

## II

(Atti per i quali la pubblicazione non è una condizione di applicabilità)

## COMMISSIONE

## DECISIONE DELLA COMMISSIONE

del 17 febbraio 2003

relativa al regime di aiuti C 54/2001 (ex NN 55/2000) «Foreign Income» al quale l'Irlanda ha dato esecuzione

[notificata con il numero C(2003) 569]

(Il testo in lingua inglese è il solo facente fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(2003/601/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 avere invitato gli interessati a presentare osservazioni conformemente a detti articoli <sup>(1)</sup>,

considerando quanto segue:

parallelismo esistente fra il lavoro del gruppo e la politica comunitaria in materia di aiuti di Stato, che infatti perseguono il medesimo obiettivo, ovvero l'abolizione delle misure che falsano o minacciano di falsare la concorrenza all'interno del mercato unico. La Commissione rileva inoltre i progressi compiuti verso il conseguimento dell'obiettivo ultimo, ovvero l'eliminazione della concorrenza fiscale dannosa, con particolare riferimento ai provvedimenti adottati dagli Stati membri per smantellare le misure fiscali considerate dannose o per sopprimere le caratteristiche pregiudizievoli di tali misure.

## I. PROCEDIMENTO

(1) Nel 1997 il Consiglio ECOFIN ha adottato un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese <sup>(2)</sup> con l'obiettivo di contrastare la concorrenza fiscale dannosa. In seguito il Consiglio ha istituito un gruppo incaricato di valutare le misure fiscali che rientrano nel campo di applicazione di detto codice. A seguito dell'impegno assunto con l'adozione del codice, nel 1998 la Commissione ha pubblicato una comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese <sup>(3)</sup>, sottolineando la sua determinazione a perseguire una rigorosa applicazione di dette norme e a rispettare il principio della parità di trattamento. Nell'ambito di questo quadro normativo, la Commissione si è impegnata ad esaminare le misure identificate come dannose dal gruppo «Codice di condotta». In tale contesto la Commissione rileva il

(2) Con lettera del 29 maggio 2000 (D/53182), la Commissione ha richiesto informazioni sul regime denominato Foreign Income. In seguito a una proroga del termine, l'Irlanda ha replicato con lettera del 19 luglio 2000 (A/36170). Una seconda richiesta di informazioni è stata trasmessa l'8 agosto 2000 e un sollecito è stato inviato il 13 settembre 2000. L'Irlanda ha risposto con lettera del 20 settembre 2000 (A/37792).

(3) Con lettera dell'11 luglio 2001 (SG 2001 D/289754), la Commissione ha informato l'Irlanda della propria decisione di avviare il procedimento di cui all'articolo 88, paragrafo 2, del trattato CE in relazione al regime in oggetto. Con lettera del 4 ottobre 2001 (A/37839), l'Irlanda ha presentato le sue osservazioni.

<sup>(1)</sup> GU C 308 dell'1.11.2001, pag. 2.

<sup>(2)</sup> GU C 2 del 6.1.1998, pag. 1.

<sup>(3)</sup> GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3.

- (4) La decisione della Commissione di avviare il procedimento di indagine formale è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee*. La Commissione ha invitato gli interessati a presentare le loro osservazioni <sup>(4)</sup>. Non sono pervenute osservazioni in merito.
- (5) Con lettera del 24 gennaio 2002 (D/50287), la Commissione ha richiesto informazioni supplementari. In seguito ad una proroga del termine, l'Irlanda ha risposto con lettera del 26 marzo 2002 (A/32369).

## II. DESCRIZIONE DELLA MISURA

- (6) In Irlanda è generalmente concessa alle società un'esenzione dalla doppia imposizione attraverso il meccanismo del credito di imposta, in base al quale l'imposta nazionale sui redditi e sugli utili soggetti a doppia imposizione viene ridotta dell'imposta estera gravante su tali redditi o utili. Il credito di imposta non può eccedere l'ammontare dell'imposta dovuta in Irlanda su quei redditi o utili prodotti all'estero. In base al regime Foreign Income, l'agevolazione è concessa esentando i redditi o gli utili prodotti all'estero dall'imposta irlandese sulle società. Il regime Foreign Income varato dall'Irlanda consiste in due misure distinte: una per i dividendi esteri, l'altra relativa ai profitti e agli utili di filiali estere. Tali misure sono descritte nelle sezioni 222 e 847 del Taxes Consolidation Act del 1997.

### Sezione 222

- (7) L'esenzione applicabile ai dividendi esteri è stata introdotta in origine dalla sezione 41 del Finance Act 1988, in base alla quale i dividendi che una società stabilita in Irlanda riceve dalle sue controllate estere sono esentati dall'imposta irlandese sulle società laddove tali dividendi siano applicati ad un piano di investimento. Una «controllata estera» è una società avente sede in uno Stato con cui l'Irlanda abbia firmato un trattato contro la doppia imposizione e di cui la società irlandese che richiede l'esenzione controlli il 51 %. Il piano di investimento deve essere presentato in anticipo alle autorità irlandesi che, qualora ritengano che l'investimento sia diretto alla creazione o al mantenimento di posti di lavoro in Irlanda, rilasciano un certificato di esenzione relativo ad un ammontare di dividendi specificato. I dividendi esenti devono essere applicati entro un periodo di tre anni, che decorre dall'anno precedente la loro riscossione in Irlanda e si conclude due anni dopo.
- (8) La sezione 40 del Finance Act 1991 ha modificato la misura per consentire la presentazione del piano di investimento entro un anno dal suo avvio e per consentire alle autorità irlandesi di estendere il periodo di tre anni entro il quale è possibile applicare i dividendi.

