



2025/2405

28.11.2025

DECISIÓN (UE) 2025/2405 DE LA COMISIÓN

de 28 de noviembre de 2024

relativa a la resolución fiscal SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), Luxemburgo, supuesta ayuda en favor de Amazon

[notificada con el número C(2024) 8565]

(El texto en lengua inglesa es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en particular su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y en particular su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a las partes interesadas para que presentaran sus observaciones, de conformidad con los citados artículos ⁽¹⁾ y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

- (1) Por carta de 24 de junio de 2014, la Comisión envió una solicitud al Gran Ducado de Luxemburgo (en adelante, «Luxemburgo») en la que pedía información sobre sus prácticas en materia de resoluciones fiscales con respecto al grupo de empresas Amazon (en adelante, «Amazon» o «grupo Amazon»).
- (2) En dicha carta, la Comisión solicitó información sobre todas las resoluciones fiscales dirigidas al grupo Amazon que siguiesen vigentes. Por correo electrónico de 18 de julio de 2014, Luxemburgo solicitó una prórroga del plazo para responder a la carta de la Comisión, que le fue concedida.
- (3) El 4 de agosto de 2014, Luxemburgo respondió a la carta de la Comisión de 24 de junio de 2014. Entre los anexos de su respuesta incluyó una carta de 6 de noviembre de 2003 (en adelante, la «resolución fiscal impugnada» o el «AVP de Amazon») dirigida a Amazon.com, Inc., por la Administration des contributions directes (en adelante, la «Administración tributaria luxemburguesa»).
- (4) El 7 de octubre de 2014, la Comisión decidió incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108, apartado 2, del TFUE, en relación con la resolución fiscal impugnada, por tener serias dudas sobre la compatibilidad de la medida con el mercado interior (en adelante, la «Decisión de incoación») ⁽²⁾. En la Decisión de incoación, se invitó a Luxemburgo a proporcionar información complementaria sobre la resolución fiscal impugnada ⁽³⁾.
- (5) Por carta de 21 de noviembre de 2014, Luxemburgo presentó observaciones sobre la Decisión de incoación. Dicha comunicación incluía, en particular, un informe sobre los precios de transferencia (en adelante, «informe sobre PT»).
- (6) El 6 de febrero de 2015, se publicó la Decisión de incoación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ⁽⁴⁾. Se invitó a las partes interesadas a presentar sus observaciones sobre dicha Decisión.
- (7) Por carta de 13 de febrero de 2015, la Comisión solicitó a Luxemburgo que proporcionara información complementaria.
- (8) Por carta de 5 de marzo de 2015, Amazon presentó observaciones sobre la Decisión de incoación. Terceros interesados presentaron también observaciones sobre la Decisión de incoación.

⁽¹⁾ DO C 44 de 6.2.2015, p. 13.

⁽²⁾ Hubo varios intercambios sobre cuestiones confidenciales, a las que no se hace referencia específica en esta sección.

⁽³⁾ DO C 44 de 6.2.2015, p. 30.

⁽⁴⁾ DO C 44 de 6.2.2015, p. 13.

- (9) Por carta de 17 de marzo de 2015, Luxemburgo respondió parcialmente a la solicitud de información de la Comisión de 13 de febrero de 2015.
- (10) El 19 de marzo de 2015, la Comisión transmitió a Luxemburgo las observaciones de los terceros interesados sobre la Decisión de incoación.
- (11) El 26 de marzo de 2015, la Comisión informó a Luxemburgo de que, con arreglo al artículo 6 bis del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo ⁽⁵⁾, había identificado el procedimiento de investigación formal pendiente relativo a la resolución fiscal impugnada como ineficaz hasta la fecha. Sobre esta base, y con la aprobación de Luxemburgo, el 26 de marzo de 2015, la Comisión, de conformidad con el artículo 6 bis, apartado 6, del Reglamento (CE) n.º 659/1999, envió una solicitud de información a Amazon.
- (12) El 4 de mayo de 2015, Amazon respondió parcialmente a la solicitud de información de la Comisión de 26 de marzo de 2015.
- (13) Por carta de 13 de mayo de 2015, Luxemburgo envió comentarios sobre las observaciones de los terceros interesados en relación con la Decisión de incoación.
- (14) Por cartas de 24 y 31 de julio de 2015, Amazon respondió parcialmente la solicitud de información de la Comisión de 3 de julio de 2015.
- (15) Mediante carta de 21 de agosto de 2015, Amazon respondió parcialmente a la solicitud de la Comisión de 31 de julio de 2015, en la que esta reiteraba a Amazon la solicitud de información, en particular de información completa sobre los acuerdos sobre propiedad intelectual y una nueva resolución concedida a Amazon en 2014.
- (16) Entre el 30 de septiembre de 2015 y el 12 de septiembre de 2017, se produjeron otros intercambios de cartas y reuniones entre la Comisión, Luxemburgo y Amazon (para más detalles, véase los considerandos 27 a 89 de la Decisión de incoación).
- (17) El 4 de octubre de 2017, la Comisión cerró el procedimiento de investigación formal mediante la adopción de una Decisión final [Decisión (UE) 2018/859 de la Comisión ⁽⁶⁾] por la que se declaraba que la resolución fiscal relativa a Amazon constituía una ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado (en adelante, la «Decisión de cierre»). Se consideró que esta ayuda era incompatible con el mercado interior y que Luxemburgo la ejecutó contraviniendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado. Se ordenó a Luxemburgo que recuperara el importe de la ayuda incompatible e ilegal obtenida por Amazon.
- (18) El 12 de mayo de 2021, el Tribunal General anuló la Decisión (UE) 2018/859 ⁽⁷⁾.
- (19) El 22 de julio de 2021, la Comisión interpuso ante el Tribunal de Justicia un recurso de casación mediante el que solicitó la anulación de la sentencia del Tribunal General de 12 de mayo de 2021.
- (20) El 14 de diciembre de 2023, el Tribunal de Justicia desestimó el recurso de casación de la Comisión y, por tanto, confirmó la anulación de la Decisión de cierre («sentencia Amazon») ⁽⁸⁾. Al igual que la sentencia del Tribunal General de 12 de mayo de 2021, la sentencia Amazon no afectó a la Decisión de incoación. Por lo tanto, la investigación formal de la resolución fiscal impugnada descrita en el considerando 42 sigue abierta y debe cerrarse.

⁽⁵⁾ Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 83 de 27.3.1999, p. 1). El Reglamento (CE) n.º 659/1999 fue derogado y sustituido por el Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión codificada) (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9 ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj>), con fecha de efectos 14 de octubre de 2015.

⁽⁶⁾ Decisión (UE) 2018/859 de la Comisión, de 4 de octubre de 2017, relativa a la ayuda estatal SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Amazon [notificada con el número C(2017) 6740], (DO L 153 de 15.6.2018, p. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj>).

