

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

22 giugno 2006 *

Nelle cause riunite C-182/03 e C-217/03,

aventi ad oggetto i ricorsi di annullamento, ai sensi dell'art. 230 CE, proposti il 25 e il 28 aprile 2003,

Regno del Belgio, rappresentato inizialmente dalla sig.ra A. Snoecx, successivamente dalla sig.ra E. Dominkovits, in qualità di agenti, assistite dagli avv.ti B. van de Walle de Ghelcke, J. Wouters e P. Kelley, avocats,

ricorrente nella causa C-182/03,

Forum 187 ASBL, con sede in Bruxelles (Belgio), rappresentata dai sigg. A. Sutton e J. Killick, barristers,

ricorrente nella causa C-217/03,

* Lingue processuali: il francese e l'inglese.

contro

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. G. Rozet, R. Lyal e V. Di Bucci, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. J. Makarczyk, R. Schintgen, P. Kūris (relatore) e J. Klučka, giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 14 settembre 2005,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 febbraio 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ Con il proprio ricorso, il Regno del Belgio chiede l'annullamento della decisione della Commissione 17 febbraio 2003, 2003/757/CE, relativa al regime di aiuti al

quale il Belgio ha dato esecuzione a favore dei centri di coordinamento stabiliti in Belgio (GU L 282, pag. 25; in prosieguo: la «decisione impugnata»), nella parte in cui la stessa non lo autorizza a concedere, neppure temporaneamente, il rinnovo dello status di centro di coordinamento ai centri di coordinamento che beneficiavano di tale regime alla data del 31 dicembre 2000.

- 2 La Forum 187 ASBL (in prosieguo: la «Forum 187») chiede l'annullamento della decisione impugnata.

Contesto normativo

Il controllo dei regimi di aiuti esistenti nel diritto comunitario

- 3 L'art. 88, nn. 1 e 2, primo comma, CE prevede quanto segue:

«1. La Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati. Essa propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato comune.

2. Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 87, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato».

- 4 Ai sensi dell'art. 17, n. 2, del regolamento (CE) del Consiglio 22 marzo 1999, n. 659, recante modalità di applicazione dell'articolo [88] CE (GU L 83, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento»):

«Se la Commissione ritiene che un regime di aiuti non sia, o non sia più, compatibile con il mercato comune, informa lo Stato membro interessato della sua posizione preliminare, dandogli l'opportunità di presentare le proprie osservazioni entro il termine di un mese. In casi debitamente giustificati la Commissione può prorogare tale termine».

Il regime fiscale belga dei centri di coordinamento

- 5 Il regime fiscale belga dei centri di coordinamento, derogatorio rispetto a quello generale, è disciplinato dal regio decreto 30 dicembre 1982, n. 187, relativo all'istituzione di centri di coordinamento (*Moniteur belge* 13 gennaio 1983), come integrato e modificato a più riprese (in prosieguo: il «regio decreto n. 187»).
- 6 La possibilità di fruire di tale regime è subordinata all'autorizzazione preliminare e individuale del centro mediante regio decreto. Per ottenere tale autorizzazione, il centro deve far parte di un gruppo di natura multinazionale, che sia dotato di un capitale e di riserve di importo uguale o superiore a 1 miliardo di franchi belgi (BEF) e che realizzi un fatturato annuo il cui importo consolidato raggiunga o superi BEF 10 miliardi. Soltanto talune attività preparatorie, ausiliarie o di centralizzazione vengono autorizzate e le imprese del settore finanziario sono escluse dal beneficio di tale regime. I centri devono avere alle proprie dipendenze in Belgio almeno l'equivalente di dieci persone a tempo pieno al termine dei primi due anni di attività.
- 7 L'autorizzazione accordata al centro è valida per dieci anni ed è rinnovabile per un uguale periodo.

- 8 Il regime fiscale di cui fruiscono i centri di coordinamento autorizzati costituisce una deroga al regime fiscale generale sotto molteplici profili.
- 9 In primo luogo, il reddito imponibile dei centri è determinato forfettariamente secondo il metodo cosiddetto del «cost plus» [anche: del «costo totale», N.d.T.]. Esso corrisponde ad una percentuale dell'importo delle spese e dei costi di funzionamento, con esclusione delle spese per il personale, degli oneri finanziari e dell'imposta sulle società.
- 10 In secondo luogo, i centri sono esentati dal «précompte immobilier» (imposta belga sugli immobili societari) relativamente agli immobili che utilizzano per l'esercizio della loro attività professionale.
- 11 In terzo luogo, non è dovuta l'imposta di registro dello 0,5 % sui conferimenti ad un centro e sugli aumenti del suo capitale statutario.
- 12 In quarto luogo, sono esentati dal «précompte mobilier» (imposta d'acconto belga sui beni mobili societari), da un lato, i dividendi, gli interessi e i diritti distribuiti dai centri, fatte salve alcune eccezioni, e, dall'altro, i redditi percepiti dai centri sui loro depositi in denaro.
- 13 In quinto luogo, i centri versano un'imposta annuale pari a BEF 400 000 per unità di personale occupata a tempo pieno, con un massimo di BEF 4 000 000 per centro.

I lavori del Consiglio dell'Unione europea in materia di concorrenza fiscale dannosa

- 14 Nell'ambito di una riflessione globale sulla concorrenza fiscale dannosa, il Consiglio ha adottato, il 1° dicembre 1997, un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (GU 1998, C 2, pag. 2). In tale contesto, gli Stati membri si sono impegnati a smantellare in modo progressivo talune misure fiscali definite dannose, mentre la Commissione manifestava la sua intenzione di esaminare o riesaminare, alla luce delle norme relative agli aiuti di Stato, i regimi fiscali in vigore negli Stati membri.
- 15 La normativa belga relativa al regime fiscale dei centri di coordinamento rientrava tra le misure fiscali nazionali interessate da tali diverse iniziative.

Fatti precedenti alla decisione impugnata

- 16 Il regime fiscale dei centri di coordinamento era stato esaminato dalla Commissione all'atto della sua istituzione. In particolare, in decisioni comunicate sotto forma di lettere il 16 maggio 1984 ed il 9 marzo 1987 (in prosieguo: le «decisioni 1984 e 1987»), la Commissione aveva in sostanza considerato che un tale regime, fondato su un sistema di determinazione forfettaria dei redditi dei centri di coordinamento, non conteneva elementi di aiuto.
- 17 Tale valutazione è stata confermata nella risposta data il 24 settembre 1990, a nome della Commissione, da Sir Brittan, commissario alla concorrenza, all'interrogazione scritta n. 1735/90 dell'on. Gijs de Vries, membro del Parlamento europeo, (GU 1991, C 63, pag. 37).

- 18 Dopo aver adottato, l'11 novembre 1998, una comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (GU C 384, pag. 3), la Commissione ha intrapreso un esame generale della legislazione fiscale degli Stati membri sotto il profilo delle norme relative agli aiuti di Stato.
- 19 In tale contesto, nel febbraio 1999 la Commissione ha chiesto alle autorità belghe talune informazioni relative, segnatamente, al regime dei centri di coordinamento. Dette autorità hanno risposto nel marzo 1999.
- 20 Nel luglio 2000 gli uffici della Commissione hanno informato le suddette autorità che sembrava che tale regime costituisse un aiuto di Stato. Allo scopo di avviare il procedimento di cooperazione a norma dell'art. 17, n. 2, del regolamento, gli uffici della Commissione hanno invitato le autorità belghe a presentare le loro osservazioni nel termine di un mese.
- 21 In occasione della sua riunione del 26 e 27 novembre 2000, il Consiglio «Ecofin» ha ricordato che, ai sensi della sua risoluzione 1° dicembre 1997, ogni misura dannosa in materia di fiscalità diretta delle imprese avrebbe dovuto essere rimossa entro il 1° gennaio 2003. Esso ha accolto la proposta della presidenza dell'Unione europea, secondo la quale le imprese che godevano di regimi fiscali dannosi alla data del 31 dicembre 2000 avrebbero dovuto cessare di beneficiarne entro il 31 dicembre 2005, indipendentemente dal fatto che si trattasse di regimi concessi per un periodo determinato oppure no. Il Consiglio ha inoltre previsto di poter decidere, valutando caso per caso e al fine di tener conto di circostanze particolari, su relazione del gruppo «codice di condotta», di consentire la proroga degli effetti di taluni regimi fiscali dannosi oltre il 31 dicembre 2005.
- 22 L'11 luglio 2001 la Commissione ha adottato quattro proposte di misure mirate sulla base dell'art. 88, n. 1, CE, segnatamente riguardo al regime dei centri di

coordinamento. Essa ha proposto alle autorità belghe di accettare di apportare un certo numero di modifiche a tale regime, pur prevedendo, in via transitoria, che i centri autorizzati prima della data di accettazione di tali misure potessero continuare a fruire del regime anteriore sino al 31 dicembre 2005.