- (9) Non è specificata nessuna categoria di investimenti o di posti di lavoro, a condizione che le attività commerciali e i posti di lavoro interessino il territorio irlandese. L'investimento può riguardare attività svolte direttamente dall'azienda o essere di tipo indiretto, ad esempio sotto forma di sottoscrizione di azioni in un'altra società che successivamente effettuerà l'investimento. Per quanto riguarda l'occupazione, l'investimento può essere destinato alla creazione di nuovi posti di lavoro in un'azienda nuova o in espansione oppure al mantenimento di posti di lavoro in un'azienda che, senza l'investimento, sarebbe probabilmente costretta a cessare l'attività o a ridurre l'organico. Non esistono particolari requisiti riguardo al numero di posti di lavoro creati o mantenuti. L'importo ammissibile all'esenzione può essere diminuito laddove i dividendi non siano tutti applicati al piano di investimento approvato.

### Sezione 847

- (10) L'esenzione applicabile ai profitti e agli utili di filiali estere è stata introdotta in origine dalla sezione 29 del Finance Act 1995. I relativi orientamenti sono stati emessi nel 1995.
- (11) Per potere usufruire dell'esenzione, una società deve presentare in anticipo un piano di investimento che descriva in dettaglio l'investimento proposto dalla società stessa o da una sua consociata. Le informazioni a corredo del piano devono includere, fra l'altro, una nota esplicativa della società, caratteristiche e natura delle attività iniziali e programmate, il livello e il tipo di investimento, i tempi di realizzazione, gli accordi di finanziamento, le previsioni finanziarie, le proiezioni in materia di occupazione e l'ubicazione delle attività proposte.
- (12) Le autorità irlandesi possono certificare che la società è «ammissibile» (e, dunque, concedere l'esenzione) se ritengono che il piano sia diretto alla creazione «sostanziale di nuovi posti di lavoro» in Irlanda, che l'investimento sarà realmente effettuato, che l'obiettivo di creare occupazione sarà raggiunto e che il mantenimento dei posti di lavoro in Irlanda dipenda dallo svolgimento delle attività commerciali all'estero. Il livello minimo di occupazione sostenibile creata deve essere nell'ordine di 40 nuovi posti di lavoro incrementali e deve essere raggiunto entro e non oltre il termine di un periodo di tre anni che decorre dalla data di avvio specificata nel certificato di esenzione. Il capitale permanente sostanziale è quello considerato «appropriato» dalle autorità irlandesi e specificato nel certificato di esenzione. I redditi e gli utili derivanti dalle attività commerciali all'estero sono esentati soltanto se tali attività sono condotte nel paese specificato nel certificato di esenzione.

<sup>(4)</sup> Cfr. nota 1.

### III. MOTIVI CHE HANNO INDOTTO ALL'AVVIO DEL PROCEDIMENTO

- (13) Nella sua valutazione delle informazioni presentate dall'Irlanda nel corso dell'esame preliminare, la Commissione ha constatato che le autorità irlandesi hanno conferito un vantaggio a particolari società esentando dalla tassazione irlandese alcuni dividendi di controllate estere o alcuni profitti e utili di filiali estere. La Commissione ha constatato che tale vantaggio è stato conferito mediante risorse statali, ha avuto un'incidenza sugli scambi tra Stati membri ed è stato selettivo. La Commissione ha inoltre concluso che non è applicabile nessuna delle deroghe al divieto generale degli aiuti di Stato di cui all'articolo 87, paragrafo 2 e paragrafo 3 del trattato CE. Sulla base di tali considerazioni, la Commissione nutre dubbi riguardo alla compatibilità della misura con il mercato comune e ha pertanto deciso di avviare il procedimento di indagine formale.

### IV. COMMENTI DELL'IRLANDA

- (14) Con lettera inviata il 4 ottobre 2001, oltre a riepilogare i requisiti previsti dalle sezioni 222 e 847 del Taxes Consolidation Act (cfr. paragrafi 7-12 di cui sopra), le autorità irlandesi hanno formulato alcune osservazioni di carattere generale, hanno aggiunto ulteriori commenti sulle due misure e hanno cercato di correggere eventuali imprecisioni o malintesi contenuti nella lettera della Commissione dell'11 luglio 2001. Le autorità irlandesi hanno inoltre fornito argomentazioni sul possibile legittimo affidamento delle società cui è stata concessa l'esenzione in base al regime in oggetto. Nella lettera del 26 marzo 2002 le autorità irlandesi hanno fornito informazioni supplementari relative all'applicazione pratica delle due misure. Questi commenti possono essere sintetizzati come segue.

#### Commenti di carattere generale

- (15) La sezione 86 del Finance Act 2001 ha abolito l'esenzione fiscale dei dividendi esteri concessa in virtù della sezione 222, limitandola ai soli dividendi certificati prima del 15 febbraio 2001. La sezione 89 del Finance Act 2001 ha stabilito che nessuna società può usufruire dell'agevolazione di cui alla sezione 847 a meno che non sia in possesso di un certificato di esenzione rilasciato prima del 15 febbraio 2001.
- (16) Nella valutazione<sup>(5)</sup> della misura (esaminata nelle sue due componenti) da parte del gruppo «Codice di condotta», la misura non è stata ritenuta in contrasto con i criteri di cui al paragrafo B del codice<sup>(6)</sup>. Le ragioni addotte dal gruppo non si riferiscono all'esenzione degli utili di esercizio di filiali estere.
- (17) Entrambe le agevolazioni costituiscono un aiuto all'investimento, in quanto presuppongono piani di investimento. Gli importi esentati sono stati per la maggior parte investiti in impianti, macchinari, terreni, fabbricati

e capitale circolante. All'epoca l'intera Irlanda era una regione che rientrava nel campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del trattato. Le misure sono pertanto compatibili con il mercato comune. Quasi tutte le società a cui è stato rilasciato un certificato di esenzione operavano nell'area di Dublino ma avevano investito sia a Dublino sia in altre aree dell'Irlanda. Le altre società operavano nell'area del sud-est o del centro-ovest. Prima del 1° gennaio 2000 il massimale di intensità degli aiuti di Stato destinati a queste regioni era del 57%. Poiché, nel periodo in questione, l'aliquota dell'imposta sulle società aveva raggiunto un livello massimo del 43% nel 1989, questo tetto non avrebbe potuto essere superato, anche in assenza di specifici controlli. Poiché l'aliquota dell'imposta sulle società è diminuita, negli ultimi anni gli sgravi fiscali sarebbero stati minimi o del tutto assenti.

