

Bruxelles, le 19.9.2018
C(2018) 6076 final

DÉCISION DE LA COMMISSION

du 19.9.2018

**relative aux décisions fiscales anticipatives
SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) accordées par le Luxembourg à
McDonald's Europe**

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(Le texte en langue française est le seul faisant foi)

DÉCISION DE LA COMMISSION

du 19.9.2018

relative aux décisions fiscales anticipatives SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) accordées par le Luxembourg à McDonald's Europe

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(Le texte en langue française est le seul faisant foi)

<p>Dans la version publique de la présente décision, des informations ont été supprimées conformément aux articles 30 et 31 du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Ces articles concernent notamment la non-divulgation des informations couvertes par le secret professionnel. Les informations supprimées sont indiquées au moyen de crochets [...].</p>		<p>VERSION PUBLIQUE</p> <p>Ce document est publié uniquement pour information.</p>
---	--	--

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément aux dispositions ci-dessus¹ et vu ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCEDURE

- (1) Par lettre du 19 juin 2013, la Commission a adressé au Grand-Duché de Luxembourg une demande de renseignements lui demandant des informations détaillées sur sa pratique en matière de décisions fiscales anticipatives².

¹ JO C 258 du 15.7.2016, p. 11.

² Cette lettre a été envoyée sous la référence HT.4020 – Pratiques en matière de ruling fiscal.

- (2) Par lettre du 24 juin 2014, la Commission a adressé aux autorités luxembourgeoises une nouvelle demande de renseignements concernant le groupe McDonald's. Elle demandait entre autres au Luxembourg de fournir toutes les décisions fiscales anticipatives émises par son administration fiscale en faveur du groupe McDonald's.
- (3) Le 4 août 2014, les autorités luxembourgeoises ont répondu à la demande de renseignements de la Commission du 24 juin 2014. Elles ont notamment fourni deux décisions fiscales anticipatives adressées à McD Europe Franchising, S.à.r.l. (ci-après «McD Europe») respectivement le 30 mars 2009 (ci-après la «décision fiscale anticipative initiale») et le 17 septembre 2009 (ci-après la «décision fiscale anticipative révisée») (ci-après collectivement les «décisions fiscales anticipatives contestées»). En outre, les autorités luxembourgeoises ont communiqué plusieurs autres décisions fiscales anticipatives que leur administration fiscale avait émises en faveur de sociétés du groupe McDonald's³.
- (4) Dans leur réponse du 4 août 2014, les autorités luxembourgeoises décrivaient également la pratique du Luxembourg en matière de décisions fiscales anticipatives et elles expliquaient pourquoi elles considéraient que les décisions fiscales anticipatives émises en faveur du groupe McDonald's ne constituaient pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le «traité»).
- (5) Par lettre du 23 mars 2015, la Commission a demandé aux autorités luxembourgeoises de formuler des observations sur les informations reçues d'une alliance de syndicats⁴ (ci-après l'«alliance») au sujet d'une aide d'État que les autorités luxembourgeoises auraient accordée à McDonald's.
- (6) Le 23 avril 2015, les autorités luxembourgeoises ont répondu à la demande de renseignements de la Commission du 23 mars 2015.
- (7) Par lettre du 18 mai 2015, la Commission a demandé aux autorités luxembourgeoises, entre autres, de lui fournir tous les documents fournis par McD Europe depuis la date de la décision fiscale anticipative initiale, justifiant de l'obligation qui lui était imposée dans cette décision fiscale anticipative initiale de prouver que les bénéficiaires des succursales américaine et suisse de McD Europe ont été déclarés et soumis à l'impôt respectivement aux États-Unis et en Suisse.
- (8) Par lettre du 9 juin 2015, les autorités luxembourgeoises ont répondu à ces demandes et indiqué (en produisant les documents demandés) que la succursale américaine de McD Europe avait fait l'objet, en 2014, d'un audit fiscal aux États-Unis de la part de l'administration fiscale américaine (*Internal Revenue Service*, ci-après l'«IRS») pour les exercices 2009 et 2010, qui avait confirmé qu'aucun changement ne devait être apporté aux déclarations fiscales introduites par la succursale américaine de McD Europe aux États-Unis.
- (9) Le 3 décembre 2015, la Commission a décidé d'ouvrir une procédure formelle d'examen en vertu de l'article 108, paragraphe 2, du traité au sujet des décisions

³ La présente enquête est toutefois limitée aux décisions fiscales anticipatives contestées et est sans préjudice de l'appréciation des autres décisions fiscales anticipatives émises par l'administration fiscale luxembourgeoise en faveur du groupe McDonald's et de ses filiales.

⁴ Les syndicats en question sont les suivants: European Public Service Union (EPSU), *European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions* (EFFAT) et Service Employees International Union (SEIU).

fiscales anticipatives contestées, au motif que ces dernières pourraient constituer une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, susceptible d'être incompatible avec le marché intérieur (ci-après la «décision d'ouverture»).

- (10) Par lettre du 4 février 2016, les autorités luxembourgeoises ont présenté leurs observations sur la décision d'ouverture.
- (11) Le 15 juillet 2016, la décision d'ouverture a été publiée au Journal officiel de l'Union européenne⁵. La Commission a invité les parties intéressées à présenter leurs observations sur la mesure en cause. Par lettre du 5 août 2016, l'alliance a soumis ses observations. Par lettre du 9 août 2016, la Commission a reçu les observations de McDonald's.
- (12) Par lettre du 30 septembre 2016, les autorités luxembourgeoises ont présenté leurs observations sur les observations des tiers reçues par la Commission en réponse à la décision d'ouverture.
- (13) Par lettre du 23 novembre 2016, la Commission a adressé une demande de renseignements complémentaire aux autorités luxembourgeoises.
- (14) Les autorités luxembourgeoises ont répondu à cette demande le 14 décembre 2016 et le 12 janvier 2017.

2. DESCRIPTION DÉTAILLÉE DE LA MESURE D'AIDE

2.1. Description du bénéficiaire

- (15) McDonald's Corporation est une société anonyme enregistrée dans le Delaware, ayant son siège principal à Oak Brook dans l'Etat de l'Illinois aux États-Unis. Elle est cotée à la bourse de New York. Constituée le 21 décembre 1964, elle exploite et franchise des restaurants McDonald's, qui servent un assortiment d'aliments et de boissons adapté au niveau local⁶.
- (16) La société est active dans les secteurs suivants: les États-Unis, les marchés internationaux leaders (Allemagne, Australie, Canada, France et Royaume-Uni), les marchés à forte croissance (Chine, Corée, Espagne, Italie, Pays-Bas, Pologne, Russie et Suisse) et le secteur «*Foundational Markets and Corporate*»⁷. Parmi les 37 241 restaurants existants dans plus de 100 pays, environ 34 108 sont exploités sous forme de franchise et 3 133 sont exploités directement par l'entreprise⁸. À l'époque des décisions fiscales anticipatives contestées, sur les 31 677 restaurants McDonald's existants dans le monde, 21 183 étaient exploités par des franchisés, 3 855 par des sociétés apparentées et 6 639 par McDonald's Corporation et ses filiales⁹. McDonald's Corporation est donc principalement un franchiseur, 80 % des restaurants McDonald's étant détenus et exploités par des franchisés indépendants¹⁰.

⁵ JO C 258 du 15.7.2016, p. 11.

⁶ Rapport «Form 10-K» présenté par McDonald's Corporation à la Commission fédérale des opérations de Bourse (US Securities and Exchange Commission) pour 2017, p 1.

⁷ Rapport «Form 8-K» présenté par McDonald's Corporation à la Commission fédérale des opérations de Bourse le 18 septembre 2015, p 2.

⁸ Rapport «Form 10-K» présenté par McDonald's Corporation à la Commission fédérale des opérations de Bourse pour 2017, p 13.

⁹ Demande de décision fiscale anticipative initiale, p. 1.

¹⁰ Dans le cadre d'un contrat de franchise traditionnel, McDonald's Corporation possède le terrain et le bâtiment ou garantit un bail à long terme pour la location du restaurant et le franchisé paie pour le matériel, les enseignes, les sièges et le décor.

En 2017, McDonald's Corporation avait environ 400 filiales employant 235 000 salariés.

- (17) En 2017, McDonald's a enregistré un chiffre d'affaires total de 22,8 milliards d'USD, dont 12,7 milliards d'USD provenant des ventes effectuées dans les restaurants exploités directement par l'entreprise et 10,1 milliards de revenus de franchise. À l'époque des décisions fiscales anticipatives contestées, le chiffre d'affaires total de McDonald's s'établissait à 26,216 milliards d'USD et la société exploitait 32 478 restaurants¹¹.
- (18) Sur le total des ventes effectuées dans les restaurants exploités directement par l'entreprise, 3,260 milliards d'USD proviennent des ventes aux États-Unis, 4,080 milliards d'USD des ventes sur les marchés internationaux leaders¹², 4,592 milliards d'USD des ventes sur les marchés à forte croissance¹³ et 0,787 milliard d'USD du secteur «*Foundational Markets & Corporate*»¹⁴.
- (19) En dehors des États-Unis, McDonald's Corporation et sa filiale américaine, McDonald's International Property Company (ci-après «MIPCO»), accordent, sous licence sur chaque marché, le droit de développer et d'exploiter des restaurants McDonald's à des entreprises qui, sur la plupart des grands marchés, sont des filiales directes ou indirectes de McDonald's Corporation.
- (20) D'après les informations fournies par les autorités luxembourgeoises, en décembre 2013, le groupe McDonald's contrôlait cinq sociétés au Luxembourg: i) McD Europe; ii) McD Europe Holdings S.à.r.l.; iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l.; iv) Lux MC Holdings S.à.r.l.; et v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. et Lux MC Holdings S.à.r.l. détenaient des participations dans d'autres filiales de McDonald's en Europe et aux États-Unis, alors que McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. servait de support légal à des activités de centralisation de trésorerie en vertu d'un contrat conclu avec une banque externe. Luxembourg McD Investments S.à.r.l. détenait aussi des participations dans la société américaine Golden Arches UK LLC, une société à responsabilité limitée enregistrée au Delaware.
- (22) L'enquête de la Commission et la présente décision se concentrent sur McD Europe qui, à l'époque de l'émission des décisions fiscales anticipatives contestées, était résidente fiscale au Luxembourg et possédait une succursale américaine et une succursale suisse. Comme expliqué dans les demandes de décisions fiscales anticipatives, McD Europe a payé un droit d'entrée pour accéder à certains droits de franchise (préexistants et futurs) développés et détenus par McDonald's Corporation et MIPCO. Par conséquent, McD Europe a acquis la propriété effective d'un certain nombre d'actifs incorporels sous la forme de droits de franchise (ci-après les «droits

¹¹ Rapport «Form 10-K» présenté par McDonald's Corporation à la Commission fédérale des opérations de Bourse pour 2009.

¹² Marchés établis incluant l'Allemagne, l'Australie, le Canada, la France, le Royaume-Uni et les marchés liés.

¹³ Marchés qui, selon l'entreprise, ont un potentiel d'expansion et de franchisage de restaurants relativement plus élevé, y compris la Chine, la Corée, l'Espagne, l'Italie, les Pays-Bas, la Pologne, la Russie, la Suisse et les marchés liés.