- 23 In assenza di accettazione, da parte delle autorità belghe, delle misure mirate proposte, la Commissione ha avviato il procedimento d'indagine formale con decisione notificata con lettera del 27 febbraio 2002 (GU C 147, pag. 2), conformemente all'art. 19, n. 2, del regolamento. Essa, in particolare, ha invitato il Regno del Belgio a presentare le proprie osservazioni ed a fornire qualsiasi informazione utile alla valutazione della misura in esame. Essa ha altresì invitato tale Stato membro ed i terzi interessati a presentare osservazioni ed a fornire qualsiasi elemento utile per stabilire se esistesse, in capo ai beneficiari del regime in questione, un legittimo affidamento che imponesse di prevedere misure transitorie.
- 24 Dopo la proroga del termine iniziale di un mese, con lettera del 12 aprile 2002 le autorità belghe hanno trasmesso le proprie osservazioni alla Commissione.
- 25 Con lettera del 16 maggio 2002 le suddette autorità hanno notificato un progetto preliminare di legge diretto a modificare il regio decreto n. 187. Tale progetto preliminare è stato registrato dalla Commissione come nuovo aiuto con il numero N 351/2002.
- 26 In seguito a numerose riunioni, la Commissione ha inviato al Regno del Belgio, nel luglio 2002, una richiesta di informazioni complementari, concernente al tempo stesso il regime esistente ed il progetto notificato, richiesta a cui le autorità belghe hanno risposto con lettera datata 30 agosto 2002. Anche alcuni terzi interessati hanno partecipato al procedimento d'indagine formale relativo alla misura in questione.

27 Il 21 gennaio 2003, il Consiglio «Ecofin» si è espresso a favore della proroga degli effetti di taluni regimi fiscali dannosi oltre il 2005. Esso ha previsto, per quanto riguarda il regime fiscale belga dei centri di coordinamento, che i centri che beneficiavano di tale regime alla data del 31 dicembre 2000 avrebbero potuto continuare a goderne fino al 31 dicembre 2010.

La decisione impugnata

28 Il 17 febbraio 2003 la Commissione ha adottato la decisione impugnata, che è stata notificata nello stesso giorno al Regno del Belgio. Avendo rilevato che la formulazione dell'art. 2 del dispositivo della suddetta decisione poteva sembrare in contraddizione con le conclusioni raggiunte ai punti 122 e 123 della motivazione della stessa, la Commissione ha deciso, il 23 aprile 2003, di modificare l'art. 2 mediante un corrigendum. Tale rettifica è stata notificata al suddetto Stato membro il 25 aprile 2003.

29 Nella decisione impugnata, la Commissione ha innanzitutto motivato la qualifica di aiuto esistente da essa applicata al regime dei centri di coordinamento, nonché il fondamento normativo su cui si basa il procedimento che essa ha seguito. Tale decisione afferma che l'art. 1, lett. b), del regolamento poteva servire come fondamento normativo nel caso di specie e che, in mancanza, gli artt. 87 CE e 88 CE si rivelavano il vero fondamento normativo dell'azione della Commissione.

30 Quest'ultima ha altresì indicato nella decisione impugnata che, se si dovesse considerare tale decisione un ritiro o una modifica delle decisioni 1984 e 1987, la stessa integrerebbe i presupposti ai quali è soggetto il diritto di cui dispone la Commissione di ritirare o modificare qualsiasi atto favorevole viziato da illegittimità.

31 Nel prosieguo della decisione impugnata la Commissione indica i motivi per i quali ha ritenuto che le diverse misure costituenti il regime fiscale dei centri di coordinamento soddisfacessero le condizioni di cui all'art. 87, n. 1, CE, senza poter fruire di alcuna delle deroghe previste ai nn. 2 e 3 del medesimo articolo.

32 Relativamente al legittimo affidamento fatto valere dai centri di coordinamento, la decisione impugnata precisa nella motivazione quanto segue:

«(117) La Commissione riconosce che esiste un legittimo affidamento da parte dei beneficiari del regime. Per questo motivo è giusto che la Commissione consenta ai centri autorizzati alla data del 31 dicembre 2000 di continuare a beneficiare del regime fino alla scadenza del rispettivo periodo di autorizzazione in vigore al momento della presente decisione, e al più tardi fino al 31 dicembre 2010. Questa posizione si basa sugli elementi qui di seguito riportati.

(118) (...) [Gli] accordi [concessi dall'amministrazione fiscale] riguardano solo i fatti e non il regime da applicare. Essi non possono quindi offrire alcuna garanzia che il regime, così come risulta alla data dell'autorizzazione, sarà mantenuto tale per i successivi dieci anni. (...)

(119) (...) Sebbene l'autorizzazione non garantisca la continuazione o il carattere favorevole del regime, la Commissione ammette che i centri creati, gli investimenti effettuati e gli impegni assunti sono giustificati dall'aspettativa ragionevole e legittima di una certa continuità delle condizioni economiche, compreso il regime fiscale. La Commissione ha quindi deciso di concedere un periodo transitorio [in] modo da consentire di eliminare gradualmente il regime "cost plus" per quanto riguarda gli attuali beneficiari.

(120) Poiché le autorizzazioni non comportano il diritto alla continuazione del regime né al suo carattere vantaggioso, anche durante il periodo di validità dell'autorizzazione, la Commissione è dell'avviso che non possano in alcun caso dare diritto al rinnovo del regime successivamente alla data di scadenza. Vista l'esplicita limitazione dell'autorizzazione a dieci anni, è impossibile che si sia venuto a formare un legittimo affidamento ad un rinnovo automatico, che avrebbe significato in teoria un'autorizzazione permanente».

33 Secondo le conclusioni contenute ai punti 121-123 della motivazione della decisione impugnata:

«(121) La Commissione conclude che il regime fiscale applicato dal Belgio a favore dei centri di coordinamento è incompatibile con il mercato comune e che deve essere posta fine all'incompatibilità dei suoi vari elementi mediante revoca o modifica. Dalla data di notifica della presente decisione i vantaggi di detto regime o di suoi elementi non possono più essere concessi a nuovi beneficiari, né essere mantenuti mediante rinnovo delle autorizzazioni esistenti. La Commissione prende atto che i centri autorizzati nel 2001 non beneficiano del regime a partire dal 31 dicembre 2002.

(122) Per quanto riguarda i centri attualmente coperti dal regime, la Commissione riconosce che la decisione del 1984 di approvazione del regio decreto n. 187, nonché la risposta fornita dal commissario competente per la Concorrenza ad una interrogazione parlamentare hanno dato luogo al legittimo affidamento che il regime non costituisse violazione delle regole del trattato in materia di aiuti di Stato.

(123) In considerazione dei considerevoli investimenti effettuati su questa base, nonché della necessità di rispettare il legittimo affidamento e la certezza del

diritto dei beneficiari, è giustificato concedere un termine ragionevole ai fini dell'eliminazione degli effetti del regime sui centri già autorizzati. La Commissione considera che detto termine ragionevole si concluda il 31 dicembre 2010. I centri la cui autorizzazione scada prima di tale data dopo tale scadenza non possono più beneficiare del suddetto regime. Successivamente alla data di scadenza dell'autorizzazione, e in ogni caso dopo il 31 dicembre 2010, il rinnovo o il mantenimento dei vantaggi fiscali in questione saranno illegittimi».

34 Secondo gli artt. 1 e 2 del dispositivo della decisione impugnata:

«Articolo 1

Il regime fiscale attualmente applicato in Belgio a favore dei centri di coordinamento riconosciuti ai sensi del regio decreto n. 187 costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune.

Articolo 2

Il Belgio è tenuto a ritirare il regime di aiuti di cui all'[articolo] 1 ovvero a modificarlo in modo da renderlo compatibile con il mercato comune.

Dalla data di notificazione della presente decisione, i vantaggi di detto regime o di suoi elementi non possono più essere concessi a nuovi beneficiari, né essere mantenuti mediante rinnovo degli accordi esistenti.

Per quanto riguarda i centri autorizzati prima del 31 dicembre 2000, il regime può essere mantenuto fino alla scadenza dell'autorizzazione individuale in vigore alla data di notifica della presente decisione e al più tardi al 31 dicembre 2010. Conformemente al [comma] 2, in caso di rinnovo dell'autorizzazione prima di quella data, il beneficio del regime oggetto della presente decisione non può più essere concesso, nemmeno a titolo temporaneo».

