

DECISIONE DELLA COMMISSIONE

del 24 giugno 2003

sul regime di aiuti al quale il Belgio ha dato esecuzione, in forma di regime fiscale di «ruling» applicabile alle «US Foreign Sales Corporations»

[notificata con il numero C(2003) 1868]

(I testi in lingua francese e olandese sono i soli facenti fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(2004/77/CE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 88, paragrafo 2, primo comma,

visto l'accordo sullo Spazio economico europeo, in particolare l'articolo 62, paragrafo 1, lettera a),

dopo aver chiesto alle parti interessate di presentare le loro osservazioni a norma di tali articoli ⁽¹⁾,

considerando quanto segue:

- (2) In tale contesto, con lettera del 23 marzo 2001 (D/51238), la Commissione ha chiesto alle autorità belghe di fornirle informazioni sul regime fiscale di «ruling», ossia di accordo preliminare, applicabile in Belgio alle «US Foreign Sales Corporations» (le società USA di vendite all'estero, in appresso denominate le «FSC»). Il Belgio ha risposto con lettera del 18 maggio 2001 (A/34107).
- (3) Con lettera del 12 aprile 2002 (SG 2002 D/229352), la Commissione ha informato il Belgio di aver deciso d'iniziare, riguardo al regime fiscale belga di «ruling» applicabile alle FSC, il procedimento previsto all'articolo 88, paragrafo 2, del trattato CE. Il Belgio ha presentato le sue osservazioni con lettera del 27 maggio 2002 (A/33959).
- (4) La decisione della Commissione d'iniziare il procedimento formale d'indagine, con la richiesta alle parti interessate di presentare le loro osservazioni, è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* ⁽⁴⁾. La Commissione non ha ricevuto nessuna osservazione.

I. PROCEDIMENTO

- (1) Nel 1997 il Consiglio Ecofin ha adottato un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese ⁽²⁾, per porre fine alle pratiche dannose in tal campo. Successivamente, lo stesso Consiglio Ecofin ha costituito un gruppo, incaricandolo di valutare le misure fiscali attinenti a tale codice. In seguito all'impegno che la Commissione ha assunto a norma del codice, nel 1998 essa ha pubblicato una comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese ⁽³⁾ (denominata in appresso la «comunicazione della Commissione»), manifestando la propria determinazione di applicare tali norme con rigore e nel rispetto del principio della parità di trattamento. La Commissione ha iniziato quindi ad esaminare o riesaminare individualmente, in base ai principi enunciati nella sua comunicazione, i regimi fiscali vigenti negli Stati membri.

II. DESCRIZIONE DEL REGIME DI AIUTI

Il regime americano delle FSC

- (5) Per capire come funziona il regime di «ruling» applicabile alle FSC in Belgio, è indispensabile una breve descrizione del regime americano delle FSC.
- (6) Per inquadrare il problema, si deve rammentare che l'Organizzazione mondiale del commercio (OMC) ha dichiarato, in varie sue decisioni, che le disposizioni giuridiche sulle FSC conferivano alle società esportatrici americane un'agevolazione fiscale illecita. Più precisamente, l'OMC ha ritenuto che tale agevolazione costituisse una sovvenzione alle esportazioni, vietata dall'articolo 3 dell'Ac-

⁽¹⁾ GU C 30 dell'8.2.2003, pag. 21.

⁽²⁾ GU C 2 del 6.1.1998, pag. 1.

⁽³⁾ GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3.

⁽⁴⁾ Cfr. nota 1.

cordo sulle sovvenzioni e sulle misure compensative (denominato in appresso «ASCM»). Di conseguenza, essa è stata soppressa dal codice fiscale americano.

(7) Secondo il regime americano, una FSC è una società estera — in genere una filiale di proprietà al 100 % di una società americana — che sceglie di essere assoggettata al regime delle FSC previsto agli articoli («Sections») 921-927 del codice sul reddito interno («Internal Revenue Code») del 1986 (denominato in appresso «IRC 1986»). La parte del reddito delle FSC proveniente dalle esportazioni di beni prodotti negli Stati Uniti è esente dall'imposta, sebbene sia imponibile, di norma, in base al diritto fiscale americano. In particolare, ai sensi dell'articolo 882(a) dell'IRC 1986, tale reddito sarebbe imponibile in quanto reddito di una società estera correlato di fatto a un'attività esercitata negli Stati Uniti («income of a foreign corporation effectively connected with a trade or business carried on in the US»). Tuttavia, in base al regime americano delle FSC, questo reddito non è imponibile negli Stati Uniti perché non lo si ritiene correlato di fatto a un'attività americana. Tale regime comporta anche la modifica delle normali regole relative ai prezzi di trasferimento, previste nell'articolo 482 dell'IRC 1986, poiché attribuisce artificialmente alla FSC una parte considerevole del reddito di una società madre americana che intrattiene scambi commerciali con questa sua FSC. Come risultato, tanto la FSC quanto la sua società madre americana sono esentate dall'imposta americana sulle società, alla quale sono assoggettate di norma le società che esercitano un'attività («trade or business») negli Stati Uniti.

(8) Per completare la descrizione delle pertinenti disposizioni del regime americano delle FSC, si deve anche segnalare che una società americana che detiene azioni di una FSC è autorizzata a detrarre il 100 % dei dividendi provenienti da tale FSC («dividends-received deduction»), invece di fruire del credito fiscale indiretto per proventi esteri («indirect foreign-tax-credit»), normalmente applicabile in base alla legge americana. Quindi, una società americana azionista di una FSC non paga nessun'imposta americana sulla parte esente del reddito estero, mentre la parte non esente è assoggettata all'imposta un'unica volta (a carico della FSC oppure dell'azionista), invece che due volte come prevede la normativa americana generale ⁽⁵⁾.

⁽⁵⁾ Inoltre, a norma del regime americano delle FSC, la parte del reddito di un'attività estera («foreign trade income») di una FSC è esclusa dal reddito della società americana che controlla questa FSC, mentre tale reddito è considerato invece come reddito imponibile a norma della «Subpart F» dell'IRC 1986. Più precisamente, a norma dell'articolo 954 (d)-(e) dell'IRC 1986, il reddito suddetto sarebbe considerato normalmente come un reddito in forma di presunto dividendo della società americana che esercita il controllo e sarebbe assoggettato a imposta in quanto reddito estero («foreign base company income») di una società estera controllata (CFC).

(9) Poiché, secondo il regime americano delle FSC, il reddito esente era unicamente il reddito di un'attività estera («foreign trade income») attinente all'esportazione di prodotti americani, alla fine del 1999 un «panel» dell'OMC ha ritenuto che ciò costituisse una sovvenzione «illecita» all'importazione, che si configurava come violazione, in particolare, dell'articolo 3 dell'ASCM. Nel febbraio 2000, il competente «appellate body» dell'OMC ha espresso il suo parere definitivo, secondo il quale la legge americana sulle FSC violava gli obblighi degli Stati Uniti nell'ambito dell'OMC. Per effetto delle pressioni internazionali, e per rispettare l'obbligo di attuare la decisione dell'OMC, il Congresso americano ha abrogato il regime delle FSC il 30 settembre 2000 ⁽⁶⁾.

(10) In seguito all'abrogazione della legge sulle FSC, dal 30 settembre 2000 nessuna società può più rivendicare lo statuto di FSC. Per le FSC esistenti a quella data, il regime delle FSC continua ad applicarsi unicamente alle operazioni effettuate prima del 2002 nell'ambito usuale dell'attività dell'impresa. Tuttavia, le FSC esistenti continueranno a poter esigere il beneficio del regime per le operazioni ancora in corso dopo il 1° gennaio 2002 in esecuzione di contratti vincolanti, conclusi tra tali FSC e terzi indipendenti, in vigore al 30 settembre 2000 e ancora vigenti. Di conseguenza, il regime delle FSC cesserà definitivamente di applicarsi solo dopo la scadenza di questi contratti.

