

DÉCISION DE LA COMMISSION

du 24 juin 2003

concernant le régime d'aides mis à exécution par la Belgique sous la forme d'un régime fiscal de *ruling* applicable aux *US Foreign Sales Corporations*

[notifiée sous le numéro C(2003) 1868]

(Les textes en langues française et néerlandaise sont les seuls faisant foi.)

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

(2004/77/CE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 88, 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 auxdits articles ⁽¹⁾,

considérant ce qui suit:

(2) Dans ce contexte, la Commission a, par lettre du 23 mars 2001 (D/51238), invité les autorités belges à lui fournir des renseignements sur le régime fiscal de *ruling* applicable aux *US Foreign Sales Corporations* (dénommées ci-après le «FSC») en Belgique. La Belgique a répondu par lettre du 18 mai 2001 (A/34107).

(3) Par lettre du 12 avril 2002 (SG 2002 D/229352), la Commission a informé la Belgique de sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, du traité CE à l'encontre du régime fiscal belge de *ruling* applicable aux FSC. Par lettre du 27 mai 2002 (A/33959), la Belgique a présenté ses observations.

(4) La décision de la Commission d'ouvrir une procédure formelle d'examen et invitant les parties intéressées à présenter leurs observations a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ⁽⁴⁾. La Commission n'a reçu aucun commentaire.

I. PROCÉDURE

(1) En 1997, le Conseil «Économie et finances» Ecofin a adopté un code de conduite sur la fiscalité des entreprises ⁽²⁾, pour mettre fin aux pratiques dommageables en la matière. Il a ensuite institué un groupe chargé d'évaluer les mesures fiscales relevant de ce code. À la suite de l'engagement pris dans ce code, la Commission a publié en 1998 une communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises ⁽³⁾ (dénommée ci-après «la communication de la Commission»), dans laquelle elle a souligné sa détermination d'appliquer ces règles avec rigueur et dans le respect du principe de l'égalité de traitement. C'est dans ce cadre que la Commission a entamé l'examen ou le réexamen cas par cas des régimes fiscaux en vigueur dans les États membres sur la base des principes énoncés dans sa communication.

II. DESCRIPTION DE LA MESURE

Le régime américain des FSC

(5) Une brève description du régime américain des FSC est indispensable pour comprendre le fonctionnement du système de *ruling* applicable aux FSC en Belgique.

(6) Pour situer le problème, il y a lieu de signaler que l'Organisation mondiale du commerce (OMC) a considéré, dans un certain nombre de *rulings*, que la législation sur les FSC conférerait un avantage fiscal illicite aux sociétés exportatrices américaines. Plus précisément, elle a notamment estimé que cet avantage constituait une sub-

⁽¹⁾ JO C 30 du 8.2.2003, p. 21.

⁽²⁾ JO C 2 du 6.1.1998, p. 1.

⁽³⁾ JO C 384 du 10.12.1998, p. 3.

⁽⁴⁾ Voir note 1 de bas de page.

vention à l'exportation interdite par l'article 3 de l'accord sur les subventions et les mesures compensatoires (dénommé ci-après l'«ASCM»), et il a par conséquent, été supprimé du code des impôts américain.

- (7) Selon le régime américain, une FSC est une société étrangère — généralement une filiale à 100 % d'une société américaine — qui opte pour l'assujettissement au régime des FSC prévu par la section 921-927 de l'Internal Revenue Code de 1986 (dénommé ci-après l'«IRC 1986»). La portion des revenus des FSC provenant de l'exportation de biens produits aux États-Unis d'Amérique est exonérée de l'impôt même si elle est normalement imposable en vertu de la législation fiscale américaine. En particulier, en vertu de la Section 882 (a) de l'IRC 1986, ledit revenu serait imposable en tant que revenu d'une société étrangère effectivement lié à une activité exercée aux États-Unis («income of a foreign corporation effectively connected with a trade or business carried on in the US»). Toutefois, en vertu du régime américain des FSC, ce revenu n'est pas imposable aux États-Unis parce qu'il est réputé n'être pas effectivement lié à une activité américaine. Ledit régime modifie également les règles normales de prix de transfert prévues par la section 482 de l'IRC 1986 en attribuant artificiellement une part significative du revenu d'une société mère américaine traitant avec sa FSC à cette dernière. Le résultat est que tant la FSC que sa société mère américaine sont exonérées de l'impôt américain sur les sociétés auquel sont normalement soumises les sociétés qui exercent une activité («trade or business»)aux États-Unis.

- (8) Pour compléter la description des dispositions pertinentes du régime américain des FSC, il faut encore signaler qu'une société américaine détenant des actions d'une FSC est autorisée à déduire 100 % des dividendes provenant d'une FSC («dividends-received deduction»), au lieu de bénéficier de l'avoir fiscal normalement applicable en vertu de la législation américaine («indirect foreign-tax-credit»). Ainsi, une société américaine actionnaire d'une FSC ne paie aucun impôt américain sur la portion exonérée du revenu étranger, tandis que la portion non exonérée est imposée une seule fois (soit au niveau de la FSC, soit au niveau de l'actionnaire), au lieu de l'être deux fois en vertu de la réglementation générale américaine ⁽⁵⁾.

⁽⁵⁾ De plus, en vertu du régime américain des FSC, la portion de revenu d'une activité étrangère («foreign trade income») d'une FSC est exclue du revenu de la société américaine qui contrôle cette FSC, alors que ce revenu est autrement considéré comme revenu imposable en vertu de la Subpart F de l'IRC 1986. Plus particulièrement, en vertu de la section 954 (d)-(e) de l'IRC 1986, le revenu susmentionné serait normalement considéré comme un revenu sous forme de dividende présumé de la société américaine qui exerce le contrôle et serait imposé en tant que revenu étranger («foreign base company income») d'une société étrangère contrôlée (CFC).

- (9) Étant donné que, dans le régime américain des FSC, le revenu exonéré était uniquement le revenu d'une activité étrangère («foreign trade income») associé à l'exportation de produits américains, à la fin de 1999, un «panel» de l'OMC a estimé qu'il constituait une subvention «illicite» à l'importation qui enfreignait, notamment, l'article 3 de l'ASCM. En février 2000, l'«appellate body» de l'OMC a rendu un avis définitif selon lequel la législation américaine sur les FSC violait les obligations des États-Unis dans le cadre de l'OMC. Sous l'effet des pressions internationales et pour respecter son obligation de mettre en œuvre la décision de l'OMC, le Congrès américain a abrogé le régime des FSC le 30 septembre 2000 ⁽⁶⁾.

- (10) À la suite de l'abrogation de la législation sur les FSC, depuis le 30 septembre 2000, aucune société ne peut plus revendiquer le statut de FSC. Pour les FSC existant à cette date, le régime des FSC continue à s'appliquer uniquement aux opérations effectuées avant 2002 dans le cadre normal de l'activité de l'entreprise. Toutefois, les FSC existantes continueront à pouvoir prétendre au bénéfice du régime pour les opérations se poursuivant après le 1^{er} janvier 2002 en exécution de contrats contraignants conclus entre ces FSC et des tiers indépendants, en vigueur au 30 septembre 2000 et toujours en cours. Par conséquent, ce n'est qu'après l'arrivée à échéance de ces contrats que le régime des FSC cessera définitivement d'être appliqué.