Fatti successivi alla decisione impugnata

- 35 Le modifiche del regio decreto n. 187, già notificate il 16 maggio 2002 dalle autorità belghe alla Commissione, sono state adottate dal parlamento belga il 24 dicembre 2002 e pubblicate sul *Moniteur belge* il 31 dicembre successivo.
- 36 Il 23 aprile 2003 la Commissione ha autorizzato tale nuovo regime nella parte in cui esso prevede, in particolare, il principio dell'autorizzazione preliminare dei centri di coordinamento per un periodo di dieci anni e la determinazione della base imponibile a partire dall'insieme delle spese di funzionamento, considerando un'adeguata percentuale di guadagno. Tuttavia, poiché tale nuovo regime prevede anche l'esenzione di tali centri dal «précompte mobilier» e dall'imposta di registro sui conferimenti, nonché l'esenzione fiscale per i vantaggi detti «straordinari e senza contropartita» accordati a tali centri, la Commissione ha avviato un procedimento d'indagine formale a proposito di queste tre misure.
- 37 Con la propria decisione 8 settembre 2004, 2005/378/CE, concernente il regime di aiuti cui il Belgio intende dare esecuzione a favore dei centri di coordinamento (GU 2005, L 125, pag. 10), la Commissione ha ritenuto che, tenuto conto degli impegni assunti dal Regno del Belgio di eliminare le esenzioni in questione e sostituirle con esenzioni o riduzioni applicabili a tutte le imprese stabilite nel suo territorio, nonché di tassare tutti i vantaggi «straordinari e senza contropartita» goduti dai centri di coordinamento, le misure costituenti il nuovo regime fiscale dei centri di coordinamento non costituissero aiuti ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

- 38 All'udienza del 14 settembre 2005, il rappresentante del Regno del Belgio ha confermato quanto comunicato alla Commissione con lettera del 28 febbraio 2005, e cioè che tale nuovo regime era stato abbandonato.
- 39 Peraltro, con lettera del 20 marzo 2003 il Ministro belga delle Finanze ha informato la Commissione, ai sensi dell'art. 88, n. 3, CE, della propria intenzione di accordare, fino al 31 dicembre 2005, il beneficio di talune misure fiscali alle imprese soggette al regime dei centri di coordinamento alla data del 31 dicembre 2000 e con autorizzazione in scadenza tra il 17 febbraio 2003 ed il 31 dicembre 2005.
- 40 Il Regno del Belgio ha inoltre chiesto al Consiglio, con lettera dello stesso giorno, che tali misure fossero dichiarate compatibili con il mercato comune ai sensi dell'art. 88, n. 2, terzo comma, CE.
- 41 Con nota del 25 aprile 2003, il presidente della Commissione ha rilevato che la decisione impugnata era esecutiva, ed ha ritenuto che non si potesse considerare la citata lettera del 20 marzo 2003 come notifica di un nuovo aiuto ai sensi dell'art. 88, n. 3, CE.
- 42 Con lettera del 26 maggio 2003, il Regno del Belgio ha nuovamente notificato alla Commissione l'intenzione espressa nella propria nota del 20 marzo 2003.
- 43 In occasione della propria riunione del 3 giugno 2003, il Consiglio «Ecofin» ha dato un consenso di principio a tale domanda, ed ha incaricato il Comitato dei rappresentanti permanenti di prendere tutti i provvedimenti necessari al fine di permettere al Consiglio di adottare l

- 44 Con la decisione del Consiglio 16 luglio 2003, 2003/531/CE, relativa alla concessione da parte del governo belga di un aiuto per taluni centri di coordinamento stabiliti in Belgio (GU L 184, pag. 17), adottata ai sensi dell'art. 88, n. 2, CE, è stato dichiarato compatibile con il mercato comune «l'aiuto che il Belgio intende[va] accordare sino al 31 dicembre 2005 alle imprese che alla data del 31 dicembre 2000 beneficiavano di un'autorizzazione quale "centro di coordinamento" ai sensi del regio decreto n. 187 (...) che scade tra il 17 febbraio 2003 ed il 31 dicembre 2005». Tale decisione è oggetto della causa C-399/03.
- 45 Con lettera del 17 luglio 2003, la Commissione, in risposta alla citata notifica del 26 maggio 2003, ha confermato la posizione già manifestata nella propria nota del 25 aprile 2003.
- 46 Con ordinanza 26 giugno 2003, cause riunite C-182/03 R e C-217/03 R, Belgio e Forum 187/Commissione (Racc. pag. I-6887), il presidente della Corte ha sospeso l'esecuzione della decisione impugnata, nella parte in cui essa vieta al Regno del Belgio di rinnovare le autorizzazioni dei centri di coordinamento ancora valide alla data della notifica di tale decisione.

Conclusioni delle parti e procedimento dinanzi alla Corte

- 47 Nella causa C-182/03, il Regno del Belgio chiede che la Corte voglia:

— annullare l'art. 2, secondo e terzo comma, della decisione impugnata, nella parte in cui prevede che «dalla data di notificazione della presente decisione, i vantaggi di detto regime o di suoi elementi non possono più essere (...)

mantenuti mediante rinnovo degli accordi esistenti», e che «conformemente al [comma] 2, in caso di rinnovo dell'autorizzazione prima [del 31 dicembre 2010], il beneficio del regime oggetto della presente decisione non può più essere concesso, nemmeno a titolo temporaneo»;

- condannare la Commissione alle spese, comprese quelle relative al procedimento sommario.

⁴⁸ Nella causa C-217/03, la Forum 187 chiede che la Corte voglia:

- in via principale, annullare la decisione impugnata o, in via subordinata, annullarla nella parte in cui non ha previsto misure transitorie adeguate;
- condannare la Commissione alle spese nella causa C-217/03, oltre che nella causa che ha condotto all'ordinanza del Tribunale 2 giugno 2003, causa T-276/02, Forum 187/Commissione (Racc. pag. II-2075).

⁴⁹ La Commissione chiede che la Corte voglia, per ciascuna delle presenti cause:

- respingere i ricorsi;
- condannare i ricorrenti alle spese, ivi comprese quelle del procedimento sommario.

- 50 Con atto separato, depositato in cancelleria il 16 giugno 2003, la Commissione ha sollevato un'eccezione di irricevibilità nei confronti del ricorso della Forum 187.
- 51 Con decisione 30 marzo 2004, la Corte ha deciso di riunire l'eccezione di irricevibilità al merito, e di far proseguire il procedimento.
- 52 Con ordinanza del presidente della Seconda Sezione 28 aprile 2005, le cause C-182/03 e C-217/03 sono state riunite ai fini della trattazione orale e della sentenza.

Sulla ricevibilità

- 53 La Commissione sostiene che la Forum 187 non è legittimata a contestare la decisione impugnata, di cui essa non è la destinataria, non essendo direttamente e individualmente interessata da tale decisione.
- 54 Da un lato, la Forum 187 contesta tale eccezione di irricevibilità, affermando che dalla decisione sarebbero direttamente e individualmente interessati trenta centri che hanno ottenuto un rinnovo dell'autorizzazione negli anni 2001 e 2002, per i quali il periodo di tempo in cui potranno godere del regime fiscale in discussione va fino alla data del 31 dicembre 2010, nonché otto centri la cui domanda di rinnovo era pendente al momento dell'adozione della decisione impugnata. Dall'altro, essa ritiene di essere interessata dalla decisione impugnata in quanto organo di rappresentanza dei centri di coordinamento riconosciuto dalle autorità belghe, le quali l'avrebbero riconosciuta ufficialmente, consentendole di svolgere un ruolo importante nel procedimento amministrativo presso la Commissione, nonché in quanto la citata decisione incide sulla sua ragione di esistere.

- 55 Ai sensi dell'art. 230 CE, una persona fisica o giuridica può proporre un ricorso contro una decisione presa nei confronti di un altro soggetto soltanto se tale decisione la riguarda direttamente e individualmente.
- 56 Un'associazione come la Forum 187, che ha lo scopo di difendere gli interessi collettivi dei centri di coordinamento aventi sede in Belgio, può, in linea di principio, proporre un ricorso di annullamento contro una decisione definitiva della Commissione in materia di aiuti di Stato soltanto se le imprese che essa rappresenta o alcune di esse sono legittimate ad agire individualmente (sentenza 7 dicembre 1993, causa C-6/92, Federmineraria e a./Commissione, Racc. pag. I-6357, punti 15 e 16) o se essa può vantare un proprio interesse ad agire (sentenza 24 marzo 1993, causa C-313/90, CIRFS e a./Commissione, Racc. pag. I-1125, punti 29 e 30).
- 57 Per quanto riguarda la prima condizione richiesta dall'art. 230, quarto comma, CE, è pacifico che la decisione della Commissione che ha vietato al governo belga di rinnovare le autorizzazioni dei centri di coordinamento in scadenza a partire dal 17 febbraio 2003, e in ogni caso ha limitato l'efficacia temporale delle autorizzazioni ancora valide al 31 dicembre 2010, ha natura vincolante e i centri di coordinamento in questione sono dunque direttamente interessati dalla decisione impugnata.
- 58 Per quanto riguarda la seconda condizione prevista dal citato art. 230 CE, va ricordato che la Corte ha più volte affermato che il fatto che una disposizione contestata abbia, per natura e portata, un carattere generale, in quanto applicabile alla totalità degli operatori economici interessati, non esclude che essa possa tuttavia interessare individualmente taluni di essi (v., in tal senso, sentenza 18 maggio 1994, causa C-309/89, Codorniu, Racc. pag. I-1853, punto 19).
- 59 Una persona fisica o giuridica può sostenere di essere individualmente interessata soltanto qualora la disposizione controversa la colpisca a causa di determinate sue caratteristiche individuali, ovvero di particolari circostanze atte a distinguerla dalla generalità (v. sentenza 15 luglio 1963, causa 25/62, Plaumann/Commissione, Racc. pag. 195).