#### Sezione 222

- (18) Quando, nel 1988, è stata introdotta la misura, l'economia irlandese attraversava una fase molto difficile, con un tasso di disoccupazione che aveva raggiunto addirittura il 16,3%. Per contrastare il grave disavanzo nelle finanze pubbliche, erano stati adottati drastici provvedimenti. Scopo della misura era favorire il rimpatrio di dividendi in Irlanda a sostegno dell'occupazione. La misura non intendeva promuovere le operazioni commerciali delle controllate estere. In totale sono stati rilasciati alle società irlandesi 12 certificati per il rimpatrio di specifici dividendi. In due casi il piano non è stato attuato e l'esenzione non è stata fruita, mentre in un terzo caso è probabile che l'esenzione non sia mai stata richiesta di fatto. In un altro caso è stato richiesto meno del 20% degli sgravi approvati. Il primo certificato è stato rilasciato il 1° febbraio 1989 e l'ultimo il 5 dicembre 1996. Tutti gli investimenti effettuati in base ai piani approvati sono stati realizzati entro la fine del 1999, quando l'intera Irlanda era considerata una regione a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a).
- (19) Se i dividendi non fossero stati rimpatriati in Irlanda, non sarebbe emerso alcun debito di imposta in relazione alle controllate estere. L'incentivo era volto a garantire che non sarebbe stata dovuta alcuna imposta supplementare qualora i dividendi fossero stati rimpatriati.
- (20) Quasi tutte le aziende a cui è stata concessa l'esenzione operavano nel settore manifatturiero e la maggioranza dei dividendi rimpatriati è stata reinvestita in impianti, macchinari, fabbricati, terreni e capitale circolante. Fra le aziende certificate figurava una delle principali banche irlandesi. In questo specifico caso i dividendi sono stati riutilizzati per investimenti produttivi nei settori della pesca, dell'agricoltura, del turismo, della sanità e delle piccole imprese, oltre che per corsi di formazione e capitale di rischio.

<sup>(5)</sup> Relazione del gruppo «Codice di condotta» (tassazione delle imprese) al Consiglio ECOFIN, SN 1401/99, 23.11.1999.

<sup>(6)</sup> Cfr. nota 2.

- (21) Soltanto tre società hanno effettivamente richiesto l'esenzione per i dividendi rimpatriati allo scopo di finanziare piani di investimento per i quali è stato rilasciato un certificato di esenzione.
- (22) Al momento della concessione degli sgravi non è stato condotto alcun accertamento sulle passate operazioni di rimpatrio dei dividendi delle società interessate. Si ignora se i dividendi esentati sarebbero stati rimpatriati in assenza di sgravi.
- (23) Ad una delle principali multinazionali irlandesi nel settore manifatturiero, operante anche nei settori della silvicoltura, del turismo e dei servizi finanziari, nel periodo compreso fra il 1988 e il 1996 sono stati rilasciati, in sette diverse occasioni, vari certificati per un ammontare complessivo di dividendi pari a 99 milioni di IEP rimpatriati da controllate ubicate negli Stati Uniti. I piani approvati riguardavano vari investimenti, fra i quali:
- nuovi macchinari, impianti, attrezzature, veicoli e software;
  - silvicoltura;
  - alcune società del gruppo, sotto forma di apporti di capitale;
  - un nuovo hotel con club di golf;
  - un club di golf;
  - sviluppo edilizio (hotel e club di golf), per controbalanciare le perdite di avviamento;
  - un impianto di lavorazione del legno, per compensare le perdite di esercizio;
  - società del gruppo specializzate in servizi finanziari e una nuova società di servizi finanziari;
  - una speciale cassa mutua aziendale per la creazione di posti di lavoro;
  - software;
  - miglioramento di impianti, attrezzature, macchinari e software;
  - informatizzazione.
- (24) Ad un altro gruppo di società operante nel settore manifatturiero è stato rilasciato un certificato di esenzione per 10 milioni di IEP di dividendi provenienti da una controllata negli Stati Uniti. Il piano approvato riguardava i seguenti investimenti: costruzione di una nuova centrale del latte; costruzione di un nuovo caseificio; ristrutturazione totale di centri di macellazione e di disossamento ai fini della messa in conformità con le normative comunitaria e irlandese; ristrutturazione di un caseificio.
- (25) La banca irlandese ha usufruito di un certificato relativo a 125 milioni di IEP rimpatriati da una controllata con sede negli Stati Uniti. Il piano approvato riguardava la concessione di prestiti agevolati a vari settori commerciali nel quadro di vari programmi, ovvero:
- il cosiddetto Operational Programme for Small Business (programma operativo per le piccole imprese): questo programma prevedeva la concessione di prestiti alle piccole e medie imprese (PMI) operanti nei settori dei servizi, manifatturiero, alimentare e turistico per la costruzione o la ristrutturazione di locali, l'acquisto di impianti e macchinari nuovi o usati e la fornitura di capitale circolante a lungo termine;
  - prestiti concessi a progetti in alcuni centri balneari: trattasi di prestiti per investimenti di capitale in strutture ricettive e per la costruzione, il rinnovo e la ristrutturazione di strutture ricreative;
  - prestiti speciali per l'acquisto di quote latte: nel 2000 sono stati erogati fondi per l'acquisto di quote latte da parte degli agricoltori nell'ambito del Milk Quota Restructuring Scheme (piano di ristrutturazione delle quote latte) del ministero irlandese dell'Agricoltura;
  - piano di prestiti alle aziende: prestiti concessi a nuove imprese o ad imprese in fase di avviamento nel periodo 1994-2001;
  - prestiti destinati a varie iniziative statali: sono stati concessi fondi per lo sviluppo e la sistemazione rurale nella regione dell'Upper Shannon (costruzione e ristrutturazione di edifici residenziali e commerciali), la costruzione o la ristrutturazione di case di cura e lo sviluppo della flotta irlandese per la pesca del coregone;
  - due fondi di capitali di rischio.
- (26) L'azienda per la quale non è stato possibile stabilire se l'agevolazione concessa sia stata effettivamente richiesta opera nel settore delle attività ricreative. Il piano di investimento riguardava lo sviluppo di un club di golf e di villette di vacanza. L'esenzione è stata applicata soltanto a 0,15 milioni di IEP di dividendi: il progetto è stato per la maggior parte finanziato da altre fonti.