¹⁴ Il s'agit de la dénomination des autres marchés dans le système McDonald's, dont la plupart fonctionnent sur la base d'un modèle largement franchisé. Les activités de ce secteur sont également décrites (voir le rapport «Form 10-K» présenté par McDonald's Corporation à la Commission fédérale des opérations de Bourse pour 2017, p. 20).

de franchise»)¹⁵. Par la suite, McD Europe a alloué les droits de franchise ainsi que les obligations contractuelles y afférentes à sa succursale américaine. En conséquence, toutes les redevances précédemment perçues par McDonald's Corporation sont dès lors perçues par McD Europe à travers sa succursale américaine située à Oak Brook dans l'Illinois. La succursale suisse, située à Genève, cède sous licence les droits de franchise à des franchiseurs de divers pays européens et fournit différents services en lien avec les droits de franchise. En contrepartie, la succursale américaine verse à la succursale suisse une commission de service équivalant aux coûts de la succursale suisse majorés d'une marge. À l'époque des décisions fiscales anticipatives contestées, la succursale suisse employait [0-10] salariés, représentant [0-10] employés à temps plein. McD Europe et la succursale américaine n'avaient aucun salarié. En 2014, McD Europe employait [0-10] employés à temps plein, la succursale suisse [10-20] employés à temps plein et la succursale américaine n'avait aucun salarié.

- (23) En 2015, McDonald's a annoncé une réorganisation importante de son activité en groupant les pays du monde entier selon les caractéristiques communes de leur marché, plutôt que sur la base de la proximité géographique. En décembre 2016, McDonald's a annoncé sa décision de créer une nouvelle structure d'entreprise intégrée sous la forme d'une nouvelle structure de holding international, afin de s'adapter et de soutenir la nouvelle organisation de ses activités.
- (24) Cette restructuration a débouché sur la création d'une structure unifiée située au Royaume-Uni, chargée de céder sous licence la majorité des droits de propriété intellectuelle de l'entreprise au niveau mondial en dehors des États-Unis. Elle se compose de diverses sociétés britanniques enregistrées au Royaume-Uni et de sociétés américaines qui continuent d'être enregistrées aux États-Unis. Ces sociétés américaines sont également résidentes fiscales au Royaume-Uni. Cette modification a entraîné la cessation des activités de la société à Genève. L'autre bureau suisse de l'entreprise reste en activité et le bureau de Luxembourg a conservé la responsabilité des restaurants luxembourgeois¹⁶.

2.2. Les décisions fiscales anticipatives contestées

- (25) La présente décision porte sur deux décisions fiscales anticipatives émises par l'administration fiscale luxembourgeoise en 2009 en faveur de McD Europe, à savoir la décision fiscale anticipative initiale et la décision fiscale anticipative révisée, toutes deux concernant le statut fiscal de McD Europe au Luxembourg.
- (26) La décision fiscale anticipative initiale a été émise par l'administration fiscale luxembourgeoise le 30 mars 2009 à la suite d'une demande de décision fiscale anticipative de McDonald's datée du 11 février 2009, complétée par d'autres pièces présentées le 10 mars 2009. En réponse à la décision fiscale anticipative initiale, le conseiller fiscal de McD Europe (ci-après le «conseiller fiscal») a introduit une demande de décision fiscale anticipative révisée auprès de l'administration fiscale

¹⁵ Les actifs incorporels liés aux droits de franchise portent sur les éléments suivants: le développement et le positionnement de la marque, le marketing et la publicité, le design et les spécifications techniques des restaurants, le réaménagement des restaurants, le développement des plats et des menus, la chaîne d'approvisionnement, la plateforme et les systèmes opérationnels (dont les actifs incorporels liés à la formation), la mise en œuvre des systèmes, l'administration des franchises, l'analyse de l'activité, le contrôle-qualité, les ressources humaines, le support juridique.

¹⁶ Source: réponse écrite de McDonald's aux questions de la commission TAX3 du Parlement européen, 18 juin 2018.

luxembourgeoise le 27 juillet 2009. Cette demande a débouché sur la décision fiscale anticipative révisée, qui a été émise par l'administration fiscale luxembourgeoise le 17 septembre 2009.

2.2.1. La décision fiscale anticipative initiale

2.2.1.1. Structure organisationnelle de McDonald's décrite dans la demande de décision fiscale anticipative initiale

- (27) La demande de décision fiscale anticipative initiale de McDonald's du 11 février 2009 décrit la structure du groupe McDonald's et sa présence au Luxembourg. Elle décrit aussi la restructuration des droits de franchise de McDonald's Corporation et les deux succursales de McD Europe respectivement aux États-Unis et en Suisse. En outre, elle décrit les conséquences fiscales pour le Luxembourg de cette restructuration sur la base de l'application de la législation fiscale luxembourgeoise et de la convention en matière de double imposition entre le Luxembourg et les États-Unis (ci-après, la « CDI Luxembourg – États Unis »)¹⁷.
- (28) La demande de décision fiscale anticipative explique en particulier que pour centraliser le contrôle et la gestion des droits de franchise européens au sein de McD Europe, celle-ci a conclu avec McDonald's Corporation et MIPCO un «*Buy-in Agreement*» (accord prévoyant le paiement d'un droit d'entrée) et un «*Qualified Cost Sharing Arrangement*» (accord de partage des coûts répondant à des critères prédéfinis, ci-après l'«accord QCS»). Selon le *Buy-in Agreement*, McD Europe s'acquitte d'un droit d'entrée pour accéder à certains droits de franchise (préexistants ou futurs) développés et détenus par McDonald's Corporation et MIPCO¹⁸. Par conséquent, McD Europe a acquis la propriété effective de ces droits. Par la suite, McD Europe a alloué les droits de franchise ainsi que les obligations contractuelles y afférentes à sa succursale américaine, conformément à une déclaration entre McD Europe et la succursale américaine. Toutes les redevances perçues précédemment par McDonald's Corporation sont dès lors perçues par McD Europe à travers sa succursale américaine. Enfin, selon la demande de décision fiscale anticipative initiale, toutes les étapes nécessaires liées à la restructuration des droits de franchise de McDonald's pour la région européenne devaient être mises en œuvre pour le 1^{er} mars 2009 au plus tard.
- (29) Selon la demande de décision fiscale anticipative initiale, la succursale américaine de McD Europe a son siège à Oak Brook dans l'État de l'Illinois aux États-Unis d'Amérique. Cette succursale assume divers risques économiques liés au développement des droits de franchise et elle supporte les coûts y afférents. En supportant ces coûts, la succursale américaine participe effectivement, selon la demande de décision fiscale anticipative, à l'accord QCS avec McDonald's Corporation et MIPCO. Les activités connexes de McDonald's Corporation (ou de ses filiales) qui sont remboursées par la succursale américaine sont dirigées et exercées par des salariés au sein de McDonald's Corporation.

¹⁷ Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg le 3 avril 1996.

¹⁸ Les territoires concernés par le *Buy-in Agreement* et l'accord QCS sont les suivants: [...].

- (30) La succursale américaine mène ses activités aux États-Unis et est contrôlée par un gérant de succursale¹⁹ installé aux États-Unis qui supervise certaines activités associées aux droits de franchise²⁰ et qui est détaché à temps partiel par McDonald's Corporation dans le cadre d'un contrat de prestation de services en contrepartie d'une rémunération basée sur les coûts majorés telle que déterminée dans le contrat de prestation de services. Les services de gestion de la succursale américaine sont des services liés à la gestion quotidienne de la succursale²¹ pour lesquels la succursale américaine verse chaque année [10 000 – 20 000] USD à McDonald's Corporation.
- (31) Selon la demande de décision fiscale anticipative initiale, la succursale suisse de McD Europe possède son siège à Genève en Suisse. Cette succursale cède sous licence les droits de franchise à des franchiseurs de divers pays européens²² (ci-après les «franchiseurs principaux»), reçoit les revenus tirés des redevances versées par les franchiseurs principaux et fournit des services de gestion, de soutien, de développement et d'autres services similaires ou connexes liés aux droits de franchise²³. En contrepartie, la succursale américaine accorde à la succursale suisse une commission de service équivalant aux coûts de la succursale suisse majorés d'une marge de [0-10] pour cent²⁴.
- (32) Les principales personnes employées, détachées ou engagées sous contrat par la succursale suisse font partie du «*Key European Management*». Bien que la succursale suisse prenne en charge les coûts liés à ces personnes, notamment les dépenses en matière de salaires et bonus, selon la demande de décision fiscale anticipative initiale, ces coûts sont supportés en dernier ressort par la succursale américaine par le biais d'une réduction des redevances versées à la succursale américaine par la succursale suisse.
- (33) Enfin, selon la demande de décision fiscale anticipative initiale, McD Europe, dont le siège principal est au Luxembourg, fournira, lors de ses réunions de gestion, des services généraux et administratifs ainsi que d'autres services de soutien et élaborera des stratégies commerciales. Une commission de [400 000 – 500 000] EUR devra être versée annuellement par la succursale américaine à McD Europe pour ces services²⁵.

2.2.1.2. Conséquences fiscales pour le Luxembourg décrites dans la demande de décision fiscale anticipative initiale

- (34) Selon le conseiller fiscal, McD Europe doit être considérée comme un contribuable résident au Luxembourg conformément à l'article 159, paragraphe 1, de la loi

¹⁹ Selon les renseignements fournis par les autorités luxembourgeoises à la Commission, la succursale américaine n'emploie pas directement de personnel.

²⁰ Comme coordonner l'accord QCS entre McD Europe et McDonald's Corporation qui couvre les droits de franchise liés à la région européenne de McDonald's et assurer la fonction comptes créditeurs et comptes débiteurs de la succursale, en maintenant ses comptes dans le cadre des principes comptables américains généralement admis (US GAAP).

²¹ Annexe n° 4 de la demande de décision fiscale anticipative initiale.

²² [Liste des franchiseurs de divers pays européens]

²³ Il est notamment prévu que les services incluent une aide stratégique et à la gestion liée aux opérations financières, une gestion des plateformes opérationnelles, la conception de la chaîne d'approvisionnement, le développement du parc immobilier, le design des restaurants, la gestion des menus, l'analyse des tendances sur les marchés locaux, les ressources humaines, le contrôle-qualité et le marketing; le tout dans le cadre des activités européennes.

²⁴ Annexe n° 8 de la demande de décision fiscale anticipative initiale.

²⁵ Annexe n° 6 de la demande de décision fiscale anticipative initiale.

luxembourgeoise concernant l'impôt sur le revenu²⁶ (ci-après, la « LIR »). McD Europe est donc intégralement assujettie à l'impôt sur les sociétés luxembourgeois. Toutefois, en tant que contribuable résident au Luxembourg, McD Europe bénéficie aussi de toutes les dispositions contenues dans les conventions en matière de double imposition conclues par le Luxembourg.