- 60 A tale proposito, la Corte ha affermato che, qualora l'atto impugnato riguardi un gruppo di soggetti individuati o individuabili, nel momento in cui l'atto è stato adottato, in base a criteri tipici dei membri di tale gruppo, tali soggetti possono essere individualmente interessati da tale atto, in quanto facenti parte di un gruppo ristretto di operatori economici (v. sentenze 17 gennaio 1985, causa 11/82, Piraiki-Patraiki e a./Commissione, Racc. pag. 207, punto 31, e 26 giugno 1990, causa C-152/88, Sofrimport/Commissione, Racc. pag. I-2477, punto 11).
- 61 Bisogna in primo luogo osservare che, da un lato, la decisione impugnata ha avuto l'effetto di fissare al massimo al 31 dicembre 2010 la fine del periodo di autorizzazione dei centri di coordinamento che hanno ottenuto un rinnovo dell'autorizzazione nel corso del 2001 e del 2002, anziché prevederla per gli anni 2011 e 2012; dall'altro, che tali centri erano perfettamente identificabili nel momento in cui la decisione impugnata è stata adottata. Pertanto, i trenta centri di coordinamento interessati dagli effetti della citata decisione potevano agire individualmente nei confronti di essa.
- 62 In secondo luogo, bisogna rilevare che la decisione impugnata non ha previsto misure transitorie a favore dei centri di coordinamento la cui autorizzazione scadeva in concomitanza con la notifica della decisione stessa e di quelli la cui domanda di autorizzazione era pendente alla data di detta notifica.
- 63 Sono così interessati otto centri la cui domanda di rinnovo dell'autorizzazione era in quel momento pendente. Questi ultimi fanno parte di un gruppo delimitato, i cui membri sono specialmente interessati dalla decisione impugnata, in quanto non potranno più ottenere un rinnovo dell'autorizzazione. Ne consegue che tali centri erano legittimati ad agire individualmente contro la decisione impugnata.
- 64 Risulta da quanto precede, e senza bisogno di verificare se la Forum 187 possa far valere un interesse proprio, che tale associazione possiede la legittimazione ad agire,

in quanto essa rappresenta, da un lato, trenta centri di coordinamento il cui diritto a godere del regime controverso è stato limitato al 31 dicembre 2010 e, dall'altro, otto centri le cui domande di rinnovo erano pendenti alla data di notifica della decisione impugnata.

Sulla fondatezza dei ricorsi

- ⁶⁵ Poiché sia le conclusioni del Regno del Belgio che quelle della Forum 187 mirano all'annullamento della decisione impugnata nella parte in cui la stessa non prevede norme transitorie, va esaminata in primo luogo la domanda della Forum 187 con cui si chiede l'annullamento della citata decisione nella parte in cui la stessa giudica gli aiuti in esame incompatibili con il mercato comune.

Sulla domanda della Forum 187 con cui si chiede l'annullamento della decisione impugnata in quanto la stessa giudica i provvedimenti controversi aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune

Sul motivo in cui si lamenta l'assenza di fondamento normativo

- ⁶⁶ Con tale motivo, la Forum 187 sostiene che la decisione impugnata è priva di fondamento normativo e viola il principio di certezza del diritto. Considerate le posizioni adottate dalla Commissione oltre quindici anni prima, tale decisione non potrebbe fondarsi né sugli artt. 87 CE e 88 CE, né sull'art. 1, lett. b), v), del regolamento, poiché essa non farebbe riferimento ad alcuna evoluzione del mercato comune.

- 67 D'altra parte, la Commissione non potrebbe richiamare il diritto a rimediare ai propri errori. L'associazione ne deduce che, nel caso presente, è stato violato il principio di certezza del diritto connesso al rispetto dell'intangibilità delle decisioni precedenti.
- 68 Si deve preliminarmente osservare che, con la decisione impugnata, la Commissione non ha ritirato le decisioni 1984 e 1987. Essa ha in realtà compiuto un nuovo esame del regime fiscale dei centri di coordinamento, utilizzando per esso la procedura di controllo degli aiuti esistenti, ed ha ritenuto che tale regime costituisse ora un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune.
- 69 Per verificare se la Commissione abbia legittimamente compiuto tale nuovo esame, si deve ricordare non soltanto che il principio della certezza del diritto richiede che la normativa comunitaria sia certa e che la sua applicazione sia prevedibile per i destinatari delle norme (sentenze 15 dicembre 1987, causa 325/85, Irlanda/Commissione, Racc. pag. 5041, punto 18, e 15 febbraio 1996, causa C-63/93, Duff e a., Racc. pag. I-569, punto 20), ma anche che la sua applicazione debba essere combinata con quella del principio di legalità (sentenza 22 marzo 1961, cause riunite 42/59 e 49/59, S.N.U.P.A.T./Alta Autorità, Racc. pag. 97, in particolare pag. 153).
- 70 A tale proposito è pacifico, come ha osservato l'avvocato generale ai paragrafi 212 e 213 delle sue conclusioni, che il regolamento, il quale codifica l'esercizio, da parte della Commissione, dei poteri che le spettano ai sensi dell'art. 88 CE, non indica che cosa rientri nel concetto di «evoluzione del mercato comune», contenuto nel suo art. 1, lett. b), v), il quale precisa che una misura che non costituiva un aiuto al momento della sua entrata in vigore deve comunque ritenersi tale qualora «lo [sia] diventat[a] successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune».
- 71 Tale concetto, che può essere ricostruito come una modifica del contesto economico e giuridico nel settore interessato dal provvedimento in questione, non riguarda il caso in cui, come nella presente fattispecie, la Commissione modifica la propria valutazione soltanto sulla base di una lettura più rigorosa delle norme del Trattato in materia di aiuti di Stato.

- 72 Si deve tuttavia osservare che il regolamento è un atto di diritto derivato adottato per dare applicazione agli artt. 87 CE e 88 CE, il quale non può ridurre la portata di tali articoli, tanto più che la Commissione deriva i propri poteri direttamente da essi.
- 73 Infatti l'art. 88, n. 1, CE affida alla Commissione il compito di procedere all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti negli Stati e di proporre a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato comune.
- 74 L'art. 88, n. 2, consente alla Commissione, in caso di stallo, di imporre allo Stato membro talune modifiche dell'aiuto o la soppressione dello stesso entro un termine prestabilito.
- 75 Ne consegue che, decidendo di effettuare un riesame del regime fiscale dei centri di coordinamento vigente in Belgio, regime che era stato dichiarato dannoso per il mercato comune dal gruppo «codice di condotta», la Commissione ha esercitato il ruolo che le assegna l'art. 88 CE. Pertanto, la decisione impugnata trova il proprio fondamento normativo negli artt. 87 CE e 88 CE.
- 76 Dunque, essendo stato rispettato il principio di legalità, la decisione impugnata costituisce un atto certo, la cui applicazione era prevedibile per i destinatari. Di conseguenza, tale decisione non contrasta con il principio di certezza del diritto.
- 77 Inoltre, in un caso di questo tipo l'unica procedura utilizzabile da parte della Commissione è quella che il regolamento prevede per il controllo degli aiuti esistenti. Non è infatti dubbio che il regime fiscale in esame costituisca una misura esistente, considerato che la Commissione ne aveva ricevuto notifica nel 1984 e che tale regime non ha subito alcuna modifica sostanziale.

78 Pertanto, la Forum 187 non può legittimamente sostenere che la Commissione abbia commesso un errore di diritto assumendo gli artt. 17 e 18 del regolamento come fondamento per l'apertura del procedimento d'indagine formale, come essa ha indicato nella propria lettera del 17 luglio 2000 indirizzata alle autorità belghe, e poi facendo riferimento soltanto agli artt. 87 CE e 88 CE. Di conseguenza, il primo motivo dev'essere respinto.