#### Sezione 847

- (27) Sono stati rilasciati soltanto tre certificati. In un caso gli sgravi riguardavano filiali ubicate in vari paesi, sebbene siano state create filiali soltanto in quattro paesi: Germania, Italia, Repubblica Sudafricana e Giappone. Il certificato è stato rilasciato nel luglio 1999 ma l'esenzione vigeva dal 1996.
- (28) Negli altri due casi l'esenzione non è mai stata effettivamente richiesta, in un caso in quanto non sarebbe stata dovuta alcuna imposta marginale e nell'altro caso perché le filiali estere in questione non sono mai state create.



### Legittimo affidamento

- (29) Le aziende potrebbero invocare il loro legittimo affidamento sulla fruizione degli sgravi per i quali erano state considerate ammissibili a norma di legge, poiché hanno appreso soltanto di recente che le misure in oggetto non avevano ricevuto alcuna autorizzazione nel quadro della normativa sugli aiuti di Stato. Le aziende hanno presentato i rispettivi piani, hanno ricevuto i certificati e hanno sostenuto le spese di realizzazione dei piani convinte di avere diritto all'agevolazione a norma di legge in quanto certificate dalle autorità irlandesi. Le aziende non avrebbero ragionevolmente potuto prevedere una situazione in cui, in seguito a ingenti investimenti e a una creazione sostanziale di posti di lavoro, l'applicazione degli sgravi non avrebbe potuto seguire il suo corso. Il modo in cui le misure sono state modificate dal Finance Act 2001 — esclusione di nuove imprese dal beneficio dell'agevolazione di cui alla sezione 847 e abolizione degli sgravi di cui alla sezione 222 — conferma l'esistenza di un legittimo affidamento delle aziende.

### V. VALUTAZIONE DELLA MISURA

- (30) Dopo avere esaminato le osservazioni delle autorità irlandesi, la Commissione mantiene la sua posizione, espressa nella lettera inviata l'11 luglio 2001<sup>(7)</sup> all'Irlanda per avviare il procedimento di cui all'articolo 88, paragrafo 2, del trattato, sostenendo che il regime in esame costituisce un aiuto al funzionamento illegale ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato. Nella valutazione riportata in appresso, la Commissione esamina esplicitamente il regime in oggetto scomponendolo nelle due singole misure descritte nelle sezioni 222 e 847 del Taxes Consolidation Act 1997. Tale valutazione non intende vagliare i singoli aiuti concessi a particolari imprese nell'ambito delle due misure. Nessun caso è stato notificato alla Commissione con tutte le informazioni necessarie affinché la Commissione potesse valutarlo. La Commissione è costretta, per la natura stessa delle due misure, a condurre un esame generale e astratto sull'eventuale esistenza di un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, e sulla questione della compatibilità di detto aiuto. Pertanto tutti gli elementi necessari per valutare se il regime Foreign Income comporti un aiuto di Stato e se sia compatibile con il mercato comune sono contenuti nel regime medesimo. Lo stesso trattato, come pure il regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato<sup>(8)</sup> e la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee<sup>(9)</sup> autorizzano la Commissione a condurre tale esame. Pertanto la Commissione non esaminerà formalmente l'applicazione delle misure in ciascun singolo

caso. La Commissione non conosce l'identità dei beneficiari del regime, né tutte le informazioni pertinenti ogni singolo caso.