⁽⁷⁾ Asuntos acumulados Gran Ducado de Luxemburgo, Amazon EU Sàrl y Amazon.com, Inc./Comisión Europea, T-816/17 y T-318/18, ECLI:EU:T:2021:252.

⁽⁸⁾ Asunto Comisión/Amazon.com y otros, C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985. El Tribunal de Justicia concluyó que el Tribunal General había determinado incorrectamente el sistema de referencia pertinente y, en consecuencia, también había incurrido en error en el análisis del requisito de la ventaja selectiva en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado (sentencia Amazon, apartados 46 a 50). No obstante, el Tribunal de Justicia consideró que el Tribunal General se ajustó a Derecho al declarar que la Comisión no había demostrado la existencia de una ventaja en beneficio del grupo Amazon y anular, sobre esta base, la Decisión de cierre (sentencia Amazon, apartados 53 a 58). Teniendo en cuenta lo anterior y efectuando una sustitución de los fundamentos de Derecho, el Tribunal de Justicia desestimó el recurso de casación en su totalidad (sentencia Amazon, apartado 59).

2. DESCRIPCIÓN DE LA MEDIDA

2.1. El grupo Amazon

- (21) Según la información recabada durante la investigación formal, el grupo Amazon se compone de Amazon.com, Inc. y todas las empresas controladas directa o indirectamente por esta (en adelante, denominadas conjuntamente «Amazon» o el «grupo Amazon»). La sede social de Amazon se encuentra en Seattle, estado de Washington, Estados Unidos de América.
- (22) Amazon realiza actividades de venta al por menor y de servicios. Amazon también obtiene ingresos de otros servicios de comercialización y de promoción, como la publicidad en línea y los contratos de tarjeta de crédito celebrados con otras marcas. Por último, Amazon fabrica y vende dispositivos informáticos, entre otros, Kindle, Fire y Echo.
- (23) Amazon administra trece sitios web en todo el mundo, entre los cuales se encuentran www.amazon.com, y seis sitios web europeos: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es y www.amazon.nl (los «sitios web de la UE»). Las actividades de Amazon se dividen en tres segmentos: América del Norte, Internacional y Amazon Web Services (en adelante, «AWS»).
- (24) En 2016, las ventas netas de Amazon a nivel mundial fueron de unos 136 000 millones USD, y la renta neta fue de 2 370 millones USD. El 91 % del volumen de negocios de Amazon a nivel mundial proviene de sus actividades de venta al por menor. El 59 % de las ventas netas corresponden al segmento de América del Norte; el 32 %, al segmento Internacional; y el 9 %, al segmento AWS. En 2016, Amazon tenía 314 400 empleados a tiempo parcial o completo.

2.2. Actividad de Amazon en Europa

- (25) Dos entidades luxemburguesas del grupo revisten especial importancia a efectos de la investigación en lo que respecta a los ejercicios financieros que abarcan el período comprendido entre el 1 de mayo de 2006 y el 30 de junio de 2014 (el «período examinado»):
- Amazon Europe Holding Technologies SCS (en adelante, «LuxSCS»): esta entidad es una sociedad comanditaria simple luxemburguesa (Société en Commandite Simple). Aunque los accionistas cambiaron durante el período examinado, los socios de LuxSCS siempre fueron sociedades residentes en Estados Unidos. Durante el período examinado, LuxSCS solo debía intervenir como titular de los activos intangibles para las actividades de Amazon en Europa de las que LuxOpCo era responsable en calidad de operador principal. LuxSCS solo debía recibir de sus filiales rentas pasivas (cánones e intereses). Además, LuxSCS concedía préstamos intragrupo a LuxOpCo y a otras empresas del grupo. LuxSCS no tuvo presencia física ni empleados durante el período examinado.
 - Amazon EU Société à responsabilité limitée (en adelante, «LuxOpCo»): durante el período examinado, LuxOpCo fue una filial íntegramente controlada por LuxSCS, a la que se encargó la tarea de continuar desarrollando y mejorando el modelo de negocio basado en programas informáticos que subyace a las actividades de venta al por menor y de prestación servicios de Amazon en Europa. Durante este período, LuxOpCo funcionó como sede del grupo Amazon en Europa y fue el operador principal de las actividades de venta al por menor y de servicios en línea de Amazon en Europa por medio de los sitios web europeos. En 2013 y 2014, el volumen de negocios neto consolidado de LuxOpCo fue de 13 612 449 784 EUR y 15 463 362 589 EUR, respectivamente. Durante el ejercicio financiero de 2013, LuxOpCo tuvo un promedio de 523 empleados a tiempo completo («ETC»).

2.3. Acuerdo de licencia

- (26) LuxOpCo y LuxSCS firmaron un acuerdo de licencia (el «acuerdo de licencia») que surtió efectos desde el 30 de abril de 2006. En virtud de dicho acuerdo, LuxOpCo obtuvo el derecho exclusivo e irrevocable de desarrollar, mejorar y utilizar los activos intangibles a fin de explotar los sitios web europeos y para cualquier otro fin en el territorio geográfico europeo, a cambio del pago de un canon (el «canon de licencia»). Toda la propiedad intelectual creada o desarrollada por LuxOpCo a partir de los activos intangibles o mediante el acceso a estos sería asignada a LuxSCS. LuxOpCo tenía la obligación de proteger y mantener los activos intangibles, por iniciativa propia y a su propio riesgo. El acuerdo de licencia preveía asimismo que LuxOpCo prestaría servicios internos a LuxSCS sin percibir por ello otra remuneración. Además, LuxOpCo aceptaba asumir la totalidad de los riesgos asociados a todas las actividades que desarrollara con arreglo al acuerdo de licencia. En caso de adquirir algún derecho de propiedad intelectual para los mismos fines que los activos intangibles obtenidos de terceros, LuxOpCo tendría la obligación de cederlos a LuxSCS, sin poder exigir por ello el pago de un canon.

- (27) El acuerdo de licencia permanecería vigente durante la vida útil de los activos intangibles cedidos y solo podía rescindirse en caso de cambio de control, gravamen sustancial o si una de las partes no subsanase el incumplimiento de sus obligaciones derivadas de contrato. Por consiguiente, LuxSCS no podía desistir unilateralmente del contrato de licencia. El acuerdo de licencia fue modificado en enero de 2010 con efectos desde el 1 de enero de 2009. La modificación estaba relacionada con la definición de los «resultados de explotación generados en la UE», utilizados para calcular el canon de licencia.