Le régime belge des FSC

- (11) Selon le régime américain des FSC, une FSC doit être organisée ou avoir un bureau dans un pays étranger ayant conclu avec les États-Unis un accord fiscal d'échange de renseignements, comme il en existe un avec la Belgique ⁽⁷⁾, où la FSC doit tenir un jeu de livres de comptes permanents. Toujours selon la législation américaine, une portion du revenu étranger de la FSC ou de sa société mère américaine est exonérée uniquement si certains processus économiques ont lieu en dehors des États-Unis. Afin de donner un cadre légal aux activités des FSC en Belgique, en décembre 1984, l'année précédant l'entrée en vigueur du régime américain des FSC, l'administration fiscale belge a émis une circulaire qui a été suivie par l'administration fiscale,

⁽⁶⁾ US Pub. L. N° 106-519 (2000). Le régime qui a remplacé celui des FSC, le Extraterritorial Income Act, a par la suite été déclaré incompatible avec les règles de l'OMC par le «panel» et par l'«appellate body» de l'OMC.

⁽⁷⁾ Voir, en particulier, l'article 26 de la convention en matière d'impôt sur le revenu entre les États-Unis et la Belgique, signée à Bruxelles le 9 juillet 1970, concernant les dispositions relatives à l'échange de renseignements.

concernant un régime spécial de *ruling* pour les activités des FSC en Belgique (dénommé ci-après «le régime»).

- (12) Selon le droit interne et conventionnel belge⁽⁸⁾, une filiale belge est imposée en Belgique sur son revenu mondial et un établissement stable belge d'une société étrangère est imposé uniquement sur son revenu acquis en Belgique. Par dérogation à la règle susmentionnée, le résultat imposable d'une FSC belge ou d'un établissement stable belge d'une FSC est déterminé selon une méthode spéciale dite du «cost-plus» (prix de revente majoré), qui consiste à appliquer un taux de marge bénéficiaire de 8 % à certains coûts encourus par cette FSC ou cet établissement. En particulier, une FSC belge ou un établissement stable belge d'une FSC ou de sa société mère américaine peut introduire une demande de *ruling* individuel auprès de l'administration fiscale belge afin que les bénéfices imposables de cette entité belge soient déterminés selon cette méthode particulière du «cost-plus». Cette méthode indirecte de détermination des bénéfices imposables en ce qui concerne les transactions effectuées entre certaines entités imposables et des entités associées au sein du même groupe a pour objet de calculer le montant correct des bénéfices à attribuer à ces entités en appliquant le principe de pleine concurrence («arm's length standard»). Ce principe constitue une norme internationale que les pays de l'OCDE sont convenus d'utiliser pour déterminer les bénéfices imposables d'entreprises associées dans leurs relations d'affaires.
- (13) De nombreuses dispositions de la législation fiscale belge qui concernent les transactions potentiellement abusives suivent le principe de pleine concurrence. Les conventions fiscales bilatérales conclues par la Belgique avec des pays étrangers suivent elles aussi les principes de l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune pour ce qui est du droit de l'administration fiscale de procéder à un ajustement de l'attribution des bénéfices, lorsque les transactions effectuées entre les entreprises associées l'ont été à des conditions qui diffèrent de celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes. Une brève description du principe de pleine concurrence est par conséquent indispensable pour comprendre le fonctionnement du système de *ruling* applicable aux FSC en Belgique.
- (14) Lorsque des transactions internationales sont effectuées entre des entreprises associées, les pays membres de l'OCDE sont convenus que, aux fins de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices de ces entreprises peuvent être ajustés conformément au principe de pleine concurrence tel qu'il est énoncé à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La méthode du «cost-plus» est l'une des méthodes de calcul des prix de transfert recomman-

dées par l'OCDE pour déterminer indirectement le prix de pleine concurrence d'une transaction internationale entre entreprises associées opérant à l'intérieur du même groupe, sous certaines conditions. Lorsque des entreprises associées traitent l'une avec l'autre, leurs relations commerciales peuvent être affectées par le fait que ces entreprises peuvent tenter de manipuler la détermination de leurs bénéfices pour des raisons fiscales. D'un autre côté, les administrations fiscales des différents pays exerçant leur droit d'imposition peuvent ne pas autoriser la déduction de certains coûts aux fins de l'impôt sur les sociétés ou peuvent ajuster les bénéfices provenant de ces transactions internationales entre sociétés associées, créant ainsi des cas de double imposition.

- (15) À la différence des autres méthodes recommandées de fixation des prix de transfert, qui déterminent directement le prix de pleine concurrence par référence aux prix utilisés dans des transactions comparables entre entreprises indépendantes (transactions non contrôlées), la méthode du «cost-plus» détermine le prix de pleine concurrence dans une transaction entre deux entreprises associées (transaction contrôlée) par référence aux coûts encourus par le fournisseur des produits ou le prestataire des services; dans la méthode du «cost-plus», ces coûts sont majorés d'une marge calculée par référence à la marge bénéficiaire habituelle des fournisseurs ou prestataires dans des transactions non contrôlées similaires. Cette détermination indirecte des bénéfices est effectuée à la lumière des fonctions remplies par ce fournisseur ou prestataire, en tenant compte des actifs utilisés, des risques assumés et des conditions du marché. Le résultat obtenu après addition de cette marge aux coûts est considéré comme le prix de pleine concurrence de la transaction contrôlée originale.
- (16) Dans son rapport de 1995 sur les principes applicables en matière de prix de transfert pour les entreprises multinationales et l'administration fiscale (dénommé ci-après «le rapport de l'OCDE de 1995»), l'OCDE recommande la méthode des prix de transfert du «cost-plus» en tant que méthode alternative de détermination de la base imposable pour les transactions entre sociétés liées. Cette méthode convient tout particulièrement pour les fournisseurs de produits semi-finis, lorsque les parties liées participant aux transactions ont conclu des accords d'installations communes ou des arrangements d'achat et de fourniture à long terme, et lorsque les transactions contrôlées consistent dans la fourniture de services.
- (17) Le régime fiscal applicable aux activités des FSC en Belgique est un régime spécial applicable aux succursales et aux filiales des FSC qui diffère du régime fiscal général applicable aux autres filiales ou succursales belges de sociétés étrangères. En principe, les filiales ou succursales belges déterminent leurs bénéfices imposables sur la base des principes comptables généraux corrigés par les règles fiscales belges. Ces règles sont appliquées éga-

⁽⁸⁾ Voir, en particulier, les articles 5 et 7 de la convention en matière d'impôt sur le revenu entre les États-Unis et la Belgique, précitée, intitulés respectivement «établissements stables» et «bénéfices des entreprises».

