

DECISIÓN DE LA COMISIÓN

de 24 de junio de 2003

relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en forma de un régimen de *ruling* fiscal aplicable a las US Foreign Sales Corporations (sociedades de venta estadounidenses)

[notificada con el número C(2003) 1868]

(Los textos en lenguas francesa y neerlandesa son los únicos auténticos)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(2004/77/CE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, el primer párrafo del apartado 2 de su artículo 88,

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

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos ⁽¹⁾,

Considerando lo siguiente:

(2) En este contexto, la Comisión, mediante carta de 23 de marzo de 2001 (D/51238), invitó a las autoridades belgas a que le proporcionaran información sobre el régimen de *ruling* fiscal aplicable a las US Foreign Sales Corporations (en lo sucesivo, «FSC») en Bélgica. Bélgica respondió mediante carta de 18 de mayo de 2001 (A/34107).

(3) Mediante carta de 12 de abril de 2002 (SG 2002 D/229352), la Comisión informó a Bélgica de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE contra el régimen de *ruling* fiscal belga aplicable a las FSC. Mediante carta de 27 de mayo de 2002 (A/33959), Bélgica presentó sus observaciones.

(4) La decisión de la Comisión de incoar un procedimiento formal de examen y de invitar a las partes interesadas a presentar sus observaciones se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ⁽⁴⁾. La Comisión no recibió comentarios al respecto.

I. PROCEDIMIENTO

(1) En 1997, el Consejo de Economía y Finanzas adoptó un código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas ⁽²⁾ para poner fin a las prácticas perniciosas en la materia. Creó a continuación un grupo encargado de evaluar las medidas fiscales correspondientes a este código. Tras el compromiso asumido en este código, la Comisión publicó en 1998 una Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas ⁽³⁾ (denominada en lo sucesivo «Comunicación de la Comisión»), en la cual destacó su determinación de aplicar estas normas con rigor y respetando el principio de igualdad de trato. En este marco la Comisión inició el examen o la revisión caso por caso de los regímenes fiscales en vigor en los Estados miembros sobre la base de los principios enunciados en su Comunicación.

⁽¹⁾ DO C 30 de 8.2.2003, p. 21.

⁽²⁾ DO C 2 de 6.1.1998, p. 1.

⁽³⁾ DO C 384 de 10.12.1998, p. 3.

II. DESCRIPCIÓN DE LA MEDIDA

Régimen estadounidense de las FSC

(5) Es indispensable describir brevemente el régimen estadounidense de las FSC para comprender el funcionamiento del sistema de *ruling* aplicable a las FSC en Bélgica.

(6) Para situar el problema, procede señalar que la Organización Mundial del Comercio (OMC) consideró, en una serie de *rulings*, que la legislación sobre las FSC confería una ventaja fiscal ilícita a las sociedades exportadoras estadounidenses. Más concretamente, consideró que esta ventaja constituía una subvención para la exportación prohibida por el artículo 3 del Acuerdo sobre subven-

⁽⁴⁾ Véase la nota 1.

ciones y medidas compensatorias (en los sucesivos, «ASCM»), y por lo tanto la suprimió del código de impuestos estadounidense.

- (7) Según este régimen, una FSC es una sociedad extranjera —generalmente una filial al 100 % de una empresa estadounidense— que opta por someterse al régimen de las FSC previsto por la sección 921-927 del Internal Revenue Code de 1986 (en lo sucesivo, «IRC 1986»). La parte de la renta de las FSC procedente de la exportación de bienes producidos en Estados Unidos está exonerada de impuestos, aunque normalmente sea imponible en virtud de la legislación fiscal estadounidense. En concreto, en virtud de la sección 882(a) del IRC 1986, dicha renta sería imponible como ingresos de una empresa extranjera efectivamente vinculada a una actividad ejercida en Estados Unidos («income of a foreign corporation effectively connected with a trade or business carried out in the US»). No obstante, en virtud del mencionado régimen de las FSC, esta renta no es imponible en Estados Unidos porque se considera que no está *efectivamente vinculada* a una actividad realizada allí. Dicho régimen modifica también las reglas normales de precio de transferencia previstas en la sección 4 del IRC 1986 asignando artificialmente una parte significativa de los ingresos de una sociedad matriz estadounidense que trata con su FSC a esta última. El resultado es que tanto la FSC como su sociedad matriz estadounidense quedan exoneradas del impuesto estadounidense de sociedades al cual normalmente están sujetas las sociedades que ejercen una actividad («trade or business») en Estados Unidos.

- (8) Para completar la descripción de las disposiciones pertinentes del régimen estadounidense de las FSC, es necesario indicar además que una empresa estadounidense que tenga acciones de una FSC puede deducir un 100 % de los dividendos procedentes de una de estas sociedades («dividends-received deduction»), en vez de beneficiarse del crédito tributario normalmente aplicable en virtud de la legislación estadounidense («indirect foreign-tax-credit»). Así pues, una empresa estadounidense accionista de una FSC no paga ningún impuesto estadounidense sobre la parte exonerada de los ingresos extranjeros, mientras que a la parte no exonerada sólo se le aplica un impuesto (en la FSC o en el accionista), en vez de dos en virtud de la normativa general estadounidense ⁽⁵⁾.

⁽⁵⁾ Además, en virtud del régimen estadounidense de las FSC, la parte de los ingresos de una actividad extranjera («foreign trade income») de una FSC queda excluida de la renta de la sociedad estadounidense que controla esta FSC, mientras que estos ingresos se consideran de forma diferente como renta imponible en virtud de la subparte F del IRC 1986. Concretamente, en virtud de la sección 954(d)(e) del IRC 1986, los ingresos mencionados se considerarían normalmente como ingresos en forma de presunto dividendo de la empresa que ejerce el control y estarían sujetos a imposición como ingresos extranjeros («foreign base company income») de una empresa extranjera controlada (CFC).

- (9) Dado que en el régimen de las FSC en Estados Unidos la renta exonerada era sólo la de una actividad extranjera («foreign trade income») asociada a la exportación de productos estadounidenses, al final de 1999, un «panel» de la OMC consideró que constituía una subvención «ilegal» a la importación que infringía fundamentalmente el artículo 3 del ASCM. En febrero de 2000, el «appellate body» de la OMC emitió un dictamen definitivo según el cual su legislación sobre las FSC violaba las obligaciones de Estados Unidos en el marco de la OMC. Bajo el efecto de las presiones internacionales y para respetar su obligación de aplicar la decisión de la OMC, el Congreso de Estados Unidos derogó el régimen de las FSC el 30 de septiembre de 2000 ⁽⁶⁾.

- (10) Tras derogación de la legislación sobre las FSC, desde el 30 de septiembre de 2000, ninguna empresa puede reivindicar el estatuto de FSC. Para las FSC existentes en dicha fecha, el régimen de las FSC sigue aplicándose solamente a las operaciones efectuadas antes de 2002 en el marco normal de la actividad de la empresa. No obstante, las FSC existentes seguirán pudiendo aspirar a beneficiarse del régimen para las operaciones que prosigan tras el 1 de enero de 2002 en ejecución de contratos vinculantes celebrados entre estas FSC y terceros independientes, en vigor a 30 de septiembre de 2000 y todavía en curso. Por lo tanto, sólo después de que se hayan cumplido estos contratos dejará definitivamente de aplicarse el régimen de las FSC.