- (35) En outre, selon le conseiller fiscal, en vertu de l'article 5 de la CDI Luxembourg États-Unis, les activités de la succursale américaine sont considérées comme étant exercées aux États-Unis. Par conséquent, les bénéfices générés par la succursale américaine ne sont potentiellement imposables qu'aux États-Unis et sont exemptés de l'impôt sur les sociétés luxembourgeois en vertu des articles 7 et 25 de la CDI Luxembourg – États-Unis.
- (36) De la même manière, selon le conseiller fiscal, les activités exercées par la succursale suisse, à savoir la cession de sous-licences pour les droits de franchise aux franchiseurs principaux, sont considérées comme étant exercées en Suisse en vertu de l'article 5 de la convention en matière de double imposition entre le Luxembourg et la Suisse²⁷ (« CDI Luxembourg – Suisse »). En conséquence, les bénéfices générés par la succursale suisse ne sont imposables qu'en Suisse et sont exemptés de l'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeois en vertu des articles 7 et 25 de la CDI Luxembourg – Suisse.
- (37) La demande de décision fiscale anticipative initiale conclut en demandant à l'administration fiscale luxembourgeoise de confirmer qu'elle partage l'interprétation du conseiller fiscal concernant les conséquences fiscales au Luxembourg des transactions qui y sont décrites.

2.2.1.3. Confirmation par l'administration fiscale luxembourgeoise

- (38) Dans une lettre datée du 30 mars 2009 (la décision fiscale anticipative initiale), l'administration fiscale luxembourgeoise a confirmé que McD Europe est considérée comme un contribuable résident luxembourgeois et qu'en tant que tel, elle peut bénéficier des conventions en matière de double imposition en vigueur du Luxembourg. De plus, l'administration fiscale luxembourgeoise confirme qu'à la lumière des explications fournies dans la demande de décision fiscale anticipative initiale, la succursale suisse et la succursale américaine semblent constituer des établissements stables. L'administration fiscale luxembourgeoise accepte dès lors que les bénéfices de McD Europe qui sont attribuables à ces deux succursales soient imposables dans leur pays respectif et exemptés de l'impôt sur les sociétés au Luxembourg. La décision fiscale anticipative initiale conclut donc ce qui suit: «*En vue de bénéficier de ces exonérations au Luxembourg, la société [McD Europe] doit annuellement apporter la preuve que ces revenus et biens ont été déclarés et soumis aux impôts respectivement en Suisse et aux Etats-Unis*»²⁸.

2.2.2. La décision fiscale anticipative révisée

2.2.2.1. Demande de décision fiscale anticipative révisée

- (39) En réponse à la décision fiscale anticipative initiale, le conseiller fiscal a fourni une analyse détaillée à l'administration fiscale luxembourgeoise pour établir si la

²⁶ Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

²⁷ Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Berne le 21 janvier 1993.

²⁸ Texte original.

succursale américaine est imposable aux États-Unis et si elle constitue un établissement stable d'un point de vue américain.

- (40) En ce qui concerne la question de savoir si les revenus de la succursale américaine sont imposables aux États-Unis, le conseiller fiscal explique que pour qu'une entité étrangère (à savoir McD Europe) soit imposable aux États-Unis, elle doit exercer une activité industrielle ou commerciale aux États-Unis. C'est le cas lorsque l'entité étrangère est considérée comme ayant des revenus effectivement liés à une activité commerciale ou industrielle et qui sont imposables aux États-Unis. Selon le conseiller fiscal: «... *pour avoir des revenus effectivement liés imposables aux États-Unis, une entité étrangère devrait exercer une activité industrielle ou commerciale aux États-Unis et avoir des revenus effectivement liés à cette activité*». Le conseiller fiscal affirme ensuite que l'activité exercée aux États-Unis ne constitue pas une activité industrielle ou commerciale aux États-Unis: «*bien que la succursale a) détienne les droits de franchise liés à la région européenne du groupe, b) supporte divers risques économiques liés au développement et à la maintenance des droits de franchise acquis, et c) exerce certaines activités liées aux droits de franchise, l'organisation McDonald's prise globalement estime que les principales opérations commerciales sont exercées par l'intermédiaire d'autres membres du groupe et elle ne considère pas que les activités de la succursale constituent une activité industrielle ou commerciale aux États-Unis*»²⁹.
- (41) En ce qui concerne la question de savoir si la succursale américaine constitue un établissement stable au sens de la CDI Luxembourg – États-Unis d'un point de vue américain, le conseiller fiscal explique que «*c'est le droit national américain qu'il convient de consulter pour déterminer si une entité dispose effectivement d'un établissement stable au sens [de la CDI Luxembourg – États-Unis]*». Même si la succursale américaine a une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle le gérant de la succursale exerce certaines activités, le conseiller fiscal explique que pour constituer un établissement stable, les «*activités commerciales dans le pays d'imposition [devraient être] suffisamment importantes pour constituer un établissement stable ou des bases fixes*». Le droit national américain requiert donc que les activités de la succursale américaine «*dépassent un certain seuil*» qui, selon la conclusion du conseiller fiscal, n'est pas atteint en l'espèce.
- (42) En ce qui concerne l'analyse visant à déterminer si la succursale américaine constitue un établissement stable d'un point de vue fiscal luxembourgeois, le conseiller fiscal explique que «*l'analyse visant à déterminer si la succursale américaine de McD Europe constitue un établissement stable d'un point de vue fiscal luxembourgeois dépend en définitive de la qualification ou non des activités de la succursale comme des "activités" au sens du droit national luxembourgeois*»³⁰. Comme le terme «activités» n'est pas défini dans la CDI Luxembourg – États-Unis, l'article 3 paragraphe 2, de la CDI Luxembourg – États-Unis dispose qu'il convient de faire référence au sens que lui attribue le droit national de l'État contractant qui applique la convention en matière de double imposition, à savoir le droit national luxembourgeois. Le conseiller fiscal de McD Europe explique également que si les activités de la succursale américaine, relèvent de la définition d'une «activité» ou d'un «établissement stable» selon le droit national luxembourgeois, «*le Luxembourg s'attendrait alors à ce que les revenus soient imposés aux États-Unis, car la*

²⁹ P. 3 de la demande de décision fiscale anticipative révisée.

³⁰ P. 3 de la demande de décision fiscale anticipative révisée.

succursale peut être traitée comme un établissement stable du point de vue fiscal luxembourgeois. Rien n'oblige toutefois l'autre État contractant (les États-Unis) à imposer effectivement ces revenus. L'article 25, paragraphe 2, point a), de la convention sur les doubles impositions dispose que le Luxembourg exemptera de l'impôt les revenus qui "sont imposables aux États-Unis".» Selon le conseiller fiscal, «rien n'indique qu'une imposition effective est requise»³¹.

- (43) En outre, pour étayer son point de vue, le conseiller fiscal renvoie à un arrêt du Tribunal administratif du Luxembourg, dans l'affaire *La Coasta* (ci-après l'arrêt *La Coasta*)³², concernant les différentes interprétations de la convention en matière de double imposition entre le Luxembourg et la France³³ et conduisant en définitive à une double non-imposition. Selon le conseiller fiscal, le Tribunal administratif a confirmé que «l'absence d'établissement stable du point de vue français n'est pas pertinente et le Luxembourg ne peut donc récupérer son droit d'imposer les revenus simplement parce que la France ne les considère pas comme imposables».
- (44) Le conseiller fiscal de McD Europe procède alors à une analyse afin de déterminer si en vertu du droit fiscal luxembourgeois les activités de la succursale américaine constituent des «activités». Le conseiller fiscal conclut, sur la base des faits et circonstances de l'espèce, que la succursale américaine exerce, de manière durable, une activité commerciale par l'intermédiaire d'une installation fixe et constitue un établissement stable selon le droit luxembourgeois. Plus particulièrement, selon le conseiller fiscal, en vertu du paragraphe 16 de la *Steueranpassungsgesetz* (loi d'adaptation fiscale ou «StAnpG»), les activités de la succursale américaine constituent, de manière durable, des activités commerciales qui sont exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe³⁴. Les activités consistent en des «activités liées à la propriété intellectuelle» de la succursale américaine, plus particulièrement: i) la détention d'actifs; ii) la responsabilité liée à certains risques, à savoir, les risques économiques liés au développement et au maintien des droits de franchise pour lesquels elle supporte les coûts afférents, participant ainsi effectivement à l'accord QCS avec McDonald's Corporation; iii) la supervision des droits de franchise, à savoir la coordination de l'accord QCS, le suivi du remboursement des coûts supportés par le «Key European Management»; iv) des fonctions comptables. Selon le conseiller fiscal du point de vue luxembourgeois et en conjonction avec l'interprétation de la CDI Luxembourg – États-Unis, «il convient d'arriver à la

³¹ P. 4 de la demande de décision fiscale anticipative révisée.

³² Arrêt du Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 3 décembre 2001, n° 12831 du rôle, suivi de l'arrêt de la Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg du 23 avril 2002, n° 14442c du rôle.

³³ Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1^{er} avril 1958.

³⁴ En plus de la description de l'activité, le conseiller fiscal fait référence aux critères suivants pour conclure que la succursale américaine exerce une activité stable au moyen d'une succursale fixe: la succursale loue un espace de bureaux lui permettant d'exercer ses activités grâce à une installation fixe d'affaires; la succursale a accès aux services, a un gérant et d'«autres salariés»; la succursale a officiellement le droit d'utiliser les locaux; il est prévu que l'espace de bureaux soit à la disposition de la succursale pour une longue période; la succursale verse une redevance annuelle au bailleur; la succursale sera formellement enregistrée aux États-Unis; elle possède son propre compte bancaire et McD Europe tient des états financiers séparés pour la succursale américaine; le personnel effectuera son travail principalement dans les locaux de la succursale; la succursale a un en-tête; la succursale versera une redevance annuelle pour les services de son gérant; tous les coûts susmentionnés figurent dans les comptes de la succursale.

conclusion que [la succursale américaine] exerce des activités liées à la propriété intellectuelle par l'intermédiaire d'un établissement stable américain en vertu de l'article 5 de la convention États-Unis – Luxembourg»³⁵.

- (45) L'analyse du conseiller fiscal conclut en demandant à l'administration fiscale luxembourgeoise de confirmer qu'elle partage cette conclusion. La phrase de conclusion de l'analyse déclare que: *«[c]ette lettre remplacerait votre lettre de confirmation du 30 mars 2009. Par conséquent, nous apprécierions énormément que cette lettre puisse également confirmer notre interprétation des conséquences fiscales pour le Luxembourg telles que décrites dans notre lettre du 11 février 2009»³⁶.*

2.2.2.2. Décision fiscale anticipative révisée émise par l'administration fiscale luxembourgeoise

- (46) Par lettre du 17 septembre 2009, l'administration fiscale luxembourgeoise a confirmé qu'elle partageait l'interprétation de la CDI Luxembourg – États-Unis faite par le conseiller fiscal dans la demande de décision fiscale anticipée révisée en ce qui concerne le traitement fiscal selon le droit luxembourgeois des bénéficiaires générés aux États-Unis par la succursale américaine de McD Europe.