Il regime belga delle FSC

(11) Secondo il regime americano delle FSC, una FSC deve essere organizzata o avere un proprio ufficio in un paese estero che abbia concluso con gli Stati Uniti un accordo fiscale di scambio d'informazioni, come nel caso del Belgio ⁽⁷⁾, dove le FSC devono tenere una serie di libri contabili permanenti. Sempre secondo la legge americana, una parte del reddito estero della FSC o della sua società madre americana è esente unicamente se alcune operazioni economiche vengono effettuate fuori degli Stati Uniti. Per conferire un quadro giuridico alle attività delle FSC in Belgio, nel dicembre 1984, ossia l'anno precedente all'entrata in vigore del regime americano delle FSC, l'amministrazione tributaria belga ha emanato una circolare, riguardante un regime speciale di

⁽⁶⁾ US Pub. L. n. 106-519 (2000). Il regime che ha sostituito quello delle FSC — «Extraterritorial Income Act» (legge sui redditi extraterritoriali) — è stato poi dichiarato incompatibile con le norme dell'OMC dal «panel» e dall'«appellate body» della stessa OMC.

⁽⁷⁾ Cfr., in particolare, l'articolo 26 della convenzione in materia d'imposta sul reddito tra gli Stati Uniti e il Belgio, firmata a Bruxelles il 9 luglio 1970, relativo alle disposizioni riguardanti lo scambio d'informazioni.

«ruling» per le attività delle FSC in Belgio (denominato in appresso «il regime»).

- (12) Secondo il diritto interno e contrattuale belga ⁽⁸⁾, una filiale belga è assoggettata in Belgio all'imposta sul reddito da essa realizzato a livello mondiale, mentre l'ufficio di una società estera il quale eserciti stabilmente la sua attività in Belgio è assoggettato unicamente all'imposta sul reddito da esso realizzato in Belgio. Per deroga alla norma suddetta, il risultato imponibile di una FSC belga o dell'ufficio stabile belga di una FSC è determinato secondo il metodo speciale detto del «cost-plus» (prezzo di rivendita maggiorato), che consiste nell'applicare una maggiorazione dell'8 % a determinati costi sostenuti dalla FSC o dall'ufficio in questione. In particolare, una FSC belga o l'ufficio stabile belga di una FSC o della sua società madre americana può presentare all'amministrazione tributaria belga una domanda di «ruling», o accordo preliminare, individuale, in modo che gli utili imponibili di quest'entità belga siano determinati secondo il suddetto metodo del «cost-plus». Lo scopo di tale metodo indiretto di determinare gli utili imponibili, per quanto riguarda le operazioni effettuate tra determinate entità assoggettate all'imposta e le entità associate all'interno del medesimo gruppo, è poter calcolare l'importo esatto degli utili da attribuire alle entità in questione, applicando il principio della piena concorrenza («arm's length standard»). Questo principio costituisce una norma internazionale, che i paesi dell'OCSE hanno deciso di utilizzare per determinare gli utili imponibili d'impresе associate nelle loro relazioni di affari.
- (13) Numerose disposizioni del diritto tributario belga relative alle operazioni potenzialmente abusive seguono il principio della piena concorrenza. Le convenzioni fiscali bilaterali concluse dal Belgio con paesi esteri seguono anch'esse i principi dell'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE per quanto riguarda il diritto dell'amministrazione tributaria di procedere a un aggiustamento dell'attribuzione degli utili, quando le operazioni tra le imprese associate si sono effettuate a condizioni diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti. Di conseguenza, per capire come funziona il sistema del «ruling» applicabile alle FSC in Belgio, è indispensabile una breve descrizione del principio della piena concorrenza.
- (14) Quando si effettuano operazioni internazionali tra imprese associate, gli Stati membri dell'OCSE hanno deciso che, ai fini dell'imposta sulle società, si possono aggiustare gli utili di queste imprese secondo il principio della piena concorrenza, quale è enunciato all'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE. Il metodo del «cost-plus» è uno dei metodi di calcolo dei prezzi di trasferimento raccomandati dall'OCSE per stabilire indi-

rettamente, a determinate condizioni, il prezzo di piena concorrenza di un'operazione internazionale tra imprese associate operanti all'interno del medesimo gruppo. Quando imprese associate effettuano scambi commerciali l'una con l'altra, sulle loro relazioni può incidere il fatto che tali imprese possono tentare di manipolare la determinazione dei loro profitti per motivi fiscali. D'altro canto, le amministrazioni tributarie dei vari paesi che esercitano il loro diritto d'imposizione fiscale possono non autorizzare la detrazione di determinati costi ai fini dell'imposta sulle società, oppure possono aggiustare gli utili derivanti da tali operazioni internazionali tra società associate, creando così casi di doppia imposizione.

- (15) A differenza degli altri metodi raccomandati per stabilire i prezzi di trasferimento, i quali determinano direttamente il prezzo di piena concorrenza utilizzando come termine di riferimento i prezzi applicati in operazioni comparabili tra imprese indipendenti (operazioni non controllate), il metodo del «cost-plus» determina il prezzo della piena concorrenza in un'operazione tra due imprese associate (operazione controllata), utilizzando come termine di riferimento i costi sostenuti dal fornitore dei prodotti o dal prestatore di servizi. Secondo il metodo del «cost-plus», tali costi vengono maggiorati secondo un tasso calcolato utilizzando come termine di riferimento il margine consueto di profitto dei fornitori o prestatori in analoghe operazioni non controllate. Questa determinazione indiretta degli utili viene effettuata in base alle funzioni espletate dal fornitore o prestatore in questione, tenendo conto delle risorse utilizzate, dei rischi assunti e delle condizioni di mercato. Il risultato che si ottiene aggiungendo ai costi il margine suddetto, è considerato il prezzo di piena concorrenza dell'operazione originale controllata.
- (16) Nella relazione del 1995 sugli orientamenti in materia di prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e per l'amministrazione tributaria (denominata in appresso «relazione OCSE 1995»), l'OCSE ha raccomandato il metodo dei prezzi di trasferimento in quanto metodo alternativo per determinare la base imponibile per le operazioni tra società correlate. Questo metodo è particolarmente adeguato per i fornitori di prodotti semifiniti, quando le parti correlate partecipanti alle operazioni hanno concluso accordi relativi a infrastrutture comuni oppure hanno convenuto disposizioni a lungo termine per acquisti e forniture, e quando le operazioni controllate consistono nella prestazione di servizi.
- (17) Il regime fiscale che si applica in Belgio alle attività delle filiali o succursali di FSC ha carattere speciale e differisce dal regime fiscale generale che si applica alle altre filiali o succursali belghe di società estere. Di norma, le filiali o succursali belghe determinano i loro profitti imponibili in base a principi contabili generali, rettificati applicando le regole tributarie belghe. Queste regole si applicano anche alle operazioni internazionali intragruppo

⁽⁸⁾ Cfr., in particolare, gli articoli 5 e 7 della summenzionata convenzione in materia d'imposta sul reddito tra gli Stati Uniti e il Belgio, rispettivamente intitolati «Uffici stabili» e «Utili delle imprese».

effettuate tra una filiale o una succursale belga e un'entità associata del medesimo gruppo. Tuttavia, la legge belga relativa all'imposta sulle società comprende speciali disposizioni antifrode, riguardanti alcuni aspetti specifici dei prezzi di trasferimento. A norma della più importante di tali disposizioni, l'articolo 26 del codice delle imposte sul reddito del 1992 (denominato in appresso «CIR 1992»), tutte le «agevolazioni anomale e non sollecitate» accordate da un'impresa belga nell'ambito di un'operazione controllata vengono sommate ai redditi imponibili di tale entità belga, se il beneficiario è una società estera che gode di uno statuto fiscale favorevole nel paese in cui ha sede. Il diritto tributario belga comprende anche disposizioni antifrode riguardanti le royalty, gli interessi sui prestiti ed i redditi provenienti dalle forniture di beni all'estero. A norma di tali disposizioni, il contribuente deve dimostrare di aver effettuato le suddette operazioni controllate in buona fede, per evitare che l'amministrazione fiscale aggiusti i prezzi in base al principio della piena concorrenza. Infine, si possono chiedere accordi preliminari («rulings») per stabilire se determinate operazioni controllate siano effettuate secondo il principio della piena concorrenza o se un pagamento costituisca un'agevolazione anomale o non sollecitata.