2.4. Resolución fiscal impugnada

- (28) La medida objeto de análisis en la presente Decisión es la carta de 6 de noviembre de 2003 ⁽⁹⁾ de la administración tributaria luxemburguesa dirigida a Amazon, por la que se aprueban los precios de transferencia descritos por Amazon a dicha administración tributaria en su carta de 23 de octubre de 2003, y la estructura del grupo Amazon descrita en sus cartas de 23 de octubre de 2003 y 31 de octubre de 2003 ⁽¹⁰⁾.
- (29) Por carta de 31 de octubre de 2003 dirigida a la administración tributaria luxemburguesa (en adelante, la «carta de Amazon de 31 de octubre de 2003»), Amazon solicitó la confirmación del tratamiento tributario que se daría a LuxSCS, a sus empresas asociadas domiciliadas en Estados Unidos y a los dividendos percibidos por LuxOpCo en el marco de la estructura prevista. En dicha carta se explicaba que LuxSCS, en tanto que sociedad comanditaria simple, no tenía personalidad propia a efectos tributarios distinta de la de sus socios y, por consiguiente, no estaba sujeta al impuesto sobre sociedades o al impuesto sobre el patrimonio en Luxemburgo. Pese a la transparencia fiscal de LuxSCS, tanto estas empresas como las asociadas domiciliadas en Estados Unidos podían estar sujetas a imposición en Luxemburgo si se hubiera considerado que desarrollaban su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en Luxemburgo. Por tanto, la carta precisaba que no podía considerarse que LuxSCS o sus asociadas tuvieran una presencia efectiva en Luxemburgo (oficinas, personal, etc.), por lo que, en ausencia de un lugar fijo de negocios, no se consideraba que LuxSCS tuviera personalidad propia a efectos tributarios distinta de la de sus socios, ni que estuviera desarrollando una actividad económica en Luxemburgo. Del mismo modo, no podría considerarse que sus asociadas tuvieran un establecimiento permanente en Luxemburgo.
- (30) Por carta de 23 de octubre de 2003 dirigida a la administración tributaria luxemburguesa (en adelante, la «carta de Amazon de 23 de octubre de 2003»), Amazon solicitó una resolución fiscal que confirmara el tratamiento que se le daría a LuxOpCo a efectos del impuesto sobre sociedades luxemburgués. En dicha carta se explica la estructura empresarial prevista por Amazon para Europa y se solicita confirmación respecto de si el resultado de los precios de transferencia previstos en el acuerdo de licencia que en ella se describe es «un beneficio adecuado y aceptable» para LuxOpCo «con arreglo a la política en materia de precios de transferencia y a los artículos 56 y 164, apartado 3, de la Ley del impuesto sobre la renta luxemburgués». Dicha carta menciona un «análisis económico» incluido como anexo, que presenta «las funciones y los riesgos que LuxOpCo debía asumir, así como la naturaleza y el alcance de los activos intangibles que se preveía estuvieran comprendidos en el acuerdo de licencia sobre activos intangibles». Sobre la base de ese análisis, se propuso un acuerdo de precios de transferencia con arreglo al que se determinó el canon anual que LuxOpCo debía pagar a LuxSCS por el uso de los activos intangibles.
- (31) La presente Decisión evalúa si el acuerdo sobre precios de transferencia aprobado en la resolución fiscal impugnada implica una ventaja selectiva equivalente a una ayuda estatal.

3. DESCRIPCIÓN DEL MARCO JURÍDICO APLICABLE

3.1. Marco jurídico nacional

- (32) En Luxemburgo, la Ley del impuesto sobre la renta de sociedades, en su versión modificada de 4.12.1967 (en adelante, «LIR»), prevé las normas generales relativas a la fiscalidad de las sociedades.

⁽⁹⁾ Véase el considerando 2.

⁽¹⁰⁾ Debido a un retraso en la reorganización de sus actividades europeas, Amazon solicitó, por carta de 5 de diciembre de 2004, dirigida a la administración tributaria luxemburguesa, confirmación de la vigencia de la resolución fiscal impugnada, que fue confirmada por carta de 23 de diciembre de 2004. La resolución fiscal impugnada, cuyo plazo inicial de vigencia era de cinco años, se prorrogó hasta 2010 y surtió efectos hasta junio de 2014. La estructura de Amazon en Europa a la que se hacía referencia en la solicitud de resolución y aprobada en la resolución fiscal impugnada, se puso en marcha en mayo de 2006 y continuó hasta junio de 2014, momento en el que fue modificada.

- (33) El artículo 18, apartado 1, de la LIR, prevé el método que debe seguirse para determinar el beneficio anual de un sujeto pasivo del impuesto: «el beneficio se determina como la diferencia entre el activo neto al final y al comienzo del período de declaración, incrementada por el valor del efectivo empresarial u otros activos de los que haya dispuesto el contribuyente a título personal u otros, distintos de los beneficios de la empresa, y detrayendo del resultado las aportaciones adicionales realizadas durante el período de declaración».
- (34) El artículo 159 de la LIR dispone que los contribuyentes con residencia en Luxemburgo están sujetos al impuesto por su renta mundial. El artículo 160 de la LIR dispone que las sociedades no residentes están sujetas al impuesto por la renta percibida de fuente luxemburguesa, según se define en el artículo 156 de dicha Ley. Desde 2011, todas las sociedades que tributan en Luxemburgo están sujetas al impuesto al tipo general del 28,80 % sobre sus beneficios imponibles.
- (35) El artículo 164, apartado 3, de la LIR, establece que: «[l]a renta imponible comprende las distribuciones ocultas de beneficios. Se considera distribución encubierta de beneficios, en particular, la concesión directa o indirecta por una sociedad o asociación a un socio, inversor o parte interesada, de beneficios que no se habrían concedido de otro modo» ⁽¹¹⁾. En la Decisión de incoación, la Comisión consideró —véase, en particular, el considerando 59— que el artículo 164 de la LIR constituía la base legislativa luxemburguesa en materia de precios de transferencia y que aplicaba el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en el que se establece el principio de plena competencia, según el cual los precios de las operaciones entre empresas deben fijarse en función de los precios de mercado (véase el considerando 40 de la presente Decisión).
- (36) Desde el 1 de enero de 2017, el nuevo artículo 56 bis de la LIR explicita la aplicación del principio de plena competencia en el Derecho tributario luxemburgués, criterio que ha sido confirmado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Amazon: «[...] solo desde el 1 de enero de 2017, es decir, tras la adopción de la decisión fiscal anticipada en cuestión [sic.] y su prórroga, un nuevo artículo de la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta “explicita la aplicación del principio de plena competencia en el Derecho tributario luxemburgués”».