Sul motivo in cui si lamenta la violazione dell'art. 87, n. 1, CE

79 Con tale motivo, la Forum 187 sostiene che il regime fiscale applicabile ai centri di coordinamento non è un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE. A tal fine, essa sostiene non solo che il metodo di esame utilizzato dalla Commissione era troppo generale, ma anche che le varie misure che costituiscono tale regime non integrano le condizioni richieste da tale articolo. In particolare, essa afferma che tali misure non conferiscono vantaggi ai centri di coordinamento, non derivano da un trasferimento di risorse statali e non hanno carattere selettivo, e che la Commissione non ha dimostrato che esse abbiano un effetto sulla concorrenza e sugli scambi intracomunitari. In ogni caso, a suo avviso, il regime in questione è giustificato dalla natura e dalla logica del sistema fiscale belga.

— Sul metodo di analisi del regime fiscale

80 La Forum 187 rimprovera alla Commissione di avere ignorato la competenza degli Stati membri in materia fiscale, e di aver compiuto un'analisi troppo generica del regime in questione.

81 Si deve rispondere, da un lato, che l'art. 87 CE non esclude le norme fiscali dal suo campo di applicazione.

82 Dall'altro, va ricordato che, nel caso di un programma di aiuti, la Commissione può limitarsi a esaminare le caratteristiche del programma stesso per determinare se questo procuri un vantaggio notevole ai beneficiari nei confronti dei loro concorrenti (sentenza 17 giugno 1999, causa C-75/97, Belgio/Commissione, Racc. pag. I-3671, punto 48). Né essa deve esaminare ogni singolo caso in cui il regime si applica (sentenza 29 aprile 2004, causa C-278/00, Grecia/Commissione, Racc. pag. I-3997, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

83 Ne deriva che la prima parte del motivo deve essere respinta.

— Sulle condizioni previste dall'art. 87, n. 1, CE

84 Va innanzitutto ricordato che, secondo una costante giurisprudenza, affinché una misura possa essere qualificata come aiuto di Stato devono ricorrere tutte le condizioni di cui all'art. 87, n. 1, CE (sentenza 24 luglio 2003, causa C-280/00, Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, Racc. pag. I-7747, punto 74).

85 È dunque necessario esaminare tutte queste condizioni.

i) Sull'esistenza di un vantaggio a favore di talune imprese

86 In proposito, il concetto di aiuto non comprende soltanto prestazioni effettive, come sovvenzioni, prestiti o assunzione di partecipazioni al capitale dell'impresa, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso

stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti (sentenza 20 novembre 2003, causa C-126/01, GEMO, Racc. pag. I-13769, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

87 Peraltro, la Corte ha affermato che un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordano a talune imprese un'esonazione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, colloca i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti costituisce un aiuto di Stato (sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, Banco Exterior de España, Racc. pag. I-877, punto 14).

88 Nella decisione impugnata, la Commissione ha ritenuto che il modo di determinare i redditi imponibili, l'esonazione dal «*précompte immobilier*» e dal «*précompte mobilier*» e dall'imposta sui conferimenti, nonché il sistema del «*précompte mobilier*» figurativo costituissero vantaggi per i centri di coordinamento.

89 La Forum 187 respinge tale valutazione.

90 Innanzi tutto la Commissione ha ritenuto, ai punti 89-95 della decisione impugnata, che la determinazione forfettaria dei redditi secondo il metodo «*cost plus*» costituisca un vantaggio economico ai sensi dell'art. 87 CE.

91 Infatti, in base al regime fiscale in questione il reddito imponibile è determinato in via forfettaria, in una percentuale dell'importo totale delle spese e dei costi di funzionamento, con esclusione delle spese per il personale e degli oneri finanziari.

- 92 D'altra parte, il margine di profitto di un centro di coordinamento dev'essere determinato in linea di principio in base all'attività da esso effettivamente esercitata. Se tale centro fattura direttamente taluni servizi svolti per un importo pari alle spese più un guadagno, la percentuale di questo può essere accettata, purché non sia anormale. Qualora non esistano criteri obiettivi per determinare la percentuale di profitto da considerare, questa deve essere fissata, in generale, come pari all'8%.
- 93 Il reddito imponibile del centro in questione, tuttavia, non può essere inferiore alla somma delle spese o oneri non deducibili in quanto spese professionali e dei vantaggi «straordinari o senza contropartita» concessi al centro dai membri del gruppo. Tale reddito è tassato secondo la normale aliquota dell'imposta sulle società.
- 94 Tale metodo di determinazione del reddito imponibile si ispira al metodo c.d. del «cost plus», sostenuto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (in prosieguo: l'«OCSE») per la tassazione dei servizi svolti da una controllata o da un impianto stabile per conto delle società appartenenti al medesimo gruppo e aventi sede in altri Stati.
- 95 Per verificare se la determinazione del reddito imponibile, come prevista nel regime dei centri di coordinamento, procuri a questi ultimi un vantaggio, è necessario confrontare tale regime, come suggerisce la Commissione al punto 95 della decisione impugnata, con quello di applicazione generale, basato sulla differenza tra ricavi e costi, per un'impresa che svolge le proprie attività in condizioni di libera concorrenza.
- 96 A tale proposito, le spese per il personale e gli oneri finanziari sopportati nell'ambito delle attività di gestione di cassa o di finanziamento rappresentano elementi che concorrono in modo determinante alla realizzazione dei redditi dei centri di coordinamento, dato che questi ultimi forniscono servizi, in particolare di tipo finanziario. Di conseguenza, l'esclusione di tali oneri e di tali spese dai costi usati per

determinare i redditi imponibili dei centri in questione non consente di definire prezzi di trasferimento prossimi a quelli che sarebbero praticati in un regime di libera concorrenza.

- 97 Ne consegue che tale esclusione produce un vantaggio economico a favore di tali centri.
- 98 Contrariamente a quanto sostiene la Forum 187, tale valutazione non è inficiata né dal fatto che l'inclusione degli oneri finanziari potrebbe condurre, in taluni casi, ad una base imponibile troppo elevata, né dall'importanza del carico fiscale che potrebbe sostenere il gruppo, e nemmeno dalla circostanza che un centro possa essere tassato pur non avendo realizzato utili. Infatti, tali aspetti sono tutti tipici del metodo del «cost plus».
- 99 Inoltre, l'imposta annuale, introdotta dal 1° gennaio 1993, di EUR 10 000 per ogni unità di personale impiegata a tempo pieno, con un tetto massimo di EUR 100 000, non compensa gli effetti vantaggiosi del metodo di calcolo utilizzato, poiché il limite corrisponde al numero minimo di dipendenti che i centri di coordinamento sono obbligati ad impiegare al termine dei loro primi due anni di attività.
- 100 La medesima constatazione si impone per quanto riguarda il coefficiente dell'8% da applicare automaticamente ai costi di funzionamento per calcolare la base imponibile, in quanto tale coefficiente è applicato ad una base di riferimento già ridotta, ed il margine di profitto è in realtà assai variabile da un centro all'altro, dipendendo dall'attività svolta.
- 101 Infine, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 265 delle sue conclusioni, è condivisibile la posizione della Commissione, secondo la quale la base imponibile alternativa, destinata ad evitare possibili abusi fissando un limite minimo, non è tale

da cancellare il vantaggio prodotto dall'applicazione combinata delle esclusioni citate e del coefficiente dell'8%. Tale base contiene infatti solo somme che sono comunque tassate, in Belgio, se appartengono a società non rientranti nel regime in discussione.

- 102 Sulla base di tali elementi, la Commissione ha giustamente ritenuto che le norme sulla determinazione dei redditi imponibili costituissero un vantaggio per i centri di coordinamento e i gruppi di appartenenza degli stessi.
- 103 In secondo luogo, ai punti 76 e 77 della decisione impugnata la Commissione ha ritenuto che l'esenzione dal «*précompte immobilier*» di cui godono i centri di coordinamento procuri ad essi un vantaggio economico.
- 104 Infatti, il regime fiscale in questione prevede che tali centri siano esentati dal «*précompte immobilier*» relativo agli immobili che essi utilizzano per lo svolgimento delle proprie attività, mentre tale imposta grava, in linea generale, il bilancio di ogni società che possieda in Belgio un immobile, intendendosi con tale termine una proprietà fondiaria, edificata o meno, oltre ai materiali e alle attrezzature che, per natura o destinazione, hanno carattere di beni immobili.
- 105 Ne consegue che l'esenzione dal citato «*précompte immobilier*» costituisce un vantaggio economico. Il fatto che solo il 5% dei centri di coordinamento ne goda effettivamente, poiché tutti gli altri prendono in locazione gli immobili in cui hanno sede, non intacca tale valutazione, poiché la scelta tra proprietà e locazione di un immobile deriva dalla mera volontà dei centri stessi.
- 106 In terzo luogo, ai punti 78 e 79 della decisione impugnata la Commissione ha ritenuto che l'esenzione dall'imposta sui conferimenti di cui beneficiano i centri di coordinamento costituisca a sua volta un vantaggio economico.