lement aux transactions internationales intragroupe effectuées entre une filiale ou une succursale belge et une entité associée du même groupe. Toutefois, la loi belge sur l'impôt des sociétés contient des dispositions spéciales antifraude qui concernent certains aspects spécifiques des prix de transfert. En vertu de la plus importante de ces dispositions, l'article 26 du code des impôts sur les revenus de 1992 (dénommé ci-après le «CIR 1992»), tous les «avantages anormaux et bénévoles» accordés par une entreprise belge dans le cadre d'une transaction contrôlée sont additionnés aux revenus imposables de cette entité belge si le bénéficiaire est une société étrangère bénéficiant d'un statut fiscal favorable dans son pays de résidence. Le droit fiscal belge contient également des dispositions antifraude concernant les redevances, les intérêts sur les prêts et les revenus provenant de livraisons de biens à l'étranger. En vertu de ces dispositions, le contribuable doit démontrer que ces transactions contrôlées ont été effectuées de bonne foi pour éviter que l'administration fiscale n'ajuste les prix sur la base du principe de pleine concurrence. Enfin, des *rulings* peuvent être obtenus sur la question de savoir si des transactions contrôlées déterminées sont effectuées conformément au principe de pleine concurrence ou si un paiement constitue un avantage anormal ou bénévole.

- (18) Les règles selon lesquelles une FSC peut obtenir de l'administration fiscale belge un *ruling* individuel sur la détermination des bénéfices imposables selon la méthode du «cost-plus» diffèrent selon que ces bénéfices sont réalisés en Belgique par l'intermédiaire d'une société indépendante résidente en Belgique (une FSC ou une filiale d'une société américaine) ou par l'intermédiaire d'un établissement stable belge d'une FSC ou d'une société américaine. Si les bénéfices sont attribuables à un établissement stable belge (dénommé ci-après la «FSC-succursale»), la base d'imposition de l'impôt sur les sociétés est déterminée selon la méthode du «cost-plus» qui consiste à appliquer un taux de marge bénéficiaire aux coûts encourus par la succursale. Ces coûts ne comprennent toutefois pas les coûts directs relatifs à la publicité, à la promotion des ventes, au transport des marchandises et aux risques de crédit ni les impôts sur le revenu payés par la FSC-succursale. En outre, le taux de marge bénéficiaire appliqué au total des coûts ainsi calculé est un taux fixe de 8 %. En appliquant ce taux de 8 % à cette base imposable, on obtient le bénéfice imposable qui est soumis au taux normal de l'impôt belge des sociétés.

- (19) Si les bénéfices sont attribuables à une société indépendante établie en Belgique (dénommée ci-après la «FSC-filiale»), son résultat imposable est en principe déterminé sur la base du bénéfice comptable ajusté aux fins fiscales conformément au régime fiscal belge de droit commun. Toutefois, lorsque le bénéfice ainsi déterminé représente au moins 8 % des frais admissibles encourus par la FSC-filiale, l'administration fiscale belge considère que les opérations entre celle-ci et ses sociétés associées ont été

réalisées aux conditions de pleine concurrence et elle renonce à son droit d'ajuster la valeur de ces transactions contrôlées. À nouveau, le résultat imposable ainsi obtenu est soumis au taux normal de l'impôt belge des sociétés.

- (20) Le régime spécial accordé par l'administration fiscale belge est valable pour trois années et est reconductible tacitement. Il peut être dénoncé par chaque partie six mois avant la fin de la période de trois ans.
- (21) Les autorités belges indiquent que la base juridique du système du *ruling* est l'article 182, paragraphe 1, point 3, de l'arrêté royal portant exécution de l'article 342, paragraphe 2, du CIR 1992. Ces dispositions fixent le montant imposable minimal des sociétés commerciales étrangères opérant en Belgique. En outre, une FSC établie en Belgique dont les bénéfices sont déterminés selon les règles du droit commun ne fera l'objet d'aucune contestation de la part des autorités fiscales sur la base de la présomption antiabus d'avantages anormaux et bénévoles prévue à l'article 26 du CIR 1992 si ses bénéfices représentent au moins 8 % des coûts attribuables à la FSC.

III. MOTIFS D'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE

- (22) Dans sa décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen, la Commission a considéré que le régime des FSC satisfaisait cumulativement aux quatre critères énoncés à l'article 87, paragraphe 1, du traité, à savoir qu'il procurait un avantage ayant pour effet de réduire les recettes fiscales de la Belgique, qu'il affectait la concurrence et les échanges et qu'il revêtait un caractère sélectif. En particulier, la Commission a estimé à titre préliminaire que le régime conférerait un avantage aux bénéficiaires étant donné que:

— l'exclusion de certains des coûts pris en compte pour appliquer la méthode du «cost-plus», et

— l'application de marge bénéficiaire fixe de 8 %

pouvaient aboutir à la détermination pour les FSC-succursales et les FSC-filiales d'un revenu imposable ramené artificiellement à un niveau inférieur à ce qu'il aurait été s'il avait été calculé selon la règle de fixation des prix de transfert normalement appliquée aux transactions contrôlées en Belgique, sans que cette différence se justi-

fié par la nature ou l'économie générale du système fiscal belge.

- (23) La Commission a également considéré qu'aucune des dérogations à l'interdiction générale des aides prévue à l'article 87, paragraphes 2 et 3, du traité ne s'appliquait et que la mesure était donc incompatible avec le marché commun.

IV. COMMENTAIRES DE LA BELGIQUE

Observations préliminaires

- (24) En réponse à l'appréciation présentée par la Commission dans sa lettre d'ouverture de la procédure, les autorités belges ont formulé quelques observations préliminaires faisant valoir que le régime fiscal belge décrit pour les FSC-filiales était resté largement théorique. Selon elles, les FSC établies en Belgique étaient dans la grande majorité des cas des établissements stables de FSC auxquels étaient appliquées les mêmes règles qu'à tous les autres établissements stables de sociétés étrangères établies en Belgique.
- (25) De plus, la Belgique estime que, le 10 juin 1985, dans une réponse à une question parlementaire concernant la nécessité d'une harmonisation des régimes fiscaux des États membres sur les FSC, la Commission avait implicitement considéré le régime comme compatible avec le marché commun⁽⁹⁾. Cette mesure aurait donc dû être considérée comme constituant une aide existante, au sens de la définition donnée à l'article 1^{er}, point b), du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE⁽¹⁰⁾. Par conséquent, la Commission aurait commis une erreur de procédure en attaquant la Belgique pour défaut de notification préalable à la Commission du régime fiscal applicable aux activités des FSC en Belgique.

Absence d'avantages

- (26) En ce qui concerne les prétendus avantages en faveur des FSC-succursales, la Belgique soutient que le régime qui leur est appliqué est identique au régime fiscal de droit commun applicable aux entreprises étrangères opérant en Belgique. Selon la Belgique, l'article 182, paragraphe 1, point 3 e), de l'arrêté royal portant exécution du CIR 1992 a réaffirmé une présomption administrative introduite à l'origine en 1964 concernant le mini-

imum imposable pour les établissements stables des sociétés étrangères exerçant une activité commerciale en Belgique. En vertu de ce régime, le minimum imposable est de 8 % des coûts éligibles de ces établissements. Pour la Belgique, cette fixation préalable d'une marge minimale de 8 % vise à épargner à l'administration fiscale l'obligation de déterminer cas par cas le bénéfice de pleine concurrence à appliquer aux transactions contrôlées entre un établissement stable et son siège étranger ou d'autres sociétés associées du groupe.