3.2. Orientaciones sobre los precios de transferencia

- (37) La presente Decisión se refiere a una resolución fiscal por la que se validan unos precios de transferencia, a la que también se denomina «acuerdo de valoración previa» («AVP»). Los AVP son acuerdos que determinan, a efectos tributarios y con carácter previo a la realización de las operaciones intragrupo, un conjunto adecuado de criterios para calcular los precios de transferencia de dichas operaciones durante un período concreto.
- (38) En este contexto, los precios de transferencia se refieren a los precios facturados en operaciones comerciales entre diferentes entidades de un mismo grupo de empresas, en particular, los precios de los bienes vendidos o los servicios prestados por una entidad que forma parte de un grupo de empresas a otra entidad del mismo grupo. Por lo tanto, los precios de transferencia se refieren a la asignación de beneficios entre diferentes partes del mismo grupo empresarial.
- (39) Las empresas multinacionales pagan impuestos en Estados o territorios con tipos impositivos diferentes. El beneficio después de impuestos registrado a nivel del grupo de empresas es la suma de los beneficios después de impuestos en cada país en el que el grupo está sujeto a imposición. Por consiguiente, en lugar de maximizar los beneficios declarados en cada país, las empresas multinacionales encuentran un incentivo financiero en la asignación de beneficios a las diferentes empresas del grupo de forma que recaigan —en la mayor medida posible— en Estados o territorios con baja tributación, asignando el menor beneficio posible a aquellas situadas en Estados o territorios con un alto nivel impositivo.
- (40) Para lograr una fiscalidad justa, se ha establecido una norma internacionalmente acordada para fijar los precios de transferencia. Así, el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE establece el denominado «principio de plena competencia», según el cual los precios de las operaciones entre empresas deben fijarse con arreglo a los precios de mercado. El principio de plena competencia se detalla en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia ⁽¹²⁾ (en adelante, las «Directrices de la OCDE»).

⁽¹¹⁾ La administración tributaria luxemburguesa precisó la aplicación del artículo 164, apartado 3, de la LIR a las empresas de financiación en las circulares n.º 164/2, de 28 de enero de 2011, y n.º 164/2 bis, de 8 de abril de 2011, que fueron sustituidas por la «Circulaire du directeur des contributions LIR» n.º 56/1, 56 bis/1, de 27 de diciembre de 2016, sobre el tratamiento tributario de las sociedades que realizan operaciones de financiación intragrupo.

⁽¹²⁾ *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, OCDE, 2010.

4. RAZONES PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL

- (41) En la Decisión de incoación, la Comisión expresó tener serias dudas sobre la compatibilidad de la resolución fiscal impugnada con el mercado interior. En particular, dudaba sobre si el acuerdo de precios de transferencia aceptado en la resolución impugnada tenía como resultado un pago de cánones a LuxSCS de plena competencia y una remuneración de plena competencia para LuxOpCo.
- (42) En su Decisión de incoación, la Comisión señaló que, con la resolución fiscal impugnada, las autoridades fiscales luxemburguesas aprobaron los precios de transferencia propuestos por Amazon en su solicitud de resolución sobre la base del artículo 164 de la LIR, que, según la Comisión, incorporaba el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE al Derecho luxemburgués y consagraba el principio de plena competencia. Sobre la base de este principio, para evitar que una operación dé lugar a una evasión fiscal, el precio de transferencia debe ser comparable al que habrían determinado operadores independientes aplicando un método tradicional conforme al que el beneficio imponible se calcule sobre la base de la diferencia entre los ingresos y las cargas de la sociedad. Cualquier resultado que se desviara de ese cálculo y redujera la base imponible tendría por efecto otorgar una ventaja al contribuyente de que se trate.
- (43) Por consiguiente, en su Decisión de incoación, la Comisión consideró que un acuerdo de precios de transferencia que no reflejara un resultado de mercado y que favoreciera a una empresa determinada debía considerarse, de forma preliminar, selectivo. Este trato selectivo se derivaría de una desviación o aplicación incorrecta del principio de plena competencia definido en el Modelo de convenio tributario de la OCDE y en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, e incorporado al Derecho nacional en virtud del artículo 164 de la LIR.
- (44) Sobre esta base, la Comisión planteó las siguientes dudas en su Decisión de incoación, que se refieren exclusivamente a la legalidad de la resolución fiscal impugnada a la luz del principio de plena competencia establecido en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y en las Directrices de la OCDE, e incorporado a la legislación nacional en virtud del artículo 164 de la LIR.
- (45) En primer lugar, la Comisión señaló que la resolución fiscal impugnada parecía haberse concedido a falta de un informe sobre los precios de transferencia que avalara la adecuación del acuerdo al principio de plena competencia con arreglo a las Directrices de la OCDE. Señaló asimismo que la decisión fue evacuada en un plazo de once días hábiles desde la recepción de la primera carta de solicitud de resolución fiscal.
- (46) En segundo lugar, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que los precios de transferencia acordados mediante la resolución fiscal impugnada no parecían basarse en uno de los métodos comúnmente aceptados para la determinación de precios de transferencia que se recogen en las Directrices de la OCDE.
- (47) En tercer lugar, la Comisión objetó que, pese a las recomendaciones del apartado 6.16 de las Directrices de la OCDE de 1995 y de 2010, el pago del canon aprobado por la resolución fiscal impugnada no estuviera relacionado con la producción, las ventas o el beneficio. Por el contrario, el canon se calculó como el beneficio residual generado por las operaciones intragrupo de LuxOpCo, calculado deduciendo del beneficio real registrado por LuxOpCo un rendimiento rutinario correspondiente a sus funciones.
- (48) En cuarto lugar, siguiendo las Directrices de la OCDE, la Comisión se preguntó si era correcto considerar que LuxOpCo desempeñaba funciones menos complejas que LuxSCS. En vista de la descripción de las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por LuxOpCo, estos parecían, de hecho, más complejos que los de LuxSCS. Las funciones específicas asociadas a los activos intangibles por las cuales LuxSCS supuestamente recibía una remuneración no figuraban en la solicitud de resolución fiscal, ni fueron mencionadas por la administración tributaria luxemburguesa en la resolución fiscal impugnada. Por otro lado, aunque en la solicitud de resolución se indicó que LuxSCS asumiría todos los riesgos asociados a la titularidad de dicha propiedad intelectual, no se precisaron los riesgos asociados a la posesión de los activos intangibles asumidos por LuxSCS, en particular, en relación con los riesgos empresariales asumidos por LuxOpCo.

