpCo et à LuxSCS aux fins de l'impôt luxembourgeois sur le revenu des sociétés. S'agissant, plus particulièrement, de la détermination du revenu annuel imposable de LuxOpCo, le groupe Amazon avait proposé d'effectuer le calcul du montant dit de « pleine concurrence » de la redevance due par LuxOpCo à LuxSCS selon la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après la « MTMN ») en retenant LuxOpCo en tant que « partie à tester ».

La décision anticipative confirmait, d'une part, que LuxSCS n'était pas assujettie à l'impôt luxembourgeois sur le revenu des sociétés à raison de sa forme sociale et avalisait, d'autre part, la méthode de calcul du montant de la redevance annuelle due par LuxOpCo à LuxSCS au titre de l'accord de licence précité.

En 2017, la Commission européenne a considéré que, dans la mesure où elle avait avalisé le caractère de « pleine concurrence » de la méthode permettant le calcul du montant de la redevance due par LuxOpCo à LuxSCS, cette décision anticipative ainsi que sa mise en œuvre annuelle de 2006 à 2014 constituaient une aide d'État au sens de l'article 107 TFUE, en

l'occurrence une aide au fonctionnement incompatible avec le marché intérieur¹. Plus particulièrement, la Commission a conclu à l'existence d'un avantage pour LuxOpCo en estimant, en substance, que la redevance due par LuxOpCo à LuxSCS en application de la méthode de calcul avalisée dans la décision anticipative en cause, pendant la période concernée, était trop élevée, de sorte que la rémunération de LuxOpCo et, partant, sa base imposable avaient été artificiellement diminuées. À cet égard, la décision de la Commission était fondée sur un constat principal et trois constats subsidiaires. Plus précisément, le constat principal reposait sur une erreur quant au choix de la « partie à tester » aux fins de l'application de la MTMN. Les trois constats subsidiaires étaient, respectivement, fondés sur une erreur dans le choix de la MTMN en tant que tel, une erreur dans le choix de l'indicateur de niveau de bénéfice en tant que paramètre pertinent pour l'application de la MTMN et d'une erreur consistant à avoir appliqué un mécanisme de plafond dans le cadre de la MTMN. Ayant constaté en fin de compte que la décision anticipative avait été mise à exécution par le Luxembourg sans lui avoir été préalablement notifiée, la Commission a ordonné la récupération, auprès de LuxOpCo, de cette aide illégale et incompatible avec le marché intérieur.

Le Luxembourg et le groupe Amazon ont chacun introduit un recours en annulation contre cette décision. Ce faisant, ils ont notamment contesté chacun des constats sur lesquels reposait le raisonnement de la Commission quant à l'existence d'un avantage.

Dans son arrêt de ce jour, le Tribunal de l'Union européenne fait droit, pour l'essentiel, aux moyens et arguments des requérants tendant à contester tant le constat principal que les constats subsidiaires de l'avantage et annule en conséquence la décision contestée dans son ensemble.

S'appuyant sur les principes antérieurement dégagés au sujet de la mise en œuvre des critères de la notion d'« aide d'État » dans le contexte de décisions fiscales anticipatives, le Tribunal apporte d'importantes précisions au sujet de la portée de la charge de la preuve incombant à la Commission afin d'établir l'existence d'un avantage lorsque le niveau des bénéfices imposables d'une société intégrée à un groupe est déterminé par le choix d'une méthode de calcul des prix de transfert.

Appréciation du Tribunal

Le Tribunal rappelle, tout d'abord, la jurisprudence constante selon laquelle, aux fins de l'examen de mesures fiscales au regard des règles de l'Union en matière d'aide d'État, l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite « normale », de sorte que, afin de déterminer s'il existe un avantage fiscal, il convient de comparer la situation du bénéficiaire résultant de l'application de la mesure en cause avec celle de celui-ci en l'absence de la mesure en cause et en application des règles normales d'imposition.

À cet égard, le Tribunal observe que, en présence d'une société intégrée à un groupe, les prix de transactions intragroupes ne sont pas déterminés dans des conditions de marché. Cependant, lorsque les entreprises intégrées et les entreprises autonomes sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions en vertu du droit national, il peut être considéré que ce droit entend imposer le bénéfice réalisé par une telle entreprise intégrée **comme s'il résultait de transactions effectuées à des prix de marché**. Dans ces conditions, lorsque la Commission examine une mesure fiscale octroyée à une telle entreprise intégrée, elle peut comparer la charge fiscale pesant sur celle-ci en application de la mesure fiscale en cause avec celle d'une entreprise, placée dans une situation factuelle comparable, exerçant ses activités dans des conditions de marché, en application des règles d'imposition normales du droit national.

En outre, le Tribunal souligne que, dans le cadre de l'examen de la méthode de calcul du bénéfice imposable réalisé par une entreprise intégrée avalisée par une décision fiscale anticipative, la Commission ne peut constater l'existence d'un avantage qu'**à condition de démontrer** que d'éventuelles erreurs méthodologiques affectant, selon elle, le calcul des prix de transfert ne

¹ Décision (UE) 2018/859 de la Commission, du 4 octobre 2017, concernant l'aide d'État SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur d'Amazon (JO 2018, L 153, p. 1).

permettaient pas d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de pleine concurrence, mais, au contraire, à une **réduction du bénéfice imposable de la société concernée par rapport à la charge fiscale résultant des règles d'imposition normales**.

C'est à la lumière de ces principes que le Tribunal examine alors le bien-fondé de l'analyse suivie par la Commission au soutien de son constat selon lequel, en entérinant une méthode de détermination des prix de transfert qui ne permettait pas d'aboutir à un résultat de pleine concurrence, la décision anticipative en cause avait conféré un avantage à LuxOpCo.