Régimen belga de las FSC

- (11) Según el régimen estadounidense de las FSC, éstas deben organizarse o tener sus oficinas en un país extranjero que haya celebrado con Estados Unidos un acuerdo fiscal de intercambio de información, como existe con Bélgica ⁽⁷⁾, donde las FSC deben llevar un juego de libros de contabilidad permanentes. Siempre según la legislación estadounidense, se exonera una parte de la renta extranjera de la FSC o su sociedad matriz estadounidense sólo si algunos procesos económicos tienen lugar fuera de Estados Unidos. Con el fin de dar un marco legal a las actividades de las FSC en Bélgica, en diciembre de 1984, el año anterior a la entrada en vigor del régimen estadounidense de las FSC, la administración fiscal belga emitió una circular que fue seguida por la administración fiscal, relativa a un régimen de *ruling*

⁽⁶⁾ US Pub. L. N. 106-519 (2000). El régimen que sustituyó al de las FSC, el Extraterritorial Income Act, se declaró más tarde incompatible con las normas de la OMC por el «panel» y el «appellate body» de la OMC.

⁽⁷⁾ Véase, en particular, el artículo 26 del Convenio en materia de impuesto sobre la renta entre Estados Unidos y Bélgica, firmado en Bruselas el 9 de julio de 1970, por lo que se refiere a las disposiciones relativas al intercambio de información.

especial para las actividades de las FSC en Bélgica (denominado en lo sucesivo «el régimen»).

- (12) Según el Derecho interno y convencional belga ⁽⁸⁾, una filial belga está sujeta a impuestos en Bélgica sobre su renta mundial, y un establecimiento permanente belga de una empresa extranjera solamente sobre su renta adquirida en Bélgica. No obstante lo dispuesto en la norma mencionada, el resultado imponible de una FSC belga o de un establecimiento permanente belga de una FSC se determina según un método especial denominado de «cost-plus» (precio de reventa incrementado), que consiste en aplicar un porcentaje de margen de beneficio del 8 % a algunos costes de esta FSC o este establecimiento. En concreto, una FSC belga o un establecimiento permanente belga de una FSC o de su sociedad matriz estadounidense puede presentar una solicitud de *ruling* individual ante la administración fiscal belga para que los beneficios imponibles de esta entidad belga se determinen según este método particular de «cost-plus». Este método indirecto para determinar los beneficios imponibles respecto a las transacciones efectuadas entre algunas entidades imponibles y las entidades asociadas del mismo grupo tiene por objeto calcular el importe correcto de los beneficios que deben asignarse a estas entidades aplicando el principio de plena competencia («arm's length standard»). Este principio constituye una norma internacional que los países de la OCDE han acordado utilizar para determinar los beneficios imponibles de empresas asociadas en sus relaciones de negocios.
- (13) Numerosas disposiciones de la legislación fiscal belga relativas a las transacciones potencialmente abusivas siguen el principio de plena competencia. Los Convenios fiscales bilaterales celebrados por Bélgica con países extranjeros siguen también los principios del artículo 9 del modelo de convenio de la OCDE relativo a la renta y el capital por lo que se refiere al derecho de la administración fiscal a proceder a un ajuste de la asignación de los beneficios, cuando las transacciones efectuadas entre las empresas asociadas lo han sido en condiciones que difieren de las que se habrían convenido entre empresas independientes. Una breve descripción del principio de plena competencia es, por lo tanto, indispensable para comprender el funcionamiento del sistema de *ruling* aplicable a las FSC en Bélgica.
- (14) Cuando se efectúan transacciones internacionales entre empresas asociadas, los países miembros de la OCDE han acordado que, a efectos del impuesto de sociedades, los beneficios de estas empresas pueden ajustarse de acuerdo con el principio de plena competencia tal como se enuncia en el artículo 9 del modelo de convenio fiscal de la OCDE. El método de «cost-plus» es uno de los métodos de cálculo de los precios de transferencia recomendados por la OCDE para determinar indirectamente el precio de plena competencia de una transacción internacional entre empresas asociadas dentro del mismo grupo, en algunas condiciones. Cuando empresas asociadas tratan entre sí, sus relaciones comerciales pueden verse afectadas por el hecho de que estas empresas pueden intentar manipular la determinación de sus beneficios por razones fiscales. Por otra parte, las administraciones fiscales de los distintos países que ejercen su derecho de imposición pueden no autorizar la deducción de determinados costes a efectos del impuesto de sociedades o pueden ajustar los beneficios procedentes de estas transacciones internacionales entre sociedades asociadas, creando así casos de doble imposición.
- (15) A diferencia de los otros métodos recomendados para fijar los precios de transferencia, que determinan directamente el precio de plena competencia por referencia a los precios utilizados en transacciones comparables entre empresas independientes (transacciones no controladas), el método de «cost-plus» determina el precio de plena competencia en una transacción entre dos empresas asociadas (transacción controlada) por referencia a los costes del proveedor de los productos o el prestador de servicios; en el método «cost-plus», estos costes se incrementan con un margen calculado por referencia al margen de beneficios habitual de los proveedores o prestadores de servicios en transacciones no controladas similares. Esta determinación indirecta de los beneficios se efectúa a la luz de las funciones ejercidas por este proveedor o prestador de servicios, teniendo en cuenta los activos utilizados, los riesgos asumidos y las condiciones del mercado. El resultado obtenido tras sumar este margen a los costes se considera como el precio de plena competencia de la transacción controlada original.
- (16) En su informe de 1995 sobre los principios aplicables en materia de precios de transferencia para las empresas multinacionales y la administración fiscal (en lo sucesivo, «informe de la OCDE de 1995»), la OCDE recomienda el método de los precios de transferencia de «cost-plus» como método alternativo para determinar la base imponible para las transacciones entre sociedades vinculadas. Este método conviene especialmente para los proveedores de productos semielaborados, cuando las partes vinculadas que participan en las transacciones han celebrado acuerdos de instalaciones comunes o acuerdos de compra y suministro a largo plazo, y cuando las transacciones controladas consisten en el suministro de servicios.
- (17) El régimen fiscal aplicable a las actividades de las FSC en Bélgica es un régimen especial aplicable a las sucursales y a las filiales de las FSC que difiere del régimen fiscal general aplicable a las demás filiales o sucursales belgas de sociedades extranjeras. En principio, las filiales o sucursales belgas determinan sus beneficios imponibles sobre la base de los principios contables generales corregidos por las normas fiscales belgas. Estas normas se

⁽⁸⁾ Véase, en particular, los artículos 5 y 7 del Convenio en materia de impuesto sobre la renta entre Estados Unidos y Bélgica, antes citado, titulados respectivamente «Establecimientos estables» y «Beneficios de las empresas».