- (49) En quinto lugar, la Comisión consideró que el rango [4-6] % para el margen sobre los gastos de explotación en aplicación del método del margen neto operacional («MMNO») con arreglo a las Directrices de la OCDE, aprobado por la resolución fiscal impugnada para las funciones desempeñadas por LuxOpCo, era relativamente bajo, especialmente teniendo en cuenta que las funciones de LuxOpCo se presentaron como la toma de decisiones central y estratégica sobre cuestiones comerciales, concentrando así el riesgo empresarial de todo el mercado europeo. Además, no se explicó por qué se habían aplicado límites mínimos y máximos para determinar la remuneración de plena competencia de LuxOpCo que, ciertamente, invalidaban el acuerdo de precios de transferencia basado en los gastos de explotación. Finalmente, la Comisión cuestionó si la elección de un método indirecto para determinar un precio de plena competencia para la remuneración de LuxOpCo estaba justificada, dado que las Directrices de la OCDE establecen una preferencia por el uso de métodos directos para fijar un nivel adecuado de beneficios imponibles.
- (50) En sexto lugar, la Comisión destacó que, aunque la resolución fiscal impugnada se emitió en 2003, parecía seguir vigente en 2014. La Comisión señaló que tal plazo era muy superior al plazo de aplicación de otras resoluciones fiscales adoptadas en otros Estados miembros. Sin embargo, expresó dudas sobre si era correcto considerar la remuneración aceptada en la resolución fiscal como una remuneración de plena competencia más de diez años después, sin que se realizara ninguna revisión ni se obligara a la empresa a informar a la administración sobre los cambios críticos que hubieran ocurrido entretanto.
- (51) Habida cuenta de estas dudas, en su Decisión de incoación, la Comisión llegó a la conclusión provisoria de que la resolución fiscal impugnada había conferido a Amazon una ventaja selectiva resultante del pago de un canon a LuxSCS y de una remuneración a LuxOpCo que no se ajustaban a un resultado de plena competencia. Dado que se cumplían todas las restantes condiciones del artículo 107, apartado 1, del Tratado y en ausencia aparente de razones que justificaran la compatibilidad de dichas ayudas, en virtud del artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que la resolución fiscal impugnada constituía una ayuda estatal incompatible con el mercado interior.

5. COMENTARIOS DE LUXEMBURGO SOBRE LA DECISIÓN DE INCOACIÓN

5.1. Sobre los supuestos defectos jurídicos de la Decisión de incoación

- (52) Luxemburgo consideró que la Decisión de incoación adolecía de varios defectos jurídicos.
- (53) En primer lugar, Luxemburgo consideró que la Decisión de incoación interfería con su soberanía en materia de fiscalidad directa. En particular, estimaron que la Comisión se excedió en sus facultades en materia de ayudas estatales al desarrollar y, luego, imponer su propia interpretación del principio de plena competencia.
- (54) Luxemburgo llamó particularmente la atención sobre la especificidad y la complejidad de los precios de transferencia. De conformidad con las Directrices de la OCDE, las autoridades tributarias nacionales necesitan tener un margen de apreciación para interpretar las normas tributarias en un caso particular y decidir si el método de cálculo del precio de transferencia utilizado da como resultado un precio de transferencia aceptable. Luxemburgo afirmó que había recibido la confirmación de que su práctica en materia de resoluciones fiscales era adecuada y conforme con el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y las Directrices de la OCDE.
- (55) En segundo lugar, Luxemburgo afirmó que los precedentes en los que se basó la Comisión en la Decisión de incoación difieren de la resolución fiscal impugnada ya que los primeros se referían a planes que contenían elementos generadores de ventajas, independientemente de la situación particular de los contribuyentes.
- (56) En tercer lugar, Luxemburgo afirmó que la Decisión de incoación no analizaba la selectividad y, concretamente, no identificaba un régimen fiscal de referencia ni a un grupo de contribuyentes de referencia respecto de los cuales debería compararse el tratamiento fiscal de Amazon. Por consiguiente, no se identificaron ventajas o excepciones respecto del régimen de referencia aplicadas a Amazon.
- (57) En lo que respecta al marco de referencia adecuado, Luxemburgo consideró que este era la legislación fiscal nacional, en particular, el artículo 164, apartado 3, y el artículo 18 de la LIR, e insistieron en que la resolución fiscal impugnada debía evaluarse a la luz del marco reglamentario aplicable y las circunstancias económicas del momento en que se concedió la medida, es decir, 2003. Luxemburgo señaló que, en ese momento, no existían las Directrices de la OCDE de 2010 y que la legislación luxemburguesa no contenía ninguna referencia a las Directrices de la OCDE de 1995.

- (58) En cuarto lugar, Luxemburgo estimó que la Comisión no había identificado ninguna categoría de empresa que pudiera haberse beneficiado de la medida. En lo que respecta al grupo de sujetos pasivos de referencia, Luxemburgo consideró que únicamente podían estar en una situación jurídica y fáctica comparable los contribuyentes sujetos a las normas sobre precios de transferencia y a su práctica en materia de resoluciones fiscales.

5.2. Sobre las dudas planteadas en la Decisión de incoación

- (59) Luxemburgo reaccionó también específicamente a las dudas manifestadas por la Comisión en la Decisión de incoación respecto de la compatibilidad, atendiendo a las Directrices de la OCDE, de la resolución fiscal impugnada con el principio de plena competencia.
- (60) En primer lugar, Luxemburgo alegó que la preocupación de la Comisión por el hecho de que la resolución fiscal impugnada se concediera en ausencia del análisis económico requerido era infundada, ya que se elaboró un informe sobre los precios de transferencia para justificar el acuerdo sobre los precios de transferencia propuestos en la solicitud de resolución.
- (61) Luxemburgo explicó que, dado que la actividad de comercio electrónico minorista tiene un escaso margen de beneficio y se realiza en condiciones de competencia feroz, la estrategia de Amazon consistía en diferenciarse por la innovación tecnológica. Por consiguiente, los activos intangibles fueron considerados como una fuente esencial de creación de valor de las actividades de Amazon.
- (62) Luxemburgo afirmó que la resolución fiscal impugnada aprobaba un método de determinación de precios de transferencia basado en el MMNO para calcular la cantidad que LuxOpCo debía pagar a LuxSCS en concepto de canon de plena competencia, lo que se correspondía con el marco reglamentario luxemburgués vigente en el momento de aprobar la medida. El MMNO es un método de determinación de precios de transferencia que respeta la reglamentación y la práctica administrativa luxemburguesas en materia de precios de transferencia. La aceptación del MMNO por parte de las autoridades tributarias luxemburguesas reflejó el análisis funcional que se incluyó en el informe sobre los precios de transferencia. Por tanto, se consideró que LuxOpCo era menos compleja que LuxSCS, por lo que se la seleccionó adecuadamente como la parte objeto de análisis. Otros métodos habrían dado resultados menos precisos. A la luz de lo anterior, Luxemburgo afirmó que no podía considerarse que la resolución fiscal impugnada aceptara «el menor resultado posible» para LuxOpCo.
- (63) En tercer lugar, en respuesta a las dudas expresadas por la Comisión en la Decisión de incoación sobre si el canon pagado por LuxOpCo a LuxSCS estaba relacionado con la producción, las ventas o los beneficios, Luxemburgo confirmó que, en efecto, el canon se calculó como un beneficio residual. Sin embargo, Luxemburgo estimó que dicho resultado era inherente al MMNO y que, por tanto, era conforme con el análisis de las funciones y los riesgos.
- (64) En cuarto lugar, Luxemburgo consideró que el rendimiento financiero real obtenido por LuxOpCo cada año del período examinado se ajustaba plenamente al principio de plena competencia.
- (65) En quinto lugar, en lo que respecta a las dudas sobre la pertinencia de los límites máximo y mínimo de la remuneración de LuxOpCo, Luxemburgo afirmó que el límite mínimo garantizaba una remuneración positiva que se incrementaba en línea con el crecimiento de la actividad. Además, los límites máximo y mínimo incentivaban a LuxOpCo a gestionar sus actividades de manera eficiente. Dado que el margen obtenido por LuxOpCo durante el período 2006 – 2013 fue, de media, entre el 3,5 % y el 4 % (*) y, por tanto, se encontraba todos los años dentro de los límites del rango intercuartílico, Luxemburgo concluyó que los límites máximo y mínimo no tuvieron ningún impacto real ni práctico.
- (66) Luxemburgo añadió que la base imponible no estaba sujeta a límite máximo alguno y que había aumentado en función de la expansión y la inversión de Amazon en la Unión Europea. El margen de remuneración se aplicaba a todos los costes de explotación de LuxOpCo y no solamente a los que esta asumía en Luxemburgo.

