

DECISÃO (UE) 2016/1699 DA COMISSÃO**de 11 de janeiro de 2016****relativa ao regime de auxílios estatais de isenção em matéria de lucros excedentários SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) concedido pela Bélgica***[notificada com o número C(2015) 9837]***(Apenas fazem fé os textos nas línguas francesa e neerlandesa)****(Texto relevante para efeitos do EEE)**

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 108.º, n.º 2, primeiro parágrafo,

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

Após ter convidado as partes interessadas a apresentar as suas observações em conformidade com os referidos artigos ⁽¹⁾ e tendo em conta essas observações,

Considerando o seguinte:

1. PROCEDIMENTO

- (1) Por carta de 19 de dezembro de 2013, a Comissão solicitou à Bélgica que lhe fornecesse informações sobre o «sistema de decisões fiscais antecipadas relativas aos lucros excedentários» («isenção em matéria de lucros excedentários» ou «regime em causa»), que se baseia no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do «Código dos Impostos sobre o Rendimento de 1992» («CIR 92»). A Comissão solicitou igualmente uma lista das decisões antecipadas relativas à aplicação do regime de isenção em matéria de lucros excedentários.
- (2) Por carta de 21 de janeiro de 2014, a Bélgica respondeu às perguntas incluídas no pedido de informações da Comissão, mas não lhe transmitiu a lista de decisões antecipadas solicitada, explicando que a apresentação dessa lista exigiria mais tempo.
- (3) Em 21 de fevereiro de 2014, a Comissão enviou perguntas complementares e reiterou o seu pedido relativo à lista de decisões antecipadas. No que se refere às decisões emitidas em 2004, 2007, 2010 e 2013 no âmbito do regime em causa, a Comissão solicitou igualmente que lhe fossem comunicados o texto integral das decisões, bem como os pedidos de decisão correspondentes, os anexos e, se fosse caso disso, toda a correspondência posterior relacionada com estes pedidos.
- (4) Em 18 de março de 2014, a Bélgica respondeu às perguntas complementares da Comissão, enviando-lhe as decisões antecipadas solicitadas, incluindo os pedidos, os anexos e a correspondência posterior relacionada com a concessão dessas decisões.
- (5) Por carta de 28 de julho de 2014, a Comissão informou que a isenção em matéria de lucros excedentários poderia constituir um auxílio estatal incompatível com o mercado interno. A Comissão solicitou igualmente informações complementares sobre várias decisões específicas. Por cartas de 1 de setembro e de 4 de novembro de 2014, a Bélgica respondeu ao pedido de 28 de julho de 2014.
- (6) Em 25 de setembro de 2014, teve lugar uma reunião entre os serviços da Comissão e as autoridades belgas.

⁽¹⁾ JO C 188 de 5.6.2015, p. 24.

- (7) Por carta de 3 de fevereiro de 2015, a Comissão informou a Bélgica da sua decisão de dar início ao procedimento formal de investigação previsto no artigo 108.º, n.º 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia («TFUE»), a respeito da isenção em matéria de lucros excedentários.
- (8) Em 29 de maio de 2015, na sequência de um pedido de prorrogação de prazo, a Bélgica comunicou as suas observações sobre a decisão de início do procedimento.
- (9) Em 5 de junho de 2015, a decisão de dar início ao procedimento formal de investigação («decisão de início do procedimento») foi publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* ⁽²⁾. Nessa decisão, a Comissão convidou as partes interessadas a apresentar as suas observações sobre a medida em causa.
- (10) Em 1 e 2 de julho de 2015, as partes interessadas apresentaram as suas observações sobre a decisão de início do procedimento, que foram comunicadas às autoridades belgas. Em 14 de setembro de 2015, a Bélgica informou a Comissão de que não tinha a intenção de comentar as observações.
- (11) Por carta de 16 de setembro de 2015, a Comissão solicitou à Bélgica que fundamentasse alguns argumentos expostos nas suas observações escritas de 29 de maio de 2015 sobre a decisão de início do procedimento. A Bélgica respondeu a este pedido por carta de 16 de outubro de 2015.
- (12) Os serviços da Comissão e as autoridades belgas reuniram-se em 20 de outubro e 7 de dezembro de 2015.

2. DESCRIÇÃO DO REGIME EM CAUSA

2.1. O regime de isenção em matéria de lucros excedentários

- (13) O regime de isenção em matéria de lucros excedentários permite às sociedades residentes belgas que fazem parte de um grupo multinacional e aos estabelecimentos estáveis belgas de sociedades residentes estrangeiras que fazem parte de um grupo multinacional («entidades belgas de um grupo») reduzirem a sua base tributável na Bélgica deduzindo os «lucros excedentários» dos lucros que tenham efetivamente registado. Esses lucros excedentários são determinados estimando o lucro médio hipotético que uma empresa autónoma ⁽³⁾ que exerce atividades comparáveis poderia realizar em circunstâncias comparáveis e subtraindo esse montante ao lucro efetivamente registado pela entidade belga de um grupo em causa. Para beneficiar de uma isenção em matéria de lucros excedentários, é necessário que o «Serviço das Decisões Antecipadas» adote uma decisão antecipada.
- (14) Segundo as autoridades belgas ⁽⁴⁾, a isenção em matéria de lucros excedentários justifica-se pela vontade de garantir que uma entidade belga de um grupo seja tributada apenas sobre o lucro de plena concorrência, conferindo-lhe a possibilidade de isentar da sua base tributável o lucro obtido que exceda esse lucro de plena concorrência, o que corresponde às sinergias e economias de escala ou outros benefícios decorrentes da sua participação num grupo multinacional e que não existiria para uma empresa autónoma comparável.
- (15) De acordo com as autoridades belgas ⁽⁵⁾, o montante dos lucros excedentários isento ao abrigo do regime de isenção é determinado através de uma abordagem em duas etapas:

— Em primeiro lugar, os preços de plena concorrência aplicados às transações concluídas entre a entidade belga de um grupo e as sociedades às quais se encontra associada são fixados com base num relatório em matéria de preços de transferência apresentado pelo contribuinte. Sendo a entidade belga de um grupo considerada o «empresário principal» no âmbito dessa relação, é a ela que é imputado o lucro residual resultante dessas transações.

⁽²⁾ Ver nota 1.

⁽³⁾ Ver ponto 30 das observações da Bélgica de 29 de maio de 2015 sobre a decisão de início do procedimento, em que o termo «autónoma» é descrito como o facto de não ser membro de um grupo multinacional de empresas associadas.

⁽⁴⁾ Ver, por exemplo, as observações da Bélgica de 29 de maio de 2015 sobre a decisão de início do procedimento, pontos 39 e 40.

⁽⁵⁾ Ver as observações da Bélgica de 29 de maio de 2015 sobre a decisão de início do procedimento, ponto 30.

- Em segundo lugar, de acordo com a Bélgica, o lucro residual não deve ser considerado como o lucro de plena concorrência da entidade belga de um grupo, uma vez que pode exceder o lucro que uma empresa autónoma comparável teria realizado em circunstâncias comparáveis àquelas em que a entidade opera sem fazer parte de um grupo multinacional. Por conseguinte, esses «lucros excedentários» são estabelecidos com base num segundo relatório apresentado pelo contribuinte no âmbito do pedido de decisão antecipada que apresentou ao abrigo do regime em causa e estão isentos de imposto.
- (16) A Bélgica alega que os relatórios apresentados no decurso destas duas etapas aplicam os métodos de fixação de preços de transferência da OCDE mais adequados. Na prática, as informações recebidas indicam que o método utilizado na segunda etapa é o método da margem líquida da operação («MTMN»). O recurso ao MTMN neste contexto tem por objetivo alcançar uma aproximação da rentabilidade de uma entidade que faz parte de um grupo multinacional, comparando-a com os lucros de empresas (autónomas) independentes ⁽⁶⁾ comparáveis que exercem atividades semelhantes. O MTMN permite estimar o lucro que empresas independentes poderiam retirar de uma atividade, como por exemplo a venda de bens, tendo em consideração uma base adequada como os custos, o volume de negócios ou os investimentos em ativos fixos (consoante as funções exercidas, os riscos assumidos e os ativos utilizados) e aplicando um rácio de lucro («indicador do nível de lucro») que reflita o que é observado nessa base para as empresas independentes comparáveis.
- (17) O MTMN permite calcular um lucro médio hipotético para a entidade belga de um grupo com base num estudo que estabeleça uma comparação entre essa entidade e empresas autónomas comparáveis ⁽⁷⁾. O lucro médio hipotético é estabelecido como um valor situado no intervalo interquartil do indicador do nível de lucro escolhido para um conjunto de empresas autónomas comparáveis ⁽⁸⁾, cuja média é calculada durante um determinado período (normalmente, cinco anos). A Bélgica considera esse lucro médio hipotético como o lucro que a entidade belga de um grupo teria realizado se fosse uma empresa autónoma e não uma entidade que faz parte de um grupo multinacional. Para efeitos da presente decisão, o lucro é designado pelo termo «lucro de plena concorrência ajustado».
- (18) O montante dos lucros excedentários a isentar é depois calculado como a diferença entre o lucro de plena concorrência estimado para a entidade belga de um grupo após a primeira etapa (média calculada num horizonte temporal previsto) e o «lucro de plena concorrência ajustado» obtido na segunda etapa (também uma média calculada no mesmo horizonte temporal previsto). Essa diferença é expressa numa percentagem de isenção do resultado antes de impostos (EBIT ⁽⁹⁾ ou PBT ⁽¹⁰⁾) a fim de obter uma percentagem média de lucros excedentários num horizonte temporal previsto. Essa percentagem representa a redução da base tributável que foi aceite e aplicada, ao abrigo do regime em causa, ao lucro que a entidade belga de um grupo registou efetivamente para os cinco anos durante os quais a decisão antecipada vincula a administração fiscal belga.
- (19) As autoridades belgas sustentam que os resultados comerciais esperados das entidades beneficiárias do regime em causa são avaliados com base no lucro que tenham efetivamente registado após três anos. A percentagem acordada pode depois ser ajustada, se necessário, no decurso dessa avaliação. Contudo, não há indícios de que tal avaliação já tenha dado origem a um ajustamento da percentagem de redução acordada nos casos examinados pela Comissão.
- (20) Nos termos do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92, é obrigatória uma decisão antecipada para poder beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários. Essa disposição limita também a concessão de tal decisão às entidades que fazem parte de um grupo multinacional de empresas associadas no contexto das suas relações transfronteiras. Além disso, segundo a Lei belga de 24 de dezembro de 2002 ⁽¹¹⁾, só podem ser concedidas decisões antecipadas em situações novas ⁽¹²⁾.
- (21) Dado que é necessária uma decisão antecipada para beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários e que essa decisão só pode ser concedida para os lucros decorrentes de uma situação nova, o benefício que um grupo multinacional poderá retirar do regime em causa está subordinado à realocização ou ao aumento das suas atividades na Bélgica e é proporcional à importância das novas atividades e dos novos lucros gerados no país.

⁽⁶⁾ Ver o glossário dos princípios da OCDE em matéria de preços de transferência: «Duas empresas são independentes uma da outra se não estiverem associadas.»

⁽⁷⁾ Em certos casos, a Comissão observou que as entidades selecionadas como comparáveis para efeitos do estudo comparativo não são empresas autónomas consideradas similares, mas sociedades *holding* ou sociedades-mãe consideradas similares, ou seja, um grupo consolidado, selecionado com base em dados consolidados.

⁽⁸⁾ O rendimento sobre as vendas é o indicador do nível de lucro mais frequentemente utilizado para determinar a base tributável da entidade belga de um grupo.

⁽⁹⁾ *Earnings before interest and taxes*, ou seja, lucro antes de impostos e encargos financeiros.

⁽¹⁰⁾ *Profit before tax*, ou seja, lucro antes de impostos.

⁽¹¹⁾ *Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale*, publicada no *Moniteur belge* (jornal oficial belga) n.º 410, segunda edição, de 31 de dezembro de 2002, p. 58817.

⁽¹²⁾ Ver considerandos 44 e 45.

As decisões antecipadas que foram concedidas ao abrigo do regime em causa e examinadas pela Comissão incidem invariavelmente sobre as alterações da estrutura organizacional do grupo multinacional; neste contexto, os elementos essenciais descritos nos pedidos de decisão antecipada destacam uma realocização planeada de atividades na Bélgica, novos investimentos a realizar e a criação de postos de trabalho no país.

- (22) Em resumo, as entidades belgas de um grupo que obtiveram uma decisão antecipada com base no regime em causa podem proceder anualmente, com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, a um ajustamento negativo proativo da matéria coletável do imposto sobre as sociedades, deduzindo os alegados «lucros excedentários» do lucro efetivamente registado. As autoridades belgas consideram, assim, que estes lucros excedentários não devem ser imputados à entidade belga de um grupo e devem, por conseguinte, ser excluídos da sua base tributável na Bélgica, em conformidade com o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92. Por conseguinte, uma entidade belga de um grupo que beneficia de uma isenção em matéria de lucros excedentários é tributada sobre um montante correspondente à diferença entre o lucro efetivamente registado e os seus «lucros excedentários».

2.2. O quadro legislativo e regulamentar aplicável

2.2.1. A tributação dos rendimentos no âmbito do sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica

- (23) O CIR 92 estabelece as regras de tributação dos rendimentos aplicadas pela Bélgica. O artigo 1.º define quatro categorias de impostos sobre o rendimento, que abrangem o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (título II: artigos 3.º a 178.º), das sociedades residentes (título III: artigos 179.º a 219.º) das outras pessoas coletivas (título IV: artigos 220.º a 226.º) e dos contribuintes não residentes — pessoas singulares, empresas, outras pessoas coletivas (título V: artigos 227.º a 248.º/3).
- (24) O artigo 183.º do CIR 92 dispõe que os rendimentos sujeitos a tributação nos termos do título III (sociedades residentes) são do mesmo tipo que os que estão sujeitos a tributação nos termos do título II (pessoas coletivas) e que o valor tributável é estabelecido com base nas regras aplicáveis aos lucros. O artigo 24.º do CIR 92 especifica que os rendimentos tributáveis das empresas industriais, comerciais e agrícolas abrangem todos os rendimentos decorrentes de atividades empresariais, como os lucros provenientes de «todas as operações efetuadas pelos estabelecimentos dessas empresas ou por seu intermédio», e de «qualquer aumento do valor dos ativos [...] e de qualquer redução do valor dos passivos [...] quando essas mais-valias ou menos-valias tiverem sido realizadas ou expressas na contabilidade ou nas contas anuais».
- (25) O artigo 185.º, n.º 1, do CIR 92 estabelece que as sociedades estão sujeitas a imposto sobre o montante total dos lucros antes da distribuição. Lida em conjugação com os artigos 1.º, 24.º e 183.º do CIR 92, esta disposição significa que o lucro tributável ao abrigo do direito fiscal belga deve englobar pelo menos — como ponto de partida e sem prejuízo de eventuais ajustamentos posteriores em alta ou em baixa — o montante total dos lucros registados na contabilidade do contribuinte.
- (26) Com efeito, a base tributável a título do imposto belga sobre o rendimento é determinada com base no lucro efetivamente registado na contabilidade do contribuinte como ponto de partida. Vários ajustamentos positivos (como as despesas não admitidas) ou negativos (como a isenção parcial de determinados dividendos distribuídos, a dedução de prejuízos transitados, os incentivos fiscais) podem ser aplicados posteriormente para determinar a base tributável. Para cada uma destas operações, os contribuintes devem comunicar informações à administração fiscal através da sua declaração de impostos (formulário 275.1) e estar em condições de facultar os documentos comprovativos de tais ajustamentos.
- (27) Quando o direito fiscal belga prevê uma isenção permanente de uma parte dos lucros efetivamente registados na contabilidade do contribuinte como reserva, pode ser feito um ajustamento aquando da primeira operação de cálculo da base tributável através de um «agravamento da situação inicial das reservas».
- (28) Por conseguinte, ainda que a base tributável nem sempre corresponda ao lucro líquido efetivamente registado nas contas anuais do contribuinte, tendo em conta os ajustamentos efetuados a essa base para efeitos fiscais, a determinação da base deve, de qualquer modo, basear-se em valores efetivamente registados nas contas como

ponto de partida. A determinação da base tributável começa, por exemplo, pelo cálculo do aumento líquido ou da redução líquida das reservas tributáveis (lucros/perdas do exercício, lucros/perdas transitadas, outros lucros colocados em reserva) durante o exercício fiscal. Em casos justificados pela aplicação de disposições de direito fiscal ou na sequência de um controlo fiscal, os valores registados na contabilidade do contribuinte ou os indicados na sua declaração de impostos podem ser objeto de ajustamentos ou correções.

2.2.2. A Lei de 21 de junho de 2004 que altera o CIR 92

- (29) Pela lei de 21 de junho de 2004 ⁽¹³⁾, a Bélgica introduziu novas disposições fiscais relativas às transações transfronteiras de entidades associadas no seio de um grupo multinacional. Foi aditado, nomeadamente, um n.º 2 ao artigo 185.º do CIR 92, a fim de transpor para o direito fiscal belga o princípio internacionalmente aceite de «plena concorrência» para efeitos de fixação dos preços de transferência ⁽¹⁴⁾. O artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92 dispõe o seguinte:

«[...] para duas sociedades que fazem parte de um grupo multinacional de sociedades associadas e no que se refere às suas relações transfronteiriças recíprocas:

- a) quando as duas sociedades, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições acordadas ou impostas diferentes das que seriam acordadas entre sociedades independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido realizados por uma das sociedades mas não o puderam ser por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa sociedade;
- b) quando nos lucros de uma sociedade forem incluídos lucros que são igualmente incluídos nos lucros de uma outra sociedade, e que os lucros assim incluídos teriam sido realizados por essa outra sociedade se as condições acordadas entre ambas as sociedades fossem as mesmas que sociedades independentes acordariam entre si, os lucros da primeira sociedade são ajustados de forma correspondente.

O primeiro parágrafo aplica-se por decisão antecipada sem prejuízo da aplicação da Convenção relativa à eliminação da dupla tributação.»

- (30) Embora com uma formulação diferente, o artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92 é semelhante ao artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património, que constitui a base jurídica dos ajustamentos de preços de transferência na maioria das convenções celebradas entre duas jurisdições para evitar a dupla tributação dos rendimentos gerados por um residente de uma das jurisdições em causa («convenção em matéria de dupla tributação»).
- (31) Em conformidade com o artigo 185.º, n.º 2, último parágrafo, do CIR 92, o ajustamento positivo referido na alínea a) e o ajustamento negativo referido na alínea b) são objeto de um procedimento de autorização prévia obrigatória que dá lugar a uma decisão antecipada. As únicas exceções a esta regra são os casos em que o ajustamento resulta da aplicação da Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre sociedades associadas («Convenção de Arbitragem da UE») ⁽¹⁵⁾ ou de uma convenção em matéria de dupla tributação.
- (32) A Lei de 21 de junho de 2004 introduziu também uma alteração ao artigo 235.º, n.º 2, do CIR 92, destinada a garantir que as regras em matéria de fixação de preços de transferência estabelecidas no artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92 se apliquem igualmente aos estabelecimentos permanentes belgas de sociedades não residentes.

⁽¹³⁾ *Loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale*, publicada no *Moniteur belge* (jornal oficial belga) de 9 de julho de 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. A lei entrou em vigor em 19 de julho de 2004.

⁽¹⁴⁾ Ver secção 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ JO L 225 de 20.8.1990, p. 10.

2.2.3. A exposição de motivos da Lei de 21 de junho de 2004 e as orientações nele previstas

2.2.3.1. A exposição de motivos da Lei de 21 de junho de 2004

- (33) A exposição de motivos da Lei de 21 de junho de 2004 («exposição de motivos») fornece orientações sobre o objetivo e a aplicação do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92 ⁽¹⁶⁾. Segundo a exposição de motivos, o artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92 «baseia-se no texto do artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o rendimento e o património» ⁽¹⁷⁾. A exposição de motivos precisa ainda que «a disposição proposta permite à legislação belga alinhar-se com a norma acordada internacionalmente» ⁽¹⁸⁾. Sublinha a estreita relação entre o direito contabilístico e o direito fiscal, em consequência da qual uma derrogação ao direito contabilístico para fins fiscais exige uma base jurídica explícita. A codificação do princípio de plena concorrência no Código dos Impostos sobre o Rendimento belga foi, portanto, considerada necessária para permitir ajustamentos de preços de transferência que são exigidos em conformidade com as normas acordadas a nível internacional, mas que derrogam o direito contabilístico.
- (34) No que respeita ao ajustamento negativo previsto no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, a exposição de motivos explica que esta disposição tem por objetivo «evitar ou eliminar uma (eventual) dupla tributação». Especifica, além disso, que esse ajustamento só será efetuado se o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas considerar o ajustamento primário justificado no que diz respeito ao seu princípio e montante.
- (35) A exposição de motivos contém também orientações sobre o que deve ser considerado um grupo multinacional de empresas associadas e sobre a missão do Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas. Aí se explica, em especial, que o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas deverá pronunciar-se sobre a metodologia utilizada, as funções desempenhadas, os riscos assumidos e os ativos utilizados na determinação da base tributável.

2.2.3.2. A circular administrativa de 4 de julho de 2006

- (36) Em 4 de julho de 2006, foi publicada uma circular administrativa com orientações relativas à aplicação do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92 («circular») tanto para os ajustamentos positivos como para os ajustamentos negativos dos preços de transferência ⁽¹⁹⁾. A circular confirma as definições estabelecidas na exposição de motivos para as entidades que fazem parte de um grupo multinacional e as transações transfronteiras previstas no artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92, e descreve também o papel, as responsabilidades e as competências do Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas.
- (37) A circular faz referência à intervenção obrigatória do Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas relativamente aos ajustamentos negativos e à autonomia de que este dispõe para definir as condições caso a caso, o que deverá contribuir para uma eficácia e uma certeza acrescidas para os contribuintes e melhorar o clima de investimento na Bélgica.
- (38) A circular confirma que, para efeitos do cálculo da base tributável, será efetuado um ajustamento negativo adequado do lucro nos termos do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 sob a forma de um «agravamento da situação inicial das reservas» na declaração de impostos da empresa (formulário 275.1) ⁽²⁰⁾. No que respeita ao termo «adequado» utilizado no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 em relação com o ajustamento negativo, a circular salienta que não haverá ajustamento negativo correlativo ⁽²¹⁾ quando o ajustamento positivo primário efetuado por outra jurisdição for excessivo. A circular descreve igualmente a forma como devem ser registados os ajustamentos dos preços de transferência na contabilidade fiscal da sociedade belga em causa. Por último, a circular recorda que o artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92 é aplicável desde 19 de julho de 2004.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Câmara dos Representantes da Bélgica, 30 de abril de 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Análise artigo a artigo, artigo 2.º: «O conceito de princípio de plena concorrência é incluído na legislação fiscal pela introdução de um novo n.º 2 ao artigo 185.º do CIR 92. Baseia-se no texto do artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o rendimento e o património».

⁽¹⁸⁾ Idem: «A disposição proposta permite à legislação belga alinhar-se com a norma acordada internacionalmente.»

⁽¹⁹⁾ Circular n.º Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) de 4 de julho de 2007.

⁽²⁰⁾ Ver considerando 27.

⁽²¹⁾ O glossário dos Princípios da OCDE em matéria de preços de transferência define o ajustamento correlativo do seguinte modo: «Ajustamento do imposto devido pela empresa associada estabelecida num outro país, efetuado pela Administração Fiscal desse país de modo a tomar em consideração um ajustamento primário efetuado pela Administração Fiscal do primeiro país, a fim de obter uma repartição consistente dos lucros entre ambos os países».

2.2.3.3. Resposta do ministro das Finanças às perguntas parlamentares sobre a isenção em matéria de lucros excedentários

- (39) Em resposta a uma pergunta parlamentar apresentada em 2005 ⁽²²⁾, o então ministro das Finanças confirmou que o lucro efetivamente registado por uma entidade belga de um grupo que excedesse um lucro de plena concorrência não devia ser tributado na Bélgica e que não cabia às autoridades fiscais belgas determinar que outras entidades estrangeiras de um grupo devem incluir esses lucros excedentários na sua base tributável.
- (40) Uma pergunta parlamentar de 2007, relativa às decisões antecipadas e à evasão fiscal internacional ⁽²³⁾, faz referência à relação entre as alíneas a) e b) do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92, por um lado, e os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o rendimento e o património, por outro. O deputado que apresentou a pergunta salientava que a maioria das convenções em matéria de dupla tributação celebradas pela Bélgica incluía apenas uma disposição relativa aos ajustamentos positivos dos preços de transferência. Nas convenções que incluem uma disposição sobre os ajustamentos negativos de preços de transferência, o ajustamento negativo efetuado pelas autoridades belgas constitui sempre uma reação a um ajustamento positivo efetuado pelo outro Estado contratante. O deputado referia igualmente que poucos contribuintes solicitariam uma decisão antecipada sobre um ajustamento positivo dos preços de transferência, mesmo que, do ponto de vista jurídico, a obrigação seja igualmente aplicável a este tipo de ajustamento. Por último, o deputado perguntava se a Bélgica faria depender um ajustamento negativo unilateral da condição de o país estrangeiro em causa alinhar o seu ajustamento primário ou ser informado do ajustamento negativo belga.
- (41) O então ministro das Finanças respondeu que, com efeito, até à data apenas tinham sido recebidos pedidos de ajustamento negativo. Além disso, o ministro afirmou que não incumbia à Bélgica especificar o país ao qual deveriam ser imputados os lucros excedentários, sendo, portanto, impossível determinar o país com o qual se deveria proceder a um intercâmbio de informações sobre um ajustamento negativo belga.
- (42) Em janeiro de 2015, na sequência das notícias divulgadas na imprensa relativas ao caso «Luxleaks», várias perguntas parlamentares foram novamente dirigidas ao ministro das Finanças a respeito do intercâmbio de informações entre as administrações fiscais ou da sua ausência, da promoção do regime de isenção em matéria de lucros excedentários sob o lema «*Only in Belgium*» e das possibilidades oferecidas às empresas multinacionais de reduzir o montante devido a título do imposto sobre as sociedades graças às decisões antecipadas ⁽²⁴⁾. O ministro das Finanças recordou que, nas decisões antecipadas relativas à isenção em matéria de lucros excedentários, o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas se limitava a aplicar o princípio de plena concorrência e confirmou a resposta dada pelo ministro das Finanças em 2007 a respeito do intercâmbio de informações.

2.2.4. A Lei de 24 de dezembro de 2002, que introduz um sistema de decisões fiscais antecipadas

- (43) A Lei de 24 de dezembro de 2002 permite ao ministro das Finanças tomar uma decisão antecipada sobre quaisquer questões relativas à aplicação de disposições de direito fiscal ⁽²⁵⁾.
- (44) O artigo 20.º desta lei define o conceito de decisão antecipada e estabelece o princípio de que essa decisão não pode ter por efeito reduzir o montante do imposto devido ou isentar o contribuinte do mesmo:

«Por decisão antecipada deve entender-se o ato jurídico através do qual o Serviço Público Federal de Finanças determina, em conformidade com as disposições em vigor, como se aplica a lei a uma situação ou a uma operação específica que ainda não produziu efeitos no plano fiscal.

A decisão antecipada não pode implicar a isenção ou a redução do imposto».

- (45) O artigo 22.º da lei define as circunstâncias em que uma decisão antecipada não pode ser concedida, por exemplo, quando o pedido diz respeito a situações ou operações idênticas às que já produziram efeitos no plano fiscal. O artigo 23.º da lei estabelece o princípio segundo o qual as decisões antecipadas vinculam a administração fiscal para o futuro, e define as circunstâncias em que uma decisão antecipada não vincula a administração fiscal. É o que acontece quando a decisão antecipada não é conforme com as disposições dos Tratados, do direito da União ou do direito nacional.

⁽²²⁾ Ata da reunião da Comissão das Finanças e do Orçamento, 13 de abril de 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²³⁾ Ata da reunião da Comissão das Finanças e do Orçamento, 11 de abril de 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁴⁾ Ata da reunião da Comissão das Finanças e do Orçamento, 6 de janeiro de 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁵⁾ Ver nota 11.

- (46) A Lei de 21 de junho de 2004 altera a Lei de 24 de dezembro de 2002 instituindo um sistema de decisão antecipada em matéria fiscal que implica a criação de um organismo autónomo da administração belga responsável pela emissão dessas decisões antecipadas ⁽²⁶⁾. Com base na Lei de 21 de junho de 2004, o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas foi criado pelo Decreto Real de 23 de agosto de 2004 no seio do Ministério das Finanças competente para a concessão de decisões antecipadas («*Service public fédéral Finances*»). O Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas publica um relatório anual sobre as suas atividades.

2.3. Descrição das orientações da OCDE relativas aos preços de transferência

2.3.1. Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência

- (47) A Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos («OCDE») fornece orientações em matéria de fiscalidade aos seus países membros. As orientações da OCDE relativas aos preços de transferência constam do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais («Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência») ⁽²⁷⁾, que são ambos instrumentos jurídicos não vinculativos.
- (48) Tendo em conta o carácter não vinculativo do Modelo de Convenção Fiscal e dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência, as administrações fiscais dos países membros da OCDE são simplesmente incentivadas a aplicá-las. De um modo geral, contudo, ambos os instrumentos servem de ponto de referência e exercem uma influência efetiva sobre as práticas fiscais dos países membros da OCDE (e mesmo dos países não membros). Além disso, em muitos países da OCDE, estes instrumentos adquiriram força de lei ou servem de referência para efeitos da interpretação das convenções em matéria de dupla tributação e da legislação fiscal nacional ⁽²⁸⁾. Se a Comissão cita o Modelo de Convenção Fiscal e os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência na presente decisão, é porque esses instrumentos são o resultado de discussões de peritos no âmbito da OCDE e fornecem pormenores sobre as técnicas que permitem enfrentar os desafios comuns.
- (49) O Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e o seu comentário fornecem orientações sobre a interpretação das convenções em matéria de dupla tributação. Os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência fornecem às administrações fiscais e às empresas multinacionais orientações sobre a aplicação do princípio de plena concorrência para determinar os preços de transferência ⁽²⁹⁾. Os preços de transferência referem-se aos preços praticados nas transações comerciais entre as diferentes entidades do mesmo grupo de empresas. Os vínculos que unem os membros de um grupo multinacional podem permitir-lhes estabelecer nas suas relações no seio do grupo condições especiais, que têm impacto sobre os preços de transferência (e, por conseguinte, sobre os rendimentos tributáveis), diferentes das que seriam aplicáveis se os membros do grupo tivessem atuado como empresas independentes ⁽³⁰⁾. Tal pode permitir uma transferência dos lucros de um território fiscal para outro e incentivar a que se atribuam os menores lucros possíveis aos territórios onde estes são sujeitos a uma maior tributação. Para evitar tais situações, as administrações fiscais só devem aceitar os preços de transferência entre empresas de um mesmo grupo que sejam remunerados como se fossem acordados entre empresas independentes que negociem em condições comparáveis de plena concorrência ⁽³¹⁾. É o chamado «princípio de plena concorrência».
- (50) A aplicação do princípio de plena concorrência baseia-se, por conseguinte, numa comparação das condições de transação (intragruppo) controladas com as condições de transação comparáveis entre empresas independentes efetuadas em circunstâncias comparáveis, de modo a assegurar que nenhuma das eventuais diferenças entre as situações comparadas possa afetar significativamente as condições analisadas (por exemplo, o preço ou a margem), ou que possam ser efetuados ajustamentos razoavelmente fiáveis por forma a eliminar o impacto de tais diferenças.

⁽²⁶⁾ Ver nota 13.

⁽²⁷⁾ Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais, OCDE, julho de 2010. Os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência foram adotados, na sua versão original, em 27 de junho de 1995, pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. Os princípios de 1995 foram objeto de uma importante atualização em julho de 2010. Na presente decisão, qualquer referência aos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência deve ser entendida como referindo-se aos princípios de 2010.

⁽²⁸⁾ Na Bélgica, o princípio de plena concorrência foi consagrado pela lei relativa ao imposto sobre as sociedades mediante a introdução do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92.

⁽²⁹⁾ As administrações fiscais dos países membros da OCDE são encorajadas a seguir os princípios da OCDE. De um modo geral, contudo, os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência servem de ponto de referência e exercem uma influência efetiva sobre as práticas fiscais dos países membros da OCDE (e mesmo de países não membros).

⁽³⁰⁾ Ver o parágrafo 6 do prefácio dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência.

⁽³¹⁾ As administrações fiscais e os legisladores têm consciência deste problema e a legislação fiscal permite, em geral, às administrações fiscais corrigir as declarações fiscais das empresas associadas que não aplicam corretamente os preços de transferência a fim de reduzir o seu rendimento tributável, através de preços de substituição que correspondem a uma aproximação fiável dos aprovados por empresas independentes que negociem em condições comparáveis de plena concorrência.

- (51) Tanto o Modelo de Convenção Fiscal como os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência se baseiam no princípio a que os países membros da OCDE aderiram e, de um modo mais geral, no princípio segundo o qual as diferentes entidades jurídicas que constituem um grupo multinacional são tratadas como entidades distintas para efeitos do imposto sobre as sociedades («método da entidade separada»). Resulta deste método da entidade separada que cada entidade individual de um grupo multinacional é tributada pelos seus próprios rendimentos⁽³²⁾. O método da entidade separada foi escolhido como princípio de tributação internacional pelos países membros da OCDE com vista a estabelecer corretamente o imposto em cada país e evitar a dupla tributação, de modo a evitar os conflitos entre administrações fiscais e a promover as trocas comerciais e o investimento internacional.
- (52) O ponto 1.10 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência faz uma referência explícita às economias de escala e aos benefícios da integração (sinergias) no que respeita ao método da entidade separada, sobre a qual assenta o princípio de plena concorrência:

«Para alguns, o princípio de plena concorrência apresenta deficiências intrínsecas na medida em que o método da entidade separada sobre o qual assenta nem sempre toma em linha de conta as economias de escala e as interações entre as diversas atividades resultantes da integração das empresas. Não existem, contudo, critérios objetivos amplamente aceites para fazer a imputação das economias de escala ou das vantagens da integração às diferentes empresas associadas.»

2.3.2. O princípio de plena concorrência

- (53) O princípio de plena concorrência que faz fé está enunciado no artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que está na base das convenções em matéria de dupla tributação que vinculam os países membros da OCDE, incluindo a Bélgica, e um número crescente de países não membros. Uma vez que a flexibilidade prevista no acordo de preços de transferência é suscetível de implicar a deslocação da base tributável de um território para outro, a presença do princípio de plena concorrência que faz fé nas convenções em matéria de dupla tributação serve o objetivo prosseguido por essas convenções, a saber, evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.
- (54) O artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE define o modo de proceder na prática aos ajustamentos da base tributável em matéria de preços de transferência e indica em que circunstâncias estes ajustamentos devem ser efetuados.
- O artigo 9.º, n.º 1, especifica que um Estado contratante pode aumentar a base tributável de um contribuinte residente no seu território quando considerar que os preços de transferência que aplica resultaram numa base tributável demasiado baixa e permite a esse Estado tributá-la em conformidade. É o chamado «ajustamento primário», através do qual a administração fiscal aumenta os lucros tributáveis declarados pelo contribuinte⁽³³⁾.
 - O artigo 9.º, n.º 2, visa evitar que os lucros assim tributados pelo Estado contratante que procede ao ajustamento primário em conformidade com o artigo 9.º, n.º 1, sejam igualmente tributados a nível de uma empresa associada residente noutro Estado contratante⁽³⁴⁾. Para o efeito, obriga este outro Estado contratante ou a reduzir a base tributável dessa empresa associada segundo o montante dos lucros ajustados tributados pelo primeiro Estado contratante após o ajustamento primário, ou a prever um reembolso dos impostos já cobrados. Este ajustamento efetuado pelo outro Estado contratante não é, porém, automático. Se considerar que o ajustamento primário não é justificado, seja no seu princípio seja no seu montante, pode abster-se — e geralmente fá-lo — de proceder a um tal ajustamento⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Ver o ponto 1.15 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência.

⁽³³⁾ O artigo 9.º, n.º 1, dispõe: «Quando [...] as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições acordadas ou impostos diferentes das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido realizados por uma das empresas mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade».

⁽³⁴⁾ O artigo 9.º, n.º 2, dispõe: «Quando um Estado contratante inclui nos lucros de uma empresa deste Estado — e tributa de modo correspondente — os lucros relativamente aos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada nesse Estado, e os lucros imputados teriam sido realizados pela empresa do primeiro Estado referido se as condições estipuladas entre ambas as empresas fossem as mesmas que empresas independentes estabeleceriam entre si, o outro Estado procede a uma alteração correspondente do imposto que cobra sobre estes lucros. Para determinar este ajustamento, são tidas em conta outras disposições da presente convenção e, se necessário, realizar-se-á uma consulta entre as autoridades competentes dos Estados contratantes».

⁽³⁵⁾ Em caso de desacordo entre as partes interessadas sobre o montante e a natureza do ajustamento adequado, deve ser aplicado o procedimento amigável previsto no artigo 25.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, mesmo na ausência de uma disposição como a do artigo 9.º, n.º 2. As autoridades competentes interessadas estão apenas obrigadas a fazer tudo o que estiver ao seu alcance, mas não a chegar a um resultado, pelo que o problema da dupla tributação não poderá ser resolvido se os Estados contratantes não tiverem acordado uma cláusula de arbitragem na convenção fiscal.

O ajustamento negativo efetuado pelo outro Estado contratante com base no artigo 9.º, n.º 2, é designado por «ajustamento correlativo» e, quando concedido, impede efetivamente a dupla tributação dos lucros.

- (55) Os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência preveem cinco métodos para estabelecer uma aproximação dos preços de plena concorrência e da repartição dos lucros entre empresas de um mesmo grupo: i) o método do preço comparável de mercado; ii) o método do custo majorado; iii) o método do preço de revenda minorado; iv) o método da margem líquida da operação (MTMN) e v) o método do fracionamento do lucro. Os princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência estabelecem uma distinção entre os métodos tradicionais baseados nas operações (os três primeiros métodos) e os métodos baseados nos lucros das operações (os dois últimos métodos). As empresas multinacionais são livres de aplicar métodos de fixação de preços de transferência não descritos nestes princípios, desde que tais métodos resultem em preços de transferência de plena concorrência ⁽³⁶⁾.
- (56) O MTMN é um dos «métodos indiretos» para estabelecer uma aproximação dos preços de plena concorrência das transações e do fracionamento dos lucros entre as empresas de um mesmo grupo. Estabelece uma aproximação dos lucros de plena concorrência relativamente a uma série de transações controladas ou ao conjunto de uma atividade e não a uma transação determinada.
- (57) Quando se aplica o MTMN, é necessário escolher a parte na transação controlada ou numa série de transações controladas para as quais é selecionado e testado um indicador de lucro líquido ⁽³⁷⁾. Esta escolha deve ser compatível com a análise funcional efetuada. Em regra, a parte testada no âmbito de um estudo baseado no MTMN é aquela a que o método pode ser aplicado da forma mais fiável e para a qual podem ser encontrados os comparáveis mais fiáveis. Na prática, tratar-se-á da menos complexa das duas partes com base na análise funcional, ao passo que o lucro residual gerado pela transação controlada ou pela série de transações controladas será imputado à parte mais complexa ⁽³⁸⁾.
- (58) O MTMN é, por conseguinte, frequentemente aplicado nos casos em que uma das partes numa transação controlada ou numa série de transações controladas fornece a totalidade das contribuições complexas e/ou únicas associadas à ou às transações, enquanto a outra parte assegura as funções mais correntes e/ou automáticas e não faz qualquer contribuição única, como é o caso, por exemplo, de um distribuidor de risco limitado. Por outro lado, o MTMN tem poucas hipóteses de ser fiável se cada parte fizer contribuições únicas de valor. Nesse caso, o método do fracionamento do lucro é considerado um método de fixação dos preços de transferência mais adequado ⁽³⁹⁾.

2.4. Beneficiários do regime impugnado

- (59) O regime de isenção em matéria de lucros excedentários é aplicado desde 2004 e foi progressivamente ganhando importância. De acordo com as informações prestadas pela Bélgica, o número de empresas que beneficiaram do regime em causa desde a sua introdução ascende a 55, num total de 66 decisões antecipadas ⁽⁴⁰⁾. As autoridades belgas indicaram nunca ter rejeitado um pedido de decisão antecipada para beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários desde a introdução do regime em causa ⁽⁴¹⁾. O número de decisões antecipadas concedidas por ano, desde essa introdução, em 2004, figura no quadro seguinte.

Número de decisões antecipadas que isentam os lucros excedentários concedidas desde 2004

Ano	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Número de processos	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Fonte: Ministério das Finanças belga, em 31 de maio de 2014.

⁽³⁶⁾ Em conformidade com o ponto 2.9 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência: «Contudo, esses outros métodos não devem ser utilizados em substituição dos métodos reconhecidos pela OCDE quando estes últimos são mais adequados às circunstâncias do caso».

⁽³⁷⁾ Um indicador de lucro líquido é definido no glossário dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência como a «relação do lucro líquido numa base apropriada» (por exemplo, custos, volume de negócios, ativos). Os indicadores de lucro líquido são também correntemente designados indicadores do nível de lucro.

⁽³⁸⁾ Ver ponto 3.18 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência.

⁽³⁹⁾ Ver ponto 2.59 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência.

⁽⁴⁰⁾ Informações atualizadas em 31 de maio de 2015.

⁽⁴¹⁾ Ver a resposta de 18 de março de 2014 à pergunta n.º 1 do segundo pedido de informações da Comissão: «Salientamos que não foi tomada qualquer decisão negativa».

- (60) A Bélgica comunicou dados financeiros essenciais para todas as 66 decisões antecipadas que concedem uma isenção em matéria de lucros excedentários (para mais pormenores, ver anexo).
- (61) As situações em que a isenção em matéria de lucros excedentários foi concedida podem ser ilustradas pelos exemplos expostos nos considerandos (62) a (64).
- (62) Primeiro exemplo: no seu pedido de decisão antecipada, a empresa A manifesta a intenção de aumentar as suas capacidades de produção de um determinado produto na sua fábrica belga, transferindo a função de coordenação (função de «empresário principal») de uma filial estrangeira para a Bélgica. O pedido indica também que a empresa A vai transferir para a Bélgica vários postos de trabalho equivalentes a tempo inteiro («ETI»). Resulta da decisão antecipada que não se coloca qualquer problema de dupla tributação. A decisão indica que o facto de os lucros contabilísticos na Bélgica serem mais elevados do que os de uma sociedade independente se deve, nomeadamente, aos conhecimentos, às vantagens em matéria de aquisição, às listas de clientes, etc., existentes no grupo antes de a função de empresário principal ser transferida para a Bélgica. Contudo, na decisão antecipada, refere-se que estes «ativos incorpóreos» foram postos gratuitamente à disposição da entidade belga do grupo por este último, o que implica que não existe qualquer rendimento tributável noutras empresas do grupo, não existindo, por conseguinte, qualquer risco de dupla tributação. De facto, a decisão antecipada (ponto 48) reitera que «não compete às autoridades fiscais belgas determinar a conta «lucros» de empresas estrangeiras na qual devem figurar os lucros excedentários».
- (63) Segundo exemplo: no seu pedido de decisão antecipada, a empresa B manifesta a sua intenção de proceder a investimentos de expansão na Bélgica. Afirma que o novo investimento lhe é mais favorável enquanto entidade de um grupo do que para uma sociedade independente. As sinergias a que se refere a decisão antecipada prendem-se com as vantagens de que beneficia na Bélgica sob a forma de custos de investimento menos elevados devido ao facto de já possuir instalações na Bélgica, de dispor de custos de funcionamento mais baixos relacionados com o facto de os custos gerais dessas instalações poderem ser divididos numa base de produção alargada e de ter acesso a energia barata.
- (64) Terceiro exemplo: no seu pedido de decisão antecipada, a empresa C explica a sua intenção de fazer da sua filial belga o empresário principal na sequência de uma reestruturação das suas atividades na Europa. A empresa C reforçaria os seus efetivos em ETI na Bélgica. A Bélgica aceita, também neste caso, recorrer ao MTMN tomando em consideração os lucros antes de impostos obtidos por empresas independentes no âmbito de transações comparáveis no mercado livre como indicador do nível de lucro para calcular a base tributável do empresário principal. Nesta base, a empresa C obtém um ajustamento negativo de cerca de 60 % dos lucros líquidos antes de impostos.
- (65) Tendo examinado uma amostra de 22 decisões antecipadas, a Comissão considera estes três exemplos como representativos do conjunto do regime em causa. Embora os factos, os montantes envolvidos e as transações sejam diferentes de um caso para outro, todos eles dizem respeito a multinacionais que aumentaram as suas atividades na Bélgica e que solicitaram e obtiveram autorização para que os seus lucros efetivamente registados na Bélgica mas alegadamente atribuíveis a sinergias, economias de escala ou outros fatores relacionados com sua pertença a um grupo sejam deduzidos da base tributável do imposto sobre as sociedades. A partir da amostra, a Comissão observou que as isenções dos lucros excedentários não foram concedidas a empresas de pequena dimensão, e as autoridades belgas não conseguiram fundamentar as suas alegações de que a isenção em matéria de lucros excedentários podia igualmente ser concedida a entidades que fazem parte de um grupo de pequena dimensão ou por outras razões que não a alegada existência de sinergias ou de economias de escala.
- (66) Convidadas a fundamentar a disponibilidade da isenção em matéria de lucros excedentários para as pequenas e médias empresas (a seguir «PME»), as autoridades belgas referiram três exemplos entre os beneficiários de mais pequena dimensão:
- a empresa D com um balanço total de [100-120] (*) milhões de euros e um volume de negócios de [60-80] milhões de euros, que emprega [200-250] ETI;
 - a empresa E com um balanço total de [70-90] milhões de euros, que emprega [250-300] ETI;
 - a empresa F com um balanço total de [50-70] milhões de euros e um volume de negócios de [70-90] milhões de euros, que emprega [350-400] ETI.

(*) Informações abrangidas pelo sigilo profissional.

- (67) Convidadas a fundamentar a disponibilidade da isenção em matéria de lucros excedentários por outras razões que não a alegada existência de sinergias ou de economias de escala, as autoridades belgas apresentaram três exemplos. Nessas decisões antecipadas em matéria de preços de transferência, o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas aprovou, a pedido das empresas belgas dos grupos, um ajustamento negativo correlativo a nível dessas empresas, com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92. No entanto, nesses três casos, o ajustamento negativo concedido às entidades belgas seguiu-se a um ajustamento primário positivo, pelos preços de transferência, dos lucros das empresas associadas do grupo na Alemanha, no Reino Unido e na Dinamarca, efetuado, respetivamente, pelas administrações fiscais alemã, britânica e dinamarquesa.
- (68) A presente decisão não diz respeito a tais ajustamentos correlativos autênticos dos preços de transferência, nem a outros ajustamentos semelhantes. Refere-se apenas a decisões antecipadas que concedem uma isenção em matéria de lucros excedentários, constituindo uma redução unilateral e proativa da base tributável belga sem um ajustamento positivo primário dos preços de transferência efetuado por uma outra jurisdição fiscal e sem qualquer outra indicação de que os montantes reduzidos teriam sido incluídos numa base tributável estrangeira. Para efeitos da aplicação da isenção em matéria de lucros excedentários, não é exigido que os lucros isentos tenham sido tributados ou mesmo incluídos na base tributável de uma outra empresa estrangeira do grupo. Esta característica distingue as decisões antecipadas de isenção em matéria de lucros excedentários de outras decisões antecipadas em matéria de preços de transferência concedidas pelo Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, que permitem também uma redução dos lucros efetivamente registados para efeitos fiscais, mas nos casos em que a redução é a consequência da tributação efetiva ou de um ajustamento positivo primário dos preços de transferência por parte de uma administração fiscal estrangeira.

3. RAZÕES QUE JUSTIFICARAM O INÍCIO DO PROCEDIMENTO

- (69) A Comissão decidiu dar início ao procedimento formal de investigação por ter considerado, a título preliminar, que o regime de isenção em matéria de lucros excedentários constituía um regime de auxílios estatais proibido pelo artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, devido à sua incompatibilidade com o mercado interno.
- (70) Em primeiro lugar, segundo o parecer preliminar da Comissão, o regime de isenção em matéria de lucros excedentários constitui um regime de auxílios estatais, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho ⁽⁴²⁾, que permite a certas sociedades belgas pertencentes a grupos multinacionais obter, sem que sejam necessárias outras medidas de execução, uma importante redução do montante do imposto sobre as sociedades que devem pagar na Bélgica. A Comissão chegou a esta conclusão não obstante o facto de a isenção ser concedida através de decisões fiscais antecipadas.
- (71) Em segundo lugar, a Comissão considerou, a título preliminar, que o regime em causa confere uma vantagem seletiva aos beneficiários. A Comissão considerou que o regime constituía uma derrogação ao sistema de referência, dado que uma isenção do imposto sobre o rendimento das sociedades é concedida para uma parte dos lucros realizados apesar de estes últimos serem efetivamente gerados por e registados na contabilidade da entidade belga do grupo. A Comissão também manifestou dúvidas quanto à conformidade dos lucros ditos excedentários que estão isentos ao abrigo do regime com o princípio de plena concorrência, dado que a possibilidade de identificar separadamente essa componente dos lucros é muito questionável e que os benefícios reais decorrentes da pertença a um grupo multinacional foram, de qualquer modo, consideravelmente sobreavaliados.
- (72) A Comissão concluiu também, a título preliminar, que a vantagem concedida pelo regime em causa era seletiva, dado que apenas beneficia as entidades belgas que fazem parte de um grupo multinacional. As entidades belgas que exercem as suas atividades exclusivamente na Bélgica não podiam, com efeito, declarar tais lucros. Além disso, os beneficiários do regime realocalizaram geralmente uma parte importante das suas atividades para a Bélgica ou realizaram investimentos significativos no país.
- (73) A Comissão considerou igualmente, a título preliminar, que a isenção em matéria de lucros excedentários não podia ser justificada pela necessidade de evitar a dupla tributação, uma vez que não corresponde a qualquer intenção de outro país de tributar os mesmos lucros.

⁽⁴²⁾ Com efeitos a partir de 14 de outubro de 2015, o Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho de 13 de julho de 2015 que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (codificação) (JO L 248 de 24.9.2015, p. 9), revogou e substituiu o 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 (JO L 83 de 27.3.1999, p. 1). As remissões para o Regulamento (CE) n.º 659/1999 devem entender-se como sendo feitas para o Regulamento (UE) 2015/1589 e devem ler-se nos termos do quadro de correspondência constante do anexo II deste último regulamento.

- (74) Estando preenchidas todas as outras condições previstas no artigo 107.º, n.º 1, do TFUE e não existindo qualquer razão aparente que permita estabelecer a compatibilidade do regime de isenção em matéria de lucros excedentários com o mercado interno, a Comissão chegou à conclusão preliminar de que este regime constitui um regime de auxílios estatais incompatível com o mercado interno. Por conseguinte, a Comissão decidiu dar início ao procedimento previsto no artigo 108.º, n.º 2, do TFUE relativamente ao regime em causa.

4. OBSERVAÇÕES DA BÉLGICA

- (75) A Bélgica apresentou as suas observações sobre o quadro aprovado para a apreciação da medida na decisão de início do procedimento, invocou a violação do princípio da igualdade de tratamento e sustentou que a decisão de início do procedimento continha vários erros de interpretação.

4.1. Observações da Bélgica sobre o quadro aprovado para a apreciação da medida e o princípio da igualdade de tratamento

- (76) A Bélgica contesta que a conjugação do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92, da circular de 4 de julho de 2006, dos relatórios anuais do Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas e da análise das decisões fiscais antecipadas constitua um regime que preenche os critérios enunciados no artigo 1.º, alínea d), do Regulamento (UE) 2015/1589. A Bélgica considera que, na ausência de uma análise aprofundada de todas as decisões antecipadas que concedem a isenção em matéria de lucros excedentários, a análise da medida enquanto regime deve limitar-se às disposições legais. Considera ainda que os exemplos apresentados na decisão de início do procedimento foram escolhidos de forma seletiva e apenas permitem chegar a conclusões superficiais.
- (77) A Bélgica sustenta também que é o único Estado-Membro em relação ao qual a Comissão deu início ao procedimento formal de investigação relativamente a um regime de decisões antecipadas e não em relação a uma medida individual, embora a maioria dos Estados-Membros recorra às decisões fiscais antecipadas. A Bélgica entende que esta forma de proceder é contrária ao princípio da igualdade de tratamento.

4.2. Observações da Bélgica sobre a existência de erros de interpretação na decisão de início do procedimento

4.2.1. O papel do lucro contabilístico e do sistema de referência

- (78) A Bélgica afirma que a Comissão concede demasiada importância ao lucro contabilístico das empresas belgas para efeitos da determinação do sistema de referência. A legislação belga relativa ao imposto sobre as sociedades autoriza ou prescreve diversos ajustamentos, positivos e negativos, para passar de um lucro contabilístico a um lucro tributável. De acordo com a Bélgica, esses ajustamentos, nomeadamente os previstos no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, constituem um elemento inerente ao sistema de referência e aplicam-se a todos os contribuintes que preenchem as condições para beneficiar dos ajustamentos em causa.
- (79) A Bélgica afirma igualmente que o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 visa evitar a dupla tributação. Uma vez que nem os grupos nacionais nem as entidades autónomas são afetados por problemas de dupla tributação económica, encontram-se numa situação factual e jurídica diferente da das empresas multinacionais à luz do objetivo prosseguido pela medida em causa. O artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 não constitui, portanto, uma derrogação ao sistema fiscal comum.

4.2.2. A aplicação pela Bélgica do princípio de plena concorrência com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 não confere qualquer vantagem

- (80) A Bélgica afirma que só os lucros de plena concorrência podem ser tributados nos termos do seu sistema de impostos sobre as sociedades. Além disso, uma vez que a Comissão aceitou anteriormente o princípio de plena concorrência como princípio que permite estabelecer a existência de uma vantagem para efeitos da apreciação dos auxílios estatais, uma decisão fiscal antecipada só pode conferir uma vantagem a um contribuinte se for contrária ao princípio de plena concorrência.
- (81) A Bélgica recorda que a fixação dos preços de transferência não serve apenas para estabelecer o preço adequado dos bens e serviços transacionados entre partes associadas, mas também para efetuar a repartição dos lucros excedentários entre as diferentes empresas de um grupo. A Bélgica sustenta que, mesmo que todas as transações

entre empresas sejam corretamente faturadas, tal não significa necessariamente que o lucro total esteja conforme com o princípio de plena concorrência ⁽⁴³⁾. Acrescenta que o próprio mecanismo dos ajustamentos em matéria de preços de transferência demonstra que não se pode, para efeitos fiscais, ter como base os preços que figuram nas contas comerciais. Consequentemente, o facto de o lucro comercial ser superior ao lucro de plena concorrência aceite não é pertinente.

- (82) A Bélgica alega que os lucros excedentários não podem ser atribuídos às entidades belgas segundo o método da entidade separada, no qual se baseia precisamente o princípio de plena concorrência. A exclusão destes lucros da matéria coletável das entidades belgas não tem, assim, por efeito conferir-lhes uma vantagem. De acordo com a Bélgica, não existe consenso a nível internacional sobre a forma como os lucros realizados graças às sinergias de grupo e/ou às economias de escala devem ser distribuídos entre as diferentes entidades de um grupo. Mesmo que os lucros excedentários devessem escapar a qualquer tributação pelo facto de não serem tributados por nenhuma outra jurisdição fiscal, quando estão isentos pela Bélgica, não compete a esta última assegurar que todos os lucros sejam tributados.
- (83) A Bélgica forneceu uma descrição do procedimento em duas fases, mencionado em linhas gerais no considerando 15, utilizado para determinar os lucros deduzidos a título de isenção em matéria de lucros excedentários.
- (84) A Bélgica considera que a origem dos lucros excedentários é irrelevante para a questão de saber se constitui uma vantagem, na medida em que tributa integralmente o lucro de plena concorrência das entidades em causa. A Bélgica afirma que os lucros excedentários resultam geralmente de sinergias ou de economias de escala e remete para o ponto 1.10 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência para justificar a não atribuição desses lucros à Bélgica ⁽⁴⁴⁾. Se os lucros excedentários não são atribuídos a nenhum outro território fiscal e, como tal, não são sujeitos a qualquer tributação, a Bélgica considera tratar-se de uma falha do princípio de plena concorrência.
- (85) A Bélgica refuta a existência de incoerências na seleção do método de preços de transferência mais adequado ou na seleção da parte testada. Além disso, segundo a Bélgica, as eventuais incoerências encontradas não podem ser generalizadas para efeitos da apreciação do regime sem se proceder a uma análise aprofundada, caso a caso, de todas as decisões antecipadas.
- (86) A Bélgica afirma que a tributação ou não dos lucros excedentários no estrangeiro não é da sua responsabilidade. Algumas das decisões antecipadas que concedem uma isenção em matéria de lucros excedentários foram publicadas e algumas empresas dão mostras de transparência nas suas contas anuais. O intercâmbio de informações não é possível, uma vez que não compete à Bélgica decidir da atribuição dos lucros e do local da sua tributação. Se se verificar efetivamente que esses lucros não estão sujeitos a qualquer tributação, a causa reside na existência de uma disparidade entre o direito belga e o direito estrangeiro e/ou uma falha do princípio de plena concorrência.

4.2.3. A aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 não é seletiva

- (87) Remetendo para a jurisprudência do Tribunal Geral ⁽⁴⁵⁾, a Bélgica afirma que as empresas que beneficiam do disposto no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 não apresentam características comuns que lhes permitam distinguirem-se das outras empresas, para além do facto de preencherem as condições de aplicação desta disposição. De acordo com a Bélgica, o facto de o benefício desta disposição ser limitado às multinacionais não é suficiente para estabelecer a sua seletividade, uma vez que este tipo de empresas, contrariamente às sociedades *offshore*, por exemplo, não partilha características comuns em termos de setor económico, atividade, dimensão do balanço, número de trabalhadores ou país de estabelecimento.
- (88) A Bélgica refuta igualmente o argumento segundo o qual a realocização de atividades substanciais, a realização de investimentos ou a criação de emprego na Bélgica constituem uma condição implícita ou explícita da aplicação das decisões fiscais antecipadas que concedem uma isenção em matéria de lucros excedentários. Segundo a Bélgica, a legislação não impõe qualquer condição deste tipo e o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas não tem o poder de fixar tais condições. A única obrigação legal imposta ao requerente consiste em fornecer uma descrição das suas atividades e uma descrição completa da situação ou da operação específica, tal como previsto no artigo 21.º da Lei de 24 de dezembro de 2002 que institui um sistema de decisão antecipada no direito fiscal belga.

⁽⁴³⁾ A Bélgica remete a este propósito para os exemplos de serviços intragrupos não remunerados que figuram nos pontos 7.12 e 7.13 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência.

⁽⁴⁴⁾ Ver considerando 52.

⁽⁴⁵⁾ Processo T-399/11, *Banco Santander, SA e Santusa Holding/Comissão*, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. *Justificação*

- (89) A Bélgica considera justificada a isenção em matéria de lucros excedentários com o fundamento de que se trata de um meio necessário e proporcionado de evitar uma potencial dupla tributação. A Bélgica sublinha que essa isenção não tem por objetivo reduzir ou obviar a dupla tributação efetiva.

4.2.5. *Recuperação*

- (90) A Bélgica sustenta que, de qualquer modo, a recuperação dos auxílios estaria excluída por força dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima ⁽⁴⁶⁾, dado que as decisões anteriores da Comissão em matéria de preços de transferência e de auxílios estatais a levaram a considerar que não se pode concluir pela existência de um auxílio estatal quando um Estado-Membro adere ao princípio de plena concorrência ⁽⁴⁷⁾, tendo em conta a ausência de legislação harmonizada a nível da União neste domínio. A Bélgica remete ainda para as conclusões do Conselho de Ministros sobre o código de conduta relativo à fiscalidade das empresas ⁽⁴⁸⁾, que fazem referência a um outro regime alegadamente baseado em princípios idênticos aos do regime de isenção em matéria de lucros excedentários ⁽⁴⁹⁾, e alega que a Comissão só considerou este último problemático à luz das regras em matéria de auxílios estatais dez anos após a expiração do regime de acordos relativos ao capital informal. Por último, a recuperação dos auxílios revestir-se-ia de complexidade excecional e implicaria uma dupla tributação, bem como uma desigualdade de tratamento entre a Bélgica e os outros Estados-Membros que recorrem igualmente à prática das decisões antecipadas em matéria fiscal.

5. OBSERVAÇÕES DAS PARTES INTERESSADAS

- (91) Foram apresentadas observações pela AGC Glass Europe SA/NV em 1 de julho de 2015 e pela [...] em 3 de julho de 2015. As duas empresas beneficiaram de decisões antecipadas nos termos do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92.
- (92) Nas suas observações, a AGC Glass Europe SA/NV observa que nunca aplicou nem implementou a decisão antecipada que obteve com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92.
- (93) A [...] afirma que foi incorretamente mencionada na decisão de início do procedimento entre os beneficiários da medida em causa. Acrescenta que obteve um acordo prévio em matéria de preços que pode dar origem a um ajustamento positivo dos preços de transferência com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea a), do CIR 92, ou a um ajustamento negativo com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 ⁽⁵⁰⁾. Tendo em conta estes elementos, não se considera beneficiária do regime e requer a sua exclusão da decisão final e de qualquer ação de recuperação que a mesma possa implicar.

6. APRECIÇÃO DA MEDIDA

6.1. *Existência de um regime*

- (94) A Comissão considera que a medida em causa constitui um regime de auxílios, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento (UE) 2015/1589. Nos termos deste artigo, entende-se por regime de auxílios «qualquer ato com base no qual, sem que sejam necessárias outras medidas de execução, podem ser concedidos auxílios individuais a empresas nele definidas de forma geral e abstrata».
- (95) A jurisprudência da União não fornece qualquer indicação quanto à interpretação desta definição. No entanto, a Comissão salienta que as jurisdições da União reconheceram, no passado, a sua prática de qualificar como regimes de auxílios, na aceção dessa disposição, medidas fiscais que apresentavam muitas características idênticas às do regime em causa ⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416, n.ºs 69 e 147.

⁽⁴⁷⁾ *Ibidem*.

⁽⁴⁸⁾ Ver as conclusões da Presidência durante o Conselho ECOFIN de 19 de março de 2003, que remetem para o relatório do Grupo do Código de Conduta com a referência 7018/1/03 FISC 31 REV 1 e que podem ser consultadas no seguinte endereço: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/pt/pdf>.

⁽⁴⁹⁾ O regime denominado «acordos relativos ao capital informal», identificado como o regime E002 nos documentos do código de conduta.

⁽⁵⁰⁾ A [...] anexou às suas observações escritas a decisão antecipada em causa, bem como o estudo dos preços de transferência em que se baseia.

⁽⁵¹⁾ Ver, nomeadamente, os processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416 e o processo C-519/07 P, *Comissão/Koninklijke FrieslandCampina*, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Por definição, um regime de auxílios preenche os três critérios seguintes: i) trata-se de uma disposição com base na qual podem ser concedidos auxílios; ii) o regime não necessita de outras medidas de execução; e iii) o regime define os potenciais beneficiários dos auxílios de uma forma geral e abstrata.
- (97) No que respeita ao primeiro destes critérios, a isenção em matéria de lucros excedentários é concedida com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92. Esta disposição, introduzida no Código dos Impostos sobre o Rendimento belga pela Lei de 21 de junho de 2004, autoriza os ajustamentos negativos dos preços de transferência incluídos na base tributável dos contribuintes quando estejam reunidas certas condições. A disposição é citada nas diferentes decisões antecipadas que isentem os lucros excedentários como a base jurídica desta isenção e é referida pela Bélgica em vários documentos que descrevem a isenção ⁽⁵²⁾.
- (98) A aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 é explicada na exposição de motivos da Lei de 21 de junho de 2004, na circular de 4 de julho de 2006 e nas respostas dadas pelo ministro das Finanças às perguntas parlamentares relativas à aplicação desta disposição. Estas respostas confirmam que a aplicação da isenção em matéria de lucros excedentários vai além do previsto na referida disposição e é alargada aos lucros que não tenham sido também incluídos no lucro de uma empresa associada que faz parte do mesmo grupo noutra território fiscal. A ausência de qualquer obrigação de provar que os mesmos lucros são incluídos na base tributável das duas empresas associadas (uma no estrangeiro e outra na Bélgica) é um elemento importante para distinguir as decisões antecipadas que concedem a isenção em matéria de lucros excedentários das outras decisões antecipadas que autorizam um ajustamento negativo dos preços de transferência, nos termos do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 ⁽⁵³⁾.
- (99) Em resumo, o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, a exposição de motivos da Lei de 21 de junho de 2004, a circular de 4 de julho de 2006 e as respostas do ministro das Finanças às perguntas parlamentares relativas à aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, constituem os atos com base nos quais a isenção em matéria de lucros excedentários é concedida.
- (100) No respeitante ao segundo critério, a Comissão considera que o termo «medidas de execução» deve ser entendido como pressupondo o exercício de um poder discricionário considerável da parte da autoridade que concede os auxílios, suscetível de influenciar o montante, as características ou as condições de concessão dos auxílios através da adoção de atos posteriores ⁽⁵⁴⁾. Em contrapartida, a simples execução técnica do ato que prevê a concessão dos auxílios em causa não constitui uma medida de execução, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento (UE) 2015/1589.
- (101) A Comissão considera que a isenção em matéria de lucros excedentários é concedida sem que sejam necessárias outras medidas de execução, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589. Os elementos necessários para beneficiar dessa isenção podem ser descritos *in abstracto*. Estes elementos revelam a existência de uma abordagem sistemática quanto à concessão dos auxílios, a qual foi constatada na amostra de decisões antecipadas examinada pela Comissão e descrita pela Bélgica nas suas observações sobre a decisão de início do procedimento.
- (102) Uma isenção em matéria de lucros excedentários é, assim, concedida quando estão preenchidos os elementos cumulativos a seguir enunciados:

— as entidades beneficiárias pertencem a uma empresa multinacional;

⁽⁵²⁾ O facto de, no seu relatório anual, o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas mencionar as decisões que isentam os lucros excedentários como uma categoria específica de decisões antecipadas e o facto de outras autoridades belgas promoverem o regime permitem também concluir pela existência de um regime. Ver, nomeadamente, Região de Bruxelas Capital, <http://www.investinbrussels.com>, «*Belgian R&D incentives unparalleled in Europe*», 18/1/13: «*Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an 'excess accounting profit' ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %.*»; Serviço Público Federal de Finanças, Unidade Tributação dos Investimentos Estrangeiros, apresentações intituladas «*Incitants fiscaux en Belgique*», 2009, e «*Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices*», Paris, 9 de outubro de 2007, disponíveis no seguinte endereço http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations

⁽⁵³⁾ Nem todos os ajustamentos negativos efetuados em conformidade com o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 se baseiam na existência de lucros ditos excedentários. Esta disposição é igualmente a base jurídica dos ajustamentos de preços de transferência efetuados quando, a pedido de contribuintes belgas, a Bélgica aceita reduzir a base tributável belga em resposta a um ajustamento positivo inicial efetuado por um outro território fiscal. O facto de o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 ser também utilizado como base jurídica para os ajustamentos negativos da base tributável que não os relativos à isenção em matéria de lucros excedentários não o impede de constituir a base jurídica do regime em causa.

⁽⁵⁴⁾ Por exemplo, quando uma entidade pública está habilitada a utilizar diferentes instrumentos para promover a economia local e concede várias medidas de auxílio para o efeito, isso implica o exercício de um poder discricionário considerável quanto ao montante, às características ou às condições do auxílio, bem como quanto ao objetivo que a sua concessão visa alcançar, pelo que não se pode concluir pela existência de um regime de auxílios. Ver Decisão 2012/252/UE da Comissão, de 13 de julho de 2011, relativa ao auxílio estatal C 6/08 (ex NN 69/07) executado pela Finlândia a favor da Ålands Industrihus Ab (JO L 125 de 12.5.2012, p. 33), considerando 110.

- essas entidades obtêm uma autorização prévia obrigatória por via de decisão do Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas, o que implica que o auxílio só pode ser concedido para os lucros relacionados com uma situação nova que ainda não tenha produzido efeitos de um ponto de vista fiscal, por exemplo uma reorganização que implique a realocização do empresário principal na Bélgica, ou ainda um aumento das atividades ou a realização de novos investimentos no país ⁽⁵⁵⁾;
 - os lucros realizados por essas entidades são superiores aos lucros que entidades autónomas comparáveis teriam realizado em circunstâncias semelhantes;
 - essas entidades não têm de estabelecer um ajustamento positivo primário num outro Estado-Membro.
- (103) Tal como indicado no considerando 65, a Comissão analisou uma amostra de 22 decisões antecipadas individuais que pode ser considerada representativa do regime em causa. De facto, embora os factos individuais, os montantes envolvidos e as operações sejam diferentes em cada uma das decisões antecipadas, todas essas decisões dizem respeito a multinacionais de grande dimensão que aumentaram as suas atividades na Bélgica e que solicitaram e obtiveram autorização para que os seus lucros efetivamente registados na Bélgica mas alegadamente atribuíveis a sinergias, economias de escala ou outros fatores relacionados com a sua pertença a um grupo fossem deduzidos da matéria coletável para efeitos do imposto sobre as sociedades.
- (104) Contrariamente ao que afirmou a Bélgica, o facto de a Comissão remeter para elementos comuns encontrados numa amostra das decisões antecipadas não implica que considere que os elementos de auxílio estatal decorrem de decisões fiscais individuais e não de um regime. A Comissão considera que as decisões antecipadas são um instrumento através do qual o regime é aplicado, tal como prevê a lei em que o regime se baseia, e que a descrição de certas decisões antecipadas individuais na decisão de início do procedimento apenas serve para ilustrar o modo como o regime foi implementado na prática. De qualquer modo, na secção 4.1 da sua decisão de início do procedimento, a Comissão explicou claramente as razões pelas quais considerava, nessa fase, que a medida constituía um regime de auxílios, pelo que a Bélgica não podia alimentar qualquer ilusão quanto à probabilidade de a Comissão considerar os elementos de auxílio estatal como decorrentes de decisões antecipadas individuais e não de um regime.
- (105) A obrigação de obter uma decisão antecipada individual para poder beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários não constitui uma medida de execução, mas uma modalidade técnica de aplicação do regime que serve para confirmar o cumprimento das condições definidas pelo regime e verificar o método escolhido pelo contribuinte para determinar o montante dos lucros alegadamente excedentários a isentar ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Esta conclusão não é afetada pelo facto de o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas dispor de um poder discricionário limitado para aceitar a taxa exata do ajustamento negativo aplicado à base tributável em função das informações fornecidas pelo contribuinte ou para avaliar se algumas das condições em que essa dedução pode ser concedida estão preenchidas (por exemplo, a existência de uma situação nova que ainda não produziu efeitos no plano fiscal). Com efeito, a existência de um serviço especial encarregado das decisões antecipadas que disponha de uma competência exclusiva em matéria de decisões antecipadas para avaliar a fiabilidade da aproximação do montante dos lucros excedentários declarada pelo contribuinte durante a segunda etapa requer, necessariamente,

⁽⁵⁵⁾ Se o contribuinte for, em princípio, obrigado a apresentar um estudo dos preços de transferência, a isenção em matéria de lucros excedentários é aplicável por princípio, sem que seja necessário demonstrar a existência de uma dupla tributação. Além disso, a isenção baseia-se sempre no pressuposto de que os lucros excedentários são imputáveis a sinergias, economias de escala ou outros benefícios decorrentes da pertença a um grupo multinacional.

⁽⁵⁶⁾ Ver, por analogia, a Decisão 2003/601/CE da Comissão, de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao regime de auxílio C 54/2001 (ex NN55/2000) Irlanda — Rendimentos provenientes do estrangeiro (JO L 204 de 13.8.2003, p. 51) (em especial, o considerando 30 dessa decisão); a Decisão 2003/755/CE da Comissão, de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao regime de auxílios criado pela Bélgica a favor dos centros de coordenação estabelecidos neste país (JO L 282 de 30.10.2003, p. 25) (em especial, o considerando 13 desta decisão: para poderem beneficiar do estatuto fiscal especial concedido pelo regime, os centros de coordenação devem ser sujeitos a autorização prévia e individual por decreto real); a Decisão 2003/515/CE da Comissão, de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao auxílio concedido pelos Países Baixos a favor das atividades de financiamento internacional (JO L 180 de 18.7.2003, p. 52) (em especial, o considerando 16 desta decisão: a constituição de uma reserva para riscos que implique uma isenção fiscal ao abrigo do regime devia ser autorizada pela administração fiscal neerlandesa); a Decisão 2003/501/CE da Comissão, de 16 de outubro de 2002, relativa ao regime de auxílio estatal C 49/2001 — Centros de Coordenação — do Luxemburgo (JO L 170 de 9.7.2003, p. 20) (em especial, o considerando 9 desta decisão: era necessária uma autorização administrativa prévia para poder beneficiar do estatuto fiscal especial concedido pelo regime dos centros de coordenação); e a Decisão 2003/81/CE da Comissão, de 22 de agosto de 2002, relativa ao regime de auxílios estatais executado pela Espanha a favor dos «Centros de coordenação de Biscaia» C 48/2001 (JO L 31 de 6.2.2003, p. 26) (em especial, o considerando 14 desta decisão: para poderem beneficiar do regime fiscal dos centros de coordenação, as empresas devem obter a autorização prévia das autoridades fiscais, válida por um período máximo de cinco anos).

um poder discricionário limitado por parte do Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas. Contudo, este apenas permite garantir uma aplicação coerente da isenção.

- (107) O Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas emitiu sistematicamente decisões que concediam a isenção em matéria de lucros excedentários quando as condições enunciadas no considerando 102 estavam preenchidas. Além disso, como a Bélgica confirmou, o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas nunca rejeitou um pedido de decisão antecipada relativo à concessão de uma isenção em matéria de lucros excedentários ⁽⁵⁷⁾.
- (108) A Comissão conclui que a isenção em matéria de lucros excedentários não exige outras medidas de execução.
- (109) No que diz respeito ao terceiro critério, o ato com base no qual a isenção em matéria de lucros excedentários é concedida define de forma geral e abstrata os potenciais beneficiários desta isenção. A aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, que constitui a base legal das decisões antecipadas exigidas para poder beneficiar da isenção, é limitada às entidades que fazem parte de «um grupo multinacional de sociedades associadas».
- (110) Em conclusão, a isenção em matéria de lucros excedentários, tal como é aplicada de forma sistemática pelo Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas, preenche as condições de existência de um regime de auxílios na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento (UE) 2015/1589. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, no caso de um regime de auxílios, a Comissão pode limitar-se a analisar as características gerais do regime em causa e não é obrigada a examinar cada caso particular em que o regime foi aplicado ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Existência de auxílio

- (111) Nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.
- (112) Segundo jurisprudência assente, a qualificação de auxílio estatal, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado exige que todos os requisitos aí enunciados estejam preenchidos ⁽⁵⁹⁾. É assim estabelecido que, para que uma medida possa ser qualificada de auxílio estatal, em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou através de recursos estatais; em segundo lugar, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros; em terceiro lugar, deve conferir uma vantagem seletiva a uma empresa; e, em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência ⁽⁶⁰⁾.
- (113) No que respeita à primeira condição da existência de um auxílio, a isenção em matéria de lucros excedentários baseia-se no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 e em todos os documentos de orientação que fundamentam a interpretação feita pelas autoridades belgas dessa disposição que concede a isenção. Além disso, a isenção é concedida através de decisões antecipadas obrigatórias emitidas pelo Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas, um órgão da administração fiscal belga, e que são vinculativas para a administração fiscal belga. Por conseguinte, a isenção em matéria de lucros excedentários é imputável ao Estado belga.
- (114) No que respeita ao financiamento do regime através de recursos estatais, decorre de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que uma medida através da qual as autoridades públicas concedem a certas empresas isenções fiscais que, embora não impliquem uma transferência positiva de recursos estatais, colocam essas empresas numa situação financeira mais favorável do que a dos outros contribuintes, constitui um auxílio estatal ⁽⁶¹⁾. A Comissão demonstrará na secção 6.3 que a isenção em matéria de lucros excedentários resulta numa redução do imposto devido na Bélgica pelas empresas que obtiveram uma decisão antecipada ao abrigo do regime em causa, desviando-se do imposto que essas empresas teriam de pagar nos termos do sistema comum de tributação dos

⁽⁵⁷⁾ Ver considerando 59.

⁽⁵⁸⁾ Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416, n.º 82; processo 248/84, *Alemanha/Comissão*, ECLI:EU:C:1987:437, n.º 18; e processo C-75/97, *Bélgica/Comissão*, ECLI:EU:C:1999:311, n.º 48.

⁽⁵⁹⁾ Ver Processo C-399/08 P, *Comissão/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, n.º 38 e jurisprudência aí referida.

⁽⁶⁰⁾ Ver Processo C-399/08 P, *Comissão/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, n.º 39 e jurisprudência aí referida.

⁽⁶¹⁾ Ver processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P, *Comissão/Government of Gibraltar e Reino Unido*, ECLI:EU:C:2011:732, n.º 72 e a jurisprudência aí referida.

lucros das sociedades se o regime não existisse. Por conseguinte, a isenção em matéria de lucros excedentários implica uma perda de recursos estatais, dado que qualquer redução do imposto devido pelas empresas que beneficiam do regime em causa resulta numa perda de receitas fiscais de que, normalmente, a Bélgica teria podido dispor.

- (115) No que se refere à segunda condição da existência de um auxílio estatal, as empresas que beneficiam do regime em causa são empresas multinacionais que operam em vários Estados-Membros, de modo que qualquer auxílio a seu favor é suscetível de afetar as trocas comerciais no interior da União. Acresce que, dado que uma decisão antecipada que concede a isenção só pode ser emitida para os lucros decorrentes de uma situação nova, o que pressupõe a realocização ou o aumento das atividades da empresa na Bélgica, e atendendo a que o benefício da isenção é proporcional à importância das novas atividades e dos novos lucros gerados pela empresa na Bélgica, o regime é suscetível de influenciar as escolhas feitas pelos grupos multinacionais quanto à localização dos seus investimentos na União e, por conseguinte, de afetar as trocas comerciais no interior da União.
- (116) Além disso, considera-se que uma medida concedida pelo Estado falseia ou ameaça falsear a concorrência quando é suscetível de reforçar a posição concorrencial dos beneficiários relativamente a outras empresas concorrentes ⁽⁶²⁾. Visto que, ao reduzir o imposto devido nos termos do sistema comum de tributação dos lucros das sociedades, liberta as empresas beneficiárias de encargos que normalmente teriam de suportar, o regime em causa falseia ou ameaça falsear a concorrência ao reforçar a posição financeira dessas empresas, pelo que a quarta condição da existência de um auxílio estatal está igualmente preenchida.
- (117) No que diz respeito à terceira condição da existência de um auxílio estatal, a Comissão demonstrará na secção seguinte como o regime em causa confere uma vantagem seletiva às entidades belgas de um grupo às quais esse regime é aplicado, bem como aos grupos multinacionais a que essas entidades pertencem. Essa vantagem resulta de um ajustamento negativo unilateral da sua base tributável, que implica uma redução do imposto sobre as sociedades devido por essas entidades na Bélgica em relação aos impostos que normalmente deveriam pagar nos termos do sistema comum de tributação dos lucros das sociedades.

6.3. Existência de uma vantagem seletiva

- (118) Segundo a jurisprudência, «o artigo 107.º, n.º 1, do Tratado impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida nacional é suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras que se encontrem, na perspetiva do objetivo prosseguido pelo referido regime, numa situação factual e jurídica comparável. Em caso afirmativo, a medida preenche a condição de seletividade» ⁽⁶³⁾.
- (119) Nos processos relativos ao domínio da fiscalidade, o Tribunal de Justiça concebeu uma análise em três etapas para determinar se uma medida fiscal específica é seletiva ⁽⁶⁴⁾. Em primeiro lugar, importa determinar qual é o regime fiscal comum ou normal aplicável no Estado-Membro: o «sistema de referência». Em segundo lugar, há que determinar se a medida fiscal em causa constitui uma derrogação a esse sistema, na medida em que introduz diferenciações entre operadores económicos que se encontram, à luz dos objetivos intrínsecos do regime, numa situação factual e jurídica comparável. Se a medida constituir uma derrogação ao sistema de referência, deve estabelecer-se, em terceiro lugar, se essa medida é justificada pela natureza ou pela economia geral do sistema de referência. Uma medida fiscal que constitui uma derrogação à aplicação do sistema de referência pode ser justificada se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que tal medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal ⁽⁶⁵⁾. Se for esse o caso, a medida fiscal não é seletiva. O ónus da prova nesta terceira etapa incumbe ao Estado-Membro.

6.3.1. Determinação do sistema de referência

- (120) Para efeitos da análise do caráter seletivo de uma medida de auxílio, o sistema de referência é constituído por um conjunto coerente de regras aplicáveis, com base em critérios objetivos, a todas as empresas abrangidas pelo seu âmbito de aplicação, tal como definido pelo seu objetivo.

⁽⁶²⁾ Ver Processo 730/79, *Philip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209, n.º 11; e processos apensos T-298/97, T-312/97, etc. *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151, n.º 80.

⁽⁶³⁾ Processo C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, n.º 40.

⁽⁶⁴⁾ Ver processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, n.ºs 49 e 63.

⁽⁶⁵⁾ Ver processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, n.º 65.

6.3.1.1. O sistema de referência é o sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica

- (121) No caso em apreço, a Comissão considera que o sistema de referência é o sistema de direito comum de tributação dos lucros das sociedades previsto pelo regime do imposto sobre o rendimento das sociedades na Bélgica⁽⁶⁶⁾, cujo objetivo é a tributação dos lucros de todas as sociedades sujeitas ao imposto naquele país. O sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica é aplicável às sociedades residentes naquele país, bem como às sucursais belgas de sociedades não residentes