



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 14 de diciembre de 2023 \*

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Decisión fiscal anticipada adoptada por un Estado miembro — Ayuda declarada incompatible con el mercado interior — Concepto de “ventaja” — Determinación del marco de referencia — Tributación “normal” según el Derecho nacional — Principio de plena competencia — Control por el Tribunal de Justicia de la interpretación y aplicación del Derecho nacional por el Tribunal General»

En el asunto C-457/21 P,

que tiene por objeto un recurso de casación interpuesto, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 22 de julio de 2021,

**Comisión Europea**, representada por el Sr. P.-J. Loewenthal y la Sra. F. Tomat, en calidad de agentes,

parte recurrente,

en el que las otras partes en el procedimiento son:

**Gran Ducado de Luxemburgo**, representado inicialmente por los Sres. A. Germeaux y T. Uri, y posteriormente por los Sres. A. Germeaux y T. Schell, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. J. Bracker y los Sres. A. Steichen y D. Waelbroeck, avocats,

**Amazon.com Inc.**, con domicilio social en Seattle (Estados Unidos),

**Amazon EU Sàrl**, con domicilio social en Luxemburgo (Luxemburgo),

representadas por los Sres. D. Paemen, M. Petite y A. Tombiński, avocats,

partes demandantes en primera instancia,

**Irlanda**, representada por el Sr. A. Joyce, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Baker, KC, la Sra. C. Donnelly, SC, y los Sres. B. Doherty, BL, D. Fennelly, BL, y P. Gallagher, SC,

parte coadyuvante en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

\* Lenguas de procedimiento: inglés y francés.

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen, N. Wahl (Ponente) y J. Passer y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Longar, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de marzo de 2023;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 8 de junio de 2023;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 Mediante su recurso de casación, la Comisión Europea solicita la anulación de la sentencia del Tribunal General de 12 de mayo de 2021, Luxemburgo y Amazon/Comisión (T-816/17 y T-318/18, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2021:252), por la que este anuló la 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 (DO 2018, L 153, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

### **Antecedentes del litigio**

- 2 Los antecedentes del litigio están expuestos en los apartados 1 a 71 de la sentencia recurrida en los siguientes términos:
  - «1 Amazon.com, Inc., que tiene su domicilio social en los Estados Unidos, y las empresas que están bajo su control (en lo sucesivo, denominadas conjuntamente, “grupo Amazon”) ejercen actividades en línea, y en particular realizan operaciones de venta minorista en línea y de prestación de diversos servicios en línea. A tal fin, el grupo Amazon gestiona varios sitios de internet en diferentes lenguas de la Unión Europea, entre los cuales figuran amazon.de, amazon.fr, amazon.it y amazon.es.
  - 2 Antes de mayo de 2006, las actividades europeas del grupo Amazon se gestionaban desde los Estados Unidos. En particular, las actividades de venta minorista y de servicios en los sitios de Internet europeos eran explotadas por dos entidades con domicilio social en los Estados Unidos, a saber, Amazon.com International Sales, Inc. (en lo sucesivo, “AIS”) y Amazon International Marketplace (en lo sucesivo, “AIM”), así como por otras entidades con domicilio social en Francia, Alemania y el Reino Unido.
  - 3 En 2003, se planificó una reestructuración de las actividades del grupo Amazon en Europa. Esta reestructuración, que se ejecutó de forma efectiva en 2006 (en lo sucesivo, “reestructuración de 2006”), se articulaba alrededor de la constitución de dos sociedades con domicilio social en Luxemburgo (Luxemburgo). Más concretamente, se trataba, por una parte, de Amazon Europe Holding Technologies SCS (en lo sucesivo, “LuxSCS”), una

sociedad comanditaria simple luxemburguesa, cuyos socios eran empresas estadounidenses y, por otra parte, de Amazon EU Sàrl (en lo sucesivo, “LuxOpCo”), que, como LuxSCS, tenía su domicilio social en Luxemburgo.

- 4 LuxSCS comenzó celebrando diversos acuerdos con determinadas entidades del grupo Amazon domiciliadas en los Estados Unidos, a saber:
  - acuerdos de licencia y de cesión de los derechos de propiedad intelectual preexistentes (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property; en lo sucesivo, denominados conjuntamente, “acuerdo de participación”) con Amazon Technologies, Inc. (en lo sucesivo, “ATI”), entidad del grupo Amazon con domicilio social en los Estados Unidos;
  - un acuerdo de reparto de costes (en lo sucesivo, “ARC”) celebrado en 2005 con ATI y A 9.com, Inc. (en lo sucesivo, “A 9”), una entidad del grupo Amazon con domicilio social en los Estados Unidos. En virtud del acuerdo de participación y del ARC, LuxSCS obtuvo el derecho a explotar determinados derechos de propiedad intelectual y sus “obras derivadas”, de los que eran titulares A 9 y ATI, que los habían desarrollado. Los activos intangibles a los que se refería el ARC se clasificaban en tres categorías de propiedad intelectual, a saber, la tecnología, los datos de clientes y las marcas. Según el ARC y el acuerdo de participación, LuxSCS también podía sublicenciar los activos intangibles, en particular con el fin de explotar los sitios de Internet europeos. Como contraprestación por estos derechos, LuxSCS debía abonar los pagos de participación y su cuota anual para cubrir los costes del programa de desarrollo del ARC.
- 5 Posteriormente, LuxSCS celebró un acuerdo de licencia con LuxOpCo, que comenzó a surtir efectos el 30 de abril de 2006, relativo a los activos intangibles antes mencionados (en lo sucesivo, “acuerdo de licencia”). En virtud de dicho acuerdo, LuxOpCo obtuvo el derecho a utilizar los activos intangibles a cambio del pago de un canon a LuxSCS (en lo sucesivo, “canon”).
- 6 Por último, LuxSCS celebró un acuerdo de licencia y de cesión de derechos de propiedad intelectual con Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr SARL y Amazon.de GmbH, en virtud del cual LuxSCS recibió determinadas marcas y los derechos de propiedad intelectual sobre los sitios de Internet europeos.
- 7 En 2014, el grupo Amazon fue objeto de una segunda reestructuración y el acuerdo contractual existente entre LuxSCS y LuxOpCo dejó de aplicarse.

#### **A. Sobre la decisión fiscal anticipada [...] en cuestión**

- 8 En preparación de la reestructuración de 2006, Amazon.com y un asesor fiscal solicitaron a la Administración tributaria luxemburguesa, mediante escritos de los días 23 y 31 de octubre de 2003, la adopción de una decisión fiscal anticipada que confirmara el tratamiento que recibirían LuxOpCo y LuxSCS a los efectos del impuesto sobre sociedades luxemburgués.
- 9 Mediante su escrito de 23 de octubre de 2003, Amazon.com solicitó que se aprobara el cálculo del tipo para el canon que LuxOpCo debía abonar a LuxSCS a partir del 30 de abril de 2006. Esta solicitud de Amazon.com se basaba en un informe de precios de transferencia elaborado por sus asesores fiscales (en lo sucesivo, “informe sobre los precios de transferencia de 2003”).

Los autores de este informe proponían, en esencia, un método de fijación de los precios de transferencia que, según ellos, permitía determinar la deuda tributaria por el impuesto sobre sociedades que debía liquidar LuxOpCo en Luxemburgo. Más concretamente, mediante [este] escrito [...], Amazon.com había solicitado que se confirmara que el método de fijación de los precios de transferencia a los efectos de la determinación del tipo del canon anual adeudado por LuxOpCo a LuxSCS en virtud del acuerdo de licencia, de acuerdo con el informe sobre los precios de transferencia de 2003, atribuía a LuxOpCo un “beneficio adecuado y aceptable” con arreglo a la política en materia de precios de transferencia y a los artículos 56 y 164, apartado 3, de la Ley de 4 de diciembre de 1967 sobre el Impuesto sobre la Renta, en su versión modificada [...]

