

DECISÃO DA COMISSÃO**de 24 de Junho de 2003****relativa ao regime de auxílios executado pela Bélgica sob a forma de regime fiscal de *ruling* aplicável às sociedades de vendas americanas (*US Foreign Sales Corporations*)**

[notificada com o número C(2003) 1868]

(Apenas fazem fé os textos nas línguas francesa e neerlandesa)

(Texto relevante para efeitos do EEE)

(2004/77/CE)

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que instituiu a Comunidade Europeia e, nomeadamente, o n.º 2, primeiro parágrafo, do seu artigo 88.º,

Tendo em conta o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu e, nomeadamente, o n.º 1, alínea a), do seu artigo 62.º,

Depois de ter convidado os interessados a apresentarem as respectivas observações nos termos dos referidos artigos ⁽¹⁾,

Considerando o seguinte:

(2) Neste contexto, por carta de 23 de Março de 2001 (D/51238), a Comissão convidou as autoridades belgas a prestarem-lhe informações sobre o regime fiscal de *ruling* aplicável às *US Foreign Sales Corporations* (a seguir designadas «FSC») na Bélgica. A Bélgica respondeu por carta de 18 de Maio de 2001 (A/34107).

(3) Por carta de 12 de Abril de 2002 [SG (2002) D/229352], a Comissão informou a Bélgica da sua decisão de dar início ao procedimento previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE relativamente ao regime fiscal belga de *ruling* aplicável às FSC. Por carta de 27 de Maio de 2002 (A/33959), a Bélgica apresentou as suas observações.

(4) A decisão da Comissão de dar início ao procedimento formal de exame e convidando as partes interessadas a apresentarem as suas observações foi publicado no *Jornal Oficial da União Europeia* ⁽⁴⁾. A Comissão não recebeu qualquer comentário.

I. PROCEDIMENTO

(1) Em 1997, o Conselho Ecofin adoptou um código de conduta sobre a fiscalidade das empresas ⁽²⁾, para pôr termo às práticas prejudiciais na matéria. Seguidamente, criou um grupo encarregado de avaliar as medidas fiscais abrangidas por este código. Na sequência do compromisso assumido neste código, a Comissão publicou, em 1998, uma comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas ⁽³⁾ (a seguir designada «comunicação da Comissão»), em que sublinhou a sua determinação em aplicar estas regras com rigor e no respeito do princípio da igualdade de tratamento. Foi neste quadro que a Comissão deu início ao exame ou reexame caso a caso dos regimes fiscais em vigor nos Estados-Membros com base nos princípios enunciados na sua comunicação.

II. DESCRIÇÃO DA MEDIDA**O regime americano das FSC**

(5) Para compreender o funcionamento do sistema de *ruling* aplicável às FSC da Bélgica é indispensável uma breve descrição do regime americano das FSC.

(6) Para situar o problema, sublinha-se que a Organização Mundial do Comércio (OMC) considerou, num determinado número de *rulings*, que a legislação sobre as FSC conferia uma vantagem fiscal ilegal às sociedades exportadoras americanas. De um modo mais concreto, considerou nomeadamente que esta vantagem constituía uma

⁽¹⁾ JO C 30 de 8.2.2003, p. 21.

⁽²⁾ JO C 2 de 6.1.1998, p. 1.

⁽³⁾ JO C 384 de 10.12.1998, p. 3.

⁽⁴⁾ Ver nota de pé-de-página 1.

subvenção à exportação proibida pelo artigo 3.º do Acordo sobre as subvenções e as medidas compensatórias (a seguir designado «ASCN») tendo, por conseguinte, sido suprimida do código dos impostos americano.

- (7) Segundo o regime americano, uma FSC é uma sociedade estrangeira — geralmente uma filial a 100 % de uma sociedade americana — que opta pelo regime das FSC previsto na secção 91-927 do *Internal Revenue Code* de 1986 (a seguir designado «IRC de 1986»). A parte dos rendimentos das FSC provenientes da exportação de bens produzidos nos Estados Unidos é isenta do imposto ainda que, em princípio, seja tributável por força da legislação fiscal americana. Em especial, por força da secção 882(a) de IRC de 1986, o referido rendimento é tributável enquanto rendimento de uma sociedade estrangeira efectivamente ligado a uma actividade exercida nos Estados Unidos («*income of a foreign corporation effectively connected with a trade or business carried on in the US*»). Porém, por força do regime americano das FSC, este rendimento não é tributável nos Estados Unidos porque é considerado não estar *efectivamente ligado* a uma actividade americana. O referido regime altera igualmente as regras normais de preço de transferência previstas na secção 482 do IRC de 1986 cedendo artificialmente à FSC uma parte significativa do rendimento da sua sociedade-mãe americana. O resultado é que tanto a FSC como a sociedade-mãe americana estão isentas do imposto americano sobre as sociedades a que estão normalmente sujeitas as sociedades que exercem uma actividade («*trade or business*») nos Estados Unidos.

- (8) Para completar a descrição das disposições pertinentes do regime americano das FSC, assinala-se ainda que uma sociedade americana que detenha acções de uma FSC tem autorização para deduzir 100 % dos dividendos provenientes de uma FSC («*dividends-received deduction*»), em vez de beneficiar do crédito fiscal normalmente aplicável por força da legislação americana («*indirect foreign-tax-credit*»). Assim, uma sociedade americana accionista de uma FSC não paga qualquer imposto americano sobre a parte isenta do rendimento estrangeiro, enquanto a parte não isenta é tributada uma única vez (tanto ao nível da FSC como ao nível do accionista), em vez de o ser duas vezes por força da regulamentação geral americana ⁽⁵⁾.

⁽⁵⁾ Além disso, por força do regime americano das FSC, a parte de rendimento de uma actividade estrangeira («*foreign trade income*») de uma FSC é excluída do rendimento da sociedade americana que controla esta FSC, enquanto este rendimento é considerado de forma diferente como rendimento tributável por força da subparte F do IRC de 1986. Mais concretamente, por força da secção 954(d)(e) do IRC de 1986, o rendimento acima mencionado será em princípio considerado como um rendimento sob forma de dividendo presumido da sociedade americana que exerce o controlo e será tributado enquanto rendimento estrangeiro («*foreign base company income*») de uma sociedade estrangeira controlada (CFC).

- (9) Tendo em conta que, no regime americano das FSC, o rendimento isento era unicamente o rendimento de uma actividade estrangeira («*foreign trade income*») associada à exportação de produtos americanos, no final de 1999, um «*panel*» da OMC considerou que o mesmo constituía uma subvenção «*ilícita*» à importação que infringia, nomeadamente, o artigo 3.º do ASCM. Em Fevereiro de 2000, o «*appellate body*» da OMC emitiu um parecer definitivo segundo o qual a legislação americana sobre as FSC violava as obrigações dos Estados Unidos no quadro da OMC. Por efeito das pressões internacionais e para respeitar a sua obrigação de aplicação da decisão da OMC, o Congresso americano revogou o regime das FSC em 30 de Setembro de 2000 ⁽⁶⁾.