aplican también a las transacciones internacionales intragrupalas efectuadas entre una filial o una sucursal belga y una entidad asociada del mismo grupo. No obstante, la Ley belga sobre el impuesto de sociedades contiene disposiciones especiales antifraude que se refieren a algunos aspectos específicos de los precios de transferencia. En virtud de la más importante de estas disposiciones, el artículo 26 del código de impuestos sobre las rentas de 1992 (en lo sucesivo, «CIR 1992»), todas las «ventajas anormales y benévolas» concedidas por una empresa belga en el marco de una transacción controlada se suman a la renta imponible de esta entidad belga si el beneficiario es una sociedad extranjera que disfruta de un estatuto fiscal favorable en su país de residencia. El derecho fiscal belga incluye también disposiciones antifraude relativas a los cánones, los intereses sobre los préstamos y las rentas procedente de entregas de bienes en el extranjero. En virtud de estas disposiciones, el contribuyente debe demostrar que estas transacciones controladas se efectuaron de buena fe para evitar que la administración fiscal ajustara los precios sobre la base del principio de plena competencia. Por último, pueden obtenerse *rulings* sobre la cuestión de saber si se efectúan determinadas transacciones controladas de acuerdo con el principio de plena competencia o si un pago constituye una ventaja anormal o benévola.

(18) Las normas según las cuales una FSC puede obtener de la administración fiscal belga un *ruling* individual sobre la determinación de los beneficios imponibles según el método del «cost-plus» difieren si estos beneficios se han realizado en Bélgica por medio de una sociedad independiente residente en Bélgica (una FSC o una filial de una sociedad estadounidense) o por medio de un establecimiento permanente belga de una FSC o de una sociedad estadounidense. Si los beneficios se atribuyen a un establecimiento permanente belga (en lo sucesivo, «FSC-sucursal»), la base de imposición del impuesto de sociedades se determina según el método «cost-plus» que consiste en aplicar un tipo de margen de beneficios a los costes en que ha incurrido la sucursal. Estos costes no incluyen, sin embargo, los costes directos relativos a la publicidad, la promoción de las ventas, el transporte de las mercancías y los riesgos de crédito, ni los impuestos sobre la renta pagados por la FSC-sucursal. Además, el porcentaje de margen de beneficios aplicado al total de los costes así calculado es un porcentaje fijo del 8 %. Aplicando este porcentaje del 8 % a esta base imponible, se obtiene el beneficio imponible que está sujeto al tipo normal del impuesto belga de sociedades.

(19) Si los beneficios son atribuibles a una sociedad independiente establecida en Bélgica (en lo sucesivo, «FSC-filial»), su resultado imponible se determina en principio sobre la base del beneficio contable ajustado con finales fiscales de conformidad con el régimen fiscal belga de Derecho común. No obstante, cuando el beneficio así deter-

minado representa al menos un 8 % de los gastos admisibles en que ha incurrido la FSC-filial, la administración fiscal belga considera que las operaciones entre ésta y sus empresas asociadas se han realizado en condiciones de plena competencia y renuncia a su derecho a ajustar el valor de estas transacciones controladas. De nuevo, el resultado imponible así obtenido se somete al tipo normal del impuesto belga de sociedades.

(20) El régimen especial concedido por la administración fiscal belga es válido por tres años y renovable tácitamente. Las partes pueden denunciarlo seis meses antes de que finalice el período de tres años.

(21) Las autoridades belgas indican que el fundamento jurídico del sistema de *ruling* es el punto 3 del apartado 1 del artículo 182 del Real Decreto por el que se ejecuta el apartado 2 del artículo 342 del CIR 1992. Estas disposiciones fijan el importe imponible mínimo de las sociedades comerciales extranjeras que operan en Bélgica. Además, una FSC establecida en Bélgica cuyos beneficios se determinan según las normas del Derecho común no será objeto de reclamación por parte de las autoridades fiscales sobre la base de la presunción antiabusos de ventajas anormales y benévolas prevista en el artículo 26 del CIR 1992 si sus beneficios representan al menos un 8 % de los costes atribuibles al FSC.

III. MOTIVOS PARA INICIAR EL PROCEDIMIENTO

(22) En su decisión de incoar el procedimiento formal de examen, la Comisión consideró que el régimen de las FSC satisfacía acumulativamente los cuatro criterios mencionados en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE, a saber, que otorgaba una ventaja cuyo resultado era reducir los ingresos fiscales de Bélgica, que afectaba a la competencia y a los intercambios y que tenía carácter selectivo. En particular, la Comisión consideró con carácter preliminar que el régimen daba ventajas a los beneficiarios dado que:

— la exclusión de algunos costes de los costes contabilizados para aplicar el método de «cost-plus», y

— la aplicación de un margen de beneficio fijo del 8 %

podían dar lugar a que para las FSC-sucursales y las FSC-filiales se determinara una renta imponible reducida artificialmente a un nivel inferior al que hubiera tenido si se hubiera calculado según la norma para fijar los precios de transferencia normalmente aplicada a las transacciones controladas en Bélgica, sin que esta dife-

rencia se justifique por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal belga.

- (23) La Comisión consideró también que ninguna de las excepciones a la prohibición general de las ayudas prevista en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE era de aplicación, por lo que la medida era incompatible con el mercado común.

IV. COMENTARIOS DE BÉLGICA

Observaciones preliminares

- (24) En respuesta a la valoración presentada por la Comisión en su carta de incoación del procedimiento, las autoridades belgas formularon algunas observaciones preliminares argumentando que el régimen fiscal belga descrito para las FSC-filiales se había quedado en un nivel ampliamente teórico. Según ellas, las FSC establecidas en Bélgica eran en la gran mayoría de los casos establecimientos permanentes de FSC a los cuales se aplicaban las mismas normas que a los demás establecimientos permanentes de sociedades extranjeras establecidas en Bélgica.
- (25) Además, Bélgica considera que el 10 de junio de 1985, en una respuesta a una cuestión parlamentaria relativa a la necesidad de armonizar los regímenes fiscales de los Estados miembros sobre las FSC, la Comisión había dado implícitamente el régimen como compatible con el mercado común⁽⁹⁾. Esta medida, pues, habría debido considerarse como ayuda existente, en el sentido de la definición de la letra b) del artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE⁽¹⁰⁾. Por lo tanto, la Comisión habría cometido un error de procedimiento al proceder contra Bélgica por falta de notificación previa a la Comisión del régimen fiscal aplicable a las actividades de las FSC en Bélgica.

Ausencia de ventajas

- (26) Por lo que se refiere a las supuestas ventajas en favor de las FSC-sucursales, Bélgica mantiene que el régimen que se les aplica es idéntico al régimen fiscal de legislación común aplicable a las empresas extranjeras que operan en Bélgica. Según Bélgica, la letra e) del punto 3 del apartado 1 del artículo 182 del Real Decreto por el que se ejecuta el CIR 1992 reafirmó una presunción administrativa introducida originalmente en 1964 relativa al mínimo imponible a los establecimientos permanentes

de las sociedades extranjeras que ejercían una actividad comercial en Bélgica. En virtud de este régimen, el mínimo imponible es del 8 % de los costes elegibles de estos establecimientos. Para Bélgica, fijar previamente un margen mínimo del 8 % tiene por objeto ahorrar a la administración fiscal la obligación de determinar individualmente el beneficio de plena competencia que debe aplicarse a las transacciones controladas entre un establecimiento permanente y su sede extranjera o de otras sociedades asociadas del grupo.