[...]

- 10 Mediante el escrito de 31 de octubre de 2003 redactado por otro asesor fiscal, Amazon.com solicitó que se le confirmara el tratamiento fiscal que se iba a dar a LuxSCS, a sus empresas domiciliadas en Estados Unidos y a los dividendos percibidos por LuxOpCo en el marco de esa estructura. En el escrito se explicaba que LuxSCS, en cuanto que sociedad comanditaria simple, no tenía una personalidad a efectos fiscales distinta de la de sus socios y que, por consiguiente, no estaba sujeta al impuesto sobre sociedades o al impuesto sobre el patrimonio en Luxemburgo.
- 11 El 6 de noviembre de 2003, la Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (Administración de Tributos Directos del Gran Ducado de Luxemburgo; en lo sucesivo, “Administración tributaria luxemburguesa” o “autoridades tributarias luxemburgesas”) envió a Amazon.com un escrito (en lo sucesivo, “[decisión fiscal anticipada] en cuestión”) que, en parte, tenía el siguiente tenor:

“[...] Estimado señor:

Tras haber leído el escrito de 31 de octubre de 2003, que me transmitió [su asesor fiscal], y su escrito de 23 de octubre de 2003, en el que explica su posición respecto del tratamiento fiscal que recibe en Luxemburgo en vista de sus actividades futuras, me complace informarle que puedo aprobar el contenido de ambos escritos. [...]”

- 12 A solicitud de Amazon.com, la Administración tributaria luxemburguesa prorrogó la validez de la [decisión fiscal anticipada] en cuestión en 2010 y la aplicó efectivamente hasta junio de 2014, cuando se modificó la estructura europea del grupo Amazon. Así pues, la [decisión fiscal anticipada] en cuestión se aplicó de 2006 a 2014 (en lo sucesivo, “período considerado”).

### **B. Sobre el procedimiento administrativo ante la Comisión**

- 13 El 24 de junio de 2014, la Comisión Europea solicitó al Gran Ducado de Luxemburgo que le facilitara información sobre las decisiones fiscales anticipadas concedidas al grupo Amazon. El 7 de octubre de 2014 publicó una decisión de incoación de un procedimiento de investigación formal, en el sentido del artículo 108 TFUE, apartado 2.

[...]

15 [En el marco de este procedimiento,] Amazon.com presentó a la Comisión un nuevo informe sobre los precios de transferencia redactado por un asesor fiscal, que tenía por objeto verificar *a posteriori* si el canon abonado por LuxOpCo a LuxSCS, de conformidad con la [decisión fiscal anticipada] en cuestión, se ajustaba al principio de plena competencia (en lo sucesivo, “informe sobre los precios de transferencia de 2017”).

### C. Sobre la Decisión [controvertida]

16 El 4 de octubre de 2017, la Comisión adoptó la Decisión [controvertida].

17 El artículo 1 de esta Decisión, extractado, dispone lo siguiente:

“La [decisión fiscal anticipada] [en cuestión], por la cual el Gran-Ducado de Luxemburgo aprobó un método de fijación de precios de transferencia [...] que permitió a [LuxOpCo] determinar su deuda tributaria sobre la renta de las sociedades en Luxemburgo de 2006 a 2014, por un lado, y la posterior aceptación de la declaración anual de impuestos sobre la renta de las sociedades basada en dicha decisión, por otro lado, constituyen una ayuda estatal [...]”.

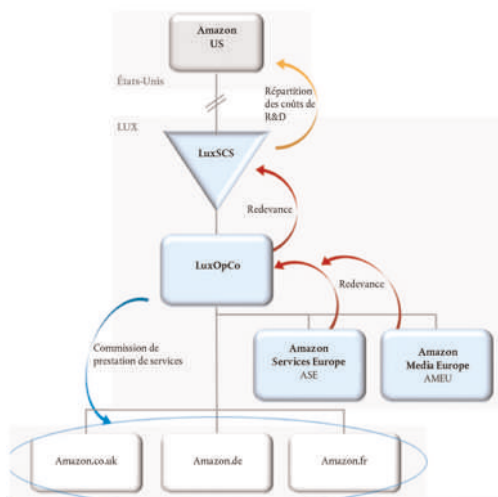
#### 1. Sobre la presentación del marco fáctico y jurídico

[...]

##### a) Sobre la presentación del grupo Amazon

[...]

21 Respecto del período considerado, la Comisión describió de forma esquemática la estructura europea del grupo Amazon de la siguiente manera:



22 En primer lugar, en cuanto a LuxSCS, la Comisión señaló que esta sociedad no tenía ninguna presencia física ni ningún empleado en Luxemburgo. Según la Comisión, durante el período considerado, LuxSCS actuaba únicamente como sociedad titular de activos intangibles para las actividades del grupo Amazon en Europa, de las que LuxOpCo era responsable en calidad

de operador principal. No obstante, indicó que LuxSCS también había concedido préstamos intragrupo a diversas entidades del grupo Amazon. La Comisión indicó asimismo que LuxSCS era parte en diversos acuerdos intragrupo celebrados con ATI, A 9 y LuxOpCo [...].

- 23 En segundo lugar, con respecto a LuxOpCo, la Comisión hizo especial hincapié en el hecho de que, durante el período considerado, LuxOpCo era una filial controlada al 100 por 100 por LuxSCS.
- 24 Según la Comisión, desde la reestructuración de 2006 de las actividades europeas del grupo Amazon, LuxOpCo funcionaba como sede social del grupo Amazon en Europa y era el operador principal de las actividades de venta minorista en línea y de servicios del grupo Amazon en Europa por medio de los sitios de Internet europeos. La Comisión indicó que, en tal condición, LuxOpCo debía gestionar la toma de decisiones relativas a las actividades de venta minorista y de servicios realizadas mediante los sitios de Internet europeos, así como gestionar los principales componentes físicos de las actividades de venta minorista. Asimismo, afirmó que, en calidad de vendedor oficial de las existencias del grupo Amazon en Europa, LuxOpCo también era responsable de la gestión de las existencias en los sitios de Internet europeos. Era propietaria de dichas existencias y asumía los riesgos y las pérdidas asociados a estas. La Comisión indicó, además, que LuxOpCo había registrado en sus cuentas el volumen de negocios generado tanto por la venta de productos como por el procesamiento de pedidos. Por último, LuxOpCo también ejercía funciones de gestión de la tesorería de las actividades europeas del grupo Amazon.
- 25 A continuación, la Comisión indicó que LuxOpCo tenía participaciones en Amazon Services Europe (en lo sucesivo, “ASE”) y Amazon Media Europe (en lo sucesivo, “AMEU”), dos entidades del grupo Amazon domiciliadas en Luxemburgo, así como en las filiales de Amazon.com constituidas en el Reino Unido, en Francia y en Alemania (en lo sucesivo, “empresas asociadas europeas”), que prestaban diversos servicios intragrupo apoyando las actividades de LuxOpCo. Durante el período considerado, ASE gestionó el servicio del grupo Amazon destinado a los terceros vendedores en la Unión, denominado “MarketPlace”. Según la Comisión, por su parte, AMEU gestionaba las “actividades digitales” del grupo Amazon en la Unión, como, por ejemplo, la venta de MP3 y de libros digitales. En cuanto a las empresas asociadas europeas, prestaban servicios para la explotación de los sitios de Internet europeos.
- 26 Por añadidura, la Comisión señaló que, durante el período considerado, LuxOpCo constituía junto con ASE y AMEU, que estaban domiciliadas en Luxemburgo, una unidad fiscal a los efectos del Derecho tributario luxemburgués, en la que LuxOpCo funcionaba como órgano de control. Por lo tanto, estas tres entidades constituían un único contribuyente.
- 27 Por último, además del acuerdo de licencia, celebrado por LuxOpCo con LuxSCS, la Comisión describió de forma detallada algunos otros acuerdos intragrupo en los que LuxOpCo fue parte durante el período considerado, a saber, determinados acuerdos de prestación de servicios celebrados el 1 de mayo de 2006 con las empresas asociadas europeas y acuerdos de licencia sobre la propiedad intelectual celebrados el 30 de abril de 2006 con ASE y AMEU, en virtud de los cuales se concedieron licencias no exclusivas sobre los activos intangibles a estas dos entidades.