- (10) Na sequência da revogação da legislação sobre as FSC, a partir de 30 de Setembro de 2000, já nenhuma sociedade pode reivindicar o estatuto de FSC. No que diz respeito às FSC existentes nesta data, o regime das FSC continua a ser aplicável unicamente às operações efectuadas antes de 2002 no quadro normal da actividade da empresa. Porém, as FSC existentes continuarão a poder pretender beneficiar do regime para as operações que prossigam após 1 de Janeiro de 2002 em execução de contratos vinculativos celebrados entre estas FSC e terceiros independentes, em vigor em 30 de Setembro de 2002 e ainda em curso. Por conseguinte, só após a chegada ao termo desses contratos é que o regime das FSC deixará definitivamente de ser aplicado.

O regime belga das FSC

- (11) De acordo com o regime americano das FSC, uma FSC deve ser organizada ou ter um escritório num país estrangeiro que tenha concluído com os Estados Unidos um acordo fiscal de intercâmbio de informações, como existe com a Bélgica ⁽⁷⁾, onde a FSC deve manter livros de contabilidade permanentes. Ainda segundo a legislação americana, uma parte do rendimento estrangeiro da FSC ou da sua sociedade-mãe americana é isenta unicamente se certas actividades económicas tiverem lugar fora dos Estados Unidos. A fim de conferir um quadro legal para as actividades das FSC na Bélgica, em Dezembro de 1984, ano anterior à entrada em vigor do regime americano das FSC, a administração fiscal belga emitiu uma circular, efectivamente aplicada pela administração fiscal, relativamente a um regime especial de *ruling* para

⁽⁶⁾ US Pub. L. n.º 106-519 (2000). O regime que substituiu o das FSC, o *Extraterritorial Income Act*, foi seguidamente declarado incompatível com as regras da OMC pelo «*panel*» e pelo «*appellate body*» da OMC.

⁽⁷⁾ Ver, nomeadamente, o artigo 26.º da Convenção em matéria de imposto sobre o rendimento entre os Estados Unidos e a Bélgica, assinada em Bruxelas em 9 de Julho de 1970, relativamente às disposições relativas ao intercâmbio de informações.

as actividades das FSC na Bélgica (a seguir designado «regime»).

- (12) Segundo o direito nacional e convencional belga ⁽⁸⁾, uma filial belga é tributada na Bélgica sobre o seu rendimento a nível mundial e um estabelecimento estável belga de uma sociedade estrangeira é tributado unicamente sobre o seu rendimento auferido na Bélgica. Em derrogação à referida regra, o lucro tributável de uma FSC belga ou de um estabelecimento estável belga de uma FSC é determinado de acordo com um método especial denominado «*cost-plus*» (preço de custo majorado), que consiste em aplicar uma margem percentual de lucro de 8 % a certos custos incorridos por esta FSC ou por este estabelecimento. Em especial, uma FSC belga ou um estabelecimento estável belga de uma FSC ou da sua sociedade-mãe americana pode apresentar um pedido de *ruling* individual junto da administração fiscal belga para que os lucros tributáveis desta entidade belga sejam determinados de acordo com este método especial do «*cost-plus*». Este método indirecto de determinação dos lucros tributáveis no que diz respeito às transacções efectuadas entre certas entidades tributáveis e entidades associadas no âmbito do mesmo grupo destina-se a calcular o montante correcto dos lucros a imputar a estas entidades mediante a aplicação do princípio de plena concorrência («*arm's length standard*»). Este princípio constitui uma norma internacional que os países da OCDE acordaram utilizar para determinar os lucros tributáveis de empresas associadas nas suas relações comerciais.
- (13) Numerosas disposições da legislação fiscal belga que dizem respeito às transacções potencialmente abusivas seguem o princípio de plena concorrência. As convenções fiscais bilaterais celebradas pela Bélgica com países estrangeiros seguem também elas os princípios do artigo 9.º da Convenção-Modelo da OCDE relativamente ao rendimento e ao capital no que se refere ao direito da administração fiscal de proceder a um ajustamento da atribuição dos lucros, quando as transacções efectuadas entre as empresas associadas tenham sido feitas em condições que diferem das que terão sido acordadas entre empresas independentes. Por conseguinte, é indispensável uma breve descrição do princípio de plena concorrência para compreender o funcionamento do sistema de *ruling* aplicável às FSC na Bélgica.
- (14) Quando são efectuadas transacções internacionais entre empresas associadas, os países membros da OCDE concordaram que, para efeitos do imposto sobre as sociedades, os lucros dessas empresas podem ser ajustados em conformidade com o princípio de plena concorrência tal como previsto no artigo 9.º da Convenção-Modelo da OCDE no âmbito fiscal. O método do «*cost-plus*» é um dos métodos de cálculo dos preços de transferência

recomendados pela OCDE para determinar indirectamente o preço de plena concorrência de uma transacção internacional entre empresas associadas que operam no interior do mesmo grupo, mediante certas condições. Quando empresas associadas efectuam transacções entre si, as suas relações comerciais podem ser afectadas pelo facto de estas empresas poderem tentar manipular a determinação dos seus lucros por razões fiscais. Por outro lado, as administrações fiscais dos diferentes países que exercem o seu direito de tributação podem não autorizar a dedução de certos custos para efeitos do imposto sobre as sociedades ou podem ajustar os lucros provenientes dessas transacções internacionais entre sociedades associadas, dando, deste modo, origem a situações de dupla tributação.

- (15) Contrariamente a outros métodos recomendados de fixação dos preços de transferência, que determinam directamente o preço de plena concorrência por referência aos preços utilizados em transacções comparáveis entre empresas independentes (transacções não controladas), o método do «*cost-plus*» determina o preço de plena concorrência numa transacção entre duas empresas associadas (transacção controlada) por referência aos custos incorridos pelo fornecedor dos produtos ou pelo prestador dos serviços. No método do «*cost-plus*», estes custos são majorados de uma taxa calculada por referência à margem de lucro habitual dos fornecedores ou prestadores em transacções não controladas similares. Esta determinação indirecta dos lucros é efectuada à luz das funções preenchidas por este fornecedor ou prestador, tendo em conta activos utilizados, riscos assumidos e condições do mercado. O resultado obtido após adição desta taxa aos custos é considerado como o preço de plena concorrência da transacção controlada original.
- (16) No seu relatório de 1995 sobre os princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência relativamente às empresas multinacionais e à administração fiscal (a seguir designado «relatório da OCDE de 1995»), a OCDE recomenda o método dos preços de transferência do «*cost-plus*» enquanto método alternativo para determinar a matéria colectável para as transacções entre sociedades ligadas. Este método convém muito especialmente para os fornecedores de produtos semi-acabados, quando as partes ligadas que participam nas transacções tenham celebrado acordos de instalações comuns ou acordos de compra e de fornecimento a longo prazo, e quando as transacções controladas consistem no fornecimento de serviços.
- (17) O regime fiscal aplicável às actividades das FSC na Bélgica é um regime especial aplicável às sucursais e às filiais das FSC que difere de regime fiscal geral aplicável às outras filiais ou sucursais belgas de sociedades estrangeiras. Em princípio, as filiais ou sucursais belgas determinam os seus lucros tributáveis com base nos princípios contabilísticos gerais corrigidos pelas regras fiscais belgas. Estas regras são aplicadas igualmente às transac-

⁽⁸⁾ Ver, em especial, os artigos 5.º e 7.º da Convenção em matéria de imposto sobre o rendimento entre os Estados Unidos e a Bélgica, acima referido, intitulados respectivamente «estabelecimentos estáveis» e «lucros das empresas».