### Esistenza dell'aiuto di Stato

- (31) La Commissione prende atto delle osservazioni delle autorità irlandesi riguardo alla valutazione del regime Foreign Income eseguita dal gruppo «Codice di condotta». Tuttavia tale valutazione non ha alcuna influenza sulla valutazione oggettiva dell'esistenza o meno di un aiuto di Stato.
- (32) Per essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, una misura deve rispondere ai seguenti quattro criteri:
- (33) In primo luogo la misura deve conferire ai beneficiari un vantaggio che riduca i costi da essi normalmente sostenuti nel corso della loro attività. Tanto i crediti di imposta quanto gli esoneri d'imposta sono meccanismi atti ad evitare la doppia tassazione dei redditi delle società. Quando viene concesso un credito d'imposta per versamenti effettuati all'estero, le imposte sui redditi pagate nella giurisdizione straniera sono dedotte dall'ammontare dell'imposta gravante su quei redditi nella giurisdizione fiscale nazionale, entro il limite dell'imposta nazionale dovuta. Viceversa quando il reddito estero è esentato, non è dovuta l'imposta nazionale sulle società. Pertanto laddove l'imposta nazionale dovuta è superiore all'imposta pagata nella giurisdizione straniera, in regime di credito di imposta è dovuta un'ulteriore imposta mentre in regime di esenzione non è dovuta alcuna imposta supplementare. Di conseguenza se è concessa una specifica esenzione fiscale sul reddito estero in un regime che generalmente prevede il credito d'imposta, tale esenzione costituisce un vantaggio fiscale e riduce l'onere fiscale della società beneficiaria.
- (34) In base al punto 9 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese<sup>(10)</sup> (in appresso denominata «la Comunicazione»), il vantaggio fiscale può essere concesso mediante vari tipi di riduzione dell'onere fiscale della società e, in particolare, mediante una riduzione dell'ammontare dell'imposta. Il regime Foreign Income soddisfa chiaramente questo criterio. Esentando il reddito e gli utili di fonte estera da qualsiasi imposizione in Irlanda, le società interessate e i rispettivi gruppi di appartenenza sono esentati, entro il limite dell'importo che sarebbe altrimenti applicabile, dall'imposta supplementare dovuta in seguito all'applicazione del credito di imposta generalmente previsto. Il regime non costituisce una misura tecnica applicabile indistintamente a tutte le imprese, del tipo previsto dal punto 13 della Comunicazione.

<sup>(7)</sup> Cfr. nota 1.

<sup>(8)</sup> GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1.

<sup>(9)</sup> Sentenze della Corte, del 14 ottobre 1987, nel procedimento 248/84 Germania contro Commissione [1987] Racc. 4013, paragrafi 17-18; 5 ottobre 1994 nel procedimento C-47/91 Repubblica italiana contro Commissione [1994] Racc. I-4635, paragrafi 20-21; 17 giugno 1999 nel procedimento C-75/97 Belgio contro Commissione [1999] Racc. I-3671, paragrafo 48; 19 ottobre 2000, cause riunite C-15/98 e C-105/99, Repubblica italiana e Sardegna Lines contro Commissione [2000] Racc. I-8855, paragrafo 51.

<sup>(10)</sup> Cfr. nota 3.

- (35) L'osservazione secondo la quale, se i dividendi non fossero rimpatriati in Irlanda, non sorgerebbe alcun debito di imposta in relazione alle controllate estere non cambia il fatto che la misura concede un vantaggio fiscale ai beneficiari. Il fatto che il vantaggio fiscale sia conferito per incoraggiare un preciso comportamento non può influenzare l'analisi oggettiva volta a stabilire se la misura costituisca o meno aiuto di Stato.
- (36) In secondo luogo il vantaggio deve essere concesso dallo Stato o mediante risorse statali. La concessione di una riduzione d'imposta, come quella conferita alle società dalle autorità irlandesi in virtù del regime Foreign Income, comporta una perdita di gettito fiscale che, ai sensi del punto 10 della comunicazione, è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale.
- (37) In terzo luogo la misura deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri. Come è spiegato al punto 11 della Comunicazione, questo criterio è soddisfatto se la società beneficiaria svolge un'attività economica che dà luogo a scambi fra Stati membri. Le società beneficiarie dell'esenzione fiscale prevista dal regime Foreign Income fanno necessariamente parte di gruppi internazionali con controllate o filiali all'estero. Sulla base delle informazioni fornite dalle autorità irlandesi, è chiaro che almeno alcune delle società interessate o alcuni dei loro gruppi di appartenenza erano attivi in settori soggetti a scambi intracomunitari.
- (38) Infine la misura deve essere specifica o selettiva nel senso che favorisce «talune imprese o talune produzioni». Sono beneficiarie della misura soltanto quelle società che abbiano ottenuto un certificato di esenzione in conformità degli specifici requisiti della sezione 222 o della sezione 847 (cfr. i suddetti paragrafi 7-12). Le disposizioni di legge a tale riguardo sono assai restrittive. Di conseguenza il regime Foreign Income non può essere considerato una misura di carattere generale bensì una misura che conferisce un vantaggio selettivo a quelle poche società che soddisfano i suoi requisiti e, come tale, costituisce un regime di aiuti di Stato.
- (39) Tuttavia, nonostante questa valutazione generale del regime in oggetto, la Commissione nota, nei commenti delle autorità irlandesi, che non possono essere rilasciati

nuovi certificati di esenzione e che soltanto una delle tre società a cui è stato rilasciato un certificato di esenzione in virtù della sezione 847 si è di fatto avvalsa dell'esonero. La Commissione nota inoltre che nell'esercizio fiscale in corso l'imposta sulle società è pari al 12,5 % e che, in linea di massima, tale aliquota è inferiore a quelle applicate nei paesi in cui sono stabilite le filiali della società in questione. Pertanto la Commissione riconosce che, date le attuali circostanze, l'esenzione di cui alla sezione 847 non conferisce più alcun vantaggio alle società a cui sono stati rilasciati certificati di esenzione. Di conseguenza, con riferimento a tali società, la misura non rientra più nel campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.

### Compatibilità

- (40) Poiché il regime Foreign Income costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato, la sua compatibilità deve essere valutata alla luce delle deroghe di cui all'articolo 87, paragrafi 2 e 3.
- (41) Le deroghe di cui all'articolo 87, paragrafo 2, che riguardano gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali e gli aiuti concessi ad alcune regioni della Repubblica federale di Germania non si applicano in questo caso.
- (42) La deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), autorizza gli aiuti volti a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso o si abbia una grave forma di sottoccupazione.
- (43) Nelle loro osservazioni, le autorità irlandesi sostengono che il regime Foreign Income costituisce un aiuto all'investimento piuttosto che un aiuto al funzionamento, che tutti gli investimenti che hanno beneficiato di un aiuto in base alla misura descritta nella sezione 222 sono stati effettuati entro la fine del 1999, in un periodo in cui l'intera Irlanda era considerata una regione a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), e che tutte le domande e le certificazioni previste dalla sezione 847 sono state anch'esse finalizzate entro la fine del 1999.