- 107 Infatti, poiché la regola, in Belgio, è la tassazione dei conferimenti, ciascuna società di capitali è gravata del carico di tale tassazione. L'esenzione di cui beneficiano tali centri di coordinamento, relativa sia ai conferimenti iniziali che agli aumenti di capitale statutario, dev'essere dunque considerata un vantaggio.
- 108 Il fatto che l'art. 7, n. 1, della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23), abbia previsto che le esenzioni delle operazioni in vigore alla data del 1° luglio 1984 dovessero essere conservate non modifica tale valutazione, poiché l'esenzione dall'imposta sui conferimenti in questione è prevista solo per taluni tipi di società, ed è quindi priva di carattere generale.
- 109 In quarto luogo, ai punti 80-87 della decisione impugnata la Commissione ha qualificato come vantaggio economico l'esenzione dal «*précompte mobilier*» di cui godono i centri di coordinamento.
- 110 Infatti, in base al regime in questione, non sono dovuti i «*précompte mobilier*», vale a dire le ritenute alla fonte sui dividendi, gli interessi — salvo il caso in cui gli stessi siano versati a beneficiari soggetti, in Belgio, all'imposta sulle persone fisiche o a quella sulle persone giuridiche — e i diritti distribuiti da tali centri, nonché sui proventi percepiti sui loro depositi in denaro.
- 111 Dalle osservazioni della Commissione deriva che il «*précompte mobilier*» costituisce l'imposta belga definitiva per i redditi distribuiti a società estere che non possono ottenerne la contabilizzazione o il rimborso nel paese in cui hanno sede.

- 112 Ne consegue che, esentando i centri di coordinamento dal pagamento di tale «précompte», il regime in questione conferisce agli stessi un vantaggio la cui esistenza non può in alcun caso essere contestata per il fatto che altre esenzioni dal medesimo «précompte» sono state previste a favore di altri tipi di imprese.
- 113 In quinto luogo, al punto 88 della decisione impugnata, la Commissione ha ritenuto che la concessione di un «précompte mobilier» figurativo costituisca un vantaggio.
- 114 Infatti, non soltanto i destinatari dei versamenti effettuati dai centri di coordinamento sono esentati dal «précompte mobilier», ma essi godono anche di una detrazione forfettaria sull'importo totale dell'imposta che essi dovranno versare.
- 115 Risulta dal dibattito che l'aliquota del «précompte» figurativo è stata ridotta a zero nel 1991.
- 116 Tuttavia, gli interessi versati su prestiti a lungo termine stipulati prima del 24 luglio 1991 continuano ad essere esentati. Di conseguenza, tale situazione conferisce un vantaggio ai centri di coordinamento interessati.
- 117 Per contro, il fatto che l'aliquota di tale «précompte», che è stata ridotta a zero, possa essere modificata con regio decreto costituisce al massimo un vantaggio eventuale e futuro. Una tale eventualità non può essere utilizzata per qualificare tale misura come aiuto di Stato.
- 118 Ne consegue che il regime in questione procura un vantaggio ai centri di coordinamento.

ii) Sulla selettività

- 119 Si deve ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, l'art. 87, n. 1, CE impone di determinare se, nell'ambito di un certo regime giuridico, una misura nazionale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino, considerando l'obiettivo perseguito da tale regime, in una situazione di fatto e di diritto comparabile. In caso affermativo, il provvedimento in questione possiede il requisito della selettività, che è un elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato prevista dalla detta disposizione (v., in particolare, sentenza 3 marzo 2005, causa C-172/03, Heiser, Racc. pag. I-1627, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 120 Dall'analisi che precede risulta dunque che l'esenzione dal «*précompte immobilier*» e dal «*précompte mobilier*» e dall'imposta sui conferimenti, insieme alla concessione di un «*précompte mobilier*» figurativo, costituiscono deroghe al regime fiscale generale belga. La circostanza, richiamata dalla *Forum 187*, che esistono numerose altre deroghe non intacca il fatto che tale regime ha, in sostanza, un carattere derogatorio e limita il beneficio delle sue esenzioni ai centri di coordinamento.
- 121 Il carattere selettivo delle citate esenzioni è quindi accertato.
- 122 Per quanto riguarda il metodo di calcolo dei redditi imponibili, anche se la *Forum 187* sostiene che il regime in questione si applica alle società per le quali è stato specificamente concepito, al fine di evitare il rischio di doppia imposizione, è pacifico che tale regime è applicabile soltanto ai gruppi internazionali che hanno società controllate in almeno quattro paesi diversi, che dispongono di un capitale e di riserve uguali o superiori a BEF 1 miliardo e che realizzano un fatturato annuale consolidato uguale o superiore a BEF 10 miliardi.

- 123 Ne consegue che, anche su tale punto, il regime in questione presenta un carattere selettivo.
- 124 Tale constatazione non è inficiata dall'argomento della Forum 187, la quale sostiene che il regime controverso non costituisce una deroga al regime tributario generale applicabile alle imprese, ma una tassazione di tipo diverso, suggerita dalla logica fiscale e dalla necessità di risolvere il problema della doppia imposizione dei servizi svolti all'interno di un gruppo internazionale di società.
- 125 Da un lato, infatti, la Forum 187 non indica la ragione per la quale le varie misure previste nel regime in questione sarebbero giustificate dal sistema fiscale vigente in Belgio. Dall'altro, la Forum 187 non ha dimostrato per quale ragione l'obiettivo di porre rimedio al problema della doppia imposizione dei servizi interni ai gruppi giustificerebbe una limitazione dei benefici del regime controverso ai centri creati da gruppi di una certa importanza, né perché tale obiettivo renderebbe necessari tutti i diversi vantaggi che costituiscono tale regime.
- 126 La Forum 187 non ha pertanto dimostrato che il regime in questione sia giustificato dalla natura o dalla logica complessiva del sistema fiscale belga nel quale esso si inserisce: si deve quindi concludere che la natura selettiva di tale regime è accertata.

iii) Sul requisito secondo il quale l'aiuto dev'essere concesso mediante risorse statali e dev'essere imputabile allo Stato

- 127 Affinché un beneficio possa essere qualificato come aiuto ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, esso deve, da un lato, essere concesso direttamente o indirettamente mediante risorse statali e, dall'altro, essere imputabile allo Stato (sentenza GEMO, cit., punto 24).

128 Se da un lato non vi sono dubbi sull'esistenza della seconda condizione, poiché il regime fiscale in questione è deliberato dal governo belga, lo stesso non si può dire per quanto riguarda la prima condizione, secondo la *Forum 187*, la quale rileva che lo Stato belga ha incassato oltre EUR 500 milioni all'anno di entrate fiscali e contributi previdenziali provenienti dai centri di coordinamento.

129 È qui sufficiente osservare che le esenzioni precedentemente esaminate hanno prodotto mancate entrate fiscali e previdenziali per le casse di tale Stato per affermare che i vantaggi da esse derivanti sono stati concessi mediante risorse statali.

iv) Sul requisito secondo il quale il regime di aiuti deve incidere sugli scambi tra Stati membri e falsare o minacciare di falsare la concorrenza

130 Risulta dai punti 99-103 della decisione impugnata che la Commissione ha ritenuto che il regime in questione incida sugli scambi tra Stati membri e falsi o minacci di falsare la concorrenza.

131 Risulta dalla giurisprudenza della Corte che la concorrenza è falsata quando un provvedimento alleggerisce gli oneri dell'impresa beneficiaria e rafforza così la sua posizione rispetto ad altre imprese concorrenti (v., in tal senso, sentenze 17 settembre 1980, causa 730/79, *Philip Morris/Commissione*, Racc. pag. 2671, punto 11, e 11 novembre 1987, causa 259/85, *Francia/Commissione*, Racc. pag. 4393, punto 24).

132 Nel presente caso, i vantaggi conferiti ai centri di coordinamento hanno avuto l'effetto di falsare la concorrenza tra tali centri e i prestatori di servizi nei settori finanziario, della gestione di capitali, informatico e della selezione del personale, favorendo il ricorso, da parte delle società del gruppo, ai servizi resi dai detti centri.

- 133 D'altra parte, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 320 delle sue conclusioni, vista l'ampia gamma di attività svolte dai gruppi multinazionali che creano un centro di coordinamento, il regime fiscale in questione ha per forza di cose un impatto sulla concorrenza.
- 134 Infine, tale regime incide necessariamente sugli scambi tra gli Stati membri, poiché i centri di coordinamento sono creati da società multinazionali con sedi in almeno quattro Stati.
- 135 Da tutto ciò che precede risulta che il regime fiscale dei centri di coordinamento possiede le caratteristiche previste dall'art. 87, n. 1, CE. Di conseguenza, il motivo in cui si lamenta la violazione di tale articolo deve essere respinto.