ções internacionais intragrupo efectuadas entre uma filial ou uma sucursal belga e uma entidade associada do mesmo grupo. Porém, a lei belga sobre o imposto das sociedades contém disposições especiais antifraude que dizem respeito a certos aspectos específicos dos preços de transferência. Ao abrigo da mais importante dessas disposições, o artigo 26.º do código dos impostos sobre os rendimentos de 1992 (a seguir designado «CIR 1992»), todas as «vantagens anormais e benévolas» concedidas por uma empresa belga no âmbito de uma transacção controlada são adicionadas aos rendimentos tributáveis desta entidade belga se o beneficiário for uma sociedade estrangeira que beneficia de um estatuto fiscal favorável no seu país de residência. O direito fiscal belga contém igualmente disposições antifraude relativamente às taxas, aos juros sobre os empréstimos e aos rendimentos provenientes de entregas de bens no estrangeiro. Por força destas disposições, o contribuinte deve demonstrar que estas transacções controladas foram efectuadas de boa fé para evitar que a administração fiscal ajuste os preços com base no princípio de plena concorrência. Por último, podem ser obtidos *rulings* sobre a questão de saber se determinadas transacções controladas são efectuadas em conformidade com o princípio de plena concorrência ou se um pagamento constitui uma vantagem anormal ou benévola.

(18) As regras, segundo as quais uma FSC pode obter da administração fiscal belga um *ruling* individual sobre a determinação dos lucros tributáveis de acordo com o método do «*cost-plus*», diferem consoante estes lucros são realizados na Bélgica através do intermediário de uma sociedade independente residente na Bélgica (uma FSC ou uma filial de uma sociedade americana) ou através do intermediário de um estabelecimento estável belga de uma FSC ou de uma sociedade americana. Se os lucros são imputáveis a um estabelecimento estável belga (a seguir designado «FSC sucursal»), a matéria colectável sobre as sociedades é determinada de acordo com o método do «*cost-plus*» que consiste em aplicar uma margem percentual de lucro aos custos incorridos pela sucursal. Estes custos incluem, porém, as despesas directas de publicidade, de promoção das vendas, de transporte de mercadorias e as despesas ligadas aos riscos de crédito, bem como os impostos sobre os rendimentos pagos pela FSC sucursal. Além disso, a margem percentual de lucro aplicada ao total das despesas calculadas deste modo é uma taxa fixa de 8 %. Aplicando esta taxa de 8 % a esta matéria colectável, obtém-se o lucro tributável que está sujeito à taxa normal do imposto belga aplicável às sociedades.

(19) Se os lucros foram imputáveis a uma sociedade independente estabelecida na Bélgica (a seguir designada «FSC filial»), o seu lucro tributável será, em princípio, determinado com base no lucro contabilístico ajustado para efeitos fiscais em conformidade com o regime fiscal belga de direito comum. Porém, se o lucro assim deter-

minado representar pelo menos 8 % das despesas admissíveis incorridas pela FSC filial, a administração fiscal belga considerará que as operações entre esta e as suas sociedades associadas foram efectuadas nas condições de plena concorrência e renunciará ao seu direito de ajustar o valor destas transacções controladas. Novamente, o lucro tributável assim obtido está sujeito à taxa normal do imposto belga sobre as sociedades.

(20) O regime especial autorizado pela administração belga é válido por três anos e renovável tacitamente. O mesmo pode ser denunciado por cada uma das partes seis meses antes do termo do período de três anos.

(21) As autoridades belgas indicam que a base jurídica do sistema de *ruling* é disposto no n.º 1, ponto 3, do artigo 182.º do decreto-real relativo à execução do n.º 2 do artigo 342.º do CIR 1992. Estas disposições fixam o montante tributável mínimo das sociedades comerciais estrangeiras que operam na Bélgica. Além disso, uma FSC estabelecida na Bélgica, cujos lucros são determinados de acordo com as regras do direito comum, não será objecto de qualquer contestação por parte das autoridades fiscais com base na presunção de vantagens anormais a título gratuito destinada a prevenir abusos e prevista no artigo 26.º do CIR 1992 se os seus lucros representarem, pelo menos, 8 % das despesas imputáveis à FSC.

III. MOTIVOS QUE LEVARAM AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO

(22) Na sua decisão de dar início ao procedimento formal de exame, a Comissão considerou que o regime das FSC satisfazia cumulativamente os quatro critérios previstos no n.º 1 do artigo 87.º do Tratado CE, ou seja, proporcionava uma vantagem ao reduzir as receitas fiscais da Bélgica, afectava a concorrência e o comércio e tinha um carácter selectivo. Em especial, a Comissão considerou, a título preliminar, que o regime conferia uma vantagem aos beneficiários, uma vez que:

— a exclusão de certas despesas tomadas em conta para aplicar o método do «*cost-plus*», e

— a aplicação da taxa fixa de 8 %,

podiam conduzir à determinação relativamente às FSC sucursais e às FSC filiais de um rendimento tributável reduzido artificialmente para um nível inferior ao que teria sido se tivesse sido calculado de acordo com a regra de fixação dos preços de transferência normalmente aplicada às transacções controladas na Bélgica,

sem que essa diferença se justifique face à natureza ou à economia geral do sistema fiscal belga.

- (23) A Comissão considerou igualmente que não se aplicava qualquer das derrogações à proibição geral de auxílios prevista nos n.ºs 2 e 3 do artigo 87.º do Tratado e que a medida era, por conseguinte, incompatível com o mercado comum.

IV. COMENTÁRIOS DA BÉLGICA

Observações preliminares

- (24) Em resposta à apreciação apresentada pela Comissão na sua carta de início do procedimento, as autoridades belgas teceram algumas observações preliminares invocando que o regime fiscal belga descrito relativamente às FSC filiais continuava a ser muito teórico. Segundo as mesmas, as FSC estabelecidas na Bélgica eram, na grande maioria dos casos, estabelecimentos estáveis de FSC aos quais eram aplicadas as mesmas regras dos outros estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras estabelecidas na Bélgica.
- (25) Além disso, a Bélgica considera que, em 10 de Junho de 1985, numa resposta a uma pergunta parlamentar relativamente à necessidade de uma harmonização de regimes fiscais dos Estados-Membros sobre as FSC, a Comissão tinha implicitamente considerado o regime compatível com o mercado comum⁽⁹⁾. Esta medida deveria portanto ter sido considerada um auxílio existente, na acepção da definição dada na alínea b) do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE⁽¹⁰⁾. Por conseguinte, a Comissão teria cometido um erro processual ao criticar a Bélgica pelo facto de não ter notificado previamente à Comissão o regime fiscal aplicável às actividades das FSC na Bélgica.

Ausência de vantagens

- (26) No que diz respeito às supostas vantagens a favor das FSC sucursais, a Bélgica argumenta que o regime que lhes é aplicado é idêntico ao regime fiscal de direito comum aplicável às empresas estrangeiras que operam na Bélgica. Segundo a Bélgica, o n.º 1, alínea e) do ponto 3, do artigo 182.º do decreto-real relativo à execução do CIR 1992 reafirmou uma presunção administrativa introduzida inicialmente em 1964 no que diz respeito ao mínimo tributável relativamente aos estabelecimentos estáveis das sociedades estrangeiras a exercer

uma actividade comercial na Bélgica. Por força deste regime, o mínimo tributável é de 8 % dos custos elegíveis destes estabelecimentos. Segundo a Bélgica, esta fixação prévia de uma taxa mínima de 8 % tem em vista dispensar a administração fiscal da obrigação de determinar caso a caso o lucro de plena concorrência a aplicar às transacções controladas entre um estabelecimento estável e a sua sede no estrangeiro ou outras sociedades associadas do grupo.