(18) Le norme in base alle quali una FSC può ottenere dall'amministrazione fiscale belga un «ruling» individuale per determinare gli utili imponibili secondo il metodo del «cost-plus» differiscono nel caso che tali utili siano realizzati in Belgio dall'intermediario di una società indipendente avente sede in Belgio (una FSC o una filiale di una società americana) oppure dall'intermediario di un ufficio stabile belga di una FSC o di una società americana. Se gli utili sono attribuibili a un ufficio operante in Belgio a titolo stabile (denominato in appresso «succursale di FSC»), la base d'imposizione per l'imposta sulle società viene determinata secondo il metodo del «cost-plus», che consiste nell'applicare una maggiorazione ai costi sostenuti dalla succursale. Fra tali costi, tuttavia, non sono compresi i costi diretti relativi alla pubblicità, alla promozione delle vendite, al trasporto delle merci e ai rischi di credito, né le imposte sul reddito pagate dalla succursale di FSC. Inoltre, la maggiorazione applicata al totale dei costi, così calcolato, è stabilita al tasso fisso dell'8 %. Applicando questo tasso dell'8 % alla suddetta base imponibile, si ottengono gli utili imponibili, che vengono assoggettati all'aliquota normale dell'imposta belga sulle società.

(19) Se gli utili sono attribuibili a una società indipendente avente sede in Belgio (denominata in appresso «filiale di FSC»), il risultato imponibile viene determinato, in linea di principio, in base agli utili contabili aggiustati ai fini fiscali a norma del regime fiscale belga di diritto comune. Tuttavia, quando il profitto così determinato è pari

ad almeno l'8 % delle spese ammissibili sostenute dalla filiale di FSC, l'amministrazione fiscale belga ritiene che le operazioni tra questa e le sue società associate siano state effettuate alle condizioni di piena concorrenza e rinuncia al suo diritto di aggiustare il valore di tali operazioni controllate. Di nuovo, il risultato imponibile così ottenuto viene assoggettato all'aliquota normale dell'imposta belga sulle società.

(20) Il regime speciale concesso dall'amministrazione fiscale belga è valido per tre anni e rinnovabile per tacito accordo. Può essere denunciato dall'una o l'altra parte sei mesi prima dello scadere del triennio.

(21) Le autorità belghe informano che la base giuridica del sistema del «ruling» è l'articolo 182, paragrafo 1, punto 3, del regio decreto recante attuazione dell'articolo 342, paragrafo 2, del CIR 1992. Tali disposizioni stabiliscono l'importo minimo imponibile delle società commerciali estere operanti in Belgio. Inoltre, una FSC avente sede in Belgio, i cui utili vengono determinati secondo le norme del diritto comune, non formerà oggetto di nessuna contestazione da parte delle autorità fiscali in base al presupposto di agevolazioni anomale e non sollecitate, previsto, allo scopo di evitare gli abusi, all'articolo 26 del CIR 1992, nel caso che i suoi utili siano pari ad almeno l'8 % dei costi ad essa attribuibili.

III. MOTIVI D'INIZIARE IL PROCEDIMENTO

(22) Nella sua decisione d'iniziare il procedimento formale di esame, la Commissione ha ritenuto che il regime delle FSC corrisponda cumulativamente ai quattro criteri enunciati all'articolo 87, paragrafo 1, del trattato, ossia procura un'agevolazione il cui effetto è ridurre il gettito fiscale del Belgio, incide sulla concorrenza e sugli scambi ed ha carattere selettivo. In particolare, la Commissione ha ritenuto a titolo preliminare che il regime conferisca un vantaggio ai beneficiari, poiché:

— escludere determinati costi dai costi presi in considerazione per applicare il metodo del «cost-plus», e

— applicare la maggiorazione fissa dell'8 %

possono portare a determinare per le succursali di FSC e per le filiali di FSC un reddito imponibile ridotto artificiosamente a un livello inferiore a quello che sarebbe risultato calcolandolo secondo la regola di determinazione dei prezzi di trasferimento normalmente applicata in Belgio alle operazioni controllate, senza che tale diffe-

renza sia giustificata dalla natura o dal contesto generale del sistema tributario belga.

- (23) Inoltre, la Commissione ha ritenuto che non si applicasse nessuna delle deroghe al divieto generale degli aiuti, previste all'articolo 87, paragrafi 2 e 3, del trattato e che, quindi, l'aiuto in oggetto fosse incompatibile con il mercato comune.

IV. OSSERVAZIONI DEL BELGIO

Osservazioni preliminari

- (24) In risposta alla valutazione presentata loro dalla Commissione nella lettera di notifica dell'inizio del procedimento, le autorità belghe hanno formulato alcune osservazioni preliminari, sostenendo che il regime fiscale belga descritto per le filiali di FSC era rimasto in gran parte allo stato di teoria. Secondo le autorità belghe, le FSC aventi sede in Belgio erano per lo più uffici stabili di FSC, ai quali si applicavano le medesime regole che agli altri uffici stabili di società estere aventi sede in Belgio.
- (25) Il Belgio ritiene inoltre che il 10 giugno 1985, nella risposta a un'interrogazione parlamentare riguardante la necessità armonizzare i regimi fiscali degli Stati membri sulla questione delle FSC, la Commissione avesse implicitamente considerato che tale regime fosse compatibile con il mercato comune⁽⁹⁾. Quindi, si dovrebbe ritenere che il regime in oggetto costituisce un aiuto esistente, ai termini della definizione indicata all'articolo 1, lettera b), del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE⁽¹⁰⁾. Di conseguenza, la Commissione avrebbe commesso un errore procedurale attaccando il Belgio per il fatto di non averle notificato preliminarmente il regime fiscale che esso applicava alle attività delle FSC operanti sul suo territorio.

Insussistenza di agevolazioni

- (26) Per quanto riguarda le pretese agevolazioni a favore delle succursali di FSC, il Belgio sostiene che il regime che viene loro applicato è identico al regime fiscale di diritto comune applicabile alle imprese estere operanti in Belgio. Secondo il Belgio, l'articolo 182, paragrafo 1, punto 3, lettera e), del regio decreto di attuazione del CIR 1992, ha confermato un presupposto amministrativo introdotto inizialmente nel 1964, riguardante il minimo imponibile per gli uffici stabili di società estere

che esercitano un'attività commerciale in Belgio. In base a tale regime, il minimo imponibile è pari all'8 % dei costi ammissibili sostenuti da questi uffici. Per il Belgio, lo scopo di determinare preliminarmente il margine minimo dell'8 % consiste nel risparmiare all'amministrazione fiscale l'obbligo di determinare in ogni singolo caso gli utili corrispondenti alla piena concorrenza da attribuire alle operazioni controllate effettuate tra un'organizzazione stabile e la sua sede estera o di altre società associate del gruppo.