Dans ce cadre, le Tribunal juge, d'une part, que le constat principal de l'avantage se fonde sur une **analyse erronée à plusieurs titres**. Ainsi, en premier lieu, dans la mesure où la Commission s'est fondée sur sa **propre analyse fonctionnelle** de LuxSCS pour affirmer, en substance, que contrairement à ce qui avait été pris en compte aux fins de l'octroi de la décision anticipative en cause, cette société était un **simple détenteur passif des actifs incorporels concernés**, le Tribunal juge cette analyse erronée. En particulier, selon le Tribunal, la Commission n'a pas dûment pris en compte les **fonctions exercées par LuxSCS aux fins de l'exploitation des actifs incorporels concernés ni les risques assumés par cette société dans ce contexte**. Elle n'a pas non plus démontré qu'il était davantage **possible d'identifier des entreprises comparables à LuxSCS que des entreprises comparables à LuxOpCo** ni que le fait de retenir LuxSCS en tant qu'entité à tester aurait permis d'obtenir des données de comparaison plus fiables. Par conséquent, contrairement à ce qu'elle avait retenu dans la décision attaquée, la Commission n'a, selon le Tribunal, **pas établi que les autorités fiscales luxembourgeoises avaient erronément retenu LuxOpCo comme « partie à tester » pour déterminer le montant de la redevance**.

En deuxième lieu, le Tribunal a jugé que, à supposer même qu'il y eût lieu de calculer le montant de la redevance de « pleine concurrence » en retenant LuxSCS comme « partie à tester » dans le cadre d'une application de la MTMN, la Commission n'était **pas parvenue à établir l'existence d'un avantage** dès lors qu'elle n'était pas davantage fondée à affirmer que la rémunération de LuxSCS pouvait être calculée sur la base d'une simple répercussion des coûts de développement des actifs incorporels supportés en relation avec les accords d'entrée et l'accord de répartition des coûts, **sans prendre aucunement en compte l'augmentation ultérieure de la valeur de ces actifs incorporels**.

En troisième lieu, le Tribunal juge également erronée l'évaluation donnée par la Commission de la rémunération à laquelle LuxSCS pouvait prétendre, au regard du principe de pleine concurrence, au titre des fonctions liées au maintien de sa propriété sur les actifs incorporels visés. En effet, contrairement à ce qui ressort de la décision attaquée, de telles fonctions **ne peuvent être assimilées à une prestation de service « à faible valeur ajoutée »** de sorte que l'application par la Commission du taux de rendement le plus souvent observé pour des prestations de services intragroupes à faible valeur ajoutée n'est **pas appropriée** en l'espèce.

Compte tenu de l'ensemble de ces considérations, le Tribunal conclut que les éléments avancés par la Commission à titre principal **ne permettaient pas d'établir** que la charge fiscale de LuxOpCo avait été artificiellement diminuée du fait d'une surévaluation de la redevance.

D'autre part, au terme de l'examen des trois constats subsidiaires concernant l'avantage, le Tribunal conclut que la Commission n'est pas davantage parvenue à établir, dans ce cadre, que les erreurs méthodologiques identifiées avaient **nécessairement conduit à une sous-évaluation** de la rémunération que LuxOpCo aurait perçue dans des conditions de pleine concurrence et, partant, à l'existence d'un avantage consistant en une réduction de sa charge fiscale. Plus particulièrement, si la Commission a pu valablement considérer que certaines fonctions exercées par LuxOpCo, en lien avec les actifs incorporels, allaient au-delà de simples fonctions de « gestion », elle n'a pas pour autant justifié à **suffisance de droit le choix méthodologique** qu'elle en a déduit. Elle n'a pas non plus démontré en quoi les fonctions de LuxOpCo, telles qu'identifiées par la Commission, auraient dû nécessairement **conduire à une rémunération supérieure de LuxOpCo**. De même, tant en ce qui concerne le choix de l'indicateur du niveau de bénéfice le plus approprié qu'en ce qui concerne le mécanisme de plafond avalisé par la décision

anticipative en cause aux fins de la détermination du revenu imposable de LuxOpCo, la Commission n'a pas satisfait aux exigences probatoires qui lui incombent, pour autant qu'ils fussent erronés.

Par ces motifs, le Tribunal conclut qu'aucun des constats exposés par la Commission dans la décision attaquée **ne suffit à démontrer l'existence d'un avantage** au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, de sorte qu'il y a lieu de l'annuler dans son ensemble.

RAPPEL : Un pourvoi, limité aux questions de droit, peut être formé, devant la Cour, à l'encontre de la décision du Tribunal, dans un délai de deux mois et dix jours à compter de sa notification.

RAPPEL : Le recours en annulation vise à faire annuler des actes des institutions de l'Union contraires au droit de l'Union. Sous certaines conditions, les États membres, les institutions européennes et les particuliers peuvent saisir la Cour de justice ou le Tribunal d'un recours en annulation. Si le recours est fondé, l'acte est annulé. L'institution concernée doit remédier à un éventuel vide juridique créé par l'annulation de l'acte.

Document non officiel à l'usage des médias, qui n'engage pas le Tribunal.

Le [texte intégral](#) de l'arrêt est publié sur le site CURIA le jour du prononcé.

Contact presse : Amanda Nouvel ☎ (+352) 4303 2524.

Des images du prononcé de l'arrêt sont disponibles sur « [Europe by Satellite](#) » ☎ (+32) 2 2964106.