Ausencia de ingresos fiscales para el Estado

- (27) Bélgica considera que, desde su introducción, el régimen especial aplicable a las FSC ha aportado ingresos adicionales al Estado belga relativos a determinadas partidas de ingresos que, de otro modo, habrían escapado a la imposición en Bélgica. Por lo tanto, el régimen en cuestión no habría supuesto ninguna reducción de los ingresos fiscales del Estado belga.

Ausencia de efecto negativo sobre la competencia y los intercambios entre Estados miembros

- (28) Bélgica observa en primer lugar que la Comisión no identificó la incidencia negativa alegada de régimen en cuestión sobre los intercambios intracomunitarios y sobre la competencia, en lo que se refiere a las actividades efectivamente ejercidas por las FSC de conformidad con el régimen estadounidense de las FSC. Según Bélgica, la Comisión mantendría la confusión entre una competencia fiscal internacional legítima y medidas nacionales ilegítimas a favor de empresas multinacionales. De manera más general, la Comisión no habría tenido en cuenta los efectos de los regímenes fiscales no armonizados en vigor en distintos Estados miembros sobre la competencia entre las multinacionales con sede en éstos.
- (29) Además, Bélgica afirma que la Comisión no demostró cómo el margen fijo del 8 % aplicado en el marco del método de «cost-plus» y la exclusión de algunos costes del cálculo de los beneficios imponibles en Bélgica según este método podía haber supuesto una reducción de la base imponible respecto a la que resultaría de la aplicación del método habitual de los precios de transferencia generalmente aplicado a las transacciones controladas.
- (30) Bélgica afirma también que el objetivo del régimen, tanto belga como estadounidense, de las FSC consiste en conceder ventajas a las sociedades exportadoras estadounidenses. Así pues, este régimen no podría afectar a la

⁽⁹⁾ Véase la respuesta de 10 de junio de 1985 del Sr. de Clerq en nombre de la Comisión a la pregunta escrita n° 1664/84 de la Sra. Van Hemeldonck (DO C 197 de 5.8.1985, p. 6).

⁽¹⁰⁾ DO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

competencia y los intercambios «entre Estados miembros, sino solamente entre los Estados Unidos y la Comunidad». Por esta razón, según Bélgica y como ya se ha mencionado anteriormente, la Comisión habría excluido explícitamente en el pasado todo efecto contrario a la competencia del régimen en cuestión sobre el comercio y la competencia intracomunitarios.

Ausencia de selectividad

- (31) Finalmente, Bélgica considera que el régimen en cuestión no es selectivo, dado que su fundamento jurídico especial consistente en una circular de 1984 ya no tuvo razón de ser cuando en 2000 el Congreso de Estados Unidos derogó el régimen de las FSC.
- (32) Aunque el régimen todavía pueda aplicarse a un número muy reducido de casos relativos a algunos *rulings* antiguos, el único fundamento jurídico para conceder estos *rulings* era la letra e) del punto 3 del apartado 1 del artículo 182 del Real Decreto por el que se ejecuta el CIR 1992. Se trata del régimen fiscal de Derecho común al cual se someten todos los establecimientos permanentes belgas de sociedades extranjeras y, por lo tanto, el régimen no sería selectivo.
- (33) Además, siempre según Bélgica, la utilización de un método especial para determinar la base imponible de las FSC-sucursales se justifica por la imposibilidad de determinar el beneficio imponible de un establecimiento permanente por el método analítico a causa de la ausencia de contabilidad apropiada en estos establecimientos.
- (34) Por último, y también según Bélgica, la exclusión de algunos costes (relativos a las actividades de publicidad, promoción de las ventas, transporte de mercancías y asunción de los riesgos de crédito) del cálculo del «cost-plus» para las FSC-sucursales se justifican estas sucursales. En efecto, estas actividades corresponden a transacciones comerciales cuya ventaja económica puede asignarse a las entidades extranjeras asociadas con las que tratan las FSC-sucursales. Dado que esta ventaja es atribuible a la otra parte de la transacción, los beneficios que resultan no deberían ser imposables para la FSC-sucursal, en virtud del principio de plena competencia. A este respecto, Bélgica mantiene que el régimen fiscal aplicado a las actividades belgas de las FSC-sucursales no son diferentes del régimen fiscal normal aplicable a las demás operaciones transfronterizas controladas.

Conclusiones

- (35) El Gobierno belga considera que, incluso si el régimen fiscal de *ruling* debiera considerarse como una ayuda estatal, que no lo es, la Comisión, en cualquier caso, no podría reclamar el reembolso de las ventajas que hubieran podido obtener los beneficiarios en virtud del principio de la confianza legítima. Además, sería imposible calcular y reclamar el reembolso de las ventajas de las que se habrían beneficiado los contribuyentes no residentes, que escapan a los órganos jurisdiccionales belgas. Por lo tanto, procedería renunciar a la recuperación de la presunta ayuda.

V. VALORACIÓN DE LA MEDIDA

- (36) En su carta de incoación del procedimiento formal, la Comisión indicó que, en el caso de las FSC-filiales, la ventaja ofrecida por el régimen procede de la forma en que se calcula el tipo de margen aplicado a los costes admisibles. Estos costes admisibles, efectivamente, sólo tienen en cuenta una parte limitada de las transacciones realizadas por las FSC-filiales. Además, el margen calculado sobre la base de un tipo del 8 % parece sensiblemente inferior a la generada de ordinario por las actividades ejercidas por las FSC.
- (37) Tras haber examinado las observaciones presentadas por las autoridades belgas, la Comisión mantiene su punto de vista, expresado en su carta de 12 de abril de 2002, de incoación del procedimiento formal ⁽¹¹⁾, según la cual el régimen examinado constituye una ayuda estatal de funcionamiento según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE.

Observaciones preliminares

- (38) La Comisión rechaza las observaciones de Bélgica según las cuales el régimen fiscal aplicable a las actividades de las FSC en Bélgica apenas revestía importancia en la práctica, dado que no había FSC-filiales en Bélgica y que las FSC-sucursales estaban sujetas al mismo tratamiento fiscal que los demás establecimientos permanentes de sociedades extranjeras en Bélgica. Estas observaciones suscitan las siguientes observaciones de la Comisión.
- (39) Aparte del hecho de que estuvieran reguladas por bases jurídicas diferentes, las FSC-filiales y las FSC-sucursales se trataban de manera muy similar a efectos del impuesto de sociedades, y, por otra parte, el hecho de que no existieran FSC-filiales en Bélgica no permite sacar ninguna conclusión en cuanto a la naturaleza del régimen. En efecto, éste podía otorgar ventajas sólo a las

⁽¹¹⁾ Véase la nota 1.

FSC-sucursales y constituir como tal una ayuda incompatible.