3. DESCRIPTION DU CADRE JURIDIQUE APPLICABLE

- (47) Les règles ordinaires en matière d'imposition des sociétés au Luxembourg sont énoncées dans la LIR. L'article 159, alinéa 1 de la LIR dispose que: *«[l]’impôt sur le revenu des collectivités porte sur l’ensemble des revenus du contribuable».* L'article 160 de la LIR dispose que: *«[s]ont passibles de l’impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l’article 156, les organismes à caractère collectif de l’article 159 qui n’ont ni leur siège statutaire, ni leur administration centrale sur le territoire du Grand-Duché».*
- (48) L'article 163 de la LIR dispose que l'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant une année donnée³⁷. Avant 2013, toutes les sociétés assujetties à l'impôt au Luxembourg étaient imposées sur leur revenu imposable au taux d'imposition normal de 28,80 %³⁸. A partir de 2013, le taux d'imposition normal est de 29,22 %.
- (49) L'incorporation en droit luxembourgeois des conventions en matière de double imposition se base sur l'article 134 et l'article 162 de la LIR, en combinaison avec le règlement grand-ducal du 3 décembre 1969.

³⁵ P. 8 de la demande de décision fiscale anticipative révisée.

³⁶ P. 8 de la demande de décision fiscale anticipative révisée.

³⁷ Article 163, paragraphe 1, de la LIR: «L'impôt sur le revenu des collectivités frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année du calendrier».

³⁸ L'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités consiste en un impôt sur les bénéficiaires («impôt sur le revenu des collectivités» ou «IRC») d'un taux de 21 % et, pour les entreprises établies à Luxembourg ville, un impôt commercial sur les bénéficiaires («impôt commercial») d'un taux de 6,75 %. En outre, une majoration de 5 % s'applique au taux d'imposition de 21 % pour un fonds pour l'emploi calculé sur l'IRC. En 2012, l'impôt de solidarité est passé de 5 % à 7 %, avec effet à compter de l'exercice 2013. Avec les modifications introduites pour l'exercice 2013, le taux de l'impôt sur le revenu agrégé passe de 28,80 % à 29,22 % pour les entreprises établies à Luxembourg ville. En outre, les entreprises luxembourgeoises sont soumises à un impôt annuel sur la fortune, prélevé à un taux de 0,5 % de la valeur nette mondiale de l'entreprise au 1^{er} janvier de chaque année.

- (50) L'article 134 de la LIR dispose, pour les particuliers, que: «[L]orsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126».
- (51) L'article 162 LIR³⁹ et le règlement grand-ducal du 3 décembre 1969⁴⁰ rendent également l'article 134 LIR applicable aux entreprises assujetties à l'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités («IRC»).
- (52) Le paragraphe 16 de la StAnpG définit la notion d'«établissement stable» selon le droit fiscal luxembourgeois et fait référence à cet égard à tout équipement ou installation fixe servant à l'exercice d'une activité «industrielle» ou «commerciale» durable⁴¹.
- (53) Le 3 avril 1996, le Luxembourg et les États-Unis ont conclu une convention en matière de double imposition: Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune⁴². Elle a été mise en œuvre dans le droit national luxembourgeois par la loi du 5 mars 1999⁴³ et est entrée en vigueur dans les deux États contractants le 20 décembre 2000, avec prise d'effet le 1^{er} janvier 2001.
- (54) Les conventions en matière de double imposition sont des accords internationaux entre deux États souverains⁴⁴. La plupart des conventions en matière de double imposition sont bilatérales, mais des conventions fiscales multilatérales existent

³⁹ L'article 162 de la LIR dispose que: «1. Les dispositions du titre Ier de la présente loi sont applicables pour la détermination du revenu imposable et des revenus nets qui le composent, pour la détermination du bénéfice de cession ou de liquidation et pour la déclaration, l'établissement et la perception de l'impôt, à moins qu'il n'en soit autrement disposé ci-après ou que l'application de ces dispositions ne se justifie pas, eu égard à la nature spéciale des organismes à caractère collectif. 2. En exécution de l'alinéa qui précède, un règlement grand-ducal spécifiera les dispositions applicables aux organismes à caractère collectif.»

⁴⁰ Le règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 162 dispose que: «[L]es dispositions du titre I de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu qui sont applicables en vertu de l'article 162 de la même loi pour l'imposition des organismes à caractère collectif visés par le titre II de cette loi sont spécifiée à la liste annexée au présent règlement dont elle fait partie intégrante».

⁴¹ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925). Dans sa version originale (en allemand), le paragraphe 16 dispose ce qui suit: «Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.»

⁴² Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg le 3 avril 1996.

⁴³ Loi du 5 mars 1999 portant approbation de la Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg, le 3 avril 1996, telle qu'elle a été modifiée par l'échange de lettres entre les deux Gouvernements du 28 août 1996, Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg, 16 mars 1999, A – N°25. La loi a été modifiée en 2010 par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg, A – N°51, 6 avril 2010.

⁴⁴ Elles sont souvent également appelées «conventions fiscales» ou «accords en matière de doubles impositions».

aussi, telles que la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁴⁵.

- (55) Les conventions en matière de double imposition ont pour but d'améliorer les échanges transfrontaliers et l'investissement international en éliminant ou en réduisant les barrières fiscales pour les entreprises et les personnes physiques qui commercent ou investissent dans deux États contractants. Si les mêmes revenus tirés d'opérations transfrontalières étaient imposés par deux pays, cela pourrait menacer le développement des échanges ou décourager les investissements entre deux États souverains. L'objectif le plus important d'une convention en matière de double imposition est donc d'éviter ou d'éliminer la double imposition lorsqu'elle se produit⁴⁶.
- (56) Le champ d'application général de la CDI Luxembourg – États-Unis est défini à l'article 1, paragraphe 1, qui dispose ce qui suit: *«La présente Convention ne s'applique qu'aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants, à moins qu'elle n'en dispose autrement.»*
- (57) L'article 3, paragraphe 2, de la CDI Luxembourg – États-Unis sur les «Définitions générales» dispose: *«Pour l'application de la Convention par un État contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente, ou que les autorités compétentes ne s'entendent, conformément aux dispositions de l'article 27 (Procédure amiable), sur une signification commune.»*
- (58) L'article 5, paragraphe 1, de la CDI Luxembourg – États-Unis définit le concept d'établissement stable: *«Au sens de la présente Convention, l'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.»*
- (59) L'article 7, paragraphe 1, de la CDI Luxembourg – États-Unis indique, en ce qui concerne l'imposition du bénéfice des entreprises: *«Les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.»*
- (60) L'article 25 de la CDI Luxembourg – États-Unis intitulé «Élimination des doubles impositions» dispose ce qui suit à son paragraphe 2: *«Au Luxembourg, la double imposition est éliminée de la manière suivante: «a) lorsqu'un résident du*

⁴⁵ OCDE, Conseil de l'Europe, Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 2011.

⁴⁶ Il existe deux principaux modèles de conventions fiscales pour permettre aux États contractants de négocier les termes et dispositions exacts d'une convention sur les doubles impositions: le modèle de convention fiscale de l'ONU et le modèle de convention fiscale de l'OCDE (ci-après le «MCF de l'OCDE»). Le premier MCF de l'OCDE a été publié en 1958 et a été régulièrement révisé et mis à jour depuis lors. Le MCF de l'OCDE est complété par les commentaires sur les articles du modèle de convention fiscale, qui expliquent et interprètent les dispositions du MCF de l'OCDE et sont régulièrement mis à jour et révisés. Les commentaires de l'OCDE fournissent également des observations de certains pays sur des aspects spécifiques des conventions sur les doubles impositions et sur la manière dont ces pays interprètent certains articles des conventions sur les doubles impositions dans leur propre droit interne.

Luxembourg reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables aux États-Unis, le Luxembourg exempt de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des sous-paragraphes b) et c), mais peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune du résident, appliquer les mêmes taux d'impôt que si les revenus ou les éléments de fortune n'avaient pas été exemptés.»

4. MOTIFS JUSTIFIANT L'OUVERTURE DE LA PROCEDURE

- (61) La Commission a décidé d'ouvrir la procédure formelle d'examen car elle a estimé, à titre préliminaire, que les décisions fiscales anticipatives contestées constituaient une aide d'État en faveur de McD Europe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, et exprimé ses doutes quant à la compatibilité des mesures fiscales contestées avec le marché intérieur.
- (62) Les doutes de la Commission concernaient en particulier la mauvaise application, par la décision fiscale anticipée, de l'article 25, paragraphe 2, de la CDI Luxembourg – États-Unis, accordant ainsi un avantage sélectif à McD Europe.
- (63) La Commission a appliqué un test en trois étapes pour déterminer si la décision fiscale anticipative révisée était sélective à première vue. Premièrement, elle a estimé que le système de référence était le système général luxembourgeois d'imposition des sociétés, dont l'objectif est l'imposition des bénéfices de toutes les sociétés soumises à l'impôt au Luxembourg. Elle a également considéré que le système luxembourgeois d'impôt sur les sociétés englobait les conventions en matière de double imposition auxquelles est partie le Luxembourg.
- (64) Deuxièmement, la Commission a examiné si la décision fiscale anticipative révisée donnait lieu à une dérogation au système de référence conduisant à un traitement favorable de McD Europe par rapport à des opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire. Elle a estimé qu'en principe, McD Europe est assujettie à l'impôt luxembourgeois sur les sociétés pour ce qui concerne ses bénéfices mondiaux, sauf si une convention en matière de double imposition s'applique et exempte les bénéfices des succursales étrangères de l'impôt luxembourgeois sur les sociétés. La Commission a exprimé des doutes quant au respect, par la décision fiscale anticipative révisée, des articles 7 et 25 de la CDI Luxembourg – États-Unis, ainsi que du droit luxembourgeois qui transpose cette convention dans le droit national et qui, selon son principe directeur, requiert une imposition des bénéfices au niveau mondial.
- (65) L'article 25 de la CDI Luxembourg – États-Unis dispose que lorsqu'un résident du Luxembourg reçoit des revenus étrangers qui, *«conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables aux États-Unis»*, le Luxembourg exempt ces revenus de toute imposition. Pour déterminer si les revenus *«sont imposables aux États-Unis»* *«conformément aux dispositions de la présente Convention»*, il convient de se référer à l'article 7 de la CDI Luxembourg – États-Unis.
- (66) La Commission a noté qu'en vertu de l'article 7 de la CDI Luxembourg – États-Unis, les États-Unis (l'État source) ne *«peuvent»* imposer les revenus correspondants (à savoir les bénéfices générés par la succursale américaine de McD Europe dérivés de l'exploitation des droits de franchise) que dans la mesure où il existe un établissement stable auquel ces bénéfices sont imputables. Dans le cas contraire, ces bénéfices ne sont imposables qu'au Luxembourg. Elle a ensuite noté que les bénéfices imputés à la succursale américaine ne peuvent être imposés aux États-Unis,

puisque celle-ci ne constitue pas un établissement stable au sens du droit fiscal américain. En d'autres termes, il n'est pas possible que ces bénéficiaires soient «imposables» aux États-Unis au sens de l'article 25, paragraphe 2, de la CDI Luxembourg – États-Unis. Considérant que les autorités fiscales luxembourgeoises étaient pleinement conscientes de l'impossibilité de cette imposition, la Commission affirme qu'elles n'auraient pas dû accepter d'exempter de l'impôt sur les sociétés luxembourgeois les revenus attribués à la succursale américaine.