Absence de recettes fiscales pour l'État

- (27) La Belgique considère que, depuis son introduction, le régime spécial applicable aux FSC a apporté des recettes additionnelles à l'État belge relatives à certains postes de revenu qui, autrement, auraient échappé à l'imposition en Belgique. Par conséquent, le régime en question n'aurait entraîné aucune réduction des recettes fiscales de l'État belge.

Absence d'effet négatif sur la concurrence et les échanges entre États membres

- (28) La Belgique observe tout d'abord que la Commission n'a pas identifié l'incidence négative alléguée du régime en question sur les échanges intracommunautaires et sur la concurrence, en ce qui concerne les activités effectivement exercées par les FSC conformément au régime américain des FSC. Selon la Belgique, la Commission entretiendrait la confusion entre une concurrence fiscale internationale légitime et des mesures nationales illégitimes en faveur d'entreprises multinationales. Plus généralement, la Commission n'aurait pas tenu compte des effets des régimes fiscaux non harmonisés en vigueur dans divers États membres sur la concurrence entre les multinationales basées dans ceux-ci.
- (29) De plus, la Belgique affirme que la Commission n'a pas démontré comment la marge fixe de 8 % appliquée dans le cadre de la méthode du «cost-plus» et l'exclusion de certains coûts du calcul des bénéfices imposables en Belgique selon cette méthode pourrait avoir entraîné une réduction de la base imposable par rapport à celle qui résulterait de l'application de la méthode habituelle des prix de transfert généralement appliquée aux transactions contrôlées.
- (30) La Belgique affirme également que l'objectif du régime tant belge qu'américain des FSC est de conférer un avantage aux sociétés exportatrices américaines. Ainsi, ce régime ne pourrait pas affecter la concurrence et les

⁽⁹⁾ Voir réponse donnée le 10 juin 1985 par M. De Clerq au nom de la Commission à la question écrite n° 1664/84 par M^{me} Marijke Van Hemeldonck (JO C 197 du 5.8.1985, p. 6).

⁽¹⁰⁾ JO L 83 du 27.3.1999, p. 1.

échanges entre États membres, mais uniquement entre les États-Unis et la Communauté. Pour cette raison, selon la Belgique et comme déjà mentionné ci-dessus, la Commission aurait explicitement exclu dans le passé tout effet anticoncurrentiel du régime en question sur le commerce et la concurrence intracommunautaires.

Absence de sélectivité

- (31) Enfin, la Belgique considère que le régime en question n'est pas sélectif étant donné que sa base légale spéciale consistant en une circulaire de 1984 est devenue caduque lorsqu'en 2000 le régime des FSC a été abrogé par le Congrès américain.
- (32) Bien que le régime puisse encore être applicable dans un très petit nombre de cas concernant certains *rulings* anciens, la seule base légale pour délivrer ces *rulings* était l'article 182, paragraphe 1, point 3 e), de l'arrêté royal portant exécution de l'article 342, paragraphe 2, du CIR 1992. Il s'agit là du régime fiscal du droit commun auquel tous les établissements stables belges de sociétés étrangères sont soumis, et par conséquent, le régime ne serait pas sélectif.
- (33) En outre, toujours selon la Belgique, l'utilisation d'une méthode spéciale pour déterminer la base imposable des FSC-succursales se justifie par l'impossibilité de déterminer le bénéfice imposable d'un établissement stable par la méthode analytique du fait de l'absence de comptabilité appropriée dans ces établissements.
- (34) Enfin, toujours selon la Belgique, l'exclusion de certains coûts (se rapportant aux activités de publicité, de promotion des ventes, de transport de marchandises et de la prise en charge des risques de crédit) du calcul du «cost-plus» pour les FSC-succursales se justifie en raison des activités limitées exercées par ces succursales. En effet, ces activités correspondent à des transactions commerciales dont l'avantage économique peut être attribué aux entités étrangères associées avec lesquelles les FSC-succursales traitent. Étant donné que cet avantage est attribuable à l'autre partie à la transaction, les bénéfices qui en résultent ne devraient pas être imposables au niveau de la FSC-succursale, en vertu du principe de pleine concurrence. À cet égard, la Belgique soutient que le régime fiscal appliqué aux activités belges des FSC-succursales n'est pas différent du régime fiscal normal applicable aux autres opérations transfrontalières contrôlées.

Conclusions

- (35) Le gouvernement belge considère que, même si le régime fiscal de *ruling* devait être considéré comme une aide d'État, *quod non*, de toute façon, la Commission ne pourrait réclamer le remboursement des avantages que pourraient en avoir retiré les bénéficiaires en vertu du principe de la confiance légitime. En outre, il serait impossible de calculer et de réclamer le remboursement des avantages dont auraient bénéficié des contribuables non-résidents, qui échappent aux juridictions belges. Par conséquent, il y aurait lieu de renoncer à la récupération de l'aide présumée.

V. APPRÉCIATION DE LA MESURE

- (36) Dans sa lettre d'ouverture de la procédure formelle, la Commission a indiqué que, dans le cas des FSC-filiales, l'avantage offert par le régime résulte de la manière dont est calculé le taux de marge appliqué aux coûts admissibles. Ces coûts admissibles ne prennent en effet en compte qu'une partie limitée des transactions réalisées par les FSC-filiales. En outre, la marge calculée sur la base d'un taux de 8 % semble sensiblement inférieure à celle générée d'ordinaire par les activités exercées par les FSC.
- (37) Après avoir examiné les observations présentées par les autorités belges, la Commission maintient sa position, exprimée dans sa lettre du 12 avril 2002 d'ouverture de la procédure formelle ⁽¹⁾ selon laquelle le régime sous examen constitue une aide d'État au fonctionnement au sens de l'article 87, paragraphe 1, du traité.

Observations préliminaires

- (38) La Commission rejette les observations de la Belgique selon lesquelles le régime fiscal applicable aux activités des FSC en Belgique ne revêtait guère d'importance dans la pratique étant donné qu'il n'y avait pas de FSC-filiales en Belgique et que les FSC-succursales étaient soumises au même traitement fiscal que tous les autres établissements stables de sociétés étrangères en Belgique. Ces observations appellent de la part de la Commission les remarques suivantes.
- (39) Mis à part le fait qu'elles étaient régies par des bases juridiques différentes, les FSC-filiales et les FSC-succursales étaient traitées de façon très similaire aux fins de l'impôt des sociétés, et par ailleurs, le fait qu'il n'existait pas de FSC-filiales en Belgique ne permet de tirer aucune

⁽¹⁾ Voir note 1 de bas de page.

conclusion quant à la nature du régime. En effet, celui-ci pouvait effectivement conférer des avantages aux seules FSC-succursales et constituer en tant que tel une aide incompatible.