- (40) La Comisión rechaza la observación de las autoridades belgas según la cual la Comisión habría autorizado implícitamente el régimen fiscal aplicable a las actividades de las FSC en Bélgica. Considera que el argumento según el cual, al responder en 1985 a la cuestión parlamentaria anteriormente citada, la Comisión habría tomado indirectamente nota de la existencia del régimen belga, no tiene ninguna incidencia sobre la calificación de la medida. Señala que, según la jurisprudencia reiterada, la respuesta a la cuestión de si una ayuda es ilegal o existente no puede depender de una valoración subjetiva de la Comisión ⁽¹²⁾.
- (41) El régimen se introdujo en 1984 y entró en vigor en 1985 sin haber sido notificado previamente a la Comisión y, por lo tanto, la medida se aplicó de forma ilegal. En consecuencia, el régimen puede constituir una ayuda ilegal si cumple acumulativamente las cuatro condiciones que se señalan a continuación.

Ventajas

- (42) En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Según el apartado 9 de la Comunicación de la Comisión ⁽¹³⁾, tal ventaja puede obtenerse por una reducción de la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante una reducción de la base imponible.
- (43) La Comisión confirma su valoración según la cual, al separarse sustancialmente del método de determinación de los beneficios utilizado para los contribuyentes comparables que efectúan operaciones transfronterizas similares, la medida representa para las FSC-sucursales y las FSC-filiales una ventaja que consiste en una reducción de sus beneficios imponibles como se precisa a continuación.
- (44) En el momento en que estableció su régimen de las FSC, Estados Unidos consideró que la exención de su impuesto de sociedades obtendría la luz verde del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio), siempre que las actividades económicas que generarán la renta exonerada tuvieran lugar fuera de Estados Unidos. Por consiguiente, la legislación estadounidense exigía a las FSC que ejercieran actividades económicas esenciales como sociedades extranjeras independientes.

No obstante, el «panel» de la OMC consideró que el régimen de las FSC constituía una subvención porque resultaba en la renuncia a ingresos fiscales en comparación con el régimen fiscal general de Estados Unidos aplicable a la renta de las filiales extranjeras. Además, este grupo concluyó que el GATT debía prohibir esta subvención porque estaba vinculada a las exportaciones, ya que solamente las rentas de una actividad extranjera procedente de bienes de exportación «export property» ⁽¹⁴⁾ permitían que se pudiera pretender beneficiarse de la medida.

- (45) La Comisión observa que, en el marco del régimen estadounidense de las FSC, las ventajas fiscales concedidas a las FSC se refieren específicamente al «exempt foreign trade income» de estas empresas. Por «exempt foreign trade income» se entiende la parte del ingreso bruto de la actividad extranjera de una FSC calculada de acuerdo con una de las «administrative pricing rules» (normas administrativas especiales para calcular los precios de transferencia) ⁽¹⁵⁾. Este «exempt foreign trade income» incluye:

- la venta o el alquiler de bienes comprados por una FSC a una persona situada bajo el mismo control que esta FSC (normalmente la sociedad estadounidense que la controla),
- los servicios de agencia vinculados a estas ventas o alquiler de bienes, y
- los demás servicios vinculados a estas operaciones de venta y alquiler.

- (46) Refiriéndose al régimen estadounidense de las FSC, la Comisión observa que las actividades de una FSC o de

⁽¹⁴⁾ En el sentido del régimen estadounidense de las FSC, por «bienes de exportación» se entienden los bienes que: 1) se fabrican, producen, cultivan o extraen en Estados Unidos por una persona distinta de la FSC, 2) conservados principalmente para la venta o el alquiler en el marco de la actividad normal de una FSC y 3) vendidos o alquilados para consumo, utilización o disposición directa fuera de Estados Unidos [sección 927(a)(l) del IRC 1986]. Además, no más del 50 % del valor del bien exportado no puede atribuirse a materiales o componentes importados en Estados Unidos [sección 927(a)(1)(C) del IRC 1986 y Reg. Section 1.927 (a)-1T(e)].

⁽¹⁵⁾ Según la legislación estadounidense sobre las FSC, la renta de las FSC procedente de las transacciones controladas de venta, alquiler y servicios se calcula sobre la base de uno de los tres regímenes siguientes de fijación de precios interempresariales, a saber: a) «the combined taxable income method»; b) «the gross receipt method»; c) «the arm's length pricing rule». El método que consigue el ingreso imponible más elevado para la FSC es el que se usa. La exención del impuesto estadounidense se realiza considerando esta «renta eximida de origen extranjero» como una renta de origen extranjero que *no está efectivamente vinculada* al ejercicio de una actividad en Estados Unidos.

⁽¹²⁾ Véase la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-295/97, Piaggio, Rec. 1999, p. I-3735.

⁽¹³⁾ Véase la nota 3.

su sucursal belga corresponden a la venta o al alquiler de bienes originarios de Estados Unidos y comprados a una sociedad asociada del mismo grupo y al suministro de todos los servicios vinculados a estas operaciones de venta y alquiler.

(47) En el régimen en cuestión, se aplica un porcentaje de margen fijo del 8 % solamente a los costes directos admisibles en los que ha incurrido la FSC-sucursal o filial para obtener el importe del resultado imponible. En este régimen, estos costes no incluyen los costes directos relativos a la publicidad, la promoción de las ventas, el transporte de mercancías y los riesgos de crédito, dado que, según Bélgica, estos gastos se imputan directamente a las entidades controladas extranjeras con las cuales trata la FSC-sucursal o filial.

(48) La Comisión tiene en cuenta, en primer lugar, que el porcentaje de margen fijo del 8 % puede subestimar el nivel de rentabilidad atribuible al FSC-sucursal o filial con relación al margen que se habría adquirido en una operación comparable por la misma empresa o por otra empresa con un socio no controlado. Según las orientaciones contenidas en el informe de la OCDE sobre el método de «cost-plus», se añade un margen apropiado a los costes directos e indirectos en que incurre un proveedor de bienes o servicios en una operación controlada para obtener un beneficio apropiado a la luz de las funciones ejercidas y teniendo en cuenta los activos utilizados, riesgos asumidos y condiciones del mercado. La Comisión concluye que al fijar el porcentaje del margen en un 8 % el régimen no tiene en cuenta todos los factores posibles para llegar a determinar convenientemente el beneficio y que puede, pues, subestimar en algunos casos los beneficios imponibles de una FSC-sucursal o filial.