— Sul motivo in cui si lamenta un difetto di motivazione

- 136 La Forum 187 sostiene principalmente che la Commissione non ha spiegato le ragioni che l'hanno spinta a ritornare sulle proprie decisioni precedenti.
- 137 Va osservato, a tale proposito, che, se è vero che l'obbligo di motivazione di un atto comunitario prescritto dall'art. 253 CE dev'essere adeguato alla natura dell'atto stesso e deve far apparire, in forma chiara e inequivocabile, l'iter logico seguito dall'istituzione da cui esso promana, in modo da consentire agli interessati di conoscere le ragioni del provvedimento adottato e al giudice competente di esercitare il proprio controllo (sentenze 9 luglio 1969, causa 1/69, Italia/

Commissione, Racc. pag. 277, punto 9, e 7 marzo 2002, causa C-310/99, Italia/Commissione, Racc. pag. I-2289, punto 48), non si può imporre alla Commissione di indicare le ragioni per le quali essa ha compiuto, nelle proprie decisioni precedenti, una diversa valutazione del regime in questione. Infatti, il concetto di aiuto di Stato corrisponde ad una situazione oggettiva, che viene valutata nel momento in cui la Commissione prende la propria decisione.

- 138 Di conseguenza, il motivo in cui si lamenta un difetto di motivazione non può essere accolto, e vanno respinte le conclusioni della Forum 187 che chiedono l'annullamento della decisione impugnata nella parte in cui la stessa qualifica i provvedimenti controversi quali aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune.

Sulle conclusioni del Regno del Belgio e della Forum 187 con cui si chiede l'annullamento parziale della decisione impugnata

- 139 Il Regno del Belgio, che chiede l'annullamento della decisione impugnata in quanto essa non lo autorizza a concedere, neppure temporaneamente, il rinnovo dell'autorizzazione ai centri di coordinamento che beneficiavano del regime in questione alla data del 31 dicembre 2000, e aventi un'autorizzazione in scadenza prima del 31 dicembre 2010, invoca quattro motivi, che lamentano la violazione dell'art. 88 CE, dei principi di tutela del legittimo affidamento e di uguaglianza nonché un difetto di motivazione.
- 140 La Forum 187, che chiede l'annullamento della stessa decisione nella parte in cui non prevede misure transitorie adeguate per i centri con autorizzazione in scadenza tra il 17 febbraio 2003 e il 31 dicembre 2004, invoca due motivi, centrati sulla violazione del principio di tutela del legittimo affidamento e sul difetto di motivazione.

Sulla violazione del principio del legittimo affidamento

— Argomenti delle parti

- 141 Il Regno del Belgio sostiene che, sebbene la Commissione abbia basato la propria decisione sul codice di condotta e sui lavori del Consiglio «Ecofin», facendo godere i centri di coordinamento delle autorizzazioni ancora valide fino al 31 dicembre 2010, essa non ha recepito tutte le posizioni del Consiglio, in particolare la nota del 26 e 27 novembre 2000, che prevedeva il mantenimento del regime fiscale in questione per tutti i centri fino al 31 dicembre 2005.
- 142 Esso sostiene anche che tale presa di posizione del Consiglio ha spinto il Ministro belga delle Finanze ad annunciare ufficialmente alla Camera dei deputati del Belgio, il 20 dicembre 2000, tale possibilità di rinnovo fino al 31 dicembre 2005, data ripresa dalla Commissione nelle sue proposte di misure mirate, datate 11 luglio 2001.
- 143 Il Regno del Belgio osserva anche che, avendo il rinnovo dell'autorizzazione per i centri di coordinamento carattere automatico nel caso in cui fossero soddisfatte le condizioni richieste, i centri con autorizzazione in scadenza in contemporanea con la decisione impugnata potevano legittimamente ritenere che tale rinnovo sarebbe stato loro concesso. Esso evidenzia che, fino alla notifica della decisione impugnata, né detti centri né esso stesso potevano sapere che tale data sarebbe stata utilizzata dalla Commissione per porre fine ai rinnovi delle autorizzazioni.
- 144 La Forum 187 sostiene che, considerate le decisioni precedenti della Commissione, i centri di coordinamento potevano legittimamente supporre di avere il diritto di continuare a beneficiare di un'autorizzazione.

145 Essa sostiene anche che i centri la cui autorizzazione è scaduta nel 2003 e nel 2004 avrebbero avuto bisogno di un periodo di transizione di due anni per riorganizzarsi, ed eventualmente lasciare il Belgio. Essa contesta le ragioni indicate dalla Commissione per rifiutare la concessione di misure transitorie.

146 La Commissione respinge tutti questi argomenti, precisando di avere riconosciuto l'esistenza di un legittimo affidamento dei centri nel regime in questione, derivante dalle proprie decisioni precedenti, e di avere per questo introdotto un periodo transitorio, destinato a concludersi al più tardi il 31 dicembre 2010, per i centri in possesso di un'autorizzazione ancora valida alla data di notifica della decisione impugnata.

— Giudizio della Corte

147 La Corte ha ripetutamente affermato che il diritto di avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento si estende a tutti i soggetti nei confronti dei quali un'istituzione comunitaria abbia fatto sorgere fondate aspettative. Inoltre, nessuno può invocare una violazione di tale principio in mancanza di assicurazioni precise che l'amministrazione gli abbia fornito (sentenza 24 novembre 2005, causa C-506/03, Germania/Commissione, non pubblicata nella Raccolta, punto 58). Allo stesso modo, qualora un operatore economico prudente ed accorto sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento comunitario idoneo a ledere i suoi interessi, egli non può invocare il beneficio di tale principio nel caso in cui detto provvedimento venga adottato (sentenza 11 marzo 1987, causa 265/85, Van den Bergh en Jurgens e Van Dijk Food Products Lopik/Commissione, Racc. pag. 1155, punto 44).

148 D'altra parte, anche supponendo che la Commissione abbia precedentemente creato una situazione atta a generare un legittimo affidamento, un interesse pubblico inderogabile può ostare all'adozione di provvedimenti transitori per situazioni sorte prima dell'entrata in vigore della nuova normativa, ma non ancora conclusesi (sentenza 17 luglio 1997, causa C-183/95, Affish, Racc. pag. I-4315, punto 57).

- 149 Tuttavia, la Corte ha anche affermato che, in mancanza di un interesse pubblico inderogabile, la Commissione, non avendo corredato la soppressione di una normativa di misure transitorie per tutelare il legittimo affidamento che l'operatore poteva legittimamente nutrire sulla disciplina comunitaria, ha violato un principio giuridico superiore (v., in tal senso, sentenza 14 maggio 1975, causa 74/74, CNTA/Commissione, Racc. pag. 533, punto 44).
- 150 È necessario verificare, in primo luogo, se le conclusioni del Consiglio del 26 e 27 novembre 2000, nonché le proposte di misure mirate avanzate dalla Commissione, abbiano potuto creare un affidamento circa la conservazione del regime in parola almeno fino al 31 dicembre 2005.
- 151 Risulta dagli atti di causa che le citate conclusioni del Consiglio sono espressione di una volontà politica e, visto il loro contenuto, non possono produrre effetti giuridici che i soggetti di diritto possano far valere dinanzi alla Corte. D'altra parte, tali conclusioni non possono in alcun caso vincolare la Commissione nell'esercizio delle funzioni che il Trattato le affida in materia di aiuti di Stato. Ne consegue che il governo belga non può sostenere che queste medesime conclusioni avrebbero potuto costituire assicurazioni circa l'ottenimento di misure transitorie.
- 152 Lo stesso vale per quanto riguarda i centri di coordinamento per i quali si può ritenere che conoscessero le competenze della Commissione, e che non possono quindi opporre alla Commissione le conclusioni del Consiglio del 26 e 27 novembre 2000.
- 153 Per quanto poi riguarda le proposte di misure mirate notificate al Regno del Belgio dalla Commissione, esse non possono in ogni caso rappresentare la base di un affidamento, in quanto sono parte integrante del procedimento d'indagine formale e uno Stato può, come in questo caso, rifiutarle.

154 Di conseguenza, né il Regno del Belgio né la Forum 187 possono far valere un affidamento circa la conservazione del regime in questione almeno fino al 31 dicembre 2005.

155 In secondo luogo, è pacifico che la Commissione, con le sue decisioni emanate nel 1984 e nel 1987, oltre che con la risposta fornita il 24 settembre 1990, ha creato un affidamento circa il fatto che il regime in questione non contenesse elementi di aiuto.