Insussistenza di una riduzione del gettito fiscale belga

- (27) Il Belgio ritiene che, sin dalla sua introduzione, il regime speciale applicabile alle FSC ha apportato entrate supplementari allo Stato belga, relative ad alcune voci di reddito che, altrimenti, sarebbero sfuggite all'imposizione fiscale in Belgio. Di conseguenza, il regime in questione non ha comportato nessuna riduzione del gettito fiscale dello Stato belga.

Insussistenza di effetti negativi sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri

- (28) Il Belgio osserva anzitutto che la Commissione non ha individuato la pretesa incidenza negativa del regime in questione sugli scambi intracomunitari e sulla concorrenza, per quanto riguarda le attività effettivamente esercitate dalle FSC a norma del regime americano loro relativo. Secondo il Belgio, la Commissione fa confusione tra la legittima concorrenza fiscale internazionale e misure nazionali illegittime a favore d'impresa multinazionali. Più in generale, la Commissione non ha tenuto conto degli effetti che i regimi fiscali non armonizzati in vigore in Stati membri diversi esercitano sulla concorrenza tra le multinazionali ivi aventi sede.
- (29) Inoltre, il Belgio sostiene che la Commissione non ha dimostrato come la maggiorazione fissa dell'8 % applicata secondo il metodo del «cost-plus» e l'esclusione di determinati costi dal calcolo degli utili imponibili in Belgio in base a tale metodo possa aver comportato una riduzione della base imponibile rispetto a quella che risulterebbe dall'applicazione del metodo abituale dei prezzi di trasferimento, che si applica in genere alle operazioni controllate.
- (30) Il Belgio sostiene pure che l'obiettivo del regime delle FSC, tanto in Belgio quanto negli USA, consiste nel conferire un'agevolazione alle società esportatrici americane. Di conseguenza, tale regime non può incidere sulla con-

⁽⁹⁾ Cfr. la risposta data il 10 giugno 1985 dal commissario De Clerq, in nome della Commissione, all'interrogazione scritta n. 1664/84 dell'onorevole Marijke Van Hemeldonck (GU C 197 del 5.8.1985, pag. 6).

⁽¹⁰⁾ GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1.

correnza e gli scambi tra gli Stati membri, ma unicamente tra gli Stati Uniti e la Comunità. Per questo motivo, come già si è detto, secondo il Belgio la Commissione ha esplicitamente escluso, in passato, che il regime in questione esercitasse effetti anticoncorrenziali sul commercio e la concorrenza intracomunitari.

Insussistenza della selettività

- (31) Infine, il Belgio ritiene il regime in questione non selettivo, poiché la sua base giuridica speciale, che consiste in una circolare del 1984, è decaduta nel 2000, quando il Congresso americano ha abrogato il regime delle FSC.
- (32) Sebbene il regime possa ancora essere applicabile in un numero molto ridotto di casi riguardanti alcuni vecchi «rulings», la sola base giuridica per rilasciare tali «rulings» era l'articolo 182, paragrafo 1, punto 3, lettera e), del regio decreto di attuazione dell'articolo 342, paragrafo 2, del CIR 1992. Si tratta del regime fiscale di diritto comune al quale sono assoggettati gli uffici stabili belgi di società estere: di conseguenza, secondo il Belgio il regime non è selettivo.
- (33) Inoltre, sempre secondo il Belgio, è giustificato servirsi di un metodo speciale per determinare la base imponibile delle succursali di FSC, poiché è impossibile determinare gli utili imponibili di un ufficio stabile mediante il metodo analitico, in quanto questi uffici non tengono una contabilità adeguata a tale scopo.
- (34) Infine, sempre secondo il Belgio, il numero limitato di attività effettuate dalle succursali di FSC giustifica l'esclusione di determinati costi (relativi alle attività pubblicitarie, promozionali, di trasporto delle merci e dell'assunzione dei rischi di credito) dal calcolo del «cost-plus» per tali succursali. In effetti, le loro attività corrispondono ad operazioni commerciali il cui vantaggio economico può essere attribuito alle entità estere associate con le quali trattano queste succursali di FSC. Poiché tale vantaggio va attribuito all'altra parte interessata all'operazione, in base al principio di piena concorrenza gli utili che ne derivano non dovrebbero essere imponibili al livello della succursale di FSC. A questo riguardo, il Belgio sostiene che il regime fiscale applicato alle attività belghe delle succursali di FSC non è diverso dal normale regime fiscale applicabile alle altre operazioni transfrontaliere controllate.

Conclusioni

- (35) Il governo belga ritiene che, se anche il regime fiscale di «ruling» dovesse esser considerato un aiuto di Stato, quod non, in ogni modo la Commissione non potrebbe esigere il rimborso delle agevolazioni che possano averne tratte i beneficiari in virtù del principio della legittima aspettativa. Inoltre, sarebbe impossibile calcolare ed esigere il rimborso delle agevolazioni di cui abbiano beneficiato contribuenti non residenti, che esulano dalle giurisdizioni belghe. Di conseguenza, si dovrebbe rinunciare al recupero del presunto aiuto.

V. VALUTAZIONE DEL PROVVEDIMENTO

- (36) Nella lettera di notifica dell'inizio del procedimento formale, la Commissione ha indicato che, nel caso delle filiali di FSC, il vantaggio offerto dal regime deriva dal modo in cui è calcolata la maggiorazione applicata ai costi ammissibili. In tali costi, infatti, si tiene conto soltanto di una parte limitata delle operazioni effettuate dalle filiali di FSC. Inoltre, la maggiorazione calcolata al tasso dell'8 % sembra portare a un risultato molto inferiore a quello derivante, di solito, dalle attività delle FSC.
- (37) Dopo aver esaminato le osservazioni presentate dalle autorità belghe, la Commissione mantiene la sua posizione, espressa il 12 aprile 2002 nella lettera di notifica dell'inizio del procedimento formale⁽¹⁾, secondo la quale il regime in oggetto costituisce un aiuto di Stato al funzionamento, ai termini dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.

Osservazioni preliminari

- (38) La Commissione respinge le osservazioni del Belgio secondo le quali il regime fiscale applicabile alle attività delle FSC in Belgio aveva scarsissimo rilievo concreto, in quanto non vi erano in Belgio filiali di FSC, mentre le succursali di FSC erano soggette al medesimo trattamento fiscale di tutti gli altri uffici stabili di società estere in Belgio. Queste argomentazioni suscitano da parte della Commissione le osservazioni esposte qui di seguito.
- (39) A prescindere dal fatto che le filiali di FSC e le succursali di FSC erano disciplinate da quadri giuridici diversi, ai fini dell'imposta sulle società esse erano trattate in maniera molto simile. Del resto, il fatto che in Belgio non vi fossero filiali di FSC non consente di trarre nessuna conclusione riguardo alla natura del regime. Questo, infatti, poteva effettivamente conferire vantaggi alle

⁽¹⁾ Cfr. nota 1.

sole succursali di FSC e costituire, in quanto tale, un aiuto incompatibile.