(49) En segundo lugar, la Comisión constata que la exención estadounidense por una parte de la renta de la FSC procedente de una actividad extranjera se supedita a la condición de que «el proceso económico relativo a estas transacciones tenga lugar fuera de Estados Unidos». En virtud de la sección 924(b)(1)(B) del IRC 1986, sólo se cumple esta condición si la FSC participa en las solicitudes o negociaciones que conducen a la venta del bien exportación o a la conclusión del contrato de venta, y si el 50 % como mínimo de los costes directos de la FSC relativos a estas transacciones se generan fuera de Estados Unidos. En virtud de la sección 924(e) del IRC 1986, los costes directos incluyen los costes relativos: 1) a la publicidad y a la promoción de las ventas, 2) al tratamiento de los pedidos de la clientela y a la organización del suministro, 3) al transporte de las mercancías, 4) a la facturación y al cobro y 5) a la asunción de los riesgos de crédito. La Comisión considera que estas actividades pueden generar importantes flujos de rentas para el pro-

veedor. La exclusión de estas actividades del método de cálculo «cost-plus» implica una reducción artificial del resultado imponible. Más concretamente, la Comisión destaca la semejanza entre las actividades que se asignan expresamente a una FSC sobre la base de los costes incurridos en virtud de la sección 924(e) del IRC 1986 y los costes que se excluyen expresamente del cálculo del resultado de las FSC-sucursales y filiales en el régimen belga. La Comisión concluye que, al no tener en cuenta los costes previamente mencionados, el régimen tiene como efecto exonerar la mayor parte de las rentas atribuibles a las FSC-sucursales y filiales belgas.

(50) La Comisión confirma, pues, su valoración según la cual el régimen otorga a las FSC-sucursales y filiales una ventaja en forma de una reducción del resultado imponible a efectos del impuesto belga de sociedades.

Recursos de Estado

(51) En segundo lugar, la ventaja debe concederse por el Estado o mediante recursos del Estado. La concesión de una reducción de los beneficios imponibles, como la que se concede a las sociedades en virtud del método de «cost-plus» combinada con un porcentaje fijo del 8 % aplicado a algunos costes admisibles, puede traducirse en una reducción de impuesto para los beneficiarios y, por lo tanto, en una pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro belga.

(52) La Comisión no puede aceptar el argumento de las autoridades belgas según el cual el régimen habría provocado un aumento de los ingresos fiscales tras el establecimiento de FSC-sucursales o filiales en Bélgica. En su análisis, la Comisión hace referencia exclusivamente a los ingresos fiscales que el Tesoro belga habrían ingresado si las FSC-sucursales y filiales hubieran estado sujetas a impuestos según el régimen fiscal belga de Derecho común. En comparación con el impuesto normalmente cobrado por las actividades belgas de las sucursales y filiales de empresas extranjeras, el impuesto de las FSC que operan en Bélgica se ve en realidad reducido por la aplicación del régimen en cuestión. Según el apartado 10 de la Comunicación de la Comisión, ello equivale a un consumo de recursos del Estado en forma de gastos fiscales.

Efectos sobre la competencia y los intercambios

(53) En tercer lugar, la medida en cuestión debe afectar a la competencia y los intercambios entre Estados miembros. Bélgica criticó a la Comisión porque no había especifi-

cado en su carta de 12 de abril de 2002 ⁽¹⁶⁾ el efecto negativo que el régimen habría tenido sobre la competencia, habida cuenta del objetivo del régimen estadounidense de las FSC, que es obtener ventajas para las sociedades exportadoras estadounidenses.

(54) Tal como se explica en el apartado 11 de la Comunicación de la Comisión, la competencia se ve afectada cuando la posición de la empresa beneficiaria de la medida se refuerza en relación con la de sus competidores. Del análisis del funcionamiento del régimen estadounidense de las FSC expuesto se desprende claramente que la aplicación por Bélgica del método de «cost-plus» en el marco del régimen lleva a determinar un ingreso imponible reducido con relación a las demás transacciones controladas comparables en Bélgica. Todo indica también que una FSC-sucursal o filial puede ejercer una actividad en sectores como la publicidad, la promoción de las ventas, el transporte de las mercancías y los servicios de crédito, sectores todos que son objeto de una fuerte competencia intracomunitaria. La ventaja que el régimen de *ruling* aplicable a las actividades de las FSC estadounidenses en Bélgica da a sus beneficiarios en forma de una reducción de base imponible puede reforzar la posición de las FSC-sucursales y filiales así como la posición del grupo al cual pertenecen, en detrimento de sus competidores.

(55) Además, tal como se explica en el apartado 11 de la Comunicación de la Comisión, también se cumple el criterio previamente mencionado cuando una sociedad beneficiaria de la medida ejerce una actividad económica que es objeto de intercambios entre los Estados miembros. Las FSC-sucursales y filiales que se benefician de una reducción de su base imponible en el marco del régimen especial de *ruling* aplicable a las actividades de las FSC estadounidenses en Bélgica forman necesariamente parte de grupos internacionales que participan en los intercambios internacionales y, sobre todo, en el comercio comunitario. La Comisión concluye que, al conceder una ventaja a algunos miembros del grupo, el régimen refuerza la posición comercial del grupo al que pertenecen los beneficiarios respecto a los demás grupos que también pueden participar activamente en el comercio comunitario.

Selectividad

(56) Finalmente, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido que favorezca a «determinadas empresas o determinadas producciones». Las autoridades belgas mantienen que, dado que la circular por la que se establece el régimen caducó, el régimen de *ruling* aplicable a las FSC belgas no es diferente del régimen aplicable a

cualquier otra filial o sucursal belga de una sociedad extranjera, y que por lo tanto no es específico. Por lo tanto, el régimen de «cost-plus» combinado con un tipo de margen fijo del 8 % determinaría la renta imponible mínima procedente del ejercicio de la actividad comercial de una sociedad extranjera establecida en Bélgica [con arreglo a la letra e) del apartado 1 del artículo 182 del Real Decreto por el que se ejecuta el apartado 2 del artículo 342 del CIR 1992], independientemente del hecho de que estas actividades las ejerza una FSC-filial, una FSC-sucursal o cualquier otra filial o a sucursal de una sociedad extranjera. La exclusión de algunos costes directos, como los costes relativos a la publicidad, la promoción de las ventas, el transporte de mercancías y los riesgos de crédito de la base de cálculo según el método de «cost-plus» del resultado imponible de una FSC-filial o sucursal, estaría justificada por el hecho de que los costes relativos a estas actividades constituyen la renta de la sociedad asociada y que son como tales imponibles en la jurisdicción extranjera en la que se ha establecido esta sociedad asociada. Las actividades belgas de una FSC-sucursal o filial son de carácter puramente administrativo y accesorio, mientras que los costes relativos a la publicidad, la promoción de las ventas, el transporte de mercancías y los riesgos de crédito son atribuibles a las entidades extranjeras del grupo.

(57) Tras haber examinado atentamente los argumentos de Bélgica, la Comisión confirma su dictamen según el cual el régimen de *ruling* aplicable a las actividades belgas de las FSC constituye un régimen específico aplicable solamente a las FSC-sucursales y filiales por las razones siguientes.

(58) En virtud del régimen belga de Derecho común (apartado 1 del artículo 342 del CIR 1992), cuando el contribuyente sea incapaz de probar su renta imponible a la administración fiscal, ésta determinará esta renta efectuando una comparación con otros tres contribuyentes similares que tengan un capital invertido, un volumen de negocios, personal empleado y otros elementos pertinentes comparables. En este caso (contribuyentes incapaces de probar su renta imponible a la administración fiscal), se pueden promulgar normas específicas mediante un Real Decreto para determinar la renta imponible mínima de las empresas extranjeras que operan en Bélgica (apartado 2 del artículo 342 del CIR 1992). La letra e) del apartado 1 del artículo 182 del Real Decreto por el que se ejecuta el apartado 2 del artículo 342 del CIR 1992, fija la renta imponible mínima de las sociedades extranjeras que prestan servicios no sujetos a impuestos, por otra parte, en el 10 % de su volumen de negocios bruto procedente de estas prestaciones de servicios.