(44) A prima vista la sezione 222 sembrerebbe descrivere una misura di aiuto all'investimento. Tuttavia nulla di quanto contenuto nella legislazione vigente o nelle informazioni fornite dalle autorità irlandesi indica che i criteri di concessione degli sgravi fiscali sono conformi agli orientamenti sugli aiuti regionali vigenti all'epoca<sup>(11)</sup>. Tenendo presente che, in base a tali orientamenti, l'aiuto deve essere concesso per l'investimento iniziale o per la creazione di posti di lavoro, la Commissione nota che, secondo l'Irlanda, gli sgravi fiscali sono stati concessi in relazione, fra l'altro, a capitale circolante, perdite di avviamento e di esercizio, apporti di capitale, miglioramento di impianti, macchinari e software e opere di ristrutturazione. In linea con la prassi costante della Commissione in precedenti decisioni, nessuno di questi è normalmente ritenuto un investimento iniziale o una misura di creazione di posti di lavoro ammissibile all'aiuto di Stato. Analogamente la Commissione nota che la sezione 222 prevede sgravi fiscali non solo per la creazione di posti di lavoro ma anche per il mantenimento dell'occupazione, come confermano le informazioni fornite dall'Irlanda in merito all'applicazione pratica della sezione 222. Anche in questo caso nulla di quanto contenuto nelle leggi vigenti o nelle informazioni fornite dalle autorità irlandesi dimostra l'esistenza di opportuni meccanismi di controllo volti a garantire la conformità con altre norme relative agli aiuti di Stato, in particolare gli aiuti destinati a settori sensibili, gli aiuti alle aziende in difficoltà e il cumulo degli aiuti. In particolare la Commissione nota che è stata concessa un'agevolazione per la produzione e la trasformazione di prodotti inclusi nell'elenco di cui all'allegato I del trattato CE e per operazioni che, secondo le autorità irlandesi, non sarebbero state altrimenti sostenibili sul piano economico.

(45) La Commissione conclude pertanto che la sezione 222 concede un aiuto al funzionamento a quelle società a cui è stata concessa l'esenzione fiscale dei dividendi rimpatriati da controllate estere. L'aiuto al funzionamento può essere concesso nei settori contemplati dall'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), purché soddisfatti rigorose condizioni. In particolare l'aiuto deve essere limitato nel tempo e destinato a superare gli svantaggi strutturali di imprese situate in tali regioni<sup>(12)</sup>. Sebbene gli aiuti concessi in base alla sezione 222 siano, in linea di principio, limitati ad un periodo massimo di tre anni, nulla di quanto contenuto nelle leggi vigenti o nelle informazioni fornite dall'Irlanda dimostra che lo sgravio fiscale concesso sia destinato a superare gli svantaggi strutturali di imprese situate in Irlanda. A tale riguardo la Commissione nota che la misura è di portata limitata. Anziché contribuire a superare gli svantaggi strutturali cui sono confrontate in generale le imprese in Irlanda, tale misura è rivolta ad un gruppo assai ristretto di aziende che possiedono controllate estere in alcune giurisdizioni fiscali ove il livello di imposizione complessivo è infe-

riore a quello applicato in Irlanda. È difficile stabilire quali fossero gli eventuali svantaggi strutturali di tali imprese. Sembra inoltre che, almeno in alcuni casi, l'aiuto concesso mediante l'esenzione d'imposta non sia stato un fattore determinante per stabilire se gli investimenti sarebbero stati attuati. La Commissione nota inoltre che gli investimenti sostenuti dalla misura possono essere effettuati indirettamente attraverso la sottoscrizione di azioni di una società che successivamente attuerà l'investimento. Tuttavia non è chiaro se questo meccanismo funga da incentivo per la creazione o per il mantenimento di posti di lavoro. Perché ciò avvenga, le autorità irlandesi dovrebbero essere certe che, in assenza della specifica sottoscrizione azionaria, l'investimento non sarebbe effettuato e che la sottoscrizione azionaria avrebbe luogo soltanto in caso di concessione degli sgravi. Nulla di quanto contenuto nelle leggi vigenti o nelle informazioni fornite dall'Irlanda dimostra l'esistenza di tali meccanismi di controllo.

(46) Come indicato al paragrafo 30, la Commissione si astiene da qualsiasi valutazione specifica volta a stabilire se nelle singole esenzioni concesse in virtù del regime Foreign Income sia contenuto un elemento di aiuto, o se tali esenzioni siano compatibili. Tuttavia con riferimento alla banca cui è stata concessa l'esenzione in base alla sezione 222, la Commissione formula le seguenti osservazioni. A prescindere dalla finalità perseguita con l'applicazione dei dividendi rimpatriati, lo sgravio fiscale deve essere considerato un aiuto al funzionamento concesso alla banca in questione. Sebbene parte dell'aiuto sia stato trasferito dalla banca ai suoi clienti nel quadro della concessione di nuovi prestiti, incrementando le risorse destinate al credito bancario l'agevolazione avrebbe rafforzato la posizione competitiva della banca stessa e del relativo gruppo internazionale di appartenenza. La Commissione nota inoltre che non sono stati istituiti opportuni controlli per garantire che i prestiti della banca erogati in base al piano di investimento approvato siano conformi alle norme pertinenti sugli aiuti di Stato. A titolo di esempio, la Commissione osserva, in linea con precedenti decisioni, che gli aiuti di Stato per l'acquisto delle quote latte sono incompatibili con il mercato comune<sup>(13)</sup>.