- (40) La Commission rejette l'observation des autorités belges selon laquelle la Commission aurait implicitement autorisé le régime fiscal applicable aux activités des FSC en Belgique. Elle considère que l'argument selon lequel, en répondant à la question parlementaire susmentionnée en 1985, la Commission aurait indirectement pris acte de l'existence du régime belge n'a aucune incidence sur la qualification de la mesure. Elle note que selon la jurisprudence constante, la réponse à la question de savoir si une aide est illégale ou existante ne saurait dépendre d'une appréciation subjective de la Commission ⁽¹²⁾.
- (41) Le régime a été introduit en 1984 et est entré en vigueur en 1985 sans avoir été notifié préalablement à la Commission et, dès lors, la mesure a été mise en œuvre de manière illégale. Par conséquent, le régime peut constituer une aide illégale s'il satisfait cumulativement aux quatre critères développés ci-après.

Avantage

- (42) En premier lieu, la mesure doit procurer à ses bénéficiaires un avantage qui allège les charges qui normalement grèvent leur budget. Selon le point 9 de la communication de la Commission ⁽¹³⁾, un tel avantage peut être procuré par une réduction de la charge fiscale de l'entreprise sous différentes formes, et notamment par une réduction de l'assiette imposable.
- (43) La Commission confirme son appréciation selon laquelle, en s'écartant substantiellement de la méthode de détermination des bénéfices utilisée pour des contribuables comparables effectuant des opérations transfrontières similaires, la mesure représente pour les FSC-succursales et les FSC-filiales un avantage consistant en une réduction de leurs bénéfices imposables comme précisé ci-après.
- (44) Au moment de l'institution du régime américain des FSC, les États-Unis ont estimé que l'exonération de l'impôt américain sur les sociétés obtiendrait le feu vert du GATT pour autant que les activités économiques produisant le revenu exonéré aient lieu en dehors des États-Unis. Par conséquent, la législation américaine exigeait des FSC qu'elles exercent des activités économiques

essentielles en tant que sociétés étrangères indépendantes. Toutefois, le «panel» de l'OMC a estimé que le régime des FSC constituait une subvention parce qu'il aboutissait à une renonciation à des recettes fiscales comparé au régime fiscal général des États-Unis applicable au revenu de filiales étrangères. En outre, ce groupe a conclu que le GATT devait interdire cette subvention parce qu'elle était liée aux exportations, seuls les revenus d'une activité étrangère provenant de biens d'exportation «export property» ⁽¹⁴⁾ permettant de prétendre au bénéfice de la mesure.

- (45) La Commission observe que, dans le cadre du régime américain des FSC, les avantages fiscaux accordés aux FSC concernent spécifiquement le «exempt foreign trade income» de ces sociétés. Par «exempt foreign trade income», on entend la part du revenu brut de l'activité étrangère d'une FSC calculée conformément à l'une des «administrative pricing rules» (règles administratives spéciales de calcul des prix de transfert) ⁽¹⁵⁾. Ce «exempt foreign trade income» comprend:

- la vente ou la location de biens achetés par une FSC à une personne placée sous le même contrôle que cette FSC (normalement la société américaine qui la contrôle),
- les services d'agence liés à ces ventes ou location de biens, et
- tous les autres services liés à ces opérations de vente et de location.

- (46) Se référant au régime américain des FSC, la Commission observe que les activités d'une FSC ou de sa succursale belge correspondent à la vente ou à la location de biens

⁽¹⁴⁾ Au sens du régime américain des FSC, par «biens d'exportation», on entend les biens qui sont 1) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis par une personne autre que la FSC, 2) détenus principalement pour la vente ou la location dans le cadre de l'activité normale d'une FSC, et 3) vendus ou loués en vue d'une consommation, d'une utilisation ou d'une disposition directe en dehors des États-Unis — section 927 (a)(1) de l' IRC 1986. En plus, pas plus de 50 % de la valeur du bien exporté ne peuvent être attribués à des matériaux ou composants importés aux États-Unis — section 927(a)(1)(C) de l' IRC 1986 et Reg. Section 1.927(a)-1T(e).

⁽¹⁵⁾ Selon la législation américaine sur les FSC, le revenu des FSC provenant des transactions contrôlées de vente, de location et de services est calculé sur la base de l'un des trois régimes suivants de fixation des prix intersociétés, à savoir: a) the combined taxable income method; b) the gross receipt method; c) the arm's length pricing rule. C'est la méthode qui aboutit au revenu imposable le plus élevé pour la FSC qui est retenue. L'exonération de l'impôt américain s'accomplit en considérant ce «revenu exonéré de source étrangère» comme un revenu de source étrangère qui n'est pas effectivement lié à l'exercice d'une activité aux États-Unis.

⁽¹²⁾ Voir arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-295/97, Piaggio, Rec. 1999, p. I-3735.

⁽¹³⁾ Voir note 3 de bas de page.

originaires des États-Unis et achetés à une société associée du même groupe et à la fourniture de tous les services liés à ces opérations de vente et de location.

(47) Dans le régime en question, un taux de marge fixe de 8 % est appliqué uniquement aux coûts directs admissibles encourus par la FSC-succursale ou filiale pour obtenir le montant du résultat imposable. Dans ce régime, ces coûts ne comprennent pas les coûts directs relatifs à la publicité, à la promotion des ventes, au transport des marchandises et aux risques de crédit, étant donné que selon la Belgique, ces frais sont directement imputés aux entités contrôlées étrangères avec lesquelles la FSC-succursale ou filiale traite.

(48) La Commission note premièrement que le taux de marge fixe de 8 % peut sous-estimer le niveau de profitabilité attribuable à la FSC-succursale ou filiale par rapport à la marge qui aurait été acquise dans une opération comparable par la même entreprise ou par une autre entreprise avec un partenaire non contrôlé. Selon les orientations contenues dans le rapport de l'OCDE sur la méthode du «cost-plus», une marge appropriée est ajoutée aux coûts directs et indirects encourus par un fournisseur de biens ou de services dans une opération contrôlée pour obtenir un profit approprié à la lumière des fonctions exercées et en tenant compte des actifs utilisés, des risques assumés et des conditions du marché. La Commission conclut que, en fixant le taux de marge à 8 %, le régime ne tient pas compte de tous les facteurs possibles pour aboutir à une détermination appropriée du profit et qu'il peut donc, dans certains cas, sous-estimer les bénéfices imposables d'une FSC-succursale ou filiale.