Ausência de receitas fiscais para o Estado

- (27) A Bélgica considera que, desde que foi introduzido, o regime especial aplicável às FSC permitiu ao Estado belga obter receitas adicionais relativamente a certas categorias de rendimento que, de outro modo, não seriam tributadas na Bélgica. Por conseguinte, o regime em questão não terá dado origem a qualquer redução das receitas fiscais do Estado belga.

Ausência de efeitos negativos sobre a concorrência e o comércio entre Estados-Membros

- (28) A Bélgica observa, em primeiro lugar, que a Comissão não identificou o alegado efeito negativo do regime em questão sobre o comércio intracomunitário e sobre a concorrência, no que diz respeito às actividades efectivamente exercidas pelas FSC em conformidade com o regime americano das FSC. Segundo a Bélgica, a Comissão terá feito confusão entre concorrência fiscal internacional legítima e medidas nacionais ilegítimas a favor de empresas multinacionais. De um modo mais geral, a Comissão não terá tido em conta os efeitos de regimes fiscais não harmonizados em vigor em diversos Estados-Membros sobre a concorrência entre as multinacionais neles situadas.

- (29) Além disso, a Bélgica afirma que a Comissão não demonstrou como é que a taxa fixa de 8 % aplicada no âmbito do método do «cost-plus» e a exclusão de certas despesas do cálculo dos lucros tributáveis na Bélgica com base neste método poderá ter dado origem a uma redução da matéria colectável em relação à resultante da aplicação do método habitual dos preços de transferência geralmente aplicável às transacções controladas.

⁽⁹⁾ Ver resposta de De Clerq, em 10 de Junho de 1985, em nome da Comissão, à pergunta escrita n.º 1664/84 da deputada Marijke Van Hemeldonck (JO C 197 de 5.8.1985, p. 6).

⁽¹⁰⁾ JO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

- (30) A Bélgica afirma igualmente que o objectivo dos regimes belga e americano das FSC consiste em conferir uma vantagem às sociedades exportadoras americanas. Deste modo, este regime não poderá afectar a concor-

rência e o comércio entre Estados-Membros, mas apenas entre os Estados Unidos e a Comunidade. Por esta razão, segundo a Bélgica e como referido *supra*, no passado a Comissão excluiu expressamente qualquer efeito anticoncorrencial do regime em questão sobre o comércio e a concorrência intracomunitários.

Ausência de selectividade

- (31) Por último, a Bélgica considera que o regime em questão não é selectivo, uma vez que a sua base legal especial que consiste numa circular de 1984 deixou de ter validade em 2000 quando o regime das FSC foi revogado pelo Congresso americano.
- (32) Embora o regime possa ainda ser aplicável num número muito reduzido de casos relativamente a certos *rulings* antigos, a única base legal para emitir estes *rulings* era o n.º 1, alínea e) do ponto 3, do artigo 182.º do decreto-real relativo à execução do n.º 2 do artigo 342.º do CIR 1992. Trata-se neste caso do regime fiscal de direito comum a que estão sujeitos todos os estabelecimentos estáveis belgas de sociedades estrangeiras não se tratando, por conseguinte, de um regime selectivo.
- (33) Além disso, segundo a Bélgica, a utilização de um método especial para determinar a matéria colectável das FSC sucursais é justificada pela impossibilidade de determinar o lucro tributável de um estabelecimento estável através do método analítico devido à ausência de compatibilidade adequada nestes estabelecimentos.
- (34) Por último, sempre segundo a Bélgica, a exclusão de certas despesas (referentes às actividades de publicidade, de promoção das vendas, de transporte de mercadorias e das despesas ligadas aos riscos de crédito) do cálculo do «*cost-plus*» para as FSC sucursais é justificada pelas actividades limitadas exercidas por estas sucursais. De facto, estas actividades correspondem a transacções comerciais cuja vantagem económica pode ser imputada às entidades estrangeiras associadas com as quais as FSC sucursais transaccionam. Tendo em conta que esta vantagem é imputável à outra parte na transacção, os lucros que daí advêm não deveriam ser tributáveis a nível da FSC sucursal, por força do princípio de plena concorrência. A este propósito, a Bélgica advoga que o regime fiscal aplicado às actividades das FSC sucursais na Bélgica não é diferente do regime fiscal normal aplicável às outras operações transfronteiriças controladas.

Conclusões

- (35) O Governo belga considera que, mesmo que o regime fiscal de *ruling* tivesse que ser considerado um auxílio estatal, *quod non*, a Comissão não poderia, em caso algum, exigir o reembolso dos benefícios que poderiam ter auferido os beneficiários por força do princípio da confiança legítima. Além disso, seria impossível calcular e exigir o reembolso dos benefícios de que teriam auferido contribuintes não residentes, uma vez que não são abrangidos pela esfera de competência dos tribunais belgas. Por conseguinte, ter-se-ia que renunciar à recuperação do alegado auxílio.

V. APRECIÇÃO DA MEDIDA

- (36) Na sua carta de início do procedimento formal, a Comissão indicou que, no caso das FSC filiais, a vantagem proporcionada pelo regime resulta da forma como é fixada a taxa aplicada às despesas elegíveis. De facto, estas despesas elegíveis só tomam em consideração uma parte limitada das transacções realizadas pelas FSC filiais. Além disso, a taxa fixa de 8 % parece sensivelmente inferior à gerada normalmente pelas actividades exercidas pelas FSC.
- (37) Após ter examinado as observações apresentadas pelas autoridades belgas, a Comissão mantém a sua posição, expressa na sua carta de 12 de Abril de 2002, de abertura do procedimento formal ⁽¹¹⁾, nos termos da qual o regime em apreciação constitui um auxílio estatal ao funcionamento na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado.

Observações preliminares

- (38) A Comissão rejeita as observações da Bélgica no sentido de que o regime fiscal aplicável às actividades das FSC na Bélgica tem pouca importância prática, dado que não havia FSC filiais na Bélgica e que as FSC sucursais estavam sujeitas ao mesmo tratamento fiscal que todos os outros estabelecimentos estáveis de sociedades estrangeiras na Bélgica. As observações que se seguem suscitam por parte da Comissão os comentários que se seguem.
- (39) Excluindo o facto de que as mesmas eram regidas por bases jurídicas diferentes, as FSC filiais e as FSC sucursais eram tratadas de forma muito semelhante para efeitos do imposto sobre sociedades e, além disso, o facto de não existirem FSC filiais na Bélgica não permite tirar qualquer conclusão quanto à natureza do regime. Na

⁽¹¹⁾ Ver nota de pé-de-página 1.

verdade, este podia efectivamente conferir vantagens apenas às FSC sucursais e constituir enquanto tal um auxílio incompatível.