- (40) La Commissione respinge l'osservazione delle autorità belghe secondo la quale essa aveva implicitamente autorizzato il regime fiscale applicabile alle attività delle FSC in Belgio. La Commissione ritiene che l'argomentazione in base alla quale, rispondendo nel 1985 alla suddetta interrogazione parlamentare, essa avrebbe indirettamente preso atto dell'esistenza del regime belga, non ha nessuna incidenza sulla qualifica da dare al provvedimento in oggetto. La Commissione fa notare che, secondo la giurisprudenza costante, la risposta all'interrogativo se un aiuto vada considerato illecito oppure esistente non dipende certo da una sua valutazione soggettiva ⁽¹²⁾.
- (41) Il regime è stato introdotto nel 1984 ed è entrato in vigore nel 1985 senza esser stato notificato preliminarmente alla Commissione: quindi, il provvedimento è stato attuato in modo illegale. Di conseguenza, il regime può costituire un aiuto illecito, se corrisponde cumulativamente ai quattro criteri esposti qui di seguito.

Vantaggio

- (42) Anzitutto, il provvedimento deve procurare ai suoi beneficiari un vantaggio tale da alleviare gli oneri gravanti di norma sul bilancio. Secondo il punto 9 della comunicazione della Commissione ⁽¹³⁾, un simile vantaggio può essere procurato riducendo in varie forme l'onere fiscale sull'impresa, tra l'altro riducendo la base imponibile.
- (43) La Commissione conferma la sua valutazione secondo la quale, discostandosi in misura sostanziale dal metodo di determinazione degli utili utilizzato per contribuenti comparabili che effettuano operazioni transfrontaliere analoghe, il provvedimento in oggetto costituisce per le succursali di FSC e per le filiali di FSC un vantaggio in termini di riduzione dei loro utili imponibili, come si precisa in appresso.
- (44) All'epoca in cui hanno istituito il regime delle FSC, gli Stati Uniti hanno ritenuto che l'esenzione dall'imposta americana sulle società avrebbe ottenuto il nulla osta del GATT, purché le attività economiche produttrici del reddito esente fossero effettuate fuori degli Stati Uniti. Di conseguenza, le disposizioni giuridiche americane esigevano dalle FSC che esse esercitassero le loro attività economiche essenziali in quanto società estere indipendenti. Tuttavia il «panel» dell'OMC ha ritenuto che il regime delle FSC costituiva una sovvenzione, perché compor-

tava la rinuncia a entrate fiscali, rispetto al regime fiscale generale degli Stati Uniti applicabile al reddito di filiali estere. Il «panel» ha concluso che il GATT doveva vietare tale sovvenzione, in quanto correlata alle esportazioni: infatti si poteva chiedere di beneficiare di tale provvedimento soltanto per i redditi di un'attività estera derivanti da beni di esportazione («export property») ⁽¹⁴⁾.

- (45) La Commissione osserva che, nel regime americano delle FSC, le agevolazioni fiscali accordate alle FSC riguardano specificamente il reddito estero esente («exempt foreign trade income») di tali società, ossia la parte del reddito lordo dell'attività estera di una FSC che viene calcolata secondo una delle regole amministrative di calcolo dei prezzi di riferimento («administrative pricing rules») ⁽¹⁵⁾. Il suddetto «exempt foreign trade income» comprende:

- la vendita o locazione di beni che una FSC acquista da una persona che si trova sotto il medesimo controllo della FSC in questione (di norma, la società americana che la controlla),
- i servizi di agenzia correlati a tali vendite o locazioni di beni,
- tutti gli altri servizi correlati a tali operazioni di vendita o locazione.

- (46) Con riferimento al regime americano delle FSC, la Commissione osserva che le attività di una FSC o della sua

⁽¹⁴⁾ A norma del regime americano delle FSC, per «beni di esportazione» s'intendono i beni che sono: 1) fabbricati, prodotti, coltivati o estratti negli Stati Uniti da una persona diversa dalla FSC; 2) tenuti, principalmente a fini di vendita o locazione, nell'ambito della normale attività di una FSC; 3) venduti o dati in locazione per il consumo, l'utilizzo o la disponibilità diretta fuori degli Stati Uniti: cfr. articolo 927(a)(1) dell'IRC 1986. Inoltre, non più del 50 % del valore del bene esportato può essere attribuito a materiali o componenti importati negli Stati Uniti: cfr. articolo 927(a)(1)(C) dell'IRC 1986 e Reg. articolo 1.927(a)-1T(e).

⁽¹⁵⁾ Secondo la legge americana sulle FSC, il reddito delle FSC proveniente da operazioni controllate di vendita, di locazione e di servizi viene calcolato in base a uno dei tre seguenti regimi intesi a stabilire i prezzi intersocietà: a) il metodo del reddito imponibile combinato («combined taxable income method»); b) il metodo delle entrate lorde («gross receipt method»); c) la regola della determinazione dei prezzi in regime di piena concorrenza («arm's length pricing rule»). Viene scelto il metodo dal quale risulta il reddito imponibile più elevato per la FSC. L'esenzione dall'imposta americana viene applicata considerando tale «reddito esente di provenienza estera» come un reddito di provenienza estera non correlato di fatto all'esercizio di un'attività negli Stati Uniti.

⁽¹²⁾ Cfr. la sentenza della Corte di giustizia nella causa C-295/97, Piaggio, Racc. 1999, pag. I-3735.

⁽¹³⁾ Cfr. nota 3.

succursale belga corrispondono alla vendita o locazione di beni originari degli Stati Uniti, acquistati presso una società associata del medesimo gruppo, e alla fornitura di tutti i servizi correlati a tali operazioni di vendita o locazione.

- (47) Nel regime in questione, una maggiorazione fissa dell'8 % viene applicata unicamente ai costi diretti ammissibili sostenuti dalla succursale di FSC o filiale, così da ottenere l'importo del risultato imponibile. In base a tale regime, fra questi costi non sono compresi i costi diretti relativi alla pubblicità, alla promozione delle vendite, al trasporto delle merci e ai rischi di credito, poiché, secondo il Belgio, tali spese vengono attribuite direttamente alle entità estere controllate con le quali intrattiene scambi commerciali la succursale o filiale di FSC.

- (48) La Commissione osserva anzitutto che la maggiorazione fissa dell'8 % può portare a sottovalutare il livello di redditività attribuibile alla succursale o filiale di FSC rispetto all'utile che avrebbe acquisito in un'operazione comparabile, effettuata con un partner non controllato, la medesima impresa oppure un'altra impresa. Secondo gli orientamenti indicati nella relazione dell'OCSE sul metodo del «cost-plus», una maggiorazione adeguata viene aggiunta ai costi diretti e indiretti sostenuti da un fornitore di beni o da prestatore di servizi, in un'operazione controllata, allo scopo di ottenere un utile adeguato in base alle funzioni esercitate e tenendo conto delle risorse utilizzate, dei rischi assunti e delle condizioni del mercato. La Commissione conclude che, fissando la maggiorazione all'8 %, il regime non tiene conto di tutti i fattori possibili per giungere a una determinazione adeguata degli utili e quindi può, in certi casi, portare a una sottovalutazione degli utili imponibili di una succursale o filiale di FSC.