(49) Deuxièmement, la Commission note que l'exonération américaine d'une part du revenu de la FSC provenant d'une activité étrangère est subordonnée à la condition que «le processus économique relatif à ces transactions ait lieu en dehors des États-Unis». En vertu de la section 924(b)(1)(B) de l'IRC 1986, cette condition n'est remplie que si la FSC participe aux sollicitations ou négociations conduisant à la vente du bien d'exportation ou à la conclusion du contrat de vente et si au moins 50 % des coûts directs de la FSC relatifs à ces transactions sont encourus en dehors des États-Unis. En vertu de la section 924(e) de l'IRC 1986, les coûts directs comprennent les coûts relatifs 1) à la publicité et à la promotion des ventes; 2) au traitement des commandes de la clientèle et à l'organisation de la livraison; 3) au transport des marchandises; 4) à la facturation et à l'encaissement, et 5) à la prise en charge des risques de crédit. La Commission estime que ces activités sont de nature à engendrer d'importants flux de revenus pour le fournisseur. L'exclusion de ces activités de la méthode de calcul du «cost-plus» entraîne une réduction artificielle du résultat imposable. Plus précisément, la Commission souligne la similarité entre les activités qui sont expressément attri-

buées à une FSC sur la base des coûts encourus en vertu de la section 924(e) de l'IRC 1986 et les coûts qui sont expressément exclus du calcul du résultat des FSC-succursales et filiales dans le régime belge. La Commission conclut que, en ne tenant pas compte des coûts susmentionnés, le régime a pour effet d'exonérer la majeure partie des revenus attribuables aux FSC-succursales et filiales belges.

(50) La Commission confirme donc son appréciation selon laquelle le régime procure aux FSC-succursales et filiales un avantage sous la forme d'une réduction du résultat imposable aux fins de l'impôt belge sur les sociétés.

Ressources d'État

(51) En second lieu, l'avantage doit être octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État. L'octroi d'une réduction des bénéfices imposables, comme celle qui est accordée aux sociétés en vertu de la méthode du «cost-plus» assortie d'un taux fixe de 8 % appliqué à certains coûts admissibles, est de nature à se traduire par une réduction d'impôt pour les bénéficiaires et, par conséquent, à une perte de recettes fiscales pour le Trésor belge.

(52) La Commission ne saurait accepter l'argument des autorités belges selon lequel le régime aurait conduit à une augmentation des recettes fiscales à la suite de l'établissement de FSC-succursales ou filiales en Belgique. Dans son analyse, la Commission fait référence exclusivement aux recettes fiscales que le Trésor belge aurait encaissées si les FSC-succursales et filiales avaient été imposées selon le régime fiscal belge de droit commun. Par comparaison avec l'impôt normalement prélevé sur les activités belges des succursales et des filiales de sociétés étrangères, l'impôt prélevé sur les FSC opérant en Belgique est en fait réduit par l'application du régime en question. Selon le point 10 de la communication de la Commission, cela équivaut à une consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales.

Effets sur la concurrence et les échanges

(53) En troisième lieu, la mesure en cause doit affecter la concurrence et les échanges entre États membres. La Bel-

gique a critiqué la Commission parce qu'elle n'avait pas spécifié dans sa lettre du 12 avril 2002 ⁽¹⁶⁾ l'effet négatif que le régime aurait eu sur la concurrence compte tenu de l'objectif du régime américain des FSC, qui est de procurer un avantage aux sociétés exportatrices américaines.

(54) Comme expliqué au point 11 de la communication de la Commission, la concurrence est affectée lorsque la position de l'entreprise bénéficiant de la mesure est renforcée par rapport à celle de ses concurrents. Il ressort clairement de l'analyse ci-dessus du fonctionnement du régime américain des FSC que l'application par la Belgique de la méthode du «cost-plus» dans le cadre du régime conduit à la détermination d'un revenu imposable réduit par rapport aux autres transactions contrôlées comparables en Belgique. Il apparaît également qu'une FSC succursale ou filiale peut exercer une activité dans des secteurs tels que la publicité, la promotion des ventes, le transport des marchandises et les services de crédit, secteurs qui font tous l'objet d'une forte concurrence intracommunautaire. L'avantage que le régime de *ruling* applicable aux activités des FSC américaines en Belgique procure à ses bénéficiaires sous la forme d'une réduction de base imposable est de nature à renforcer la position des FSC-succursales et filiales ainsi que la position du groupe auquel elles appartiennent, au détriment de leurs concurrents.

(55) En outre, comme expliqué au point 11 de la communication de la Commission, il est également satisfait au critère susmentionné lorsqu'une société bénéficiaire de la mesure exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les États membres. Les FSC-succursales et filiales qui bénéficient d'une réduction de leur base imposable dans le cadre du régime spécial de *ruling* applicable aux activités des FSC américaines en Belgique font nécessairement partie de groupes internationaux qui participent aux échanges internationaux, et notamment au commerce communautaire. La Commission conclut que, en procurant un avantage à certains membres du groupe, le régime renforce la position commerciale du groupe auquel les bénéficiaires appartiennent par rapport aux autres groupes pouvant aussi participer activement au commerce communautaire.

Sélectivité

(56) Enfin, la mesure doit être spécifique ou sélective au sens qu'elle favorise «certaines entreprises ou certaines productions». Les autorités belges soutiennent que, étant donné que la circulaire établissant le régime est devenue caduque, le régime de *ruling* applicable aux FSC belges

n'est pas différent du régime applicable à n'importe quelle autre filiale ou succursale belge d'une société étrangère, et qu'il n'est donc pas spécifique. Par conséquent, le régime du «cost-plus» assorti d'un taux de marge fixe de 8 % déterminerait le revenu imposable minimal provenant de l'exercice de l'activité commerciale d'une société étrangère établie en Belgique [en vertu de l'article 182, paragraphe 1, point 3 e), de l'arrêté royal portant exécution de l'article 342, paragraphe 2, du CIR 1992], indépendamment du fait que ces activités sont exercées par une FSC-filiale, une FSC-succursale ou n'importe quelle autre filiale ou succursale d'une société étrangère. L'exclusion de certains coûts directs comme les coûts relatifs à la publicité, à la promotion des ventes, au transport des marchandises et aux risques de crédit de la base de calcul selon la méthode du «cost-plus» du résultat imposable d'une FSC-filiale ou succursale serait justifiée par le fait que les coûts relatifs à ces activités constituent le revenu de la société associée et qu'ils sont en tant que tels imposables dans la juridiction étrangère où cette société associée est établie. Les activités belges d'une FSC-succursale ou filiale sont de nature purement administrative et accessoire, alors que les coûts relatifs à la publicité, à la promotion des ventes, au transport de marchandises et aux risques de crédit sont attribuables aux entités étrangères du groupe.

(57) Après avoir examiné attentivement les arguments de la Belgique, la Commission confirme son avis selon lequel le régime de *ruling* applicable aux activités belges des FSC constitue un régime spécifique applicable uniquement aux FSC-succursales et filiales, et ce pour les raisons suivantes.

(58) En vertu du régime belge de droit commun (article 342, paragraphe 1, du CIR 1992), dans le cas où le contribuable est incapable de prouver son revenu imposable à l'administration fiscale, celle-ci détermine ce revenu en effectuant une comparaison avec trois autres contribuables similaires ayant un capital investi, un chiffre d'affaires, du personnel employé ainsi que d'autres éléments pertinents comparables. Dans ce cas (contribuables incapables de prouver leur revenu imposable à l'administration fiscale), des règles spécifiques peuvent être promulguées par arrêté royal pour déterminer le revenu imposable minimal des sociétés étrangères opérant en Belgique (article 342, paragraphe 2, du CIR 1992). L'article 182, paragraphe 1, point 3 e), de l'arrêté royal portant exécution de l'article 342, paragraphe 2, du CIR 1992 fixe le revenu imposable minimal des sociétés étrangères fournissant des services non imposés par ailleurs à 10 % de leur chiffre d'affaires brut provenant de ces fournitures de services.