- (67) En conséquence, la Commission a estimé que pour éviter d'accorder un avantage sélectif, l'administration fiscale luxembourgeoise n'aurait dû accepter d'exempter ces revenus de l'impôt sur les sociétés que dans la mesure où ceux-ci pouvaient être imposés aux États-Unis conformément aux dispositions de la CDI Luxembourg – États-Unis. Selon le point de vue exprimé par la Commission dans la décision d'ouverture, le fait que l'administration fiscale luxembourgeoise ait eu pleinement connaissance, au moment de l'émission de la décision fiscale anticipative révisée, du fait que la succursale américaine ne constituait pas un établissement stable au sens du droit fiscal américain, signifie qu'elle savait aussi pertinemment que les revenus tirés de ses activités ne pouvaient pas être imposés aux États-Unis conformément à la CDI Luxembourg – États-Unis, et que, partant, la confirmation par les autorités fiscales luxembourgeoises de l'exemption des revenus en question de l'impôt sur les sociétés luxembourgeois en vertu de l'article 25, paragraphe 2, point a), de la CDI Luxembourg – États-Unis repose sur une mauvaise application de cette disposition.
- (68) Compte tenu de l'absence de justification pour le traitement sélectif de McD Europe résultant de la décision fiscale anticipative révisée, et vu que toutes les autres conditions de l'existence d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité étaient remplies, la Commission est parvenue à la conclusion préliminaire que la décision fiscale anticipative révisée émise par l'administration fiscale luxembourgeoise en faveur de McD Europe constituait une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. En outre, comme elle remplissait les conditions pour être considérée comme une aide au fonctionnement, la Commission doutait de la compatibilité des mesures contestées avec le marché intérieur au regard de l'article 107, paragraphe 2 ou 3 du traité.

5. OBSERVATIONS DES AUTORITÉS LUXEMBOURGEOISES SUR LA DÉCISION D'OUVERTURE

- (69) Les autorités luxembourgeoises ont présenté leurs observations sur la décision d'ouverture le 4 février 2016. Les autorités luxembourgeoises affirment tout d'abord que la Commission n'a pas correctement déterminé le cadre juridique; ensuite, que le raisonnement de la Commission dans la décision d'ouverture repose sur des postulats qui sont erronés; et enfin que la Commission n'a pas démontré l'existence d'un avantage sélectif.

5.1. Observations des autorités luxembourgeoises sur le cadre juridique

- (70) Les autorités luxembourgeoises décrivent tout d'abord l'objectif et le contenu de la convention sur les doubles impositions, à savoir répartir le droit d'imposition afin de prévenir les situations (réelles ou potentielles) de doubles impositions, mais non assurer l'imposition effective du contribuable par l'un ou l'autre des États contractants ou par un État tiers. Une convention en matière de double imposition ne donne pas lieu à une imposition si le droit national n'en prévoit pas. L'exercice du pouvoir d'imposition est une compétence exclusive de l'État contractant auquel

revient le pouvoir d'imposition en vertu de la répartition prévue par la convention. En l'absence d'une *switch-over-clause*⁴⁷ ou de la méthode d'imputation⁴⁸, l'autre État contractant ne peut pas unilatéralement résoudre un problème d'absence d'imposition lorsque l'autre État n'exerce pas son pouvoir d'imposition. Selon les autorités luxembourgeoises, la seule voie possible pour résoudre des situations d'absence d'imposition est la modification de la convention sur les doubles impositions.

- (71) Les autorités luxembourgeoises expliquent également qu'une convention en matière de double imposition est interprétée de manière autonome par chaque État contractant. On ne saurait donc demander au Luxembourg d'interpréter la CDI Luxembourg – États-Unis par référence au droit américain.
- (72) En ce qui concerne le droit national et la jurisprudence du Luxembourg, les autorités luxembourgeoises expliquent que ni la CDI Luxembourg – États-Unis, ni le texte juridique transposant cette convention dans le droit luxembourgeois, pas plus qu'aucun autre texte législatif en droit interne luxembourgeois ne fixe un principe d'imposition effective. Elles font ensuite référence à l'arrêt *La Coasta*⁴⁹, qui a reconnu qu'une double non-imposition pouvait se produire en dépit d'une application correcte d'une convention en matière de double imposition, chaque État contractant étant indépendant de l'autre dans l'interprétation de la convention en matière de double imposition.
- (73) En l'espèce, les autorités luxembourgeoises expliquent que l'absence d'imposition de la succursale américaine aux États-Unis est due à l'application du droit interne américain et du concept de «revenus effectivement liés». L'absence d'imposition aux États-Unis découle du fait que ces derniers ne font pas usage du droit d'imposition qui leur a été attribué par la CDI Luxembourg – États-Unis, ce que le Luxembourg ne peut remettre en cause. En outre, selon le Luxembourg, la Commission n'est pas compétente pour (ré)interpréter une convention internationale et viole les articles 4 et 5 du traité sur l'Union européenne si elle statue sur l'interprétation «correcte» d'une convention internationale bilatérale entre un État membre et un État tiers.

⁴⁷ La «*switch-over-clause*» permet à un État contractant de modifier unilatéralement la méthode permettant d'éviter la double imposition si l'autre État contractant applique la convention ou sa législation fiscale nationale pour exonérer de l'imposition certains revenus ou capitaux ou applique des taux réduits de retenue à la source aux dividendes, intérêts ou redevances.

⁴⁸ L'élément essentiel de la méthode d'imputation, qu'elle soit accordée unilatéralement ou par une convention fiscale bilatérale, est que l'État de résidence traite un impôt sur le revenu étranger payé à l'État source par ses résidents, dans certaines limites réglementaires, comme s'il s'agissait d'un impôt sur le revenu qui lui avait été payé à lui-même. Lorsque le taux d'imposition étranger est inférieur au taux national, seul l'excédent de l'impôt national par rapport à l'impôt étranger est dû à l'État de résidence. Lorsque l'impôt étranger est le plus élevé, l'État de résidence ne perçoit aucun impôt. La charge fiscale globale effective est celle qui est la plus élevée entre l'impôt national et l'impôt étranger.

⁴⁹ Voir le considérant (43). Premièrement, dans un arrêt du Conseil d'État français du 18 mars 1994, la France s'est vu refuser le droit d'imposer les plus-values réalisées par une société luxembourgeoise, sur la cession d'un immeuble situé en France, au motif que la simple détention d'un immeuble n'était pas constitutive d'un établissement stable situé en France et que les revenus commerciaux n'étaient imposables en France que lorsqu'ils étaient attribuables à un établissement stable français. À la suite de cet arrêt, le Luxembourg a essayé d'imposer au Luxembourg les revenus et plus-values immobilières d'origine française des sociétés luxembourgeoises. Dans son arrêt *La Coasta*, le Tribunal administratif du Luxembourg a toutefois estimé le contraire, en décidant que la convention fiscale franco-luxembourgeoise attribuait les droits d'imposition des revenus immobiliers à l'État de situation de ces immeubles, en l'occurrence, la France.

5.2. Observations des autorités luxembourgeoises sur le raisonnement de la Commission

- (74) Les autorités luxembourgeoises estiment que le raisonnement de la Commission repose sur deux postulats qui sont erronés. Premièrement, le postulat de la Commission selon lequel les autorités fiscales luxembourgeoises savaient ou auraient dû savoir que la succursale américaine n'était pas imposable en droit américain à la date de la décision fiscale anticipative. Deuxièmement, le fait que la Commission considère que si les autorités fiscales luxembourgeoises avaient su que la succursale américaine n'était pas imposable aux États-Unis en application du droit fiscal américain, elles auraient eu l'obligation d'imposer McD Europe.
- (75) En ce qui concerne le premier postulat de la Commission, les autorités luxembourgeoises affirment qu'elles n'ont pas la compétence pour évaluer et interpréter un droit fiscal étranger. En outre, les autorités fiscales luxembourgeoises ne pouvaient savoir si la succursale américaine serait effectivement imposée ou non par l'administration fiscale américaine, étant donné que, premièrement, elles n'ont reçu aucun document ou information émanant de l'administration fiscale américaine avec la demande de décision fiscale anticipative et, deuxièmement, que l'opinion subjective d'un conseiller fiscal privé ne peut être assimilée à une prise de position de la part des autorités fiscales américaines.
- (76) En ce qui concerne le second postulat de la Commission, les autorités luxembourgeoises affirment que si du point de vue du droit luxembourgeois McD Europe n'est pas imposable, il importe peu de savoir si ce contribuable est imposable ou non en droit américain, puisque le Luxembourg ne récupère pas son droit d'imposition. La répartition des droits d'imposition est inconditionnelle et définitive.

5.3. Observations des autorités luxembourgeoises sur l'analyse effectuée par la Commission sur la base de l'article 107 du traité

- (77) Les autorités luxembourgeoises ne sont pas d'accord avec l'analyse juridique de la Commission établissant l'existence d'un avantage sélectif. En ce qui concerne la détermination du système de référence, ce dernier n'était constitué que de la convention sur les doubles impositions ainsi que des règles et de la pratique luxembourgeoises en matière de conventions contre la double imposition en général, telles qu'interprétées par les tribunaux luxembourgeois.
- (78) En outre, les autorités luxembourgeoises font observer que dans sa décision d'ouverture, la Commission ne fait référence qu'à l'article 159 de la LIR, alors que la référence correcte relative à l'imposition, au niveau mondial, des sociétés soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités, requiert également l'application de l'article 160 de la LIR. En outre, l'incorporation en droit luxembourgeois des conventions sur les doubles impositions se base sur l'article 134 de la LIR, lu en liaison avec l'article 162 de la LIR en combinaison avec le règlement grand-ducal du 3 décembre 1969. Cependant, la Commission n'y ferait pas référence dans sa décision d'ouverture. Selon les autorités luxembourgeoises, un tel manque de clarté est contraire aux exigences de l'article 107, paragraphe 1, du traité.
- (79) Selon les autorités luxembourgeoises, la Commission reste également en défaut de démontrer une quelconque dérogation à la convention sur les doubles impositions et/ou au droit, tel qu'interprété par les cours et tribunaux, et à la pratique luxembourgeois(es).

- (80) Enfin, les autorités luxembourgeoises ne sont pas d'accord avec le constat par la Commission de l'existence d'un avantage. Premièrement, la question de l'avantage doit être indépendante de la décision des autorités américaines d'imposer l'entreprise ou non. Deuxièmement, même en admettant la thèse que le Luxembourg a une obligation d'imposition pour prévenir une situation de double exemption, un avantage n'est concevable que si l'absence d'imposition effective de la succursale américaine par les autorités américaines était connue avec certitude des autorités fiscales luxembourgeoises à la date de la décision fiscale anticipative révisée. Or, les autorités fiscales américaines n'ont pris position sur l'imposition de la succursale américaine aux États-Unis que dans le cadre d'un audit opéré par l'IRS en 2014, près de 5 ans après la décision fiscale anticipative. Les autorités fiscales luxembourgeoises ne pouvaient en avoir connaissance au moment de l'émission des décisions fiscales anticipatives contestées. Troisièmement, selon les autorités luxembourgeoises, la Commission n'aurait jamais contesté le bien-fondé des décisions fiscales anticipatives si l'IRS était arrivé à la conclusion, au terme de son audit, que la succursale américaine était imposable aux États-Unis. Les États-Unis appliquant un système d'imposition mondiale, les revenus de McD Europe seraient imposés une fois rapatriés aux États-Unis. Il n'en résulte donc de fait qu'un différé d'imposition. C'est donc la non-imposition des revenus de la succursale américaine par les autorités fiscales américaines après l'émission des décisions fiscales anticipatives contestées qui, selon la Commission, a conduit à un avantage en faveur de McD Europe.