(*) Información confidencial.

- (67) En sexto lugar, en lo que respecta al período de vigencia de la resolución fiscal impugnada, Luxemburgo explicó que, desde el principio, estaba previsto que fuera de cinco ejercicios a partir del comienzo de las actividades de Amazon en Luxemburgo, que se produjo en 2006 ⁽¹³⁾. Por consiguiente la resolución fiscal impugnada era aplicable, en principio, hasta 2011. Por otro lado, Luxemburgo explicó que, con arreglo a sus prácticas administrativas de ese momento, las resoluciones fiscales en materia de precios de transferencia solo se modificaban en caso de cambios significativos en el modelo de negocio o en las condiciones del mercado. Luxemburgo añadió que, debido a la crisis de 2008, las remuneraciones por las actividades comparables (la venta al por menor en línea) sufrieron una presión considerable y los márgenes operativos de las actividades de Amazon disminuyeron. A la luz de esos elementos, Luxemburgo estimó que una revisión de los precios de transferencia probablemente habría provocado la reducción de la remuneración de LuxOpCo.

6. OBSERVACIONES DE LAS PARTES INTERESADAS SOBRE LA DECISIÓN DE INCOACIÓN

6.1. Observaciones de Amazon

- (68) En sus observaciones, Amazon se centró en los supuestos defectos jurídicos y en las dudas expresadas por la Comisión en la Decisión de incoación.
- (69) En relación con los defectos jurídicos, Amazon afirmó que, en su Decisión de incoación, la Comisión no había definido correctamente el marco de referencia ni había demostrado la selectividad de la medida. Según Amazon, la resolución fiscal impugnada debía evaluarse en relación con una norma específica del Derecho nacional o una práctica administrativa y no respecto del régimen fiscal aplicable a todas las empresas. Por consiguiente, el marco de referencia adecuado para evaluar la resolución fiscal impugnada era el principio de plena competencia, tal y como se define en el artículo 164, apartado 3, y el artículo 18 de la LIR, así como la práctica administrativa correspondiente que aplica las disposiciones en cuestión. Además, según Amazon, el problema en materia de ayudas estatales se presentaría únicamente si la resolución fiscal impugnada se alejara de la interpretación y de la aplicación común del principio de plena competencia en Luxemburgo, circunstancia que, según Amazon, no se producía en la resolución fiscal impugnada. Además, Amazon alegó que la Comisión no había demostrado la selectividad de la medida.
- (70) En relación con las dudas planteadas por la Comisión en la Decisión de incoación, las observaciones de Amazon coincidían en gran parte con las comunicadas por Luxemburgo, en la medida en que la empresa también afirmaba que la solicitud de resolución fiscal fue acompañada de un informe sobre los precios de transferencia y se sometió a un análisis pormenorizado.
- (71) Además, Amazon aseveró que el método de determinación de precios de transferencia elegido, a saber, el método de la distribución del resultado residual, no solo se ajustaba a las Directrices de la OCDE, sino también a las normas y a las prácticas administrativas luxemburguesas en materia de precios de transferencia ⁽¹⁴⁾.
- (72) Amazon añadió que las aportaciones de LuxSCS no consistían únicamente en sublicencias de activos intangibles, sino también en la asunción de riesgos asociados a las actividades de LuxOpCo.
- (73) Amazon alegó además que la aplicación del método del precio libre comparable no era la adecuada para las circunstancias dadas y sostuvo que, en cualquier caso, la administración tributaria luxemburguesa debía comenzar el análisis de los precios de transferencia basándose en el método elegido por el contribuyente. Amazon recordó asimismo que la aplicación de cualquier método de determinación de precios de transferencia suele producir un rango de resultados en lugar de un precio exacto, ya que los precios de transferencia no son una ciencia exacta y requieren un juicio de valor.
- (74) Amazon también defendió la validez de la resolución fiscal en cuestión presentando un informe *ex post* sobre precios de transferencia que había encargado en 2012 (en adelante, el «informe sobre PT de 2012»). Este informe presentaba dos conjuntos de datos actualizados de las empresas: uno basado en datos de 2004 – 2006 y otro de 2008 – 2010 que, según Amazon, confirmaron que la remuneración de LuxOpCo se mantuvo dentro del rango de plena competencia durante todo el período examinado.

⁽¹³⁾ Por carta de 5 de diciembre de 2004, Amazon informó a Luxemburgo de que la reestructuración no podría completarse hasta 2006 y, por tanto, solicitó que se aplicara la resolución fiscal impugnada durante los cinco primeros años de actividad a partir de dicha fecha. El 23 de diciembre de 2004, Luxemburgo confirmó que dicha demora no afectaría al acuerdo de 6 de noviembre de 2003, a condición de que se mantuvieran las demás condiciones de la solicitud de 23 de octubre de 2003.

⁽¹⁴⁾ Amazon ilustró este argumento refiriéndose a las resoluciones fiscales emitidas por Luxemburgo y publicadas por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación y consideró noventa y siete de ellas basadas, según Amazon, en el método de la distribución del beneficio residual y en las que, en el marco de acuerdos de financiación, se atribuye un rendimiento no único, es decir, un margen financiero fijo, a una entidad luxemburguesa, al tiempo que el beneficio residual se atribuye al titular del instrumento de financiación.

6.2. Observaciones de otras partes interesadas

- (75) EPICENTER⁽¹⁵⁾, Computer & Communications Industry Association (en adelante, «CCIA»), ATOZ y Fedil presentaron sus observaciones, en las que planteaban una serie de preocupaciones. EPICENTER consideró que la Decisión de incoación no tenía en cuenta el grado de discrecionalidad necesario e inherente a la práctica en materia de precios de transferencia, y consideró que la Comisión se extralimitaba en sus competencias jurídicas en materia de fiscalidad directa utilizando las normas sobre ayudas estatales para afrontar la competencia fiscal perniciosa. Tanto ATOZ como Fedil alegaron que no era correcto considerar las normas de la OCDE en materia de precios de transferencia a efectos de la evaluación de las ayudas estatales, ya que en aquel momento no estaban incorporadas a la legislación luxemburguesa.
- (76) Oxfam, la Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., la European and International Booksellers Federation, el syndicat de la librairie française, la Federation of European Publishers, el Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels y la Bundesarbeitskammer bien apoyaron los argumentos de la Comisión, bien acogieron favorablemente las investigaciones de la Comisión en materia de ayudas estatales.