- (49) In secondo luogo, la Commissione nota che l'esenzione prevista negli USA di una parte del reddito della FSC proveniente da un'attività estera è subordinata alla condizione che «il processo economico relativo a tali operazioni si svolga fuori degli Stati Uniti». A norma dell'articolo 924(b)(1)(B) dell'IRC 1986, questa condizione è soddisfatta soltanto se la FSC partecipa ai preliminari o trattative che portano alla vendita dei beni di esportazione o alla conclusione del contratto di vendita e se almeno il 50 % dei costi diretti della FSC relativi a tali operazioni sono sostenuti fuori degli Stati Uniti. A norma del suddetto articolo 924(b)(1)(B) dell'IRC 1986, i costi diretti comprendono i costi relativi 1) alla pubblicità e alla promozione delle vendite; 2) al trattamento delle ordinazioni della clientela e all'organizzazione della consegna; 3) al trasporto delle merci; 4) alla fatturazione e all'in-

casso; 5) all'assunzione a carico dei rischi di credito. La Commissione ritiene tali attività atte a produrre cospicui flussi di reddito per il fornitore. Escludere queste attività dal metodo di calcolo del «cost-plus» comporta una riduzione artificiosa del risultato imponibile. Più precisamente, la Commissione rileva la similarità tra le attività espressamente attribuite a una FSC in base ai costi sostenuti ai sensi dell'articolo 924(e) dell'IRC 1986 ed i costi espressamente esclusi, nel regime belga, dal calcolo del risultato contabile delle succursali e filiali di FSC. La Commissione conclude che, non tenendo conto dei costi summenzionati, il regime ha come effetto quello di esentare la maggior parte dei redditi attribuibili alle succursali e filiali di FSC in Belgio.

- (50) La Commissione conferma quindi la propria valutazione, secondo la quale il regime procura alle succursali e filiali di FSC un vantaggio, in forma di riduzione del risultato imponibile ai fini dell'imposta belga sulle società.

Risorse statali

- (51) Per quanto riguarda il secondo criterio, il vantaggio deve essere concesso dallo Stato o mediante risorse statali. Concedere una riduzione degli utili imponibili, come quella accordata alle società in base al metodo del «cost-plus» assortito della maggiorazione fissa dell'8 % applicata a determinati costi ammissibili, può tradursi per i beneficiari in una riduzione dell'imposta e, di conseguenza, in una perdita di entrate fiscali per il Tesoro belga.
- (52) La Commissione non può accettare l'argomentazione delle autorità belghe secondo la quale il regime ha condotto a un incremento delle entrate fiscali, in seguito allo stabilirsi di succursali o filiali di FSC in Belgio. Nella sua analisi, la Commissione si riferisce esclusivamente alle entrate fiscali che il Tesoro belga avrebbe incassato se le succursali e filiali di FSC fossero state assoggettate all'imposizione fiscale secondo il regime fiscale belga di diritto comune. Rispetto all'imposta normalmente riscossa sulle attività belghe delle succursali e delle filiali di società estere, l'imposta riscossa sulle FSC operanti in Belgio viene ridotta, effettivamente, applicando il regime in questione. Secondo il punto 10 della comunicazione della Commissione, ciò equivale a un consumo di risorse statali in forma di spese fiscali.

Effetti sulla concorrenza e sugli scambi

- (53) Per corrispondere al terzo criterio, il provvedimento in questione deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri. Il Belgio ha criticato la Commissione

perché questa, nella lettera del 12 aprile 2002 ⁽¹⁶⁾, non aveva precisato l'effetto negativo che il regime ha avuto sulla concorrenza, tenuto conto dell'obiettivo del regime americano delle FSC, che consiste nell'offrire un'agevolazione alle società esportatrici americane.

- (54) Come la Commissione ha spiegato al punto 11 della comunicazione, vi sono effetti sulla concorrenza quando la posizione dell'impresa che beneficia del provvedimento risulta rafforzata rispetto a quella delle sue concorrenti. Dall'analisi sin qui esposta, relativa al funzionamento del regime americano delle FSC, appare chiara che l'applicazione in Belgio del metodo del «cost-plus» nell'ambito del regime in questione porta a determinare un reddito imponibile ridotto rispetto alle altre operazioni controllate comparabili effettuate in Belgio. Si constata inoltre che una succursale o filiale di FSC può esercitare un'attività in settori quali la pubblicità, la promozione delle vendite, il trasporto delle merci ed i servizi di credito, ossia settori in tutti i quali si riscontra una forte concorrenza intracomunitaria. Il vantaggio che il regime di «ruling» applicabile alle attività delle FSC americane in Belgio procura alle sue beneficiarie, in forma di riduzione della base imponibile, è tale da rafforzare la posizione delle succursali e filiali di FSC e anche la posizione del gruppo al quale esse appartengono, a detrimento delle loro concorrenti.
- (55) Inoltre, come ha spiegato la Commissione nello stesso punto 11 della comunicazione, si constata la corrispondenza con il criterio suddetto anche quando una società beneficiaria del provvedimento esercita un'attività economica che forma oggetto di scambi tra gli Stati membri. Le succursali e filiali di FSC che beneficiano di una riduzione della loro base imponibile nell'ambito del regime speciale di «ruling» applicabile alle attività delle FSC americane in Belgio fanno parte, ovviamente, di gruppi internazionali che partecipano agli scambi internazionali, e in particolare al commercio comunitario. La Commissione conclude che, procurando un vantaggio a determinati membri del gruppo, il regime rafforza la posizione commerciale del gruppo al quale le beneficiarie appartengono, rispetto agli altri gruppi che possono anch'essi partecipare attivamente al commercio comunitario.

Selettività

- (56) Infine, deve trattarsi di un provvedimento specifico o selettivo, nel senso di favorire «talune imprese o talune produzioni». Le autorità belghe sostengono che, poiché la circolare che istituiva il regime è stata abrogata, il regime di «ruling» applicabile alle FSC belghe non differisce dal regime applicabile a qualsiasi altra filiale o succursale belga di una società estera, e quindi non ha

carattere specifico. Di conseguenza, il regime del «cost-plus», assortito dalla maggiorazione fissa dell'8 %, determinerebbe il reddito minimo imponibile proveniente dall'esercizio dell'attività commerciale di una società estera avente sede in Belgio [ai sensi dell'articolo 182, paragrafo 1, punto 3, lettera e), del regio decreto recante applicazione dell'articolo 342, paragrafo 2, del CIR 1992], indipendentemente dal fatto che tali attività siano esercitate da una filiale di FSC, una succursale di FSC o qualsiasi altra filiale o succursale di una società estera. Escludere determinati costi diretti, come quelli relativi alla pubblicità, alla promozione delle vendite, al trasporto delle merci ed ai rischi di credito, dalla base di calcolo, secondo il metodo del «cost-plus», del risultato imponibile di una filiale di FSC o succursale sarebbe giustificato dal fatto che i costi relativi a tali attività costituiscono il reddito della società associata e, in quanto tali, sono imponibili nella giurisdizione estera nella quale ha sede la società associata. Le attività belghe di una succursale o filiale di FSC sono di natura puramente amministrativa e accessoria, mentre i costi relativi alla pubblicità, alla promozione delle vendite, al trasporto delle merci ed ai rischi di credito sono attribuibili alle entità estere del gruppo.

- (57) Dopo aver esaminato attentamente le argomentazioni del Belgio, la Commissione conferma il suo parere, secondo cui il regime di «ruling» applicabile alle attività belghe delle FSC costituisce un regime specifico, applicabile unicamente alle succursali e filiali di FSC. Tale parere è dettato dai motivi esposti qui di seguito.
- (58) In base al regime belga di diritto comune (articolo 342, paragrafo 1, del CIR 1992), nel caso che il contribuente non sia in grado di comprovare all'amministrazione fiscale il suo reddito imponibile, questa lo determina effettuando un raffronto con altri tre contribuenti comparabili aventi capitale investito, fatturato, dipendenti e altri elementi rilevanti analoghi. In questo caso (contribuenti non in grado di comprovare all'amministrazione fiscale il loro reddito imponibile), si possono emanare mediante regio decreto norme specifiche per determinare il reddito minimo imponibile delle società estere operanti in Belgio (articolo 342, paragrafo 2, del CIR 1992). L'articolo 182, paragrafo 1, punto 3, lettera e), del regio decreto recante attuazione dell'articolo 342, paragrafo 2, del CIR 1992, stabilisce che il reddito minimo imponibile delle società estere che prestano servizi non assoggettate altrove a imposizione fiscale, è pari al 10 % del loro fatturato lordo proveniente da tali prestazioni di servizi.
- (59) La Commissione osserva inoltre che il regime previsto all'articolo 182, paragrafo 1, punto 3, lettera e), del regio decreto recante attuazione dell'articolo 342, paragrafo 2, del CIR 1992, non giustifica il regime fiscale speciale

⁽¹⁶⁾ Cfr. nota 1.

applicabile alle attività delle FSC in Belgio. Si deve aggiungere che il calcolo forfetario previsto all'articolo 182, paragrafo 1, punto 3, lettera e), del regio decreto autorizza a stabilire il minimo imponibile al 10 %, secondo il metodo del prezzo di rivendita («resale minus method»), in contrasto con la maggiorazione fissa dell'8 % del metodo del «cost-plus».