(59) La Comisión observa también que el régimen previsto en la letra e) del apartado 1 del artículo 182 del Real Decreto por el que se ejecuta el apartado 2 del artículo 342 del CIR 1992 no justifica el régimen fiscal especial

⁽¹⁶⁾ Véase la nota 1.

aplicable a las actividades de las FSC en Bélgica. Además, el cálculo global previsto por la letra e) del apartado 1 del artículo 182 del Real Decreto autoriza a fijar el mínimo imponible en un 10 % según el método del precio de reventa («resale minus method») contrariamente al porcentaje fijo del 8 % del método de «cost-plus».

- (60) Como se ha indicado antes, en virtud tanto del Derecho interno belga como de los convenios fiscales celebrados por Bélgica, la administración fiscal tiene el poder de ajustar los resultados contables de los contribuyentes belgas, se trate de una empresa aislada o de un establecimiento permanente de una sociedad extranjera, procedente de transacciones controladas con entidades imponibles extranjeras, cuando estos resultados no respetan el principio de plena competencia.
- (61) La Comisión reconoce que la incertidumbre ligada a la determinación del beneficio de plena competencia contribuyó al desarrollo de una práctica preliminar de *ruling* en Bélgica, con arreglo al apartado 1 del artículo 345 del CIR 1992, destinada a comprobar si determinadas transacciones controladas se realizaban según el principio de plena competencia. Esta práctica general de *ruling* es compatible con los principios del informe de 1995 de la OCDE, que autoriza el método de «cost-plus» para determinar indirectamente los beneficios a condición de que se aplique a la luz de las funciones asumidas por el contribuyente y tenga en cuenta los activos utilizados, los riesgos asumidos y las condiciones de mercado específicas.
- (62) La Comisión considera que, al fijar el resultado imponible en un importe calculado según el método de «cost-plus» combinado con un porcentaje fijo del 8 %, se obtiene un beneficio que no tiene en cuenta los factores comprobados en el marco de un análisis de plena competencia, como las funciones ejercidas por el contribuyente, los activos utilizados, los riesgos asumidos y las condiciones del mercado. Concluye que el régimen de las FSC operativo en Bélgica es un régimen fiscal específico, que se separa del régimen fiscal de Derecho común aplicable a cualquier otra filial o sucursal belga de una sociedad extranjera.

Justificación por la naturaleza o la economía general del sistema

- (63) Bélgica mantiene también que el régimen afecta a todas las sociedades extranjeras que operan en Bélgica que no estén en condiciones de determinar su resultado imponible de una manera analítica, y que esta característica justifica la aplicación de un método especial para calcular este resultado.

- (64) Sin embargo, la imposibilidad de determinar el beneficio de forma analítica no es una característica propia de las FSC-sucursales o filiales. La Comisión observa que, en virtud de la legislación estadounidense, una FSC debe organizarse o tener una oficina en un país extranjero que haya celebrado con Estados Unidos un acuerdo fiscal de intercambio de información, como el que existe con Bélgica⁽¹⁷⁾, donde la FSC debe llevar un juego de libros de contabilidad permanentes. Así pues, si para beneficiarse de los incentivos fiscales estadounidenses, las actividades de una FSC deben determinarse sobre la base de una contabilidad separada, esta misma contabilidad debería tenerse en cuenta para establecer ante la administración fiscal belga los beneficios de las FSC procedentes de las actividades ejercidas en Bélgica.

- (65) Por lo que se refiere a la exclusión por Bélgica de algunos costes directos, como los costes relativos a la publicidad, la promoción de las ventas, el transporte de mercancías y los riesgos de crédito de la base de cálculo «cost-plus» del beneficio imponible, la Comisión la considera injustificada. Como se indica más arriba, estos costes se refieren a las actividades comerciales que normalmente ejercen las FSC-sucursales y filiales para permitir que el FSC-grupo se beneficie de la exención parcial de la renta de las FSC del impuesto estadounidense.

- (66) Contrariamente a lo que indicó Bélgica, los beneficios procedente de estas actividades no están normalmente sometidos a imposición por los órganos jurisdiccionales extranjeros donde está establecido el socio comercial de la FSC belga. La Comisión observa que la exclusión de los costes previamente mencionados del cálculo del beneficio conduciría tanto a la no imposición de los beneficios correspondientes en Bélgica como en Estados Unidos, lo que está injustificado respecto a los principios del Derecho fiscal internacional enunciados en el apartado 1 del artículo 7 del modelo de convenio fiscal de la OCDE:

«Los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo son imponibles en este Estado, a menos que la empresa ejerza su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si una empresa ejerce su actividad de tal manera, los beneficios de la empresa son imponibles en el otro Estado pero solamente en la medida en que sean imputables a este establecimiento permanente.»

Además, la Comisión observa que los mismos principios se aplican en el Derecho interno belga que prevé que las sociedades residentes estén sujetas al impuesto belga sobre su renta mundial, mientras que las sociedades no residentes que operan en Bélgica están sometidas al impuesto sobre su renta de origen belga.

⁽¹⁷⁾ Véase la nota 7.

La Comisión concluye que por lo que se refiere a los beneficios de una FSC-filial el derecho a la imposición pertenecería al Estado de residencia de esta filial, a saber, Bélgica, mientras que en el caso de los beneficios de una FSC-sucursal, pertenecería al Estado de la sucursal, es decir, de nuevo Bélgica. Una atribución diferente de los derechos de imposición, como propone Bélgica, constituiría una excepción tanto respecto al Derecho fiscal belga como respecto a los convenios fiscales celebrados por Bélgica. Por lo tanto, la Comisión rechaza la justificación avanzada por Bélgica basada en el hecho de que no tendría derecho a someter a imposición las actividades belgas de las FSC, y confirma por lo tanto la especificidad del régimen en cuestión.