(59) La Commission observe également que le régime prévu à l'article 182, paragraphe 1, point 3 e), de l'arrêté royal portant exécution de l'article 342, paragraphe 2, du CIR 1992 ne justifie pas le régime fiscal spécial applica-

⁽¹⁶⁾ Voir note 1 de bas de page.

ble aux activités des FSC en Belgique. En outre, le calcul forfaitaire prévu par l'article 182, paragraphe 1, point 3 e), de l'arrêté royal autorise de fixer le minimum imposable à 10 % au minimum selon la méthode du prix de revente («resale minus method») par opposition au taux fixe de 8 % de la méthode du «cost-plus».

- (60) Comme indiqué plus haut, en vertu tant du droit interne belge que des conventions fiscales conclues par la Belgique, l'administration fiscale a le pouvoir d'ajuster les résultats comptables d'un contribuable belge, qu'il s'agisse d'une société isolée ou d'un établissement stable d'une société étrangère, provenant de transactions contrôlées avec des entités imposables étrangères lorsque ces résultats ne respectent pas le principe de pleine concurrence.
- (61) La Commission reconnaît que l'incertitude liée à la détermination du bénéfice de pleine concurrence a contribué au développement d'une pratique de *ruling* préalable en Belgique, en vertu de l'article 345, paragraphe 1, du CIR 1992, visant à vérifier si certaines transactions contrôlées étaient réalisées selon le principe de pleine concurrence. Cette pratique générale de *ruling* est compatible avec les principes du rapport de 1995 de l'OCDE, qui autorise la méthode du «cost-plus» de détermination indirecte des bénéficiaires à condition qu'elle soit appliquée à la lumière des fonctions assumées par le contribuable et qu'elle tienne compte des actifs utilisés, des risques assumés et des conditions de marché spécifiques.
- (62) La Commission considère que, en fixant le résultat imposable à un montant calculé selon la méthode du «cost-plus» assortie d'un taux fixe de 8 %, on obtient un bénéfice qui ne tient pas compte des facteurs vérifiés dans le cadre d'une analyse de pleine concurrence tels que les fonctions exercées par le contribuable, les actifs utilisés, les risques assumés et les conditions du marché. Elle conclut que le régime des FSC opérant en Belgique est un régime fiscal spécifique, qui s'écarte du régime fiscal de droit commun applicable à n'importe quelle autre filiale ou succursale belge d'une société étrangère.

Justification par la nature ou l'économie générale du système

- (63) La Belgique soutient également que le régime concerne toutes les sociétés étrangères opérant en Belgique qui ne sont pas en mesure de déterminer leur résultat imposable d'une façon analytique et que cette caractéristique justifie l'application d'une méthode spéciale de calcul de ce résultat.

(64) Toutefois, l'impossibilité de déterminer le bénéfice de manière analytique n'est pas une caractéristique propre aux FSC-succursales ou filiales. La Commission observe que, en vertu de la législation américaine, une FSC doit être organisée ou avoir un bureau dans un pays étranger ayant conclu avec les États-Unis un accord fiscal d'échange de renseignements, comme il en existe un avec la Belgique ⁽¹⁷⁾, où la FSC doit tenir un jeu de livres de comptes permanents. Ainsi, si pour bénéficier des incitations fiscales américaines, les activités d'une FSC doivent être déterminées sur la base d'une comptabilité séparée, cette même comptabilité devrait être prise en compte pour établir devant l'administration fiscale belge les bénéfices des FSC provenant des activités exercées en Belgique.

(65) En ce qui concerne l'exclusion par la Belgique de certains coûts directs comme les coûts relatifs à la publicité, à la promotion des ventes, au transport de marchandises et aux risques de crédit de la base de calcul «cost-plus» du bénéfice imposable, la Commission la trouve injustifiée. Comme indiqué plus haut, ces coûts concernent les activités commerciales qui sont normalement exercées par les FSC-succursales et filiales pour permettre au FSC-groupe de bénéficier de l'exonération partielle du revenu des FSC de l'impôt américain.

(66) Contrairement à ce qu'a indiqué la Belgique, les bénéfices provenant de ces activités ne sont pas normalement imposés par les juridictions étrangères où le partenaire commercial de la FSC belge est établi. La Commission observe que l'exclusion des coûts susmentionnés du calcul du bénéfice conduirait à la non-imposition des bénéfices correspondants tant en Belgique qu'aux États-Unis, ce qui est injustifié au regard des principes de droit fiscal international énoncés à l'article 7, paragraphe 1, du modèle de convention fiscale de l'OCDE:

«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 une 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».

En outre, la Commission observe que les mêmes principes sont appliqués dans le droit interne belge qui prévoit que les sociétés résidentes sont soumises à l'impôt belge sur leur revenu mondial, alors que les sociétés non résidentes opérant en Belgique sont soumises à l'impôt sur leur revenu de source belge.

⁽¹⁷⁾ Voir note 7 de bas de page.

La Commission conclut que, en ce qui concerne les bénéficiaires d'une FSC-filiale, le droit à l'imposition appartiendrait à l'État de résidence de cette filiale, à savoir la Belgique, alors que dans le cas des bénéficiaires d'une FSC-succursale, il appartiendrait à l'État de la succursale, à savoir à nouveau la Belgique. Une attribution différente des droits d'imposition, comme le propose la Belgique, constituerait une exception tant au regard du droit fiscal belge qu'au regard des conventions fiscales conclues par la Belgique. Par conséquent, la Commission rejette la justification avancée par la Belgique fondée sur le fait qu'elle n'aurait pas le droit d'imposer les activités belges des FSC, et elle confirme donc la spécificité du régime en question.

Compatibilité

(67) Les autorités belges n'ont pas contesté l'appréciation formulée par la Commission dans sa lettre du 12 avril 2002 ⁽¹⁸⁾ selon laquelle aucune des dérogations prévues à l'article 87, paragraphes 2 et 3, du traité, en vertu desquelles une aide d'État peut être considérée comme compatible avec le marché commun, n'est applicable en l'espèce. Par conséquent, la Commission confirme son appréciation, qu'elle résume comme suit.

(68) Dans la mesure où le régime fiscal applicable aux FSC établies en Belgique constitue une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, du traité, il y a lieu d'examiner son éventuelle compatibilité à la lumière des dérogations prévues à l'article 87, paragraphes 2 et 3.

(69) Les dérogations prévues à l'article 87, paragraphe 2, du traité, qui concernent les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires et les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne ne sont pas applicables en l'espèce.

(70) Les dérogations prévues à l'article 87, paragraphe 3, point a), du traité, qui autorisent les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ne sont pas applicables elles non plus.