- (40) A Comissão rejeita a observação das autoridades belgas segundo a qual a Comissão teria implicitamente autorizado o regime fiscal aplicável às actividades das FSC na Bélgica. Considera que o argumento, segundo o qual, ao responder à pergunta parlamentar acima referida em 1985, a Comissão teria indirectamente tomado conhecimento da existência do regime belga, não tem qualquer incidência sobre a qualificação da medida. A Comissão sublinha que, segundo a jurisprudência constante, a resposta à questão de saber se um auxílio é ilegal ou existente não pode estar dependente de uma apreciação subjectiva da Comissão ⁽¹²⁾.
- (41) O regime foi introduzido em 1984 e entrou em vigor em 1985 sem ter sido notificado previamente à Comissão e, portanto, a medida foi aplicada de forma ilegal. Por conseguinte, o regime pode constituir um auxílio ilegal se satisfizer cumulativamente os quatro critérios que a seguir se desenvolvem.

Vantagem

- (42) Em primeiro lugar, a medida deve conferir aos seus beneficiários uma vantagem que diminua os encargos que normalmente oneram os seus orçamentos. Nos termos do ponto 9 da comunicação da Comissão ⁽¹³⁾, esta vantagem pode ser concedida através de uma redução da carga fiscal da empresa sob diversas formas, designadamente uma redução da matéria colectável.
- (43) A Comissão confirma a sua apreciação no sentido de que, afastando-se substancialmente do método de determinação dos lucros utilizado para contribuintes comparáveis que efectuam operações transfronteiriças similares, a medida representa para as FSC sucursais e para as FSC filiais uma vantagem que consiste numa redução dos seus lucros tributáveis como pormenorizado a seguir.
- (44) Aquando da instituição do regime americano das FSC, os Estados Unidos consideraram que a isenção do imposto americano sobre as sociedades obteria luz verde do GATT caso as actividades económicas geradoras do rendimento isento tivessem lugar fora dos Estados Unidos. Por conseguinte, a legislação americana exigia que as FSC exercessem actividades económicas essenciais enquanto sociedades estrangeiras independentes. Porém,

o «panel» da OMC considerou que o regime das FSC constituía uma subvenção porque conduzia a uma renúncia a receitas fiscais comparativamente com o regime fiscal geral dos Estados Unidos aplicável aos rendimentos de filiais estrangeiras. Além disso, este grupo concluiu que o GATT devia proibir esta subvenção porque a mesma estava ligada às exportações, uma vez que somente os rendimentos de uma actividade estrangeira proveniente de bens de exportação («*export property*») ⁽¹⁴⁾ permitiam pretender beneficiar da medida.

- (45) A Comissão observa que, no âmbito do regime americano das FSC, as vantagens fiscais concedidas às FSC dizem especificamente respeito ao «*exempt foreign trade income*» destas sociedades. Por «*exempt foreign trade income*» entende-se a parte do rendimento bruto da actividade estrangeira de uma FSC calculada em conformidade com uma das «*administrative pricing rules*» («regras administrativas especiais do cálculo dos preços de transferência») ⁽¹⁵⁾. Este «*exempt foreign trade income*» inclui:

- a venda ou a locação de bens adquiridos por uma FSC a uma pessoa colocada sob o mesmo controlo que esta FSC (em princípio, a sociedade americana que a controla),
- os serviços de agência ligados a estas vendas ou locação de bens, e
- todos os outros serviços ligados a estas operações de venda e de locação.

- (46) Referindo-se ao regime americano das FSC, a Comissão observa que as actividades de uma FSC ou da sua sucru-

⁽¹⁴⁾ Na acepção do regime americano das FSC, por «bens de exportação», entendem-se os bens que são: 1. fabricados, produzidos, cultivados ou extraídos nos Estados Unidos por uma pessoa que não a FSC, 2. detidos principalmente para venda ou locação no âmbito da actividade normal de uma FSC, e 3. vendidos ou alugados tendo em vista um consumo, utilização ou alienação directa fora dos Estados Unidos — Secção 927(a)(1) do IRC de 1986. Além disso, não podem ser atribuídos mais de 50 % do valor do bem exportado a materiais ou componentes importados dos Estados Unidos — Secção 927(a)(1)(C) do IRC de 1986 e secção Reg. 1.927(a)-1T(e).

⁽¹⁵⁾ Segundo a legislação americana, o rendimento das FSC proveniente das transações controladas de venda, locação e serviços é calculada com base num dos três regimes de fixação dos preços intersociedades, a saber: a) the combined taxable income method; b) the gross receipt method; c) the arm's length pricing rule. É considerado o método que permite o rendimento tributável mais elevado para a FSC. A isenção do imposto americano obtém-se considerando este «rendimento isento de fonte estrangeira» como um rendimento de fonte estrangeira que não está efectivamente ligado ao exercício de uma actividade nos Estados Unidos.

⁽¹²⁾ Ver o acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-295/97, Piaggio; Col. 1999, p. I-3735.

⁽¹³⁾ Ver nota de pé-de-página 3.

sal belga correspondem à venda ou à locação de bens originários dos Estados Unidos e adquiridos a uma sociedade associada do mesmo grupo e ao fornecimento de todos os serviços ligados a estas operações de venda e de locação.

(47) Ao abrigo do regime em questão, uma taxa fixa de 8 % é aplicada unicamente às despesas directas elegíveis incorridas pela FSC sucursal ou filial para obter o montante do lucro tributável. Neste regime, estas despesas não incluem as despesas directas relativas à publicidade, promoção das vendas, transporte de mercadorias e aos riscos de crédito, uma vez que, segundo a Bélgica, estes custos são directamente imputados às entidades controladas estrangeiras com as quais a FSC sucursal ou filial transacciona.

(48) Em primeiro lugar, a Comissão salienta que a taxa fixa de 8 % pode subestimar o nível de rendibilidade imputável à FSC sucursal ou filial em relação à taxa que teria sido aplicada numa operação comparável pela mesma empresa ou por uma outra empresa com um parceiro não controlado. Segundo as orientações constantes do relatório da OCDE sobre o método do «*cost-plus*», uma taxa adequada é acrescentada às despesas directas e indirectas incorridas por um fornecedor de bens ou de serviços numa operação controlada a fim de obter um lucro adequado à luz das funções exercidas e tendo em conta os activos utilizados, os riscos assumidos e as condições do mercado. A Comissão conclui que, ao fixar a taxa em 8 %, o regime não tem em conta todos os factores possíveis para obter uma determinação adequada do lucro e que pode, por conseguinte, em certos casos, subestimar os lucros tributáveis de uma FSC sucursal ou filial.

(49) Em segundo lugar, a Comissão salienta que a isenção americana de uma parte do rendimento da FSC proveniente de uma actividade estrangeira é subordinada à condição de que «o processo económico relativo a estas transações tenha lugar fora dos Estados Unidos». Por força da secção 924(b)(1)(B) do IRC de 1986, esta condição só é preenchida se a FSC participar nas propostas ou negociações que conduzam à venda do bem de exportação ou à conclusão do contrato de venda e se, pelo menos, 50 % das despesas directas da FSC relativas a estas transações forem incorridas fora dos Estados Unidos. Por força da secção 924(e) do IRC de 1986, as despesas directas incluem as despesas relativas: 1. à publicidade e à promoção das vendas, 2. ao tratamento das encomendas da clientela e à organização da entrega, 3. ao transporte de mercadorias, 4. à facturação e à

cobrança, e 5. à assunção dos riscos de crédito. A Comissão considera que essas actividades são susceptíveis de gerar fluxos significativos de rendimentos para o fornecedor. A exclusão destas actividades do método de cálculo do «*cost-plus*» conduz a uma diminuição artificial do lucro tributável. Mais concretamente, a Comissão sublinha a similaridade entre as actividades que são expressamente atribuídas a uma FSC com base nas despesas incorridas por força da secção 924(e) do IRC de 1986 e as despesas que são expressamente excluídas do cálculo dos lucros das FSC sucursais e filiais no regime belga. A Comissão conclui que, ao não ter em conta as despesas acima referidas, o regime tem por efeito isentar a maior parte dos rendimentos imputáveis às FSC sucursais e filiais belgas.

(50) Por conseguinte, a Comissão confirma a sua apreciação nos termos da qual o regime confere às FSC sucursais e filiais uma vantagem sob a forma de uma redução do lucro tributável para efeitos do imposto belga sobre as sociedades.

Recursos estatais

(51) Em segundo lugar, a vantagem deve ser concedida pelo Estado ou através de recursos estatais. A redução dos lucros tributáveis, como a que é concedida às sociedades por força do método do «*cost-plus*» com base numa taxa fixa de 8 % aplicada a certas despesas elegíveis, é susceptível de se traduzir numa redução do imposto a favor dos beneficiários e, por conseguinte, numa perda de receitas fiscais para o Tesouro belga.

(52) A Comissão não podia aceitar o argumento avançado pelas autoridades belgas segundo o qual o regime terá conduzido a um aumento das receitas fiscais na sequência do estabelecimento de FSC sucursais ou filiais na Bélgica. Na sua análise, a Comissão faz referência exclusivamente às receitas fiscais que o Tesouro belga teria encaixado se as FSC sucursais e filiais tivessem sido tributadas de acordo com o regime fiscal belga de direito comum. Comparativamente com o imposto normalmente aplicado às actividades das sucursais e das filiais de sociedades estrangeiras na Bélgica, o imposto aplicado às FSC que operam na Bélgica é, de facto, reduzido no âmbito do regime em questão. De acordo com o ponto 10 da comunicação da Comissão, tal equivale a um consumo de recursos estatais sob a forma de despesas fiscais.

Efeitos sobre a concorrência e as trocas comerciais

(53) Em terceiro lugar, a medida em causa deve afectar a concorrência e as trocas comerciais entre Estados-Membros. A Bélgica criticou a Comissão pelo facto de não

ter especificado, na sua carta de 12 de Abril de 2002 ⁽¹⁶⁾, o efeito negativo que o regime teria tido sobre a concorrência à luz do objectivo do regime americano das FSC, que confere uma vantagem às sociedades exportadoras americanas.

(54) Como explicado no ponto 11 da comunicação da Comissão, a concorrência é afectada quando a posição da empresa beneficiária da medida é reforçada em relação à das suas concorrentes. Resulta claramente da análise efectuada *supra* ao funcionamento do regime americano das FSC que a aplicação por parte da Bélgica do método do «*cost-plus*» no âmbito do regime conduz à determinação de um rendimento tributável reduzido comparativamente com as outras transacções controladas comparáveis na Bélgica. Resulta igualmente que uma FSC sucursal ou filial pode exercer actividades em sectores como o da publicidade, da promoção de vendas, do transporte de mercadorias e dos serviços de crédito, sectores sujeitos a uma forte concorrência intracomunitária. A vantagem que o regime de *ruling* aplicável às actividades das FSC americanas na Bélgica confere aos seus beneficiários sob a forma de uma redução da matéria colectável é susceptível de reforçar a posição das FSC sucursais e filiais, bem como a posição do grupo a que as mesmas pertencem, em detrimento dos seus concorrentes.

(55) Além disso, como explicado no ponto 11 da comunicação da Comissão, considera-se igualmente preenchida a condição acima referida quando uma sociedade beneficiária da medida exerce uma actividade económica que é objecto de trocas comerciais entre os Estados-Membros. As FSC sucursais e filiais que beneficiam de uma redução da sua matéria colectável no âmbito do regime especial de *ruling* aplicável às actividades das FSC americanas na Bélgica fazem necessariamente parte de grupos internacionais que participam nas trocas comerciais internacionais e, nomeadamente, no comércio intracomunitário. A Comissão conclui que, ao conferir uma vantagem a certos membros do grupo, o regime reforça a posição comercial do grupo a que pertencem os beneficiários em relação aos outros grupos que possam também participar activamente no comércio comunitário.

Selectividade

(56) Por último, a medida deve ser específica ou selectiva no sentido de favorecer «certas empresas ou certas produções». As autoridades belgas sustentam que, tendo em conta o facto de a circular que estabelece o regime ter caducado, o regime de *ruling* aplicável às FSC na Bélgica não é diferente do regime aplicável a qualquer outra filial ou sucursal belga de uma sociedade estrangeira, e,

portanto, que não é específico. Por conseguinte, o regime do «*cost-plus*» com base numa taxa fixa de 8 % determinaria o rendimento tributável mínimo proveniente do exercício da actividade de uma sociedade estrangeira estabelecida na Bélgica [por força do n.º 1, alínea e) do ponto 3 do artigo 182.º do decreto-real relativo à execução do n.º 2 do artigo 342.º do CIR 1992], independentemente do facto de tais actividades serem exercidas por uma FSC filial, uma FSC sucursal ou por qualquer outra filial ou sucursal de uma sociedade estrangeira. A exclusão de certas despesas directas, como as despesas relativas à publicidade, à promoção de vendas, ao transporte de mercadorias e aos riscos de crédito, da base de cálculo segundo o método do «*cost-plus*» do lucro tributável de uma FSC filial ou sucursal seria justificada pelo facto de que as despesas relativas a estas actividades constituem o rendimento da sociedade associada e de que são, enquanto tal, tributáveis na jurisdição estrangeira em que esta sociedade associada se encontra estabelecida. As actividades de uma FSC sucursal ou filial na Bélgica são de natureza meramente administrativa e acessória, enquanto as despesas relativas à publicidade, à promoção das vendas, ao transporte de mercadorias e aos riscos de crédito são imputáveis às entidades estrangeiras do grupo.

(57) Depois de ter examinado atentamente os argumentos da Bélgica, a Comissão confirma o seu parecer segundo o qual o regime de *ruling* aplicável às actividades das FSC na Bélgica constitui um regime específico aplicável unicamente às FSC sucursais e filiais, pelas razões que se seguem.

(58) Por força do regime belga de direito comum (n.º 1 do artigo 342.º do CIR 1992), se o contribuinte for incapaz de provar o seu rendimento tributável à administração fiscal, esta determina esse rendimento efectuando uma comparação com três outros contribuintes similares com capital investido, volume de negócios, pessoal empregado, bem como outros elementos pertinentes comparáveis. Neste caso (contribuintes incapazes de provar o seu rendimento tributável à administração fiscal), podem ser adoptadas regras específicas por decreto-real a fim de determinar o rendimento tributável mínimo das sociedades estrangeiras que operam na Bélgica (n.º 2 do artigo 342.º do CIR 1992). O disposto no n.º 1, alínea e) do ponto 3, do artigo 182 do decreto-real relativo à execução do n.º 2 do artigo 342.º do CIR 1992 fixa o rendimento tributável mínimo das sociedades estrangeiras que fornecem serviços não tributados a outros impostos em 10 % do seu volume de negócios bruto proveniente desses fornecimentos de serviços.

(59) A Comissão observa igualmente que o regime previsto no n.º 1, alínea e) do ponto 3, do artigo 182.º do decreto-real relativo à execução do n.º 2 do artigo 342.º do CIR 1992 não justifica o regime fiscal especial aplicável

⁽¹⁶⁾ Ver nota de pé-de-página 1.

às actividades das FSC na Bélgica. Além disso, o cálculo fixo previsto no n.º 1, alínea e) do ponto 3, do artigo 182.º do decreto-real autoriza que o mínimo tributável seja fixado em 10 % segundo o método do preço de custo (*«resale minus method»*) por oposição à taxa fixa de 8 % do método do *«cost-plus»*.

- (60) Como indicado *supra*, por força tanto do direito nacional belga como das convenções fiscais concluídas pela Bélgica, a administração fiscal tem o poder de ajustar os resultados contabilísticos de um contribuinte belga, quer se trate de uma empresa isolada quer de um estabelecimento estável de uma empresa estrangeira, proveniente de transacções controladas com entidades tributáveis estrangeiras sempre que estes resultados não respeitem o princípio de plena concorrência.
- (61) A Comissão reconhece que a incerteza ligada à determinação do lucro de plena concorrência contribui para o desenvolvimento de uma prática prévia de *ruling* na Bélgica, por força do n.º 1 do artigo 345.º do CIR 1992, a fim de verificar se certas transacções controladas são realizadas segundo o princípio de plena concorrência. Esta prática geral de *ruling* é compatível com os princípios do relatório de 1995 da OCDE, que autoriza o método do *«cost-plus»* de determinação indirecta dos lucros na condição de o mesmo ser aplicado à luz das funções assumidas pelo contribuinte e de ter em conta os activos utilizados, os riscos assumidos e as condições de mercado específicas.
- (62) A Comissão considera que, quando o lucro tributável é fixado num montante calculado de acordo com o método de *«cost-plus»* com base numa taxa fixa de 8 %, se obtém um lucro que não tem em conta os factores relevantes no âmbito de uma análise de plena concorrência, tais como as funções exercidas pelo contribuinte, os activos utilizados, os riscos assumidos e as condições de mercado. A Comissão conclui que o regime das FSC que operam na Bélgica é um regime fiscal específico, que se afasta do regime fiscal de direito comum aplicável a qualquer outra filial ou sucursal belga de uma sociedade estrangeira.

Justificação pela natureza ou pela economia geral do sistema

- (63) A Bélgica sustenta igualmente que o regime se aplica a todas as sociedades estrangeiras que operam na Bélgica que não estejam em condições de determinar o seu lucro tributável de forma analítica e que esta característica justifica a aplicação de um método especial de cálculo deste resultado.

- (64) Porém, a impossibilidade de determinar o benefício de maneira analítica não é uma característica específica das FSC sucursais ou filiais. A Comissão observa que, por força da legislação americana, uma FSC deve ser organizada ou ter um escritório num país estrangeiro que tenha concluído com os Estados Unidos um acordo fiscal de troca de informações, como é o caso da Bélgica⁽¹⁷⁾, em que a FSC deve manter livros de contabilidade permanentes. Deste modo, se, para beneficiar dos incentivos fiscais americanos, as actividades de uma FSC devem ser determinadas com base numa contabilidade separada, esta deveria ser tomada em conta para estabelecer perante a administração fiscal belga os lucros das FSC provenientes das actividades exercidas na Bélgica.

- (65) A Comissão considera injustificada a exclusão, por parte da Bélgica, de certas despesas directas, como as despesas relativas à publicidade, à promoção das vendas, ao transporte de mercadorias e aos riscos de crédito, da base de cálculo *«cost-plus»* do lucro tributável. Como indicado anteriormente, estas despesas dizem respeito às actividades comerciais normalmente realizadas pelas FSC sucursais e filiais para permitir ao seu grupo beneficiar da isenção parcial correspondente ao rendimento das FSC do imposto americano.

- (66) Contrariamente ao que foi indicado pela Bélgica, os lucros provenientes destas actividades não são normalmente tributados pelas jurisdições estrangeiras em que o parceiro comercial da FSC belga se encontra estabelecido. A Comissão observa que a exclusão das despesas acima referidas do cálculo do lucro conduziria à não tributação dos lucros correspondentes tanto na Bélgica como nos Estados Unidos, o que é injustificado à luz dos princípios do direito fiscal internacional enunciados no n.º 1 do artigo 7.º da Convenção-Modelo da OCDE no âmbito fiscal:

«Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado-Membro contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que foram imputáveis a esse estabelecimento estável».

Além disso, a Comissão observa que os mesmos princípios são aplicados no direito interno belga que prevê que as sociedades residentes estão sujeitas ao imposto belga sobre o seu rendimento a nível mundial enquanto as sociedades não residentes a operar na Bélgica estão sujeitas ao imposto sobre o seu rendimento na Bélgica.

(17) Ver nota de pé-de-página 7.

A Comissão conclui que, no que diz respeito aos lucros de uma FSC filial, o direito à tributação competiria ao Estado de residência desta filial, ou seja, a Bélgica, enquanto no caso dos lucros de uma FSC sucursal competiria ao Estado da sucursal, ou seja, novamente a Bélgica. Uma atribuição diferente dos direitos de tributação, como a que propõe a Bélgica, constituiria uma excepção tanto à luz do direito fiscal belga como à luz das convenções fiscais celebradas pela Bélgica. Por conseguinte, a Comissão rejeita a justificação apresentada pela Bélgica baseada no facto de que não teria o direito de tributar as actividades das FSC na Bélgica e confirma, portanto, a especificidade do regime em questão.

Compatibilidade

- (67) As autoridades belgas não contestaram a apreciação da Comissão na sua carta de 12 de Abril de 2002⁽¹⁸⁾ segundo a qual, no caso em apreço, não é aplicável qualquer das derrogações previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 87.º do Tratado, por força das quais um auxílio estatal pode ser considerado compatível com o mercado comum. Por conseguinte, a Comissão confirma a sua apreciação, que resume seguidamente.
- (68) Na medida em que o regime fiscal aplicável às FSC estabelecidas na Bélgica constitui um auxílio estatal na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado, a sua eventual compatibilidade deve ser examinada à luz das derrogações previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 87.º
- (69) As derrogações previstas no n.º 2 do artigo 97.º do Tratado, que dizem respeito aos auxílios de natureza social atribuídos aos consumidores individuais, os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários e os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha não são aplicáveis no caso em apreço.
- (70) As derrogações previstas no n.º 3, alínea a), do artigo 87.º do Tratado que autorizam os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, também não são aplicáveis.
- (71) Do mesmo modo, o regime não poderia ser considerado como destinado a fomentar a realização de um projecto importante de interesse europeu comum ou a sanar

uma perturbação grave da economia belga, em conformidade com o n.º 3, alínea b), do artigo 87.º do Tratado. O mesmo também não se destina a promover a cultura e a conservação do património, como previsto no n.º 3, alínea d), do artigo 87.º do Tratado.

- (72) Por último, o regime das actividades das FSC na Bélgica deve ser examinado à luz do n.º 3, alínea c), do artigo 87.º do Tratado. Este artigo autoriza os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas actividades ou regiões económicas quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum. As vantagens fiscais concedidas no âmbito do regime não estão ligadas à realização de investimentos, à criação de emprego ou a projectos específicos. As mesmas constituem simplesmente uma diminuição dos encargos que deveriam em princípio ser suportados pelas sociedades em causa no quadro das suas actividades e, por conseguinte, devem ser consideradas como auxílios estatais ao funcionamento, deixando de ter efeito a partir do momento em que os auxílios deixam de ser concedidos. Em conformidade com a prática constante da Comissão, não pode considerar-se que tais auxílios facilitam o desenvolvimento de certas actividades ou certas regiões económicas.

Observações finais sobre a qualificação de auxílio estatal

- (73) A Comissão confirma a apreciação formulada na sua carta de 12 de Abril de 2002⁽¹⁹⁾, segundo a qual o regime previsto a favor das actividades das FSC na Bélgica constitui um auxílio incompatível com o mercado comum. Como referido *supra*, o regime em questão entrou em vigor em 1984 sem notificação prévia à Comissão e, por conseguinte, é considerado um auxílio estatal ilegal.

Confiança legítima

- (74) Sempre que um auxílio estatal concedido ilegalmente é considerado incompatível com o mercado comum, o mesmo deve ser recuperado junto do seu beneficiário. Após a recuperação deste auxílio, a situação concorrencial existente anteriormente à sua concessão deve ser restaurada em toda a medida do possível. Porém, o n.º 1 do artigo 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 dispõe que «a Comissão não deve exigir a recuperação do auxílio se tal for contrário a um princípio geral do direito comunitário». A jurisprudência do Tribunal de Justiça e a prática decisional da Comissão estabeleceram que, na sequência das acções da Comissão, o beneficiário

⁽¹⁸⁾ Ver nota de pé-de-página 1.

⁽¹⁹⁾ Ver nota de pé-de-página 1.

rio do auxílio pode legitimamente esperar que o auxílio foi-lhe concedido em conformidade com o direito comunitário, pelo que uma ordem de recuperação do auxílio seria contrária a um princípio geral do direito comunitário.

- (75) No seu acórdão proferido no processo Van den Bergh e Jurgens ⁽²⁰⁾, o Tribunal de Justiça declarou:

«Resulta de jurisprudência constante do Tribunal que a possibilidade de se invocar o princípio da protecção da confiança legítima é reconhecida a qualquer operador económico em cuja esfera jurídica uma instituição tenha feito surgir esperanças fundadas. Por outro lado, quando o operador económico prudente e sensato estiver em condições de prever a adopção de uma medida comunitária susceptível de afectar os seus interesses não pode, quando essa medida for tomada, invocar esse princípio».

- (76) A Bélgica invocou a confiança legítima dos beneficiários no regime fiscal existente desde 1984 e relativamente ao qual a Comissão considerou em 1985 que tinha um efeito mínimo sobre o emprego na Comunidade e, por conseguinte, segundo a Bélgica, sobre a concorrência em geral ⁽²¹⁾. Em todo o caso, a Bélgica anunciou que estava desde já disposta a suprimir o regime a partir do momento em que os Estados Unidos se tenham definitivamente conformado com as decisões da OMC e, o mais tardar, em 31 de Dezembro de 2003.
- (77) Em conformidade com o n.º 1 do artigo 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999, a Comissão tem em conta circunstâncias excepcionais que justificam a não recuperação de um auxílio concedido ilegalmente aos beneficiários de um regime se esta recuperação for contrária a um princípio geral do direito comunitário tal como o respeito da confiança legítima. No presente caso, a Comissão sublinha que o regime das actividades das FSC na Bélgica apresenta grandes similitudes com o regime introduzido na Bélgica pelo Decreto-Real n.º 187, de 30 de Dezembro de 1982, relativo ao tratamento fiscal dos centros de coordenação. Os dois regimes dizem respeito às actividades intragrupo e ambos utilizam o método do «cost-plus» para determinar a matéria colectável. Na sua decisão de 2 de Maio de 1984, a Comissão considerou que este regime não constituía um auxílio na acepção do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado (actualmente n.º 1 do artigo 87.º). Apesar desta decisão não ter sido publicada, o facto de a Comissão não ter levantado objecções relativamente ao regime dos centros de coordenação belgas foi mencionado tanto no XIV relatório sobre a política de concorrência, como numa resposta a uma pergunta parlamentar ⁽²²⁾.

- (78) Neste contexto, a Comissão salienta que tomou a sua decisão sobre o regime dos centros de coordenação belgas antes da entrada em vigor do regime aplicável às actividades das FSC na Bélgica. Por conseguinte, considera que os beneficiários do regime podiam legitimamente considerar que, na altura em que beneficiavam do regime, este não constituía um auxílio, o que impede a Comissão de ordenar a recuperação do auxílio eventualmente concedido.

- (79) No que diz respeito ao facto de a Bélgica estar disposta a suprimir o regime, o mais tardar, em 31 de Dezembro de 2003, a Comissão considera que o princípio da confiança legítima cobriria as empresas autorizadas a título do regime antes da abertura do procedimento formal de investigação no que diz respeito a todos os eventuais auxílios concedidos até ao encerramento do exercício durante o qual o referido procedimento é encerrado.

VI. CONCLUSÕES

- (80) A Comissão entende que a Bélgica aplicou ilegalmente, em violação do n.º 3 do artigo 88.º do Tratado, o regime fiscal de *ruling* aplicável às actividades comerciais das FSC, tal como aplicado pela administração fiscal belga desde Janeiro de 1985. Conclui que as reduções fiscais concedidas a título deste regime constituem um auxílio estatal que não é abrangido por qualquer das derrogações à proibição destes auxílios e que este regime é, por conseguinte, incompatível com o mercado comum.
- (81) A Comissão considera igualmente que as empresas autorizadas a título do referido regime podiam legitimamente considerar que, na altura em que beneficiavam desse regime, o mesmo não constituía um auxílio. Por conseguinte, a Comissão não exige a recuperação deste auxílio,

ADOPTOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1.º

O regime de auxílios executado pela Bélgica sob a forma de regime especial de *ruling* aplicável às actividades comerciais das *US Foreign Sales Corporations* na Bélgica é incompatível com o mercado comum.

⁽²⁰⁾ Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-265/85, Van den Bergh e Jurgens BV/Comissão, Col. 1987, p. 1155, ponto 44.

⁽²¹⁾ Ver nota de pé-de-página 9.

⁽²²⁾ Pergunta escrita n.º 1735/90 (JO C 63 de 11.3.1991).

Artigo 2.º

A Bélgica deve suprimir o regime de auxílios referido no artigo 1.º com efeitos a contar do primeiro exercício fiscal seguinte à data de notificação da presente decisão.

Artigo 3.º

A Bélgica informará a Comissão, num prazo de dois meses a contar da notificação da presente decisão, das medidas tomadas para se conformar com a presente decisão.

Artigo 4.º

O Reino da Bélgica é o destinatário da presente decisão.

Feito em Bruxelas, em 24 de Junho de 2003.

Pela Comissão
Mario MONTI
Membro da Comissão