Compatibilidad

- (67) Las autoridades belgas no impugnaron la valoración formulada por la Comisión en su carta de 12 de abril de 2002 ⁽¹⁸⁾, según la cual ninguna de las derogaciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE, en virtud de las cuales una ayuda estatal puede considerarse compatible con el mercado común, es de aplicación en el presente caso. Por lo tanto, la Comisión confirma su valoración, que resume como sigue.
- (68) En la medida en que el régimen fiscal aplicable a las FSC establecidas en Bélgica constituye una ayuda estatal, según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado, procede examinar su posible compatibilidad a la luz de las derogaciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87.
- (69) Las derogaciones previstas en el apartado 2 del artículo 87 del Tratado, que se refieren a las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional y las ayudas concedidas a la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, no son de aplicación en el presente caso.
- (70) Las derogaciones previstas en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, que autorizan las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, tampoco son aplicables.
- (71) De la misma forma, el régimen no podría considerarse como destinado a fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner

remedio a una grave perturbación de la economía belga, de acuerdo con la letra b) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Tampoco tiene por objeto promover la cultura o la conservación del patrimonio como prevé la letra d) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

- (72) Por último, el régimen de las actividades belgas de las FSC debe examinarse a la luz de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Este artículo autoriza las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Las ventajas fiscales concedidas en el marco del régimen no están vinculadas a la realización de inversiones, a la creación de empleo o a proyectos específicos. Constituyen simplemente una reducción de las cargas que normalmente deberían soportar las sociedades afectadas en el marco de sus actividades, por lo que deben considerarse como ayudas estatales de funcionamiento, cuyos efectos se acaban en cuanto se detienen las ayudas. De acuerdo con la práctica constante de la Comisión, no puede considerarse que tales ayudas faciliten el desarrollo de determinadas actividades o determinadas regiones económicas.

Observaciones finales sobre la calificación de ayuda estatal

- (73) La Comisión confirma la valoración que formuló en su carta de 12 de abril de 2002 ⁽¹⁹⁾, según la cual el régimen previsto a favor de las actividades belgas de las FSC constituye una ayuda incompatible con el mercado común. Como se ha indicado más arriba, el régimen en cuestión entró en vigor en 1984 sin notificación previa a la Comisión, por lo que se le considera como ayuda estatal ilegal.

Confianza legítima

- (74) Cuando una ayuda estatal concedida ilegalmente se considera incompatible con el mercado común, debe recuperarse de su beneficiario. Tras la recuperación de esta ayuda, la posición competitiva que existía antes de su concesión debe restaurarse en la medida de lo posible. No obstante, el apartado 1 del artículo 14 del Reglamento (CE) n° 659/1999 dispone que «la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario». La jurisprudencia del Tribunal de Justicia y la práctica de toma de decisiones de la Comisión han establecido que,

⁽¹⁸⁾ Véase la nota 1.

⁽¹⁹⁾ Véase la nota 1.

cuando a consecuencia de las acciones de la Comisión el beneficiario de la ayuda puede legítimamente esperar que ésta se haya concedido de acuerdo con el Derecho comunitario, una orden de recuperación de la ayuda iría contra un principio general del Derecho comunitario.

- (75) En su sentencia en el asunto Van den Bergh y Jurgens ⁽²⁰⁾, el Tribunal estableció:

«De una jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia se desprende que la posibilidad de invocar el principio de protección de la legítima confianza está abierta a todo operador económico en relación con el cual una institución comunitaria ha generado esperanzas fundadas. Por otra parte, cuando un operador económico prudente y diligente está en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria que pueda afectar a sus intereses, no puede invocar el beneficio de dicho principio si dicha medida se adopta.».

- (76) Bélgica alegó la legítima confianza de los beneficiarios en un régimen fiscal existente desde 1984 y que la Comisión había considerado en 1985 que tenía un efecto mínimo sobre el empleo en la Comunidad y, en consecuencia, según Bélgica, sobre la competencia en general ⁽²¹⁾. En cualquier caso, Bélgica anunció que ya estaba dispuesta a suprimir el régimen en cuanto Estados Unidos se hubiera atendido definitivamente a las decisiones de la OMC y, en cualquier caso, a más tardar el 31 de diciembre de 2003.

- (77) De conformidad con el apartado 1 del artículo 14 del Reglamento (CE) n° 659/1999, la Comisión tiene en cuenta las circunstancias excepcionales que justifican que no se recuperen las ayudas concedidas ilegalmente a los beneficiarios de un régimen si esta recuperación es contraria a un principio general del Derecho comunitario, como que se respeta la legítima confianza. En el presente caso, la Comisión tiene en cuenta que el régimen de las actividades belgas de las FSC presenta grandes semejanzas con el régimen introducido en Bélgica por Real Decreto n° 187 de 30 de diciembre de 1982 relativo al trato fiscal de los centros de coordinación. Los dos regímenes se refieren a las actividades intragrupo y ambos utilizan el método de «cost-plus» para determinar la base imponible. En su Decisión de 2 de mayo de 1984, la Comisión consideró que este régimen no constituía una ayuda según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado (en la actualidad, apartado 1 del artículo 87). Aunque esta Decisión no se publicara, el hecho de que la Comisión no haya planteado objeciones contra el régimen de los centros belgas de coordinación se mencionó tanto en el 14° Informe sobre la competencia como en la respuesta a una pregunta parlamentaria ⁽²²⁾.

- (78) En este contexto, la Comisión tiene en cuenta que tomó su Decisión sobre el régimen de los centros belgas de coordinación antes de la entrada en vigor del régimen aplicable a las actividades belgas de las FSC. Por lo tanto, considera que los beneficiarios del régimen podían considerar legítimamente que en la época en que se beneficiaban del régimen éste no constituía una ayuda, lo que impide a la Comisión pedir la recuperación de la ayuda que pudiera haber sido concedida.

- (79) Por lo que se refiere al hecho de que Bélgica esté dispuesta a suprimir el régimen a más tardar el 31 de diciembre de 2003, la Comisión considera que el principio de la legítima confianza cubriría a las empresas autorizadas de conformidad con el régimen antes de la incoación del procedimiento formal de investigación en lo que respecta a toda ayuda eventual concedida hasta el cierre del ejercicio al cual finaliza dicho procedimiento.

VI. CONCLUSIONES

- (80) La Comisión constata que Bélgica ejecutó ilegalmente, infringiendo el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, el régimen fiscal de *ruling* aplicable a las actividades comerciales de las FSC tal como lo aplica la administración fiscal belga desde enero de 1985. Llega a la conclusión de que las desgravaciones de impuestos concedidas de conformidad con este régimen constituyen una ayuda estatal que no está cubierta por ninguna de las derogaciones a la prohibición de estas ayudas y que, por consiguiente, este régimen es incompatible con el mercado común.
- (81) La Comisión concluye también que las empresas autorizadas con arreglo a dicho régimen podían legítimamente considerar que en la época en que se beneficiaban de este régimen no constituía una ayuda. Por consiguiente, la Comisión no exige la recuperación de esta ayuda.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

El régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en forma de un régimen especial de *ruling* aplicable a las actividades comerciales de los US Foreign Sales Corporations en Bélgica es incompatible con el mercado común.

⁽²⁰⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-265/85, Van den Bergh y Jurgens BV contra Comisión, Rec. 1987, p. 1155, apartado 44.

⁽²¹⁾ Véase la nota 9.

⁽²²⁾ Pregunta escrita n° 1735/90 (DO C 63 de 11.3.1991).

Artículo 2

Bélgica deberá suprimir el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 con efecto a partir del primer ejercicio fiscal siguiente a la fecha de notificación de la presente Decisión.

Artículo 3

Bélgica informará a la Comisión, en el plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas para dar cumplimiento a la misma.

Artículo 4

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de Bélgica.

Hecho en Bruselas, el 24 de junio de 2003.

Por la Comisión

Mario MONTI

Miembro de la Comisión