***b) Sobre la presentación de la [decisión fiscal anticipada] en cuestión***

- 28 Tras examinar la estructura del grupo Amazon, la Comisión describió la [decisión fiscal anticipada] en cuestión.
- 29 A este respecto, en primer lugar, hizo referencia a los escritos de los días 23 y 31 de octubre de 2003, mencionados en los apartados 8 a 10 de la [sentencia recurrida].
- 30 En segundo lugar, la Comisión explicó el contenido del informe sobre los precios de transferencia de 2003, sobre cuya base se propuso el método de determinación del importe del canon.
- 31 De entrada, la Comisión indicó que el informe sobre los precios de transferencia de 2003 proporcionaba un análisis funcional de LuxSCS y de LuxOpCo, según el cual se indicaba que las actividades principales de LuxSCS se limitaban a las de una sociedad titular de activos intangibles y que participa en el desarrollo permanente de los activos intangibles en el marco del ARC. A su entender, en este informe se describía a LuxOpCo como la sociedad encargada de la toma de decisiones estratégicas relacionadas con las actividades de venta minorista y de servicios de los sitios de Internet europeos, así como los principales componentes físicos de las actividades de venta minorista.
- 32 Seguidamente, la Comisión indicó que el informe sobre los precios de transferencia de 2003 incluía una sección relativa a la elección del método de fijación de los precios de transferencia más adecuado para determinar la conformidad del tipo de canon con el principio de plena competencia. Afirma que en el informe se examinaron dos métodos: uno basado en el método del precio comparable en el mercado libre (en lo sucesivo, “método CUP”) y otro en el método del reparto del beneficio residual.
- 33 Por una parte, con arreglo al método CUP, en el informe sobre los precios de transferencia de 2003 se calculó un intervalo de plena competencia del tipo de canon del 10,6 % al 13,6 %, sobre la base de una comparación con un acuerdo concreto celebrado por Amazon.com con un minorista de los Estados Unidos [...].
- 34 Por otra parte, según el método del reparto del beneficio residual, el informe sobre los precios de transferencia de 2003 incluía una estimación del rendimiento de las “funciones habituales [de LuxOpCo] en su rol de entidad de explotación europea” sobre la base del margen sobre los costes asumidos por LuxOpCo. A tal fin, se consideró que el “margen neto sobre los costes” (net cost plus mark up) era el indicador de beneficios que permitía determinar la remuneración de plena competencia de las funciones previstas de LuxOpCo. Se propuso aplicar un margen del [confidencial] sobre los gastos de funcionamiento corregidos de LuxOpCo. La Comisión observó que, según el informe sobre los precios de transferencia de 2003, la diferencia entre este rendimiento y el resultado de explotación de LuxOpCo correspondía al beneficio residual, que a su entender era íntegramente imputable a la utilización de los activos intangibles dados en licencia por LuxSCS. La Comisión también indicó que, sobre la base de este cálculo, los autores del informe sobre los precios de transferencia de 2003 habían concluido que un tipo de canon de entre el 10,1 y el 12,3 % del volumen de negocios neto de LuxOpCo cumplía el criterio de plena competencia, con arreglo a las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

- 35 Por último, la Comisión señaló que los autores del informe sobre los precios de transferencia de 2003 habían considerado que los resultados eran convergentes y habían mencionado el hecho de que el intervalo de plena competencia del tipo del canon adeudado por LuxOpCo a LuxSCS era de entre el 10,1 y el 12,3 % de las ventas de LuxOpCo. No obstante, los autores del informe sobre los precios de transferencia de 2003 consideraron que el análisis mediante el método del reparto de los beneficios residuales era más fiable y que, en consecuencia, debía adoptarse como método.
- 36 En tercer lugar, [...] la Comisión indicó que, mediante la [decisión fiscal anticipada] en cuestión, la Administración tributaria luxemburguesa había confirmado que el método de fijación del tipo de canon, que determinaba los ingresos anuales imposables de LuxOpCo en Luxemburgo, respetaba [el] principio de plena competencia. Añadió que, para presentar sus declaraciones fiscales anuales, LuxOpCo se había basado en [esa decisión].

***c) Sobre la presentación del marco jurídico nacional aplicable***

- 37 En lo referente al marco jurídico nacional aplicable, la Comisión citó el artículo 164, apartado 3, de la [Ley sobre el Impuesto sobre la Renta]. Según esta disposición, “[l]a distribución encubierta de beneficios deb[ía] formar parte de la renta imponible” y “[s]e considera[ba] distribución encubierta de beneficios, en particular, la concesión directa o indirecta, por parte de una sociedad o entidad a un socio, asociado o interesado, de ventajas que no se habrían concedido de otro modo”. En este contexto, la Comisión expuso en concreto que, durante el período considerado, la Administración tributaria luxemburguesa había interpretado el artículo 164, apartado 3, de la [Ley sobre el Impuesto sobre la Renta] en el sentido de que consagraba el “principio de plena competencia” en el Derecho fiscal luxemburgués.

***d) Sobre la presentación del marco de la OCDE sobre los precios de transferencia***

- 38 En los considerandos 244 a 249 de la Decisión [controvertida], la Comisión presentó el marco de la OCDE sobre los precios de transferencia. La Comisión indicó que los “precios de transferencia”, según los define la OCDE en las Directrices publicadas por esta organización en 1995, 2010 y 2017, son los precios a los que una empresa transfiere activos tangibles e intangibles o brinda servicios a empresas asociadas. Según el principio de plena competencia, tal como se aplica a los efectos de la imposición de las sociedades, las Administraciones tributarias nacionales solo deberían aceptar los precios de transferencia convenidos entre empresas asociadas de un grupo para las operaciones internas de dicho grupo si estos coinciden con los que se habrían acordado en el marco de las operaciones en el mercado libre, es decir, las operaciones entre empresas independientes que negocien en circunstancias comparables en el mercado. Además, la Comisión indicó que el principio de plena competencia se basaba en el enfoque de la entidad independiente, según el cual, a efectos fiscales, se trataba a los miembros de un grupo de empresas como entidades independientes.
- 39 La Comisión también señaló que, para establecer una aproximación de los precios de plena competencia para las operaciones intragrupo, las Directrices de la OCDE (en sus versiones de 1995, 2010 y 2017) enumeraban cinco métodos. Solo tres de ellos eran pertinentes en el marco de la Decisión [controvertida], a saber, el método CUP, el método del margen neto operacional (en lo sucesivo, “MMNO”) y el método del reparto del beneficio. En los considerandos 250 a 256 de la Decisión [controvertida], la Comisión describió en qué consistían estos métodos.

***2. La apreciación realizada sobre la [decisión fiscal anticipada] en cuestión***



[...]

44 En lo referente al tercer requisito para la existencia de una ayuda estatal, [establecido en el artículo 107 TFUE, apartado 1,] la Comisión expuso que, cuando una [decisión fiscal anticipada] respaldaba un resultado que no reflejaba de manera fiable el resultado que se habría obtenido con la aplicación normal del régimen del Derecho común, sin justificación, tal decisión proporcionaba una ventaja selectiva a su destinatario, en la medida en que este tratamiento selectivo constituía una disminución del impuesto que debía el contribuyente en comparación con las empresas que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable. La Comisión también consideró que, en el caso de autos, la [decisión fiscal anticipada] en cuestión había conferido una ventaja selectiva a LuxOpCo mediante la reducción del impuesto sobre sociedades que esta debía pagar en Luxemburgo.