7. INFORMACIÓN COMUNICADA POR LA EMPRESA X

- (77) La empresa X, que es un competidor de Amazon en sus actividades de venta al por menor en línea en un mercado de la Unión Europea y cuya identidad no quiso que se divulgara, proporcionó información sobre el mercado a la Comisión en el marco de la investigación. Según esta empresa, los principales motores para que la actividad comercial minorista en línea tuviera éxito y fuera duradera eran los clientes y las técnicas de comercialización, por lo que los activos clave para garantizar el crecimiento en este sector eran una base de datos sólida de clientes y la capacidad financiera para realizar inversiones significativas en técnicas de comercialización. La empresa X destacó asimismo que Amazon había sido muy enérgica en sus inversiones en tecnología y comercialización, obteniendo así ventajas con las que era difícil competir.

8. OBSERVACIONES DE LUXEMBURGO A LAS OBSERVACIONES PLANTEADAS POR TERCEROS Y LA INFORMACIÓN COMUNICADA POR LA EMPRESA X.

- (78) Por carta de 20 de abril de 2015, Luxemburgo expresó su acuerdo con las observaciones de Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ y EPICENTER, si bien consideró que las demás observaciones sobre la Decisión de incoación no eran pertinentes en este caso.
- (79) El 2 de mayo de 2016, Luxemburgo presentó observaciones sobre la información aportada por la empresa X y afirmó que Amazon, en tanto que operador de mercado, estaba mejor capacitada para plantear observaciones sobre la contribución de X.

9. INFORMACIÓN ADICIONAL COMUNICADA POR AMAZON

- (80) En sus comunicaciones posteriores, Amazon aportó información adicional para justificar que la remuneración percibida por LuxSCS y por LuxOpCo, aprobada por la resolución fiscal impugnada, era acorde al régimen fiscal luxemburgués.
- (81) Además, Amazon cuestionó si la empresa X era realmente comparable a LuxOpCo y alegó que la información que esta facilitó no debería haberse tenido en cuenta, ya que no estaba disponible en el momento en que se emitió la resolución fiscal impugnada.
- (82) En cuanto a la actividad de venta al por menor centrada en la tecnología, Amazon alegó que la innovación tecnológica ocupaba un lugar central en su modelo de negocio de venta al por menor orientado a los servicios y era de suma importancia para el negocio.
- (83) En cuanto a las amenazas críticas para las operaciones de Amazon en Europa, Amazon citó las siguientes: i) competencia en el comercio electrónico, ii) (falta de) aceptación por los clientes de nuevos productos, servicios y tecnologías, y iii) condiciones económicas y políticas locales y cambios en el marco jurídico.
- (84) En las observaciones adicionales, Amazon aportó una declaración presentada ante el Tribunal Fiscal de EE. UU. y un nuevo informe sobre los precios de transferencia que había encargado hacer. La declaración mencionada se aportó en apoyo del porcentaje de cánones que LuxSCS recibió durante el período examinado, mientras que el informe *ex post* respaldaba que la remuneración de LuxOpCo era de plena competencia.

⁽¹⁵⁾ EPICENTER se presenta como una iniciativa independiente que reúne a seis centros de reflexión de la Unión Europea. Su misión es contribuir al debate sobre las políticas europeas y promover los principios de una sociedad libre aportando conocimientos y la experiencia sobre cuestiones económicas de sus miembros.

10. EVALUACIÓN

- (85) En virtud del artículo 107, apartado 1, del TFUE, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.
- (86) Así pues, como manifestaron los tribunales de la Unión ⁽¹⁶⁾, para que una medida pueda calificarse como ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado, es necesario que esta cumpla las siguientes condiciones acumulativas: i) debe ser imputable al Estado y estar financiada con fondos estatales; ii) debe conferir una ventaja a su beneficiario; iii) dicha ventaja debe ser selectiva; y iv) debe falsear o amenazar con falsear la competencia y debe poder afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.
- (87) A efectos de la presente Decisión, es necesario, en particular, examinar con más detenimiento la existencia de una ventaja selectiva.
- (88) De conformidad con la jurisprudencia establecida, el requisito de la ventaja selectiva «requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio» ⁽¹⁷⁾.
- (89) Más concretamente, el Tribunal de Justicia ha desarrollado un análisis en tres fases para determinar si una medida fiscal específica es selectiva ⁽¹⁸⁾. En una primera fase, procede determinar cuál es el régimen tributario general o común aplicable en el Estado miembro. Este constituye el «sistema de referencia». En una segunda fase, procede determinar si la medida fiscal en cuestión constituye una excepción a dicho sistema en la medida en que diferencie entre operadores económicos que se hallen, habida cuenta de los objetivos intrínsecos del régimen tributario, en una situación fáctica y jurídica comparable. Si la medida constituye una excepción al sistema de referencia, es conveniente determinar, en una tercera fase, si está justificada por la naturaleza o la economía general del sistema de referencia. Una medida fiscal que constituya una excepción a la aplicación del sistema de referencia «puede verse justificada si el Estado miembro de que se trate logra demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal» ⁽¹⁹⁾. Si es así, la medida fiscal no es selectiva. La carga de la prueba durante esta tercera fase corresponde al Estado miembro.
- (90) En la sentencia FIAT ⁽²⁰⁾, el Tribunal de Justicia aclaró con más detalle cómo identificar el sistema de referencia pertinente. El Tribunal de Justicia indicó que la Comisión no debería tener en cuenta parámetros y normas ajenos al sistema tributario nacional a la hora de determinar el sistema de referencia. Más concretamente, en el apartado 96 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señaló que «[p]or lo tanto, no pueden tenerse en cuenta, ni al examinar la existencia de una ventaja fiscal selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ni para establecer la carga fiscal que debe normalmente recaer sobre una empresa, parámetros y normas ajenos al sistema fiscal nacional en cuestión, a menos que este se refiera expresamente a ellos».
- (91) A la luz de estos principios, invocados en el apartado 44 de la sentencia Amazon, el Tribunal de Justicia confirmó, en el apartado 58 de dicha sentencia ⁽²¹⁾, la conclusión del Tribunal General según la cual, en su Decisión de cierre, la Comisión no había demostrado la existencia de una ventaja a favor del grupo Amazon en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia confirmó la anulación de la Decisión de cierre.