6. OBSERVATIONS DES PARTIES INTERESSEES CONCERNANT LA DECISION D'OUVERTURE

6.1. Observations de McD Europe

- (81) McD Europe a fait part de ses observations le 9 août 2016. Premièrement, McD Europe conteste la compétence de la Commission pour interpréter les règles fiscales internationales et nationales; deuxièmement, elle met en évidence un certain nombre de lacunes dans l'interprétation par la Commission de la CDI Luxembourg – États-Unis; et troisièmement elle affirme que la Commission n'a pas démontré l'existence d'une aide d'État en faveur de McD Europe.

6.1.1. Observations de McD Europe sur la compétence de la Commission pour interpréter les règles fiscales internationales et nationales

- (82) McD Europe affirme qu'en vertu des articles 113, 114 et 115 du traité, les États membres sont seuls compétents pour déterminer leur régime d'imposition des sociétés et pour conclure des conventions internationales. En conséquence, la tentative de la Commission d'imposer sa propre interprétation d'une convention telle que la CDI Luxembourg – États-Unis constitue une violation de la souveraineté fiscale du Luxembourg. En particulier, selon McD Europe, la Commission fait fi de l'interprétation (correcte) que font les autorités fiscales luxembourgeoises de la convention sur les doubles impositions en considérant que i) les conditions de l'existence d'un établissement stable prévue par la CDI aurait dû être analysée à la lumière du droit américain et ii) que l'imposition aux États-Unis des revenus de la succursale américaine aurait dû être examinée par les autorités fiscales luxembourgeoises avant de décider qu'ils ne devaient pas être imposés au Luxembourg.

6.1.2. *Observations de McD Europe sur l'interprétation, par la Commission, de la CDI Luxembourg – États-Unis*

- (83) McD Europe affirme que l'interprétation faite par la Commission de la CDI Luxembourg – États-Unis est erronée dans la mesure où i) l'interprétation que fait la Commission de la notion d'établissement stable fait fi de la manière dont les conventions en matière de double imposition sont généralement interprétées/appliquées et est contraire aux dispositions du traité, ii) la Commission introduit dans la CDI la nécessité que les revenus de la succursale américaine soient imposables aux États-Unis; iii) la Commission fait référence à des dispositions du modèle de convention fiscale de l'OCDE⁵⁰ qui ne sont pas applicables à la CDI Luxembourg – États-Unis et/ou ne sont pas pertinentes en l'espèce.
- (84) En ce qui concerne le premier point, McD Europe affirme qu'une convention en matière de double imposition ne crée pas en soi un droit à l'imposition si aucun droit à l'imposition n'existe dans le droit interne. De même, chaque État contractant est indépendant de l'autre dans l'interprétation de la CDI. Aussi, l'interprétation pouvant être faite d'un concept donné en droit américain n'est pas pertinente pour le Luxembourg, même si des interprétations divergentes entre États contractants peuvent conduire à une double non-imposition. Selon McD Europe, le seul moyen de remédier à cette situation de double non-imposition est de négocier une modification de la CDI.
- (85) En ce qui concerne l'interprétation du concept d'établissement stable, McD Europe fait valoir que la formulation de la CDI Luxembourg – États-Unis, et notamment son article 3, confirme qu'il appartient à l'État contractant qui applique la CDI de l'interpréter par référence à son propre système juridique. En conséquence, en l'espèce, il appartenait à l'administration fiscale luxembourgeoise d'interpréter la CDI Luxembourg – États-Unis par référence à son propre système juridique et de considérer que la succursale américaine constituait un établissement stable aux fins de la CDI. La conclusion de l'audit mené en 2014 par l'IRS est dénuée de pertinence, étant donné que les autorités fiscales luxembourgeoises n'auraient pas pu être au courant de cette position de l'IRS à l'époque des décisions fiscales anticipatives en 2009 et que cette position n'aurait pas pu affecter de manière rétroactive les décisions fiscales anticipatives.
- (86) Deuxièmement, l'article 7, paragraphe 2, et l'article 25, paragraphe 2, point a), de la CDI Luxembourg – États-Unis ne requièrent pas que les revenus de l'établissement stable soient imposables aux États-Unis. Selon McD Europe, une lecture correcte des dispositions de la CDI, amène à considérer que le fait que l'État contractant qui, en vertu de la convention sur les doubles impositions peut imposer (ici, les États-Unis), considère plus tard, en vertu de son droit interne, que les revenus ne sont pas imposables, n'est pas pertinent pour l'autre État contractant (le Luxembourg), qui perd son droit à imposer les revenus en vertu de la CDI.

⁵⁰

Le modèle de convention fiscale de l'OCDE est un modèle pour les pays qui concluent des conventions fiscales bilatérales et joue un rôle essentiel dans la suppression des barrières fiscales aux échanges et aux investissements transfrontaliers. Il constitue la base pour la négociation et l'application des conventions fiscales bilatérales entre pays, et vise à aider les entreprises tout en contribuant à éviter l'évasion et la fraude fiscales. Le modèle de convention fiscale de l'OCDE fournit également un moyen de régler, de manière uniforme, les problèmes les plus courants qui se posent dans le domaine de la double imposition internationale.

(87) Troisièmement, la référence faite par la Commission à un commentaire de l'OCDE introduit en 2000 pour étayer sa conclusion selon laquelle, compte tenu du fait que les revenus de la succursale américaine n'étaient pas imposables aux États-Unis, les autorités fiscales luxembourgeoises auraient dû imposer ces revenus, n'est pas pertinente, étant donné que la disposition en question n'existait pas lorsque la convention sur les doubles impositions a été conclue en 1996. Une nouvelle lecture des commentaires de l'OCDE qui change la signification de l'article 23A du modèle de convention fiscale de l'OCDE ne peut s'appliquer aux conventions ratifiées qu'après la révision en question du modèle de convention fiscale de l'OCDE en 2000. McD Europe souligne en outre que le modèle de convention fiscale de l'OCDE n'est pas juridiquement contraignant, mais plutôt considéré comme une recommandation.

6.1.3. *Observations de McD Europe sur l'analyse effectuée par la Commission sur la base de l'article 107 du traité*

(88) Selon McD Europe, le raisonnement de la Commission est basé sur le postulat erroné que la décision fiscale anticipative engage des ressources d'État. Deuxièmement, McD Europe n'a bénéficié d'aucun avantage, étant donné que les autorités fiscales luxembourgeoises n'auraient pas pu imposer les revenus attribuables à la succursale américaine. Troisièmement, la Commission n'a pas démontré que McD Europe était la seule entreprise ayant bénéficié de l'application de la CDI et encore moins qu'elle faisait partie d'un groupe d'entreprises sélectif.

(89) En ce qui concerne le premier point, McD Europe affirme que les décisions fiscales anticipatives ne constituent pas une aide d'État s'il s'agit de simples interprétations et applications pratiques de règles fiscales générales dans des cas spécifiques. Elles ne peuvent constituer des aides d'État que si elles s'écartent des règles générales par l'exercice d'un pouvoir administratif discrétionnaire. En l'espèce, l'objectif des décisions fiscales anticipatives était de confirmer l'absence d'imposition, au Luxembourg, des revenus attribués à la succursale américaine en vertu de la CDI Luxembourg – États-Unis. La décision fiscale anticipative n'a pas réduit la charge fiscale de McD Europe, puisqu'en l'absence de ladite décision, McD Europe aurait été soumise à la même charge fiscale au Luxembourg. La décision fiscale anticipative ne modifie pas ni n'améliore la situation fiscale de McD Europe.

(90) Deuxièmement, selon McD Europe, c'est à tort que la Commission a conclu que les autorités fiscales luxembourgeoises avaient mal appliqué la CDI Luxembourg – États-Unis et constaté, sur cette base, l'existence d'un avantage en faveur de McD Europe. En outre, le fait que les États-Unis ont finalement décidé de ne pas imposer les revenus liés aux redevances en vertu de la réglementation fiscale américaine ne peut être assimilé à une aide d'État en vertu du droit de l'Union. Le Luxembourg n'a pas récupéré son droit d'imposition sur la succursale américaine du simple fait que les mêmes revenus n'étaient pas imposables en droit américain. À l'instar des autorités luxembourgeoises, McD Europe cite l'arrêt *La Coasta* à l'appui du principe selon lequel les autorités fiscales luxembourgeoises ne peuvent pas tenir compte des interprétations faites par l'autre État contractant. Toutefois, même en suivant le raisonnement de la Commission, l'avantage qu'aurait potentiellement obtenu McD Europe des autorités fiscales luxembourgeoises aurait en fait résulté d'une décision prise par l'IRS en 2014 de ne pas imposer les revenus de la succursale américaine. Or, l'éventuelle existence d'un avantage ne saurait dépendre de l'attitude d'un pays tiers.

- (91) En ce qui concerne la sélectivité, et en particulier la question de la dérogation, McD Europe affirme que selon les informations rendues publiques grâce aux LuxLeaks⁵¹, il apparaît que de nombreuses entreprises ont bénéficié du même traitement que McD Europe. Ce ne serait pas surprenant étant donné que l'interprétation de la CDI Luxembourg – États-Unis dans la décision fiscale anticipative est parfaitement conforme à l'application du droit luxembourgeois. Les autres décisions fiscales anticipatives dévoilées par les LuxLeaks démontrent que les autorités luxembourgeoises ont suivi une interprétation cohérente de la CDI, applicable à tous les contribuables se trouvant dans une situation comparable au sein du même système de référence. Aucune de ces autres décisions fiscales anticipatives n'impose une condition d'imposition des bénéfices au niveau de l'établissement stable.
- (92) Enfin, McD Europe affirme que l'avantage sélectif peut être considéré comme justifié afin d'éviter une double imposition et que, dès lors, la mesure ne constitue pas une aide d'État.

6.2. Observations d'autres parties intéressées

- (93) Le 5 août 2016, l'alliance a présenté ses observations, dans lesquelles elle exprime son soutien à l'enquête.
- (94) Elle affirme que compte tenu de la position dominante de McDonald's en Europe, toute aide en faveur de McD Europe pourrait fausser la concurrence et affecter les échanges au sein de l'Union. Selon l'alliance, les modifications de la structure d'entreprise de McDonald's intervenues fin 2008 et début 2009, suivies des demandes de décisions fiscales anticipatives, étaient motivées par des raisons fiscales et visaient à parvenir à une double non-imposition au Luxembourg et aux États-Unis, ce qui lui procurait un avantage concurrentiel par rapport à ses concurrents.
- (95) Selon l'alliance, les interprétations des conventions en matière de double imposition donnant lieu à une double non-imposition ne devraient pas être considérées comme conformes à la lettre et à l'esprit desdites conventions.
- (96) Enfin, l'alliance appelle les États membres disposant de règles anti-abus à enquêter sur McDonald's pour cause d'optimisation de sa structure fiscale d'entreprise visant à éviter le paiement d'impôts. Selon l'alliance, l'affaire McDonald's illustre la nécessité pour les administrations fiscales d'échanger des informations sur les traitements fiscaux des multinationales et d'introduire des déclarations publiques par pays.