156 È altresì pacifico che:

- anche se il regime in questione prevede una procedura per il rilascio di un'autorizzazione decennale, il rinnovo di tale autorizzazione, senza essere automatico, è soggetto alla medesima procedura e può essere ottenuto senza difficoltà nel momento in cui le condizioni oggettive richieste continuano ad essere soddisfatte;

- inoltre, il numero di rinnovi non è determinato dalla normativa nazionale;

- in mancanza di una valutazione discrezionale da parte delle autorità nazionali, i centri di coordinamento interessati ad un rinnovo dell'autorizzazione potevano ragionevolmente ritenere che nessun ostacolo si sarebbe opposto a tale rinnovo.

- 157 La circostanza, richiamata dalla Commissione, che le autorità belghe abbiano ridotto i vantaggi conferiti dal regime in questione, in particolare introducendo un'imposta annuale per ciascun dipendente occupato, non è tale da rimettere in discussione la valutazione relativa alla continuità di tale regime per i centri di coordinamento. Non risulta infatti dalla discussione che le modifiche così apportate al regime introdotto con il regio decreto n. 187 abbiano natura sostanziale, tale da trasformarlo in modo fondamentale.
- 158 Ne consegue che, con le proprie decisioni 1984 e 1987, nonché con la sua risposta del 24 settembre 1990, la Commissione ha permesso ai centri di coordinamento autorizzati alla data del 31 dicembre 2000 di fare affidamento sul fatto che le norme del Trattato non si opponessero al rinnovo della loro autorizzazione.
- 159 In terzo luogo, è necessario verificare se l'affidamento fondato su tali basi sia legittimo.
- 160 La Commissione afferma in sostanza che i centri di coordinamento non potevano vantare un legittimo affidamento circa la permanenza del regime in questione, dal momento che avevano potuto disporre di un certo numero di elementi relativi al fatto che tale regime non sarebbe stato conservato.
- 161 Anche ammettendo che gli elementi invocati in proposito dalla Commissione siano stati tali da scuotere l'affidamento dei centri di coordinamento circa la compatibilità del regime per essi previsto con le norme del Trattato, tali centri potevano in ogni caso attendersi che una decisione della Commissione modificante la valutazione precedente concedesse loro il tempo necessario per trarre le conseguenze di tale cambiamento di valutazione.

- 162 A tale proposito, va osservato che l'intervallo di tempo tra la decisione 20 giugno 2002, di apertura del procedimento d'indagine formale, e la decisione impugnata 17 febbraio 2003 è stato insufficiente per consentire ai centri di prendere in considerazione la possibilità di una decisione che mettesse fine al regime in questione. Infatti, come è stato prima indicato, il detto regime è un regime fiscale autorizzato per periodi decennali, il quale comporta misure contabili e decisioni finanziarie ed economiche che non possono essere assunte in un tempo così breve da parte di un operatore economico accorto.
- 163 Pertanto, i centri di coordinamento con una domanda di rinnovo dell'autorizzazione pendente alla data della notifica della citata decisione, o con autorizzazione in scadenza contemporaneamente o poco dopo la notifica di tale decisione, avevano il diritto di nutrire un legittimo affidamento circa la concessione di un ragionevole periodo transitorio per potersi adeguare alle conseguenze derivanti dalla citata decisione. A tale proposito, l'espressione «poco dopo» deve essere intesa come riferita a una data talmente ravvicinata a quella della notifica della decisione impugnata da far sì che i centri di coordinamento interessati non disponessero del tempo necessario per adeguarsi al cambiamento di disciplina in questione.
- 164 In quarto luogo, è necessario accertare che nessuna esigenza di ordine pubblico dovesse prevalere sull'interesse dei centri di coordinamento in questione ad ottenere un tale periodo transitorio.
- 165 Da un lato, si deve rilevare che la Commissione non ha dimostrato come l'interesse comunitario ostasse ad un simile periodo transitorio. Dall'altro, la posizione della Commissione lascia trasparire una mancanza di coerenza quando essa consente alle autorizzazioni ancora valide alla data di notifica di tale decisione di essere conservate fino al 31 dicembre 2010 al massimo mentre, al contrario, essa nega il beneficio di un regime transitorio ai centri di coordinamento con una domanda di rinnovo dell'autorizzazione pendente alla data di notifica della citata decisione, o con autorizzazione in scadenza contemporaneamente o poco dopo la notifica di tale decisione.

- 166 Infine, oltre al fatto — che la Commissione ha riconosciuto nella sua decisione — che i centri di coordinamento avevano compiuto investimenti rilevanti e assunto impegni a lungo termine, va osservato che, alla data della decisione impugnata, non esisteva alcun regime sostitutivo o alternativo.
- 167 Da tutto quanto precede deriva che il motivo in cui si lamenta la violazione del principio di tutela del legittimo affidamento è fondato.

Sulla violazione del principio di uguaglianza

- 168 Il Regno del Belgio sostiene che la decisione impugnata crea una discriminazione ingiustificata tra i centri di coordinamento la cui autorizzazione è scaduta poco prima della sua adozione, che possono così godere degli effetti del regime controverso fino al 31 dicembre 2010, e quelli con autorizzazione in scadenza dopo la notifica della decisione impugnata, ai quali non è concessa alcuna misura transitoria.
- 169 La Commissione respinge tale argomentazione, affermando che tutti i centri di coordinamento sono oggetto di un'autorizzazione decennale e che, potendo beneficiare dell'intero periodo dell'autorizzazione, gli stessi sono posti nelle medesime condizioni.
- 170 Secondo la giurisprudenza della Corte, il principio generale di uguaglianza richiede che situazioni paragonabili non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, salvo obiettiva necessità (sentenze 27 marzo 1980, cause riunite 66/79, 127/79 e 128/79, Salumi e a., Racc. pag. 1237,

punto 14, e 6 marzo 2003, causa C-14/01, Niemann, Racc. pag. I-2279, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

- 171 Considerando quanto affermato al punto 167 della presente sentenza, la decisione impugnata porta a trattare in modo differente alcuni dei centri di coordinamento che potevano, tutti, riporre un legittimo affidamento circa la concessione di un periodo transitorio ragionevole.
- 172 Così, a seconda che la data nella quale è intervenuto l'ultimo rinnovo dell'autorizzazione si collochi nel 2001/2002, o che la scadenza di questa sia contemporanea o di poco successiva alla notifica della decisione impugnata, la cessazione del godimento del beneficio in questione varia, poiché nel primo caso essa avrà luogo il 31 dicembre 2010, mentre nel secondo caso non è previsto alcun periodo transitorio.
- 173 Ne consegue che, non avendo adottato alcuna misura transitoria per i centri di coordinamento con autorizzazione in scadenza contemporaneamente o poco dopo la notifica della decisione impugnata, la Commissione ha violato il principio generale di uguaglianza.
- 174 Risulta da quanto precede che la decisione impugnata deve essere annullata nella parte in cui essa non prevede misure transitorie per i centri di coordinamento con domanda di rinnovo dell'autorizzazione pendente alla data di notifica della decisione impugnata, o con autorizzazione in scadenza contemporaneamente o poco dopo la notifica di tale decisione.

175 In considerazione dell'accoglimento di questi capi del ricorso, non è necessario esaminare le altre censure proposte.

Sulle spese

176 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Ai sensi dell'art. 69, n. 3, la Corte può ripartire le spese se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi delle loro domande.

177 Poiché il Regno del Belgio ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, va condannata alle spese nelle cause C-182/03 e C-182/03 R.

178 Poiché la Forum 187 ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta parzialmente soccombente, va condannata alla metà delle spese della Forum 187 nella causa C-217/03 e alla totalità delle spese della stessa nella causa C-217/03 R.

179 Per contro, poiché il Tribunale ha posto a carico della Forum 187 le spese della causa che ha condotto alla citata ordinanza del Tribunale Forum 187/Commissione, va respinta la domanda della Forum 187 per la condanna della Commissione alle spese di tale procedimento.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) **La decisione della Commissione 17 febbraio 2003, 2003/757/CE, relativa al regime di aiuti al quale il Belgio ha dato esecuzione a favore dei centri di coordinamento stabiliti in Belgio, è annullata nella parte in cui essa non prevede misure transitorie per i centri di coordinamento con domanda di rinnovo dell'autorizzazione pendente alla data di notifica della decisione impugnata, o con autorizzazione in scadenza contemporaneamente o poco dopo la notifica di tale decisione.**

- 2) **Per il resto, il ricorso della Forum 187 ASBL è respinto.**

- 3) **La Commissione delle Comunità europee è condannata alle spese nella causa C-182/03 e alla metà delle spese della Forum 187 ASBL nella causa C-217/03.**

- 4) **La Commissione delle Comunità europee è condannata alle spese nelle cause C-182/03 R e C-217/03 R.**

Firme