⁽¹⁶⁾ Asunto Comisión/Deutsche Post AG, C-399/08, ECLI:EU:C:2010:481, apartado 39.

⁽¹⁷⁾ Sentencia en el asunto Comisión/Amazon.com, C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985, apartado 33. Véase también la sentencia en los asuntos acumulados Luxemburgo/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, apartado 106. Véase también la sentencia en el asunto Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, apartado 40.

⁽¹⁸⁾ Sentencia en los asuntos acumulados Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, apartados 49, 64 y 65. Este método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda fue concebido con el fin de poner de manifiesto la selectividad que ocultan las medidas fiscales ventajosas de las que, aparentemente, puede beneficiarse cualquier empresa. Véase la sentencia en los asuntos acumulados España/Comisión, C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P, ECLI:EU:C:2023:60, apartado 48.

⁽¹⁹⁾ Sentencia en los asuntos acumulados Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, apartado 65.

⁽²⁰⁾ Sentencia en los asuntos acumulados Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859.

⁽²¹⁾ Asunto C-457/21 P Comisión/Amazon.com y otros, ECLI:EU:C:2023:985. Véase también el razonamiento expuesto en los apartados 41 a 50 y 53 a 58.

- (92) Por consiguiente, con arreglo al artículo 266 del Tratado, corresponde a la Comisión adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia Amazon.
- (93) Las conclusiones del Tribunal de Justicia en la sentencia Amazon son, en efecto, directamente pertinentes para evaluar las dudas planteadas en la Decisión de incoación en relación con la resolución fiscal impugnada. Estas dudas se basaron, en particular, en el análisis de la existencia de una ventaja selectiva cimentada en un sistema de referencia que dio por supuesta la incorporación al Derecho tributario luxemburgués del principio de plena competencia enunciado por la OCDE y descrito en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este mismo enfoque se basó en la aplicabilidad de las Directrices de la OCDE en el marco del sistema tributario luxemburgués.
- (94) Más concretamente, en la Decisión de incoación, la Comisión señaló que se consideraba que el artículo 164 de la LIR incorporaba el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE a la legislación fiscal nacional y llegó a la conclusión de que cualquier resultado que se apartara del principio de plena competencia, con el significado dado en dicho Convenio y en las Directrices de la OCDE, y que redujera la base imponible, tenía por efecto otorgar una ventaja al contribuyente interesado ⁽²²⁾.
- (95) Dicho de otro modo, la calificación preliminar de la resolución fiscal impugnada como ayuda estatal, tal como se establece en la Decisión de incoación, se produjo por una desviación o aplicación incorrecta del principio de plena competencia definido en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y en las Directrices de la OCDE.
- (96) La Comisión señala asimismo que las seis dudas detalladas en los considerandos 63 a 76 de la Decisión de incoación, y que se recuerdan en la sección 4 de la presente Decisión, se basaron en la premisa del principio de plena competencia derivado del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como se interpreta en las Directrices de la OCDE.
- (97) No obstante, la Comisión reconoce que, en el apartado 54 de la sentencia Amazon, el Tribunal de Justicia declaró que, a efectos de determinar el marco de referencia en el contexto del análisis en tres fases para demostrar el carácter selectivo de una ayuda, únicamente pueden aplicarse principios incorporados al Derecho nacional. Así, el Tribunal de Justicia estableció que «solo una incorporación de este principio como tal en [sic.] Derecho nacional, que exige como mínimo que este último se refiera expresamente a dicho principio, permitiría a la Comisión aplicarlo en el contexto de la apreciación de la existencia de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1».
- (98) Asimismo, en el apartado 55 de la sentencia Amazon, el Tribunal de Justicia declaró que la Comisión incurrió en error en la Decisión de cierre al establecer el marco de referencia, ya que el principio de plena competencia no estaba consagrado en el Derecho nacional y concluyó, en efecto, que «[...] solo desde el 1 de enero de 2017, es decir, tras la adopción de la decisión fiscal anticipada en cuestión [sic.] y su prórroga, un nuevo artículo de la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta “explicita la aplicación del principio de plena competencia en el Derecho tributario luxemburgués”. Por lo tanto, ha quedado acreditado que la exigencia recordada por la jurisprudencia citada en el apartado anterior no se cumplía cuando el Estado miembro de que se trata adoptó la medida que la Comisión consideró constitutiva de una ayuda de Estado, de modo que tal institución no podía aplicar ese principio retroactivamente en la Decisión controvertida».
- (99) En vista de esta conclusión, la Comisión considera que deben retirarse las objeciones planteadas en la Decisión de incoación. En efecto, dado que la resolución fiscal impugnada data del 6 de noviembre de 2003, se adoptó en un momento en el que el principio de plena competencia aún no se había incorporado a la legislación fiscal luxemburguesa, como se desprende de la sentencia Amazon.
- (100) Como se recordó en dicha sentencia, los errores al determinar las normas efectivamente aplicables con arreglo al Derecho nacional pertinente y, por tanto, en la identificación del régimen común conforme al que debía apreciarse la resolución fiscal impugnada invalidan necesariamente todo el análisis relativo a la existencia de una ventaja selectiva ⁽²³⁾.

⁽²²⁾ La Comisión se refirió al régimen de ayudas estatales C 49/2001, Centros de coordinación, ejecutado por Luxemburgo (DO L 170 de 9.7.2003, p. 20).

⁽²³⁾ Sentencia en el asunto Comisión/Amazon.com, C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985, apartado 37.

- (101) Por consiguiente, ni las dudas específicas planteadas en la Decisión de incoación ni el razonamiento subyacente permiten a la Comisión establecer que, mediante la resolución fiscal impugnada, Luxemburgo concediera una ventaja selectiva a Amazon. En dicha Decisión, la Comisión no evaluó la existencia de una ventaja selectiva a la luz de ningún otro sistema de referencia, ni planteó dudas relacionadas con la existencia de una ayuda sobre la base de otros motivos relacionados con la existencia de una ventaja selectiva.
- (102) Por lo tanto, en la presente Decisión, la Comisión debe retirar las objeciones expresadas en la Decisión de incoación en cuanto a la existencia de una ventaja selectiva. Dado que los criterios para determinar la existencia de una ayuda estatal sobre la base del artículo 107, apartado 1, del Tratado son acumulativos, no es necesario evaluar los restantes criterios previstos en dicha disposición.

11. CONCLUSIÓN

- (103) Habida cuenta de lo anterior, la Comisión concluye que la resolución fiscal impugnada, emitida por Luxemburgo en favor de Amazon no constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

La resolución fiscal impugnada, emitida por la Administración tributaria del Gran Ducado de Luxemburgo el 6 de noviembre de 2003 en favor de Amazon, no constituía una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

Artículo 2

El destinatario de la presente Decisión es el Gran Ducado de Luxemburgo.

Hecho en Bruselas, el 28 de noviembre de 2024.

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Vicepresidenta Ejecutiva