(47) La Commissione nota, nei commenti dell'Irlanda, che lo sgravio fiscale di cui alla sezione 847, una volta concesso, si applica su base continuativa se le condizioni continuano ad essere soddisfatte e che a tutt'oggi non esiste un termine ultimo per beneficiare degli sgravi già concessi. La Commissione nota inoltre che, in base al disposto della sezione 847, una delle condizioni per l'agevolazione è che il mantenimento dell'occupazione creata deve dipendere dallo svolgimento delle attività commerciali all'estero per le quali è concessa l'esenzione. È pertanto chiaro che, anziché concedere un aiuto all'investimento, la sezione 847, concepita in un periodo in

<sup>(11)</sup> Comunicazione della Commissione sul metodo di applicazione dell'articolo 92, paragrafo 3, lettere a) e c), agli aiuti regionali: GU C 212 del 12.8.1988, pag. 2.

<sup>(12)</sup> Punto 6, primo trattino, della comunicazione del 1988 sugli aiuti regionali.

<sup>(13)</sup> Cfr., ad esempio, le decisioni della Commissione 1996/616/CE, GU L 274 del 26.10.1996, pag. 26 e 2002/411/CE, GU L 144 dell'1.6.2002, pag. 49.

cui l'aliquota dell'imposta sulle società in Irlanda era molto più alta di quella attuale, ha costituito una misura di aiuto al funzionamento, i cui benefici sarebbero cessati non appena tale misura fosse stata abolita. Poiché gli sgravi fiscali concessi in base alla sezione 847 sono stati applicati in maniera continuativa e a tempo indeterminato, essi non soddisfano il requisito secondo cui l'aiuto eventualmente concesso ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), deve essere limitato nel tempo <sup>(14)</sup>.

(48) Secondo l'Irlanda, il piano di investimento dell'unica società che ha richiesto l'esenzione di cui alla sezione 847 «era stato approntato nel settembre 1994 e le autorità irlandesi si erano impegnate, nel dicembre 1994, a introdurre lo sgravio in questione». A tale riguardo, considerate le circostanze e dato che lo sgravio previsto dalla sezione 847 è di portata limitata ed è stato fruito in un numero assai modesto di casi, la Commissione osserva che un singolo aiuto ad hoc concesso ad un'unica impresa oppure aiuti limitati ad un solo settore di attività possono avere una incidenza notevole sulla concorrenza nel mercato interessato e che i loro effetti sullo sviluppo regionale rischiano di essere troppo limitati nell'ottica degli Orientamenti sugli aiuti di Stato a finalità regionale <sup>(15)</sup>.

(49) In base al punto 33 della Comunicazione, per potere essere considerati compatibili con il mercato comune, gli aiuti di Stato destinati a favorire lo sviluppo economico di particolari regioni devono essere proporzionali e mirati rispetto agli obiettivi perseguiti. Le autorità irlandesi hanno fornito prove insufficienti a dimostrare che la sezione 222 o la sezione 847 soddisfano tali requisiti. Sono pervenute pochissime domande di aiuto. In alcuni casi l'esenzione non è stata pienamente fruita, in quanto incidentale rispetto all'esecuzione del piano di investimento, oppure l'investimento non è stato effettuato. Le autorità irlandesi hanno inoltre ammesso che, nonostante la concessione degli sgravi, negli ultimi anni le richieste di esenzione pervenute sono state poche o del tutto assenti. La Commissione nota inoltre che le società operanti nel settore dei servizi finanziari potevano accedere ad entrambe le misure. In precedenti decisioni, in conformità del punto 33 della Comunicazione, la Commissione ha costantemente escluso i servizi finanziari dal campo di applicazione degli aiuti al funzionamento <sup>(16)</sup>.

(50) Pertanto gli sgravi fiscali di cui alle sezioni 222 e 847 non possono essere ritenuti compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a).

(51) Le deroghe di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettere b) e d), non si applicano al regime Foreign Income. Tale regime non persegue l'obiettivo di promuovere la realiz-

zazione di un importante progetto di comune interesse europeo né di porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia irlandese. Esso, inoltre, non è destinato a promuovere la cultura o la conservazione del patrimonio.

(52) Infine il regime Foreign Income deve essere esaminato alla luce dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), che autorizza gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, quando tali aiuti non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. Come esplicitato nei paragrafi 43-46, i vantaggi fiscali concessi dal regime Foreign Income costituiscono aiuti al funzionamento, i cui benefici cessano con l'interruzione degli aiuti. In base alle precedenti decisioni della Commissione, siffatti aiuti non possono essere considerati tali da favorire lo sviluppo di talune attività o regioni economiche.

(53) Le autorità irlandesi non hanno cercato di sostenere che il regime Foreign Income è conforme agli orientamenti sugli aiuti all'occupazione <sup>(17)</sup> in base ai quali alcune misure di aiuto possono essere considerate compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c). La Commissione nota tuttavia che, poiché la sezione 222 si prefigge il mantenimento dell'occupazione, la misura non concede aiuti ad un'impresa per incoraggiarla a non licenziare i lavoratori da essa dipendenti, calcolando la sovvenzione con riferimento al numero di lavoratori occupati al momento della concessione dell'aiuto. Poiché tanto la sezione 222 quanto la sezione 847 si prefiggono la creazione di posti di lavoro, nessuna delle due stabilisce che l'importo di aiuto per lavoratore debba essere giustificato, né che l'aiuto non debba rappresentare una proporzione eccessiva dei costi di produzione dell'impresa. Il regime Foreign Income non può pertanto essere considerato rientrante nel campo di applicazione degli orientamenti sugli aiuti all'occupazione.