7. OBSERVATIONS DES AUTORITES LUXEMBOURGEOISES SUR LES OBSERVATIONS DES TIERS

- (97) Les autorités luxembourgeoises ont présenté des observations sur les observations de McD Europe et de l'alliance concernant la décision d'ouverture par lettre du 30 septembre 2016.
- (98) Les autorités luxembourgeoises ont affirmé que l'analyse de McD Europe coïncidait largement avec leur propre analyse.
- (99) Elles estiment que les observations communiquées par l'alliance ne portent pas sur la question de savoir si une aide d'État a été accordée à McD Europe, mais visent

⁵¹ À l'automne 2014, plus de 500 décisions fiscales anticipatives obtenues notamment par PwC ont fuité et ont été publiées sur l'internet (affaire des LuxLeaks).

essentiellement les pratiques de McDonald's au niveau mondial et critiquent les politiques fiscales, sociales et salariales de cette dernière.

- (100) Les autorités luxembourgeoises notent que, contrairement à ce que l'alliance affirme, l'objectif d'une convention en matière de double imposition est d'éliminer la double imposition, et non d'assurer une imposition effective. La répartition des droits d'imposition entre deux États contractants découlant d'une convention en matière de double imposition est définitive et non conditionnelle. En conséquence, si les autorités fiscales luxembourgeoises renoncent contractuellement à leurs droits d'imposition, elles ne récupèrent pas ces droits simplement du fait que l'autre État contractant n'impose pas effectivement les revenus concernés.
- (101) En ce qui concerne l'appel de l'alliance au renforcement des outils de lutte contre l'évasion fiscale, les autorités luxembourgeoises affirment qu'elles souscrivent pleinement à cet objectif et que toute mesure relative à la transparence et à l'échange d'informations entre États membres devrait être examinée et adoptée sous la forme appropriée et suivant les procédures applicables.

8. APPRECIATION

- (102) Au terme d'une enquête approfondie et après avoir examiné attentivement les observations formulées en réponse à la décision d'ouverture, la Commission estime que les doutes exprimés dans cette dernière n'amènent pas à conclure qu'une aide d'État a été octroyée au moyen des décisions fiscales anticipatives contestées.

8.1. Existence d'une aide

- (103) Selon les dispositions de l'article 107, paragraphe 1, du traité, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. Il est ainsi bien établi que, pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État, premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État; deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres; troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à une entreprise; et, quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence⁵².
- (104) La qualification d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies⁵³. Ci-dessous, la Commission concentrera son appréciation sur la question de savoir si les décisions fiscales anticipatives contestées ont procuré un avantage sélectif à McD Europe. En l'absence d'avantage sélectif, la Commission ne doit pas apprécier si les autres conditions sont remplies, étant donné qu'il n'y aurait pas d'aide d'État au sens de l'article 107 du traité.

⁵² Voir l'affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 39, et la jurisprudence qui y est citée.

⁵³ Voir l'affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 38, et la jurisprudence qui y est citée.

8.2. Existence d'un avantage sélectif pour McD Europe

- (105) Dès lors qu'une mesure adoptée par l'État améliore la situation financière nette d'une entreprise, un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité⁵⁴. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de se référer à l'effet de la mesure elle-même⁵⁵. S'agissant de mesures fiscales, un avantage peut être procuré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, en réduisant la base imposable ou le montant de l'impôt dû⁵⁶.
- (106) Aux fins de l'analyse de sélectivité, la Cour de justice de l'Union européenne a établi un test en trois étapes pour déterminer si une mesure fiscale donnée est sélective⁵⁷. Dans le cadre de ce test, la première étape consiste à définir le régime fiscal commun ou ordinaire applicable dans l'État membre: le «système de référence». Dans un deuxième temps, il y a lieu de déterminer si la mesure fiscale en cause déroge à ce système, dans la mesure où elle introduit une différenciation entre opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du système, dans une situation factuelle et juridique comparable. Si la mesure déroge au système de référence, il est alors établi, à la troisième étape, si elle est justifiée par la nature ou l'économie générale dudit système. Une mesure qui déroge à l'application du système de référence peut se justifier si l'État membre en cause peut démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de ce système fiscal⁵⁸. Si tel est le cas, la mesure fiscale n'est pas sélective. En ce qui concerne cette troisième étape, la charge de la preuve incombe à l'État membre.
- (107) Il convient de souligner que les doutes exprimés dans la décision d'ouverture reposaient sur une définition préliminaire du système de référence correspondant au système général luxembourgeois d'impôt sur les sociétés, y compris les conventions en matière de double imposition auxquelles le Luxembourg est partie. La Commission estimait qu'un avantage sélectif en faveur de McD Europe était possible du fait d'une mauvaise application de la CDI Luxembourg – États-Unis. Plus précisément, la Commission considérait que la confirmation par les autorités fiscales luxembourgeoises de l'exemption des revenus liés aux activités de la succursale américaine de McD Europe de l'impôt sur les sociétés au Luxembourg en vertu de l'article 5, de l'article 7 et de l'article 25, paragraphe 2, point a), de la CDI Luxembourg – États-Unis pouvait résulter d'une mauvaise application de ces dispositions. Aucun autre type de discrimination ou de mauvaise application n'a été envisagé dans la décision d'ouverture.
- (108) L'analyse qui suit porte principalement sur les doutes exprimés dans la décision d'ouverture, compte tenu du fait que les observations du Luxembourg et des autres parties intéressées et les informations recueillies au cours de l'enquête n'ont pas conduit la Commission à étendre la procédure formelle en l'espèce, qui se limite aux décisions fiscales anticipatives émises en faveur de McD Europe et à une éventuelle

⁵⁴ Voir la communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne («communication sur la notion d'aide»), JO C 262 du 19.7.2016, p. 1, point 67 et jurisprudence citée.

⁵⁵ Affaire 173/73, Italie/Commission, EU:C:1974:71, point 13.

⁵⁶ Voir l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., EU:C:2006:8, point 132; et l'affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

⁵⁷ Voir les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550.

⁵⁸ Voir les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550, point 65.

mauvaise application de l'article 5, de l'article 7, paragraphe 1, et de l'article 25, paragraphe 2, de la CDI Luxembourg – États-Unis. Il convient également de garder à l'esprit que la charge de la preuve de l'existence d'un avantage sélectif incombe à la Commission (à l'exception de la justification de la mesure par les principes directeurs de base du système fiscal).

- (109) Il n'est pas établi que les décisions fiscales anticipatives contestées constituent une dérogation aux règles prévues par la CDI Luxembourg – États-Unis. Une telle dérogation existerait si les décisions fiscales anticipatives contestées appliquaient de manière erronée une disposition de la CDI (c'est-à-dire s'en écarteraient), réduisant ainsi l'impôt exigible de McD Europe et donnant ainsi lieu à une discrimination entre McD Europe et les autres entreprises dans une situation comparable d'un point de vue factuel et juridique.
- (110) McD Europe est résidente fiscale au Luxembourg. Conformément aux articles 159 et 160 LIR, McD Europe est en principe assujettie à l'impôt luxembourgeois sur les sociétés sur ses bénéfices mondiaux. Toutefois, en ce qui concerne les revenus attribués à sa succursale américaine, la CDI Luxembourg – États-Unis, transposée en droit luxembourgeois en vertu des articles 134 et 162 LIR en combinaison avec le règlement grand-ducal du 3 décembre 1969, s'applique. La CDI Luxembourg – États-Unis limite les droits d'imposition du Luxembourg en ce sens que certains revenus attribuables à un établissement stable aux États-Unis en vertu de ladite convention sont imposables aux États-Unis et non au Luxembourg.
- (111) L'article 25, paragraphe 2, point a), de la CDI Luxembourg – États-Unis exempte de l'impôt *«ces revenus [...] qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables aux États-Unis»*. Afin de déterminer les revenus qui *«sont imposables aux États-Unis»*, l'article 7, paragraphe 1, de la CDI Luxembourg – États-Unis dispose que les bénéfices d'une entreprise générés dans un des pays contractants sont imposables dans cet État, sauf s'ils sont réalisés par un établissement stable ou attribuables à un établissement stable situé dans l'autre État contractant. Dans ce cas, le premier État contractant peut supposer que les bénéfices attribuables à cet établissement stable sont imposables dans l'autre État contractant et donc exempter ces bénéfices de l'impôt afin d'éviter une possible double imposition.
- (112) Le fait de savoir si la succursale américaine de McD Europe constitue un établissement stable aux États-Unis générant des bénéfices exemptés de l'impôt au Luxembourg est donc déterminant dans le cadre de la CDI. Luxembourg – États-Unis. L'article 5, paragraphe 1, de la CDI Luxembourg États-Unis, définit un établissement stable comme *«une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité»*. Si l'établissement stable est donc défini dans la CDI Luxembourg – États-Unis, le terme *«activité»* ne l'est pas. De même, l'article 7, paragraphe 1, de la CDI Luxembourg États-Unis comprend la notion de *«bénéfices des entreprises»*, qui n'est pas définie.
- (113) Dans cette situation, l'article 3, paragraphe 2, de la CDI Luxembourg – États-Unis considère que toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de l'État qui applique la convention, à savoir, ici, le Luxembourg. Comme expliqué plus en détail aux considérants (119) à (121) et contrairement à ce qu'a affirmé la Commission dans sa décision d'ouverture, en cas de différences d'interprétation ou d'appréciation factuelle entre les États contractants, il n'est pas

suffisant aux fins de l'application de la CDI par le Luxembourg que la succursale américaine constitue un établissement stable en vertu du droit interne américain⁵⁹ et il ne suffit pas non plus que les autorités fiscales luxembourgeoises aient eu connaissance de la non-imposition des revenus de la succursale aux États-Unis⁶⁰. Si la succursale américaine constitue un établissement stable qui exerce une activité aux États-Unis selon le droit fiscal interne luxembourgeois, et a donc des bénéfices qui lui sont attribuables, ces bénéfices sont exemptés d'imposition en droit fiscal luxembourgeois en vertu de l'article 25, paragraphe 2, point a), de la CDI Luxembourg – États-Unis.