(71) De la même façon, le régime ne saurait être considéré comme destiné à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à

une perturbation grave de l'économie belge, conformément à l'article 87, paragraphe 3, point b), du traité. Il n'a pas non plus pour objet de promouvoir la culture ou la conservation du patrimoine comme le prévoit l'article 87, paragraphe 3, point d), du traité.

(72) Enfin, le régime des activités belges des FSC doit être examiné à la lumière de l'article 87, paragraphe 3, point c), du traité. Cet article autorise les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun. Les avantages fiscaux accordés dans le cadre du régime ne sont pas liés à la réalisation d'investissements, à la création d'emplois ou à des projets spécifiques. Ils constituent simplement un allègement des charges qui devraient normalement être supportées par les sociétés concernées dans le cadre de leurs activités et ils doivent donc être considérés comme des aides d'État au fonctionnement, dont les effets prennent fin dès que les aides s'arrêtent. Conformément à la pratique constante de la Commission, de telles aides ne sauraient être considérées comme facilitant le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques.

Observations finales sur la qualification d'aide d'État

(73) La Commission confirme l'appréciation qu'elle a formulée dans sa lettre du 12 avril 2002 ⁽¹⁹⁾, selon laquelle le régime prévu en faveur des activités belges des FSC constitue une aide incompatible avec le marché commun. Comme indiqué plus haut, le régime en question est entré en vigueur en 1984 sans notification préalable à la Commission et il est donc considéré comme une aide d'État illégale.

Confiance légitime

(74) Lorsqu'une aide d'État accordée illégalement est considérée comme incompatible avec le marché commun, elle doit être récupérée auprès de son bénéficiaire. Après la récupération de cette aide, la position concurrentielle qui existait avant son octroi doit être restaurée dans toute la mesure du possible. Toutefois, l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999 dispose que «La Commission n'exige pas la récupération de l'aide si ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général de droit communautaire». La jurisprudence de la Cour de justice et la pratique décisionnelle de la Commission ont établi que lorsqu'à la suite des actions de la Com-

⁽¹⁸⁾ Voir note 1 de bas de page.

⁽¹⁹⁾ Voir note 1 de bas de page.

mission le bénéficiaire de l'aide peut légitimement s'attendre à ce que celle-ci ait été octroyée conformément au droit communautaire, un ordre de recouvrement de l'aide irait à l'encontre d'un principe général de droit communautaire.

- (75) Dans son arrêt dans l'affaire Van den Bergh et Jurgens ⁽²⁰⁾, la Cour a dit pour droit:

«Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que la possibilité de se prévaloir du principe de la protection de la confiance légitime est ouverte à tout opérateur économique dans le chef duquel une institution a fait naître des espérances fondées. En outre, lorsqu'un opérateur économique prudent et avisé est en mesure de prévoir l'adoption d'une mesure communautaire de nature à affecter ses intérêts, il ne saurait invoquer le bénéfice d'un tel principe lorsque cette mesure est adoptée.»

- (76) La Belgique a invoqué la confiance légitime des bénéficiaires dans un régime fiscal existant depuis 1984 et dont la Commission avait considéré en 1985 qu'il avait un effet minimal sur l'emploi dans la Communauté et donc, selon la Belgique, sur la concurrence en général ⁽²¹⁾. De toute façon, la Belgique a annoncé qu'elle était d'ores et déjà disposée à supprimer le régime dès que les États-Unis se seront définitivement conformés aux décisions de l'OMC et, en tout état de cause, au plus tard le 31 décembre 2003.
- (77) Conformément à l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, la Commission tient compte des circonstances exceptionnelles justifiant la non-récupération d'une aide octroyée illégalement aux bénéficiaires d'un régime lorsque cette récupération serait contraire à un principe général de droit communautaire tel que le respect de la confiance légitime. Dans la présente affaire, la Commission note que le régime des activités belges des FSC présente de grandes similitudes avec le régime introduit en Belgique par arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif au traitement fiscal des centres de coordination. Les deux régimes concernent les activités intragroupe et ils utilisent tous deux la méthode du «cost-plus» pour déterminer la base imposable. Dans sa décision du 2 mai 1984, la Commission a considéré que ce régime ne constituait pas une aide au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité (désormais article 87, paragraphe 1). Même si cette décision n'a pas été publiée, le fait que la Commission n'ait pas soulevé d'objections à l'encontre du régime des centres belges de coordination a été mentionné à la fois dans le quatorzième rapport sur la concurrence et dans une réponse à une question parlementaire ⁽²²⁾.

- (78) Dans ce contexte, la Commission note qu'elle a pris sa décision sur le régime des centres belges de coordination avant l'entrée en vigueur du régime applicable aux activités belges des FSC. Par conséquent, elle estime que les bénéficiaires du régime pouvaient légitimement considérer que, à l'époque où ils bénéficiaient du régime, celui-ci ne constituait pas une aide, ce qui empêche la Commission d'ordonner la récupération de l'aide qui pourrait avoir été accordée.

- (79) En ce qui concerne le fait que la Belgique soit disposée à supprimer le régime au plus tard le 31 décembre 2003, la Commission considère que le principe de la confiance légitime couvrirait les entreprises agréées au titre du régime avant l'ouverture de la procédure formelle d'enquête en ce qui concerne toute aide éventuelle accordée jusqu'à la clôture de l'exercice au cours duquel ladite procédure est close.

VI. CONCLUSIONS

- (80) La Commission constate que la Belgique a illégalement mis à exécution, en violation de l'article 88, paragraphe 3, du traité, le régime fiscal de *ruling* applicable aux activités commerciales des FSC tel qu'il est appliqué par l'administration fiscale belge depuis janvier 1985. Elle conclut que les allègements fiscaux accordés au titre de ce régime constituent une aide d'État qui n'est couverte par aucune des dérogations à l'interdiction de ces aides et que ce régime est donc incompatible avec le marché commun.
- (81) La Commission conclut également que les entreprises agréées au titre dudit régime pouvaient légitimement considérer qu'à l'époque où elles en bénéficiaient ce régime ne constituait pas une aide. Par conséquent, la Commission n'exige pas la récupération de cette aide,

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

Le régime d'aide mis à exécution par la Belgique sous la forme d'un régime spécial de *ruling* applicable aux activités commerciales des US Foreign Sales Corporations en Belgique est incompatible avec le marché commun.

⁽²⁰⁾ Arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-265/85, Van den Bergh et Jurgens contre Commission, Rec. 1987, p. 1155, point 44.

⁽²¹⁾ Voir note 9 de bas de page.

⁽²²⁾ Question écrite n° 1735/90 (JO C 63 du 11.3.1991).

Article 2

La Belgique est tenue de supprimer le régime d'aides visé à l'article 1^{er} avec effet à compter du premier exercice fiscal suivant la date de notification de la présente décision.

Article 3

La Belgique informe la Commission, dans un délai de deux mois à compter de la date de notification de la présente décision, des mesures qu'elle a prises pour s'y conformer.

Article 4

Le Royaume de Belgique est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 24 juin 2003.

Par la Commission

Mario MONTI

Membre de la Commission