- (60) Come si è indicato in precedenza, in base tanto al diritto interno belga quanto alle convenzioni fiscali concluse dal Belgio, l'amministrazione fiscale ha la facoltà di aggiustare i risultati contabili di un contribuente belga — si tratti di una società isolata o dell'ufficio stabile di una società estera — provenienti da operazioni controllate effettuate con entità imponibili estere, quando tali risultati non rispettino il principio della piena concorrenza.
- (61) La Commissione riconosce che l'incertezza correlata con la determinazione degli utili secondo il principio della piena concorrenza ha contribuito a sviluppare in Belgio una prassi di «ruling», o accordo preliminare, ai sensi dell'articolo 345, paragrafo 1, del CIR 1992, allo scopo di accertare se determinate operazioni controllate siano effettuate secondo il principio della piena concorrenza. Questa prassi generale di «ruling» è compatibile con i principi della relazione del 1995 dell'OCSE, che autorizza il metodo del «cost-plus» per la determinazione indiretta degli utili, a condizione che tale metodo sia applicato in base alle funzioni assunte dal contribuente e tenga conto delle risorse utilizzate, dei rischi assunti e delle condizioni specifiche di mercato.
- (62) La Commissione ritiene che, fissando il risultato imponibile a un importo calcolato secondo il metodo del «cost-plus», assortito dalla maggiorazione fissa dell'8 %, si ottiene un utile nel quale non si tiene conto dei fattori che vengono verificati in un'analisi della piena concorrenza, quali le funzioni esercitate dal contribuente, le risorse utilizzate, i rischi assunti e le condizioni del mercato. La Commissione conclude che il regime delle FSC operanti in Belgio è un regime fiscale specifico, che si discosta dal regime fiscale di diritto comune applicabile a qualsiasi altra filiale o succursale belga di una società estera.

Giustificazione fornita dalla natura o dal contesto generale del sistema

- (63) Il Belgio sostiene inoltre che il regime riguarda tutte le società estere operanti in Belgio le quali non siano in grado di determinare in modo analitico il loro risultato imponibile, e che tale caratteristica giustifica l'applicazione di un metodo speciale per calcolare tale risultato.

- (64) Tuttavia, l'impossibilità di determinare in modo analitico gli utili non è una caratteristica propria delle succursali o filiali di FSC. La Commissione osserva che, a norma del diritto americano, una FSC deve essere organizzata o avere un ufficio in un paese estero che abbia concluso con gli Stati Uniti un accordo fiscale di scambio d'informazioni, come nel caso del Belgio⁽¹⁷⁾, dove le FSC devono tenere una serie di libri contabili permanenti. Quindi, se per beneficiare degli incentivi fiscali americani le attività di una FSC devono essere determinate in base a una contabilità separata, questa medesima contabilità deve essere presa in considerazione per stabilire, per l'amministrazione fiscale belga, gli utili delle FSC provenienti dalle attività esercitate in Belgio.

- (65) Secondo la Commissione, è ingiustificata l'esclusione, da parte del Belgio, di determinati costi diretti, come quelli relativi alla pubblicità, alla promozione delle vendite, al trasporto delle merci ed ai rischi di credito, dalla base di calcolo secondo il metodo del «cost-plus» degli utili imponibili. Come si è detto in precedenza, tali costi riguardano le attività commerciali normalmente esercitate dalle succursali e filiali di FSC, e lo scopo di escluderli è consentire al gruppo della FSC di beneficiare dell'esenzione parziale del reddito di tale FSC dall'imposta americana.

- (66) Contrariamente a quanto indicato dal Belgio, gli utili provenienti da tali attività non sono assoggettati a imposta, di norma, nella giurisdizione estera nella quale ha sede il partner commerciale della FSC belga. La Commissione osserva che escludere dal calcolo degli utili i costi suddetti porterebbe a esentare dall'imposta, tanto in Belgio quanto negli Stati Uniti, gli utili corrispondenti, il che è ingiustificato in base ai principi del diritto fiscale internazionale enunciati all'articolo 7, paragrafo 1, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE:

«Gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in tale Stato, a meno che l'impresa non eserciti la sua attività nell'altro Stato contraente per il tramite di un ufficio stabile ivi situato. Se un'impresa esercita la propria attività secondo questa modalità, i suoi utili sono imponibili nell'altro Stato, ma unicamente entro i limiti in cui sono attribuibili al suddetto ufficio stabile».

La Commissione osserva inoltre che i medesimi principi sono applicati nel diritto interno belga, a norma del quale le società residenti sono assoggettate all'imposta belga sul loro reddito mondiale, mentre le società non residenti operanti in Belgio sono assoggettate all'imposta sul reddito realizzato in Belgio. La Commissione con-

⁽¹⁷⁾ Cfr. nota 7.

clude che, per quanto riguarda gli utili di una filiale di FSC, il diritto d'imposizione fiscale spetterebbe allo Stato in cui ha sede tale filiale, ossia il Belgio, mentre nel caso degli utili di una succursale di FSC, tale diritto spetterebbe allo Stato nel quale si trova la succursale, ossia di nuovo il Belgio. Attribuire in modo diverso i diritti d'imposizione fiscale, come propone il Belgio, costituirebbe un'eccezione tanto al diritto fiscale belga quanto alle convenzioni fiscali concluse dal Belgio. Di conseguenza, la Commissione respinge la giustificazione presentata dal Belgio, fondata sull'argomentazione secondo cui esso non ha il diritto di assoggettare all'imposizione fiscale le attività belghe delle FSC. La Commissione conferma quindi il carattere specifico del regime in questione.

Compatibilità

- (67) Le autorità belghe non hanno contestato la valutazione presentata dalla Commissione nella lettera del 12 aprile 2002 ⁽¹⁸⁾, secondo cui al caso in oggetto non si applica nessuna delle deroghe previste all'articolo 87, paragrafi 2 e 3, del trattato, in base alle quali un aiuto di Stato può essere considerato compatibile con il mercato comune. Di conseguenza, la Commissione conferma la propria valutazione, di cui presenta un compendio qui di seguito.
- (68) Se il regime fiscale applicabile alle FSC operanti in Belgio costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato, se ne deve esaminare l'eventuale compatibilità con il mercato comune in base alle deroghe previste all'articolo 87, paragrafi 2 e 3.
- (69) Nella fattispecie, non si applicano le deroghe previste all'articolo 87, paragrafo 2, del trattato, riguardanti gli aiuti a carattere sociale concessi a singoli consumatori, gli aiuti intesi a porre rimedio ai danni causati dalle calamità naturali o da altri eventi eccezionali e gli aiuti concessi a favore dell'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania.
- (70) Non è applicabile neanche la deroga prevista all'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del trattato, che autorizza gli aiuti volti a favorire lo sviluppo economico delle regioni dove il tenore di vita è anormalmente basso o si riscontra una grave sottoccupazione.
- (71) Allo stesso modo, non si può ritenere che il regime in questione sia inteso a promuovere l'attuazione di un importante progetto di comune interesse europeo o a

porre rimedio a una grave perturbazione dell'economia belga, ai termini dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera b), del trattato. Né tale regime si prefigge di promuovere la cultura o la conservazione del patrimonio, ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera d), del trattato.