- (114) En ce qui concerne le droit fiscal luxembourgeois, le paragraphe 16 de la StAnpG définit la notion d'établissement stable et fait référence à cet égard à chaque équipement ou installation fixe servant à l'exercice d'une activité «industrielle» ou «commerciale» durable. Dans sa demande de décision fiscale anticipative, le conseiller fiscal applique les critères du paragraphe 16 de la StAnpG aux caractéristiques de l'activité exercée par la succursale américaine⁶¹ et conclut que ces critères sont remplis. En conséquence, du point de vue fiscal luxembourgeois, *«il convient d'arriver à la conclusion que [la succursale américaine] exerce des activités liées à la propriété intellectuelle par l'intermédiaire d'un établissement stable américain en vertu de l'article 5 de la convention États-Unis–Luxembourg»*⁶².
- (115) Conformément aux observations reçues des autorités luxembourgeoises et de McD Europe en réponse à la décision d'ouverture⁶³, la Commission ne voit aucune raison de ne pas être en accord avec l'appréciation du conseiller fiscal selon laquelle la succursale américaine constitue un établissement stable en vertu du paragraphe 16 de la StAnpG. Du point de vue du droit luxembourgeois, un établissement stable existe aux États-Unis, et il n'est pas établi que les autorités fiscales luxembourgeoises ont mal appliqué la CDI en considérant que les revenus de la succursale américaine *«sont imposables»* aux États-Unis conformément à l'article 7, paragraphe 1, et à l'article 25, paragraphe 2, point a) de la CDI Luxembourg – États-Unis.
- (116) En ce qui concerne la jurisprudence nationale luxembourgeoise, le conseiller fiscal ainsi que le Luxembourg et McDonald's, dans leurs observations sur la décision d'ouverture⁶⁴, font référence à l'arrêt *La Coasta*, qui traite des divergences d'interprétation de la convention en matière de double imposition entre le Luxembourg et la France. Dans cet arrêt, le Tribunal administratif luxembourgeois a reconnu qu'une double non-imposition pouvait se produire en dépit d'une application correcte d'une convention en matière de double imposition, chaque État contractant étant indépendant de l'autre dans l'interprétation de la convention sur les doubles impositions. Le principal objectif d'une convention en matière de double imposition est l'élimination des doubles impositions réelles et potentielles. Elle n'assure pas toujours une imposition réelle⁶⁵.

⁵⁹ Considérant 84 de la décision d'ouverture.

⁶⁰ Considérant 91 de la décision d'ouverture.

⁶¹ Voir le considérant (44).

⁶² P. 8 de la demande de décision fiscale anticipative révisée.

⁶³ Voir considérants (70), (71), (76) et (92).

⁶⁴ Voir le considérant (92).

⁶⁵ Voir le considérant (72).

- (117) L'absence d'imposition en l'espèce découle principalement du fait que les États-Unis ne font pas usage du droit d'imposition qui leur a été attribué par la CDI en raison de l'interprétation, dans le droit américain, du terme «activités». La Commission, dans sa décision d'ouverture, a émis des doutes quant au fait que la double non-imposition des revenus de franchise de McD Europe était due à une différence d'interprétation entre le Luxembourg et les États-Unis ou à un conflit de qualification dans le cadre de l'application de la CDI Luxembourg – États-Unis. En particulier, la formulation de l'article 25, paragraphe 2, point a), de la CDI Luxembourg – États-Unis («[a]u Luxembourg, la double imposition est éliminée de la manière suivante:») semble indiquer que le Luxembourg est obligé de n'exempter les revenus qu'afin d'éliminer la double imposition⁶⁶.
- (118) Aussi, dans le cadre de l'examen préliminaire, la question s'est-elle posée de savoir si en l'absence d'une situation de double imposition virtuelle⁶⁷, la double non-imposition dans ce cas était due à un conflit de qualification et si le Luxembourg pouvait récupérer son droit d'imposition en raison d'un tel conflit. La référence que fait la décision d'ouverture aux commentaires relatifs au modèle de convention fiscale de l'OCDE en ce qui concerne les conflits de qualification, en particulier le paragraphe 32.6⁶⁸, devrait donc être comprise dans ce contexte.
- (119) Un conflit de qualification désigne une situation où les États contractants appliquent des articles différents de la convention sur les doubles impositions en fonction de l'interaction entre leur droit interne et la convention⁶⁹. Selon les commentaires de l'OCDE, en cas de conflit de qualification, l'État de la résidence (Luxembourg) doit tenir compte de la qualification de l'État de la source (États-Unis)⁷⁰. En d'autres termes, lorsque, du point de vue de l'État de la source, il n'a pas le droit d'imposer un élément de revenu conformément à la convention sur les doubles impositions, l'État de résidence n'est pas tenu d'exempter le revenu⁷¹.
- (120) À l'inverse, les différences d'interprétation ou d'appréciation factuelle renvoient à la manière dont les États contractants interprètent la convention ou l'appliquent à un ensemble donné de faits, sans rapport avec le droit interne. Les situations de

⁶⁶ Voir OCDE, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, Questions de fiscalité internationale, n° 6 (1999) (ci-après le «rapport de 1999»), paragraphe 116.

⁶⁷ La double imposition virtuelle apparaît dans des situations où l'État source a clairement le droit d'imposer un élément de revenu conformément à la convention sur les doubles impositions, mais choisit de ne pas exercer ce droit sur la base de son droit fiscal interne.

⁶⁸ Le paragraphe 32.6 des commentaires relatifs au modèle de convention fiscale de l'OCDE (2000) précise que «les mots "conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables" doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23. Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement eu le droit d'imposer, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente de sorte qu'il aurait eu le droit d'imposer ce revenu, s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.»

⁶⁹ Rapport de 1999, paragraphe 94.

⁷⁰ Rapport² de 1999, paragraphe 105.

⁷¹ Rapport de 1999, paragraphe 109, qui se lit comme suit: «[L]orsque l'État de la source considère que les dispositions de la convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu qu'il aurait normalement imposé, l'État de la résidence [...] n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 [de l'article 23 A] d'exempter l'élément de revenu.»

différences d'interprétation ont conduit à l'inclusion de l'article 23 A, paragraphe 4, dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE afin de remédier à ces cas de double non-imposition⁷².

- (121) Comme expliqué aux considérants (112) à (117), au cours de l'enquête formelle, la Commission n'a pas trouvé d'éléments pouvant corroborer les doutes quant à la possibilité, en l'espèce, d'être confronté à un conflit de qualification. Les différentes interprétations du terme «activités» en droit fiscal luxembourgeois et en droit fiscal américain n'ont pas conduit le Luxembourg et les États-Unis à appliquer des dispositions différentes de la CDI, mais à interpréter différemment la même disposition, à savoir l'article 5 de la CDI Luxembourg – États-Unis. En cas de différence d'interprétation, le rapport de 1999 précise que l'État de la résidence (Luxembourg) n'est pas tenu d'accepter l'interprétation proposée par l'État de la source (États-Unis)⁷³. Aussi, en cas de différences d'interprétation et en l'absence de disposition, dans la CDI, correspondant à l'article 23 A, paragraphe 4, du modèle de convention fiscale de l'OCDE (comme c'est le cas de la CDI Luxembourg – États-Unis), une double non-imposition est possible. Une telle double non-imposition découlant des divergences d'interprétations de la convention sur les doubles impositions peut être résolue en négociant un avenant à cette dernière⁷⁴ ou en utilisant la procédure amiable prévue à l'article 27 de ladite convention.
- (122) En outre, la Commission note que l'absence d'imposition des revenus de la succursale américaine pourrait également être résolue par une modification de l'article 16 de la StAnpG, qui ne prévoit actuellement pas les situations où les activités de l'entreprise sont considérées comme relevant d'un établissement stable en droit luxembourgeois, mais ne suffisent pas pour atteindre le seuil qui ferait que l'entreprise serait considérée comme un établissement stable en vertu du droit américain [voir le considérant (41)].
- (123) Enfin, comme l'a fait valoir McDonald's dans ses observations sur la décision d'ouverture⁷⁵, l'analyse d'autres décisions fiscales anticipatives accordées par le Luxembourg et rendues publiques par l'affaire Luxleaks⁷⁶ montre que les décisions fiscales anticipatives contestées ne s'écartent pas des décisions obtenues par d'autres contribuables conformément à cette interprétation et à cette application de la CDI par le Luxembourg. L'analyse de 25 autres décisions fiscales anticipatives⁷⁷ démontre que les autorités fiscales luxembourgeoises ont suivi une interprétation cohérente de

⁷² L'article 23 A, paragraphe 4, du modèle de convention fiscale de l'OCDE dispose que: «*Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.*»

⁷³ Rapport de 1999, paragraphe 108.

⁷⁴ Voir le considérant (70).

⁷⁵ Voir le considérant (91).

⁷⁶ À l'automne 2014, plus de 500 décisions fiscales anticipatives obtenues notamment par PwC ont fuité et ont été publiées sur l'internet.

⁷⁷ McDonald's a passé en revue les décisions fiscales anticipatives divulguées dans ce contexte et a fourni à la Commission 25 cas dans lesquels les autorités fiscales luxembourgeoises ont confirmé que les bénéfices de l'entreprise imputés à un établissement stable n'étaient pas imposables au Luxembourg en vertu de la convention sur les doubles impositions applicable. Les établissements stables étaient situés dans les pays suivants: Allemagne, États-Unis, France, Hong Kong, Irlande, Islande, Japon, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suisse et Viêt Nam. Aucune de ces décisions fiscales anticipatives n'impose une condition d'imposition des bénéfices des entreprises au niveau de l'établissement stable.

la CDI, applicable à tous les contribuables se trouvant dans une situation comparable. Aucune condition d'imposition effective n'est prévue par la CDI et les décisions fiscales anticipatives n'imposent pas une telle condition, dans la mesure où elle n'est pas spécifiquement incluse dans la convention applicable.

8.2.1. Conclusion

- (124) Sur la base de cette analyse, la Commission conclut qu'en l'espèce, il n'est pas établi que les autorités fiscales luxembourgeoises ont mal appliqué la CDI Luxembourg – États-Unis. En conséquence, compte tenu des doutes soulevés dans la décision d'ouverture et de sa définition du système de référence, la Commission ne peut établir que les décisions fiscales anticipatives contestées ont procuré un avantage sélectif à McD Europe en raison d'une mauvaise application de la CDI Luxembourg – États-Unis.
- (125) Comme les critères permettant de conclure à l'existence d'une aide d'État sur la base de l'article 107, paragraphe 1, du traité sont cumulatifs, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres critères.

9. CONCLUSION SUR L'EXISTENCE D'UNE AIDE

- (126) Compte tenu de ce qui précède, la Commission conclut que les décisions fiscales anticipatives contestées émises par les autorités fiscales luxembourgeoises en faveur de McD Europe Franchising, S.à.r.l. ne constituent pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

Le Luxembourg n'ayant pas fait une application erronée de la convention en matière de double imposition Luxembourg – États-Unis dans les décisions fiscales anticipatives contestées émises par les autorités fiscales luxembourgeoises le 30 mars 2009 et le 17 septembre 2009 en faveur de McD Europe Franchising, S.à.r.l., ces décisions fiscales anticipatives ne constituent pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Article 2

Le Luxembourg est destinataire de la présente décision.

Dans le cas où la présente décision contiendrait des éléments confidentiels qui ne doivent pas être publiés, vous êtes invité à en informer la Commission dans un délai de 15 jours ouvrables à compter de la date de réception de la présente. Si la Commission ne reçoit pas de demande motivée à cet effet dans le délai prescrit, elle considérera que vous acceptez la publication du texte intégral de la décision. Cette demande, dans laquelle seront précisés les éléments concernés, devra être envoyée par lettre recommandée ou par télécopie à l'adresse suivante:

Commission européenne
Direction générale de la concurrence
Greffes des aides d'État
B-1049 Bruxelles
Fax +32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Fait à Bruxelles, le 19.9.2018

Par la Commission

Membre de la Commission
Margrethe VESTAGER