***a) Sobre el análisis de la existencia de una ventaja***

[...]

46 Con carácter preliminar, la Comisión recordó que, por lo que respecta a las medidas fiscales, se podía otorgar una ventaja a un contribuyente, en el sentido del artículo 107 TFUE, mediante la disminución de su base imponible o del valor del impuesto debido por este. Indicó, en el considerando 402 de la Decisión [controvertida], que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para examinar si la determinación de los ingresos imponibles procuraba una ventaja al beneficiario, procedía comparar el citado régimen al del Derecho común basado en la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia. En consecuencia, según la Comisión, una “[decisión fiscal anticipada] que permit[ía] a un contribuyente utilizar, en sus transacciones intragrupo, precios de transferencia que no refleja[ban] los precios que se [habrían practicado] en condiciones de libre competencia entre empresas independientes que negocia[ran] en circunstancias comparables según el principio de libre competencia, supon[ía] una ventaja para este contribuyente, ya que implica[ba] una reducción de sus ingresos imponibles y, por consiguiente, de su base imponible en el marco del sistema común del impuesto sobre las sociedades”.

47 Habida cuenta de estas apreciaciones, la Comisión concluyó, en el considerando 406 de la Decisión [controvertida], que, a fin de establecer que la [decisión fiscal anticipada] en cuestión concedía una ventaja económica a LuxOpCo, debía demostrar que el método de fijación de precios de transferencia aprobado en [esta última decisión] producía un resultado que se alejaba de una aproximación fiable [de] un resultado basado en el mercado, lo cual reducía la base imponible de LuxOpCo a efectos del cálculo del impuesto sobre sociedades. Según la Comisión, la [decisión fiscal anticipada] en cuestión había producido un resultado de este tipo.

48 Esta conclusión se basa en una constatación principal y otras tres subsidiarias.

***1) Sobre la constatación principal de la ventaja***

49 En [...] la Decisión [controvertida], [...] la Comisión consideró que, al aprobar un método de fijación de los precios de transferencia que atribuía una remuneración a LuxOpCo únicamente por funciones denominadas “corrientes” y que atribuía la totalidad del beneficio generado por LuxOpCo que excedía de dicha remuneración a LuxSCS en forma de canon, la [decisión fiscal anticipada en cuestión] había producido un resultado que se alejaba de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado.

50 En esencia, mediante su constatación principal, la Comisión consideró que el análisis funcional de LuxOpCo y de LuxSCS empleado por los autores del informe sobre los precios de transferencia de 2003 y, a fin de cuentas, por la Administración tributaria luxemburguesa, era erróneo y no permitía alcanzar un resultado de plena competencia. Al contrario, la Administración tributaria luxemburguesa debería haber concluido que LuxSCS no realizaba funciones “únicas y de valor” en relación con los activos intangibles respecto de los que tan solo poseía la titularidad jurídica.

[...]

62 Como conclusión de su primera constatación de la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión indicó que la “remuneración de libre competencia” para LuxSCS en virtud del acuerdo de licencia debería haber sido igual a la suma de los costes de entrada y de los costes en virtud del ARC, soportados por dicha sociedad, sin margen, incrementada en todos los costes relevantes soportados directamente por LuxSCS, a los que debía aplicarse un margen del 5 %, en la medida en que dichos costes correspondían a funciones realmente ejercidas en nombre de LuxSCS. Este nivel de remuneración correspondía a lo que una parte independiente, en una situación parecida a la de LuxOpCo, habría estado dispuesta a pagar por los derechos y obligaciones asumidos en virtud del acuerdo de licencia. Asimismo, según la Comisión, este nivel de remuneración era suficiente para permitir a LuxSCS cubrir sus obligaciones de pago en virtud del acuerdo de entrada y del ARC (considerandos 559 y 560 de la Decisión [controvertida]).

63 Pues bien, según la Comisión, habida cuenta de que el nivel de remuneración de LuxSCS calculado por la Comisión era inferior al nivel de remuneración de LuxSCS derivado del método de fijación de precios de transferencia aprobado por la [decisión fiscal anticipada] en cuestión, esta última concedió una ventaja a LuxOpCo en forma de reducción de su base imponible del impuesto luxemburgués sobre los beneficios de las sociedades, en relación con el volumen de negocios de las sociedades cuyo beneficio imponible correspondía a los precios negociados según el principio de plena competencia (considerando 561 de la Decisión [controvertida]).

## *2) Sobre las constataciones subsidiarias de la ventaja*

64 En [...] la Decisión [controvertida], [...] la Comisión expuso su constatación subsidiaria de la ventaja, según la cual, aun suponiendo que la Administración tributaria luxemburguesa hubiera tenido razón al aceptar el análisis de las funciones de LuxSCS efectuado en el informe sobre los precios de transferencia de 2003, el método de fijación de los precios de transferencia aprobado por la [decisión fiscal anticipada] en cuestión se basaba, en todo caso, en elecciones metodológicas erróneas que produjeron un resultado que se alejaba de una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado. La Comisión indicó que el razonamiento que seguía [...] no tenía por objeto determinar una remuneración de libre competencia rigurosa para LuxOpCo, sino que más bien pretendía demostrar que la [decisión fiscal

anticipada] en cuestión había conferido una ventaja económica, dado que el método de fijación de los precios de transferencia aprobado se basaba en tres elecciones metodológicas erróneas que, a su entender, condujeron a una disminución de los ingresos imposables de LuxOpCo en relación con las empresas cuyo beneficio imponible reflejaba los precios negociados en condiciones de libre competencia en el mercado.

65 En este contexto, la Comisión realizó tres constataciones subsidiarias diferentes.

66 En el marco de su primera constatación subsidiaria, la Comisión afirmó que se había considerado erróneamente que LuxOpCo solo realizaba funciones de gestión “corrientes” y que se debería haber aplicado el método del reparto de beneficios, con el análisis de las aportaciones.

[...]

#### ***b) Sobre la selectividad de la medida***

69 En la sección 9.3 de la Decisión [controvertida], titulada “Selectividad”, la Comisión expuso los motivos por los que había considerado que la medida en cuestión era selectiva.

#### ***c) Sobre la identificación del beneficiario de la ayuda***

70 En [...] la Decisión [controvertida], [...] la Comisión apreció que cualquier trato fiscal favorable concedido a LuxOpCo también había beneficiado a todo el grupo Amazon, al suministrarle recursos adicionales, de manera que debía considerarse que el grupo era una entidad única beneficiaria de la medida de ayuda en cuestión.

71 [En dicha Decisión], la Comisión [también] afirmó que, dado que se había concedido la medida de ayuda cada año en que las autoridades fiscales habían aceptado la declaración anual del impuesto de LuxOpCo, el grupo Amazon no podía invocar las normas de prescripción para oponerse a la recuperación de la ayuda. En los considerandos 639 a 645 de la Decisión [controvertida], la Comisión expuso la metodología para la recuperación.»

### **Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida**

- 3 Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal General el 14 de diciembre de 2017, el Gran Ducado de Luxemburgo interpuso el recurso en el asunto T-816/17, que tenía por objeto, con carácter principal, la anulación de la Decisión controvertida y, con carácter subsidiario, la anulación de dicha Decisión en la medida en que ordenaba la recuperación de la ayuda identificada en ella.
- 4 Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal General el 22 de mayo de 2018, Amazon EU Sàrl y Amazon.com (en lo sucesivo, conjuntamente, «Amazon») interpusieron el recurso en el asunto T-318/18, que tenía por objeto, con carácter principal, la anulación de los artículos 1 a 4 de la Decisión controvertida y, con carácter subsidiario, la anulación de los artículos 2 a 4 de dicha Decisión.