- (72) Infine, il regime delle attività belghe delle FSC va esaminato ai termini dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del trattato. Quest'articolo autorizza gli aiuti intesi ad agevolare lo sviluppo di alcune attività o regioni economiche, purché essi non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune. Le agevolazioni fiscali accordate nell'ambito del regime non sono correlate all'attuazione d'investimenti, alla creazione di posti di lavoro od a progetti specifici: costituiscono soltanto uno sgravio degli oneri che, di norma, dovrebbero sostenere le società in questione, nell'ambito delle loro attività. Di conseguenza, tali agevolazioni vanno considerate aiuti di Stato al funzionamento, i cui effetti decadono quando cessano gli aiuti. Secondo la prassi costante della Commissione, non è possibile ritenere che tali aiuti favoriscano lo sviluppo di alcune attività o regioni economiche.

Osservazioni finali sulla qualifica di aiuto di Stato

- (73) La Commissione conferma la valutazione da essa presentata nella lettera del 12 aprile 2002 ⁽¹⁹⁾, secondo la quale il regime previsto a favore delle attività belghe delle FSC costituisce un aiuto incompatibile con il mercato comune. Come già si è detto, il regime in questione è entrato in vigore nel 1984, senza notifica preliminare alla Commissione, ed è quindi considerato un aiuto di Stato illecito.

Legittima aspettativa

- (74) Quando si ritiene che un aiuto di Stato accordato illegalmente è incompatibile con il mercato comune, lo si deve recuperare dal suo beneficiario. Dopo il recupero, in tutta la misura del possibile si deve ripristinare la situazione concorrenziale che si era creata prima dell'erogazione dell'aiuto. Nondimeno, l'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999 dispone che «La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario». Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia e la prassi decisionale della Commissione,

⁽¹⁸⁾ Cfr. nota 1.

⁽¹⁹⁾ Cfr. nota 1.

quando in seguito ad azioni della Commissione il beneficiario dell'aiuto possa legittimamente attendersi che tale aiuto sia stato concesso nel rispetto del diritto comunitario, l'ordine di recupero dell'aiuto violerebbe il principio generale del diritto comunitario.

- (75) Nella sentenza sulla causa Van den Bergh & Jurgens ⁽²⁰⁾, la Corte ha sancito in linea di diritto:

«Dalla costante giurisprudenza della Corte emerge che il principio della tutela del legittimo affidamento può esser fatto valere dall'operatore economico nel quale un'istituzione abbia fatto sorgere fondate aspettative. Tuttavia, l'operatore economico prudente ed accorto, qualora sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento comunitario idoneo a ledere i suoi interessi, non può invocare detto principio nel caso in cui il provvedimento venga adottato.»

- (76) Il Belgio ha fatto valere la legittima aspettativa dei beneficiari in un regime fiscale in vigore dal 1984, riguardo al quale la Commissione aveva ritenuto nel 1985 che avesse un effetto minimo sull'occupazione nella Comunità e quindi, secondo il Belgio, sulla concorrenza in generale ⁽²¹⁾. In ogni modo, il Belgio ha già annunciato di esser disposto a sopprimere il regime non appena gli Stati Uniti si saranno conformati definitivamente alle decisioni dell'OMC e, comunque sia, al più tardi il 31 dicembre 2003.

- (77) A norma dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, la Commissione tiene conto delle circostanze eccezionali che giustificano il non recupero di un aiuto accordato illecitamente ai beneficiari di un regime, quanto tale recupero sarebbe contrario a un principio generale del diritto comunitario, quale il rispetto della legittima aspettativa. Nel caso in oggetto, la Commissione osserva che il regime delle attività belghe delle FSC presenta grandi somiglianze con il regime introdotto in Belgio mediante regio decreto n. 187 del 30 dicembre 1982, relativo al trattamento fiscale dei centri di coordinamento. I due regimi riguardano le attività intragruppo e utilizzano entrambi il metodo del «cost-plus» per determinare la base imponibile. Nella decisione del 2 maggio 1984, la Commissione ha ritenuto che tale regime non costituiva un aiuto ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 1, del trattato (ora articolo 87, paragrafo 1). Benché tale decisione non sia stata pubblicata, il fatto che la Commissione non abbia formulato obiezioni nei confronti del regime dei centri belgi di coordinamento è stato menzionato nella XIV relazione sulla concorrenza e anche nella risposta a un'interrogazione parlamentare ⁽²²⁾.

- (78) In tale contesto, la Commissione fa notare di aver adottato la suddetta decisione sul regime dei centri belgi di coordinamento prima che entrasse in vigore il regime applicabile alle attività belghe delle FSC. A suo parere, quindi, i beneficiari del regime potevano legittimamente ritenere, all'epoca in cui essi fruibano di tale regime, che questo non costituiva un aiuto, il che non impedisce alla Commissione di ordinare il recupero dell'aiuto eventualmente accordato.

- (79) Per quanto riguarda la disponibilità del Belgio a sopprimere il regime al più tardi il 31 dicembre 2003, la Commissione ritiene che il principio della legittima aspettativa si applicherebbe alle imprese ammesse a beneficiare di tale regime prima dell'inizio del procedimento formale d'indagine su qualsiasi eventuale aiuto accordato, sino alla chiusura dell'esercizio nel corso del quale si conclude il procedimento.

VI. CONCLUSIONI

- (80) La Commissione constata che il Belgio ha posto in vigore illegalmente, in violazione dell'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, il regime fiscale di «ruling» applicabile alle attività commerciali delle FSC, che viene attuato dall'amministrazione fiscale belga dal gennaio 1985. La Commissione conclude che gli sgravi fiscali concessi in base a tale regime costituiscono un aiuto di Stato per il quale non è prevista nessuna deroga al divieto di tali aiuti. Quindi, il regime in oggetto è incompatibile con il mercato comune.
- (81) La Commissione conclude inoltre che le imprese ammesse a beneficiare di tale regime potevano legittimamente ritenere che, all'epoca in cui esse ne fruibano, il regime non costituisse un aiuto. Di conseguenza, la Commissione non esige il recupero di tale aiuto,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

Il regime di aiuti attuato dal Belgio in forma di regime speciale di «ruling» applicabile alle attività commerciali delle «US Foreign Sales Corporations» in Belgio è incompatibile con il mercato comune.

⁽²⁰⁾ Sentenza della Corte di giustizia nella causa C-265/85, Van den Bergh e Jurgens BV contro Commissione, punto 44, Racc. 1987, pag. 1155.

⁽²¹⁾ Cfr. nota 9.

⁽²²⁾ Interrogazione scritta n. 1735/90 (GU C 63 dell'11.3.1991, pag. 37).

Articolo 2

Il Belgio è tenuto ad abolire il regime di aiuti di cui all'articolo 1, con decorrenza dal primo esercizio fiscale successivo alla data di notifica della presente decisione.

Articolo 3

Il Belgio informerà la Commissione, entro due mesi dalla data di notifica della presente decisione, dei provvedimenti adottati per conformarvisi.

Articolo 4

Il Regno del Belgio è destinatario della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 24 giugno 2003.

Per la Commissione

Mario MONTI

Membro della Commissione