### Legittimo affidamento e recupero

(54) Quando l'aiuto di Stato concesso illegalmente risulta incompatibile con il mercato comune, la naturale conseguenza è che tale aiuto debba essere recuperato dai beneficiari <sup>(18)</sup>. Attraverso il recupero dell'aiuto, la posizione competitiva esistente prima della concessione dell'aiuto viene, per quanto possibile, ripristinata. Tuttavia l'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) 659/1999 <sup>(19)</sup> stabilisce che «la Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario». La giurisprudenza della Corte di giustizia e la prassi della

<sup>(14)</sup> Punto 6, primo capoverso, della comunicazione del 1988 sugli aiuti regionali.

<sup>(15)</sup> GU C 74 del 10.3.1998, pag. 9; cfr. titolo 2.

<sup>(16)</sup> Cfr., ad esempio, l'articolo 2 della decisione della Commissione riguardante il regime fiscale nelle Azzorre, SG (2002) 233143.

<sup>(17)</sup> GU C 334 del 12.12.1995, pag. 4.

<sup>(18)</sup> Cfr., ad esempio, la causa C-169/1995, Spagna contro Commissione Racc. [1997] I 135, paragrafo 47.

<sup>(19)</sup> Cfr. nota 8.



Commissione hanno stabilito che laddove, come risultato delle azioni della Commissione, il beneficiario di una misura faccia legittimo affidamento sul fatto che l'aiuto è stato concesso in accordo con il diritto comunitario, un'ingiunzione di recupero dell'aiuto violerebbe un principio generale del diritto comunitario.

- (55) Nella sentenza sulla causa *Van den Bergh en Jurgens* <sup>(20)</sup>, la Corte ha decretato quanto segue:

«Dalla costante giurisprudenza della Corte emerge che il principio del legittimo affidamento può essere fatto valere dall'operatore economico nel quale un'istituzione abbia fatto sorgere fondate aspettative. Tuttavia, l'operatore economico prudente e 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.»

- (56) Nel caso in esame, la Commissione nota che il regime introdotto in Belgio dall'Arrêté royal n. 187 del 30 dicembre 1982 relativo al trattamento fiscale dei centri di coordinamento <sup>(21)</sup>, proprio come il regime irlandese Foreign Income, è una misura che ha un'incidenza sulla tassazione delle multinazionali e riguarda norme dirette ad evitare la doppia imposizione. Nella sua decisione del 2 maggio 1984, la Commissione ha ritenuto che il regime belga non costituisce aiuto ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 1, del trattato CEE (attualmente articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE). Anche se tale decisione non è stata pubblicata, il fatto che la Commissione non avesse sollevato obiezioni nei confronti del regime belga riguardante i centri di coordinamento è stato reso noto sia nella 14<sup>a</sup> Relazione sulla concorrenza sia nella risposta ad una interrogazione parlamentare <sup>(22)</sup>. In particolare nella sua risposta la Commissione dichiarava che tali norme non rientrano nel campo di applicazione degli articoli 92 e 93 del trattato CEE (attualmente articoli 87 e 88 del trattato CE).

- (57) Di conseguenza la Commissione riconosce che i beneficiari delle misure erano in diritto di fare legittimo affidamento sul fatto che le misure non costituissero aiuto di Stato. Tali considerazioni impediscono pertanto alla Commissione di ricorrere a un'ingiunzione di recupero di qualsiasi aiuto concesso.

## VI. CONCLUSIONI

- (58) La Commissione constata che l'Irlanda ha dato illegalmente esecuzione al regime Foreign Income descritto nelle sezioni 222 e 847 del Taxes Consolidation Act

1997. La Commissione conclude che gli sgravi fiscali in questione hanno costituito un regime di aiuti al funzionamento che non rientrava in nessuna delle deroghe al divieto degli aiuti di Stato di cui all'articolo 87, paragrafi 2 e 3, del trattato CE e sono pertanto incompatibili con il mercato comune. La Commissione nota che la sezione 222 è stata in realtà soppressa e che da quando è stata introdotta la sezione 847, l'aliquota dell'imposta sulle società è diminuita in misura tale che la sezione 847 non costituisce più aiuto di Stato per le società che attualmente ne beneficiano. La Commissione conclude inoltre che, in ordine agli aiuti concessi in virtù delle sezioni 222 e 847, i beneficiari erano in diritto di fare legittimo affidamento sul fatto che il regime irlandese Foreign Income non costituisse aiuto di Stato. Pertanto la Commissione non richiede il recupero degli eventuali aiuti concessi,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

### Articolo 1

Il regime di aiuti di Stato, sotto forma di esoneri fiscali, al quale l'Irlanda ha dato esecuzione illegalmente, in violazione dell'articolo 88, paragrafo 3, del trattato CE, attraverso la sezione 41 del Finance Act 1988 e la sezione 29 del Finance Act 1995, consolidate nelle sezioni 222 e 847 del Taxes Consolidation Act 1997, è incompatibile con il mercato comune.

### Articolo 2

I certificati di esenzione fiscale emessi in virtù della sezione 847 del Taxes Consolidation Act 1995 e tuttora vigenti non sono considerati aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.

### Articolo 3

La Repubblica d'Irlanda è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 17 febbraio 2003.

Per la Commissione

Mario MONTI

Membro della Commissione

<sup>(20)</sup> Causa C-265/85, *Van den Bergh en Jurgens BV contro Commissione* [1987] Racc. 1155, paragrafo 44.

<sup>(21)</sup> *Moniteur belge*, 13.1.1983 (Dossier n. 1982-12-30/69).

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