- 5 En apoyo de sus recursos, el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon invocaron cinco y nueve motivos, respectivamente, que el Tribunal General consideró coincidentes en su mayor parte, de la siguiente manera:
- en primer lugar, en el marco del primer motivo en el asunto T-816/17, así como de los motivos primero a cuarto en el asunto T-318/18, el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon refutaban, en esencia, la constatación principal de la Comisión acerca de la existencia de una ventaja a favor de LuxOpCo, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1;
  - en segundo lugar, en el marco de la tercera alegación de la segunda parte del primer motivo en el asunto T-816/17 y del quinto motivo en el asunto T-318/18, el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon rebatían las constataciones subsidiarias de la Comisión relativas a la existencia de una ventaja fiscal a favor de LuxOpCo en el sentido de dicha disposición;
  - en tercer lugar, en el marco del segundo motivo en el asunto T-816/17 y de los motivos sexto y séptimo en el asunto T-318/18, el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon rebatían las conclusiones principales y subsidiarias de la Comisión relativas a la selectividad de la decisión fiscal anticipada en cuestión;
  - en cuarto lugar, en el marco del tercer motivo en el asunto T-816/17, el Gran Ducado de Luxemburgo alegaba que la Comisión había vulnerado la competencia exclusiva de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa;
  - en quinto lugar, en el marco del cuarto motivo en el asunto T-816/17 y en el marco del octavo motivo en el asunto T-318/18, el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon sostenían que la Comisión había vulnerado su derecho de defensa;
  - en sexto lugar, en el marco de la segunda parte del primer motivo, así como de la primera alegación de la segunda parte del segundo motivo, en el asunto T-816/17 y del octavo motivo en el asunto T-318/18, el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon negaban la pertinencia para el asunto de las Directrices de la OCDE en su versión de 2017, tal como las utilizó la Comisión a los efectos de la adopción de la Decisión controvertida;
  - en séptimo lugar, en el marco del quinto motivo, invocado en apoyo de las pretensiones formuladas a título subsidiario, en el asunto T-816/17 y del noveno motivo en el asunto T-318/18, el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon ponían en tela de juicio la fundamentación del razonamiento de la Comisión relativo a la recuperación de la ayuda ordenada por esta institución.
- 6 En el marco de su intervención en primera instancia, Irlanda invocaba, primero, la infracción del artículo 107 TFUE por cuanto la Comisión no había demostrado la existencia de una ventaja en favor de LuxOpCo; segundo, la infracción de dicho artículo por cuanto la Comisión no había probado la selectividad de la medida; tercero, la infracción de los artículos 4 TUE y 5 TUE por cuanto la Comisión había efectuado una armonización fiscal encubierta, y, cuarto, la violación del principio de seguridad jurídica por cuanto, mediante la Decisión controvertida, había ordenado la recuperación de la ayuda identificada en la misma.
- 7 Tras ordenar la acumulación de los asuntos T-816/17 y T-318/18 a efectos de la sentencia recurrida, el Tribunal General anuló, mediante esta, la Decisión controvertida.

- 8 En primer lugar, estimó las alegaciones primera y segunda de la segunda parte y la tercera parte del primer motivo en el asunto T-816/17, así como los motivos segundo y cuarto en el asunto T-318/18, basados en que la Comisión no había demostrado la existencia de una ventaja en el marco de su constatación principal.
- 9 A este respecto, declaró, por una parte, que la Comisión había considerado erróneamente que LuxSCS debía utilizarse como parte objeto de análisis a efectos de la aplicación del MMNO y, por otra parte, que el cálculo de la «remuneración de LuxSCS» realizado por la Comisión, sobre la base de la premisa de que LuxSCS debía ser la entidad objeto de análisis, adolecía de numerosos errores y no podía considerarse suficientemente fiable ni estimarse que permitiera llegar a un resultado de plena competencia. En la medida en que el método de cálculo utilizado por la Comisión debía descartarse, el Tribunal General dedujo de ello que este método no podía fundamentar la constatación de que el canon debería haber sido inferior al efectivamente percibido por LuxSCS, en aplicación de la decisión fiscal anticipada en cuestión, durante el período controvertido. Así pues, los elementos considerados por la Comisión respecto a la constatación principal de la existencia de una ventaja no permitían, según el Tribunal General, demostrar que la carga fiscal de LuxOpCo había sido reducida artificialmente debido a una sobrevaloración del canon (apartados 296 y 297 de la sentencia recurrida).
- 10 A continuación, el Tribunal General estimó los motivos y alegaciones del Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon que tenían por objeto poner en tela de juicio la fundamentación de las tres constataciones subsidiarias de la Comisión sobre la existencia de una ventaja. A este respecto, el Tribunal General consideró:
- por lo que respecta a la primera constatación subsidiaria, que la Comisión, al entender erróneamente que las funciones de LuxOpCo en relación con las actividades comerciales eran «únicas y de valor» y al no investigar si estaban disponibles datos externos procedentes de empresas independientes para determinar el valor de las respectivas aportaciones de LuxSCS y de LuxOpCo, no justificó que el método del reparto de beneficios con análisis de las aportaciones que adoptó fuera el método de determinación de los precios de transferencia adecuado para este asunto (apartados 503 a 507 de la sentencia recurrida). Además, el Tribunal General consideró que la Comisión, en particular en la medida en que no había tratado de examinar cuál era el criterio correcto de reparto de los beneficios conjuntos de LuxSCS y de LuxOpCo que habría resultado apropiado si estas empresas hubieran sido independientes, ni tan siquiera de identificar elementos concretos que permitieran determinar que las funciones de LuxOpCo en relación con el desarrollo de los activos intangibles o el ejercicio de las funciones de sede le habrían dado derecho a un porcentaje mayor de los beneficios en comparación con el porcentaje de los beneficios efectivamente obtenidos en aplicación de la decisión fiscal anticipada en cuestión, no había logrado demostrar que, si se hubiera aplicado el método adoptado por ella, la remuneración de LuxOpCo habría sido mayor y, por lo tanto, que tal decisión hubiera conferido a esta sociedad una ventaja económica (apartados 518 y 530 de la sentencia recurrida);
  - en cuanto a la segunda constatación subsidiaria, que la Comisión debía demostrar que el error que había identificado en la elección del indicador de beneficios de LuxOpCo utilizado en la decisión fiscal anticipada había dado lugar a una disminución de la carga fiscal del beneficiario de dicha decisión, lo que implicaba responder a la cuestión de cuál era el indicador efectivamente adecuado. Habida cuenta de la interpretación de la Decisión controvertida dada por la Comisión, el Tribunal General declaró que esta no había tratado de determinar la remuneración de plena competencia de LuxOpCo, ni, *a fortiori*, de determinar si la

remuneración de esta sociedad, aprobada en la decisión fiscal anticipada en cuestión, era inferior a esta remuneración de plena competencia (apartados 546 y 547 de la sentencia recurrida);

- en cuanto a la tercera constatación subsidiaria, que, si bien la Comisión había considerado acertadamente que el mecanismo de limitación máxima de la remuneración de LuxOpCo en función de un porcentaje de sus ventas anuales constituía un error metodológico, no había demostrado, sin embargo, que este mecanismo hubiera afectado el carácter de plena competencia del canon pagado por LuxOpCo a LuxSCS. Por consiguiente, consideró que la mera constatación de que se había aplicado este límite máximo a los años 2006, 2007 y 2011 a 2013 no bastaba para demostrar que la remuneración de LuxOpCo obtenida en esos años no correspondiera a una aproximación de un resultado de plena competencia y, en consecuencia, que, mediante su tercera constatación subsidiaria, la Comisión no había demostrado la existencia de una ventaja para LuxOpCo (apartados 575, 576, 585, 586 y 588 de la sentencia recurrida).
- 11 A la vista de estas consideraciones, suficientes, a su juicio, para anular la Decisión controvertida, el Tribunal General no examinó los demás motivos y alegaciones de los recursos.

### **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes en el recurso de casación**

- 12 Mediante su recurso de casación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:
- Anule la sentencia recurrida.
  - Desestime el primer motivo en el asunto T-816/17 y los motivos segundo, cuarto, quinto y octavo en el asunto T-318/18.
  - Devuelva el asunto al Tribunal General para que se pronuncie sobre los motivos que aún no ha examinado.
  - Con carácter subsidiario, resuelva definitivamente el litigio con arreglo al artículo 61, párrafo primero, segunda frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
  - Reserve la decisión sobre las costas en caso de devolución al Tribunal General o condene en costas al Gran Ducado de Luxemburgo y a Amazon si el Tribunal de Justicia resuelve definitivamente el litigio.
- 13 El Gran Ducado de Luxemburgo solicita al Tribunal de Justicia que:
- Desestime el recurso de casación.
  - Con carácter subsidiario, devuelva el asunto al Tribunal General.
  - Condene en costas a la Comisión.

14 Amazon solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso de casación.
- Condene en costas a la Comisión.

## **Sobre el recurso de casación**

### ***Sobre la admisibilidad***

- 15 El Gran Ducado de Luxemburgo aduce, sin plantear formalmente una excepción de inadmisibilidad, que las alegaciones formuladas en apoyo de la primera parte del primer motivo y de la segunda parte del segundo motivo de casación, relativas a la interpretación y aplicación del principio de plena competencia, son inadmisibles en la medida en que pretenden cuestionar apreciaciones de hechos del Tribunal General. Expone que, en la medida en que la Comisión no pretende demostrar la desnaturalización de estos hechos, no puede impugnarlos en su recurso de casación. Por otra parte, prosigue, debe considerarse que los hipotéticos errores del Tribunal General en la interpretación y aplicación del principio de plena competencia se refieren al Derecho nacional luxemburgués —pues, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este principio no tiene existencia autónoma en el Derecho de la Unión— y, por tanto, a errores de hecho. Ahora bien, las cuestiones de hecho no pueden alegarse en el marco de un recurso de casación, salvo en el supuesto de desnaturalización de los hechos por el Tribunal General. Por este motivo, según el Gran Ducado de Luxemburgo, esas alegaciones son también inadmisibles, ya que las desnaturalizaciones alegadas a este respecto por la Comisión no están acreditadas.
- 16 Amazon sostiene, por su parte, sin plantear formalmente una excepción de inadmisibilidad, que la Comisión intenta presentar las apreciaciones de hechos del Tribunal General como cuestiones de Derecho o de interpretación jurídica con la finalidad de que el Tribunal de Justicia vuelva a examinar tales hechos. Añade que, con arreglo al artículo 256 TFUE y al artículo 58 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, este solo puede pronunciarse sobre las cuestiones de Derecho, salvo en el supuesto de desnaturalización, que en el presente caso la Comisión se limita a alegar, sin siquiera intentar acreditarla. En esta medida, a su juicio, el recurso de casación y, en particular, la primera parte del primer motivo y la segunda parte del segundo motivo son inadmisibles.
- 17 Es oportuno precisar que la Comisión sostiene, en particular, en el apartado 25 de su recurso de casación, que «una interpretación y una aplicación erróneas del principio de plena competencia constituyen una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, en relación con el requisito de la ventaja» y, en el apartado 26 del mismo, que «al interpretar y aplicar erróneamente el principio de plena competencia, el Tribunal General comete un error “en el marco de su apreciación con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1”». Reitera este último argumento en la sección 6.2 del recurso de casación.
- 18 Por consiguiente, con independencia de los motivos por los que la Comisión considera que el Tribunal General, en particular en los apartados 162 a 251 de la sentencia recurrida, interpretó y aplicó erróneamente el principio de plena competencia, es preciso señalar que tal institución invita al Tribunal de Justicia a comprobar la correcta interpretación y aplicación de dicho principio por el Tribunal General a la luz del artículo 107 TFUE, apartado 1.

- 19 A este respecto, es importante recordar que la competencia del Tribunal de Justicia para pronunciarse sobre un recurso de casación interpuesto contra una resolución dictada por el Tribunal General está definida en el artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo. Este indica que el recurso de casación debe limitarse a las cuestiones de Derecho y que debe desarrollarse «en las condiciones y dentro de los límites fijados en el Estatuto». En una lista enumerativa de los motivos que pueden invocarse en este contexto, el artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea precisa que el recurso de casación puede fundarse en la infracción del Derecho de la Unión por parte del Tribunal General (sentencia de 5 de julio de 2011, Edwin, C-263/09 P, EU:C:2011:452, apartado 46).
- 20 Ciertamente, en principio, por lo que atañe al examen en casación de las apreciaciones sobre Derecho nacional efectuadas por el Tribunal General, que en el ámbito de las ayudas de Estado constituyen apreciaciones de hechos, el Tribunal de Justicia solo es competente para verificar si se ha producido una desnaturalización de ese Derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 82 y jurisprudencia citada). Sin embargo, el Tribunal de Justicia no puede verse privado de la posibilidad de controlar si tales apreciaciones constituyen, en sí mismas, una infracción del Derecho de la Unión en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 19 de la presente sentencia.
- 21 Pues bien, la cuestión de si el Tribunal General delimitó adecuadamente el sistema de referencia pertinente y, por extensión, interpretó y aplicó correctamente las disposiciones que lo componen, en este caso, el principio de plena competencia, es una cuestión de Derecho que puede ser objeto del control del Tribunal de Justicia en la fase de casación. En efecto, los argumentos que pretenden cuestionar la elección del sistema de referencia o su significado en la primera fase del análisis de la existencia de una ventaja selectiva son admisibles, puesto que dicho análisis procede de una calificación jurídica de Derecho nacional sobre la base de una disposición de Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 85, y de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 78).
- 22 Admitir que el Tribunal de Justicia no pueda determinar si el Tribunal General incurrió en error de Derecho al pronunciarse sobre la delimitación, la interpretación y la aplicación por la Comisión del sistema de referencia pertinente, como parámetro decisivo a efectos del examen de la existencia de una ventaja selectiva, equivaldría a aceptar la posibilidad de que el Tribunal General haya infringido, en su caso, una disposición del Derecho primario de la Unión, a saber, el artículo 107 TFUE, apartado 1, sin que dicha infracción pueda sancionarse en el marco del recurso de casación, lo que contravendría el artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo, como se ha señalado en el apartado 19 de la presente sentencia.
- 23 Por lo tanto, procede considerar que, al invitar al Tribunal de Justicia a controlar si el Tribunal General había interpretado y aplicado correctamente el principio de plena competencia a la luz del artículo 107 TFUE, apartado 1, para declarar que el sistema de referencia elegido por la Comisión con el fin de definir una imposición normal era erróneo y, por tanto, que no se había acreditado la existencia de una ventaja a favor del grupo Amazon, la Comisión ha formulado motivos y alegaciones que, contrariamente a lo que sostienen el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon, son admisibles.



### *Sobre el fondo*

- 24 En apoyo de su recurso de casación, la Comisión invoca dos motivos, basados, el primero, en errores cometidos por el Tribunal General en relación con la constatación principal de la ventaja expuesta por ella en la Decisión controvertida y, el segundo, en errores del Tribunal General relativos a la primera constatación subsidiaria efectuada sobre dicha ventaja.
- 25 Procede examinar conjuntamente ambos motivos.

### *Alegaciones de las partes*

- 26 El primer motivo de la Comisión consta de dos partes. La primera parte se basa en que el Tribunal General, en los apartados 162 a 251 de la sentencia recurrida, interpretó y aplicó erróneamente el principio de plena competencia, no motivó la sentencia recurrida en este punto y vulneró las normas de procedimiento al rechazar el análisis funcional de LuxSCS y la elección de esta sociedad como parte objeto de análisis en la Decisión controvertida. La segunda parte se basa en el error derivado del rechazo, por el Tribunal General, en los apartados 257 a 295 de dicha sentencia, del cálculo del tipo de plena competencia del canon.
- 27 Para fundamentar este motivo, la Comisión alega, con carácter preliminar, que, como señaló el propio Tribunal General, la imposición normal en el presente asunto debe apreciarse a la luz del principio de plena competencia, que constituye una «herramienta» en la que debe basarse para apreciar la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Por lo tanto, a su juicio, el Tribunal General infringió esta última disposición al interpretar y aplicar erróneamente ese principio. En cualquier caso, la Comisión afirma que, si se considerase que los errores cometidos por el Tribunal General al aplicar tal principio se refieren únicamente al Derecho luxemburgués, constituirían igualmente desnaturalizaciones manifiestas de este Derecho, que el Tribunal General consideró basado en ese mismo principio.
- 28 El Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon rebaten todas las alegaciones formuladas en apoyo del primer motivo de casación.
- 29 El Gran Ducado de Luxemburgo señala, en particular, en su escrito de contestación, que, tanto al adoptarse la decisión fiscal anticipada en cuestión como cuando esta se prorrogó, en Derecho luxemburgués no se hacía referencia alguna a las Directrices de la OCDE. Afirma también que estas no son vinculantes para los países miembros de dicha organización, aunque permiten aclarar las disposiciones de Derecho luxemburgués pertinentes.
- 30 El segundo motivo de casación, que tiene por objeto los apartados 314 a 442 y 499 a 538 de la sentencia recurrida, se refiere al rechazo por el Tribunal General de la primera constatación subsidiaria formulada por la Comisión en la Decisión controvertida. En el marco de la segunda parte de este segundo motivo, la Comisión sostiene de nuevo, en la sección 6.2 del recurso de casación, que «el Tribunal General interpretó y aplicó incorrectamente el principio de plena competencia», extremo al que se oponen tanto el Gran Ducado de Luxemburgo como Amazon.

### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 31 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las intervenciones de los Estados miembros en las materias que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas al control de las ayudas de Estado. Así pues, los Estados miembros deben abstenerse de adoptar cualquier medida fiscal que pueda constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 65 y jurisprudencia citada).
- 32 A ese respecto, resulta de una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia que la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 66 y jurisprudencia citada).
- 33 Por lo que se refiere al requisito de la ventaja selectiva, este 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 (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 67 y jurisprudencia citada).
- 34 Para calificar una medida fiscal nacional como «selectiva», la Comisión debe, en un primer momento, identificar el sistema de referencia, a saber, el régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese sistema de referencia, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho sistema, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. No obstante, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar, en un tercer momento, que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben tales medidas (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 68 y jurisprudencia citada).
- 35 La determinación del sistema de referencia reviste especial importancia en cuanto a las medidas fiscales debido a que, como se ha señalado en el apartado 23 de la presente sentencia, la existencia de una ventaja económica, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».
- 36 Así pues, la determinación del conjunto de las empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable depende de la definición previa del régimen jurídico a la vista de cuyo objetivo deba examinarse, en su caso, la comparabilidad de la situación fáctica y jurídica

respectiva de las empresas favorecidas por la medida controvertida y de aquellas que no lo están (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 69 y jurisprudencia citada).

- 37 Por lo tanto, para apreciar el carácter selectivo de una medida fiscal, es necesario que el régimen tributario común o sistema de referencia aplicable en el Estado miembro de que se trate esté correctamente identificado en la decisión de la Comisión y sea examinado por el juez que conoce de una controversia relativa a dicha identificación. Dado que la determinación del sistema de referencia constituye el punto de partida del examen comparativo que debe realizarse a la hora de apreciar el carácter selectivo, un error al determinar este sistema de referencia vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de selectividad (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 71 y jurisprudencia citada).
- 38 En ese contexto, es preciso comenzar puntualizando que la determinación del marco de referencia, que debe llevarse a cabo tras un debate contradictorio con el Estado miembro de que se trate, ha de ser el resultado de un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional de ese Estado (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 72 y jurisprudencia citada).
- 39 En segundo lugar, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro del que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el sistema de referencia o régimen tributario «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad. Así sucede, en particular, con la determinación de la base imponible y del hecho imponible, incluidas las posibles exenciones relativas a este (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 73 y jurisprudencia citada).
- 40 De ello se deduce que, para identificar el sistema de referencia en materia de fiscalidad directa, solo debe tenerse en cuenta el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro de que se trate, ya que esa identificación es, a su vez, un requisito previo indispensable para apreciar no solo la existencia de una ventaja, sino también si esta reviste carácter selectivo (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 74).
- 41 El presente asunto, al igual que el que dio lugar a la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), versa sobre la legalidad de una decisión fiscal anticipada adoptada por la Administración tributaria luxemburguesa y basada en la determinación de los precios de transferencia a la luz del principio de plena competencia.
- 42 Pues bien, de dicha sentencia resulta, en primer término, que el principio de plena competencia solo puede aplicarse si está reconocido por el Derecho nacional de que se trate y según las modalidades definidas por este último. En otras palabras, no existe, en el estado actual del Derecho de la Unión, un principio autónomo de plena competencia que se aplique con independencia de su incorporación al Derecho nacional a efectos del examen de las medidas de

carácter fiscal en el marco del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 104).

- 43 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, si bien el Derecho nacional aplicable a las sociedades en Luxemburgo pretende, en materia de imposición de las sociedades integradas, dar lugar a una aproximación fiable al precio de mercado y si bien ese objetivo se corresponde, en general, con el del principio de plena competencia, no es menos cierto que, a falta de armonización en el Derecho de la Unión, las modalidades concretas de aplicación de ese principio se definen en el Derecho nacional y deben tenerse en cuenta al identificar el marco de referencia a efectos de la determinación de la existencia de una ventaja selectiva (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 93).
- 44 En segundo término, es preciso recordar que las Directrices de la OCDE no son vinculantes para los países miembros de esta organización. Como ha subrayado el Tribunal de Justicia, aunque muchas autoridades nacionales con competencia en materia fiscal se inspiren en estas Directrices para la elaboración y el control de los precios de transferencia, únicamente debe atenderse a las disposiciones nacionales pertinentes para establecer si determinadas transacciones deben examinarse a la luz del principio de plena competencia y, en su caso, si determinados precios de transferencia, que fundamentan la renta imponible de un sujeto pasivo y su reparto entre los Estados de que se trate, se desvían o no de un resultado de libre competencia. Por 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, como las referidas Directrices, a menos que este se refiera expresamente a ellos (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 96).
- 45 En el presente caso, es preciso subrayar que, en los apartados 121 y 122 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró lo siguiente:
- «121 Asimismo, se debe advertir que, cuando la Comisión emplea el principio de plena competencia para controlar si los beneficios imposables de una empresa del grupo tras la aplicación de una medida fiscal se corresponden con una aproximación fiable de unos beneficios imposables obtenidos en condiciones de mercado, solo puede apreciar la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, si la diferencia entre los dos factores de comparación excede de las imprecisiones inherentes al método aplicado para obtener dicha aproximación (sentencia de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos y otros/Comisión, T-760/15 y T-636/16, EU:T:2019:669, apartado 152).
- 122 Aunque la Comisión no puede quedar formalmente vinculada por las Directrices de la OCDE, no es menos cierto que estas Directrices se basan en los trabajos realizados por grupos de expertos que reflejan el consenso a escala internacional en lo referente a los precios de transferencia y que por ello presentan una importancia práctica indudable en la interpretación de las cuestiones relativas a los precios de transferencia (sentencia de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos y otros/Comisión, T-760/15 y T-636/16, EU:T:2019:669, apartado 155).»

- 46 Del apartado 121 de la sentencia recurrida se desprende que, al considerar que la Comisión podía, de manera general, aplicar el principio de plena competencia en el marco del artículo 107 TFUE, apartado 1, pese a que dicho principio no existe de manera autónoma en el Derecho de la Unión, sin precisar que la referida institución estaba obligada, con carácter previo, a cerciorarse de que el principio estaba incorporado al Derecho tributario nacional correspondiente, en este caso el Derecho tributario luxemburgués, y que ese Derecho se refería expresamente a ese principio como tal, el Tribunal General incurrió en un primer error de Derecho. Este error no queda subsanado por la circunstancia de que, en el apartado 137 de la sentencia recurrida, el Tribunal General considerase, por lo demás erróneamente, sobre la base de los motivos expuestos en los apartados 54 y 55 de la presente sentencia, que el Derecho luxemburgués consagraba este principio en el momento de los hechos.
- 47 Asimismo, al indicar, en el apartado 122 de la sentencia recurrida, que, a pesar de no tener carácter vinculante para la Comisión, las Directrices de la OCDE revestían una «importancia práctica indudable» para apreciar el respeto de este principio, el Tribunal General omitió recordar que dichas Directrices tampoco eran vinculantes para los países miembros de la OCDE y que, por lo tanto, solo revestían importancia práctica en la medida en que el Derecho tributario del Estado miembro en cuestión se refiriese expresamente a ellas. Por lo tanto, no comprobó si la Comisión se había cerciorado de que tal era el caso en el Derecho tributario luxemburgués y él mismo dio por descontada la aplicabilidad de esas Directrices, incurriendo así en un segundo error de Derecho.
- 48 De ello resulta que, mientras que, por lo demás, Irlanda había invocado la falta de fundamento en el Derecho de la Unión de un principio de plena competencia, como se desprende del apartado 132 de la sentencia recurrida, al desestimar por inadmisibles esta alegación y, en consecuencia, no examinarla a pesar de que, en cuanto al fondo, cuestionaba la exactitud del sistema de referencia utilizado por la Comisión para definir una fiscalidad normal y, por consiguiente, la existencia de una ventaja a favor del grupo Amazon, el Tribunal General adoptó una interpretación del principio de plena competencia contraria al Derecho de la Unión, según se ha recordado, en particular, en los apartados 96 y 104 de la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), y, por tanto, confirmó erróneamente la determinación del sistema de referencia por parte de la Comisión.
- 49 Pues bien, el análisis efectuado por el Tribunal General, en su conjunto, en los apartados 162 a 251, 257 a 295, 314 a 442 y 499 a 538 de la sentencia recurrida, en relación con el requisito consistente en la existencia de una ventaja selectiva, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, se basa en la aplicación, a efectos de la apreciación de la existencia de tal ventaja, del principio de plena competencia en virtud de las Directrices de la OCDE, independientemente de la incorporación de este principio al Derecho luxemburgués.
- 50 Por consiguiente, dado que se basa en una determinación errónea, por parte del Tribunal General, del sistema de referencia pertinente para la apreciación de la existencia de una ventaja selectiva, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, dicho análisis también es erróneo, de conformidad con la jurisprudencia citada en el apartado 37 de la presente sentencia.
- 51 Cabe recordar, sin embargo, que aun cuando los fundamentos de Derecho de una sentencia del Tribunal General revelen una infracción del Derecho de la Unión, si su fallo resulta justificado con arreglo a otros fundamentos de Derecho, tal infracción no puede dar lugar a la anulación de dicha sentencia y procede efectuar una sustitución de los fundamentos de Derecho y desestimar el recurso de casación (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de marzo de 2021, Xellia

Pharmaceuticals y Alpharma/Comisión, C-611/16 P, EU:C:2021:245, apartado 149, y de 24 de marzo de 2022, PJ y PC/EUIPO, C-529/18 P y C-531/18 P, EU:C:2022:218, apartado 75 y jurisprudencia citada).

- 52 Así sucede en el presente asunto.
- 53 En efecto, en primer término, la Comisión aplicó el principio de plena competencia como si hubiera sido reconocido como tal en el Derecho de la Unión, según se desprende, en particular, de los considerandos 402, 403, 409, 519, 520 y 561 de la Decisión controvertida. Pues bien, del apartado 104 de la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), se desprende que, en el estado actual del Derecho de la Unión, no existe un principio autónomo de plena competencia que resulte aplicable con independencia de su incorporación al Derecho nacional.
- 54 En segundo término, la Comisión estimó, como se desprende de los considerandos 241 y 242 de la Decisión controvertida, que la Administración tributaria luxemburguesa interpretaba el artículo 164, apartado 3, de la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta en el sentido de que consagraba el principio de plena competencia en el Derecho tributario luxemburgués. No obstante, como se desprende de los apartados 96 y 104 de la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), solo una incorporación de este principio como tal en 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.
- 55 Pues bien, como la propia Comisión reconoció en el considerando 243 de la Decisión controvertida, solo desde el 1 de enero de 2017, es decir, tras la adopción de la decisión fiscal anticipada en cuestión 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.
- 56 En tercer término, al aplicar, en los considerandos 246 y siguientes de dicha Decisión, las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia sin haber acreditado que estas se hubieran incluido expresamente, total o parcialmente, en el Derecho luxemburgués, la Comisión incumplió la prohibición, recordada en el apartado 96 de la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), de tener en cuenta, al examinar la existencia de una ventaja fiscal selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y para establecer la carga fiscal que debe normalmente recaer sobre una empresa, parámetros y normas ajenos al sistema fiscal nacional en cuestión, como tales Directrices, a menos que este se refiera expresamente a ellos.
- 57 Es preciso recordar, a este respecto, que tales errores en la determinación de las normas efectivamente aplicables en virtud del Derecho nacional pertinente y, por lo tanto, en la identificación de la imposición considerada «normal» respecto de la cual debía apreciarse la decisión fiscal anticipada en cuestión vician inevitablemente todo el razonamiento referido a la existencia de una ventaja selectiva (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 71 y jurisprudencia citada).

- 58 De todas estas consideraciones se desprende que el Tribunal General se ajustó a Derecho al declarar, en el apartado 590 de la sentencia recurrida, que la Comisión no había demostrado la existencia de una ventaja a favor del grupo Amazon, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y al anular, en consecuencia, la Decisión controvertida.
- 59 Habida cuenta de lo anterior y efectuando una sustitución de los fundamentos de Derecho de conformidad con la jurisprudencia citada en el apartado 51 de la presente sentencia, procede por tanto desestimar los dos motivos de casación y, en consecuencia, desestimar el recurso de casación en su totalidad.

### **Costas**

- 60 En virtud del artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, este decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea infundado.
- 61 Conforme al artículo 138, apartado 1, del citado Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento en casación en virtud de su artículo 184, apartado 1, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.
- 62 En el presente asunto, dado que la Comisión ha visto desestimadas sus pretensiones, procede condenarla a cargar, además de con sus propias costas, con aquellas en que hayan incurrido el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon, conforme a lo solicitado por estos.
- 63 Por otro lado, el artículo 140, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, aplicable también al procedimiento en casación en virtud del artículo 184, apartado 1, de este Reglamento, preceptúa que los Estados miembros y las instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas. Así pues, Irlanda, parte coadyuvante, cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

- 1) Desestimar el recurso de casación.**
- 2) Condenar a la Comisión Europea a cargar, además de con sus propias costas, con las del Gran Ducado de Luxemburgo y las de Amazon.com Inc. y Amazon EU Sàrl.**
- 3) Irlanda cargará con sus propias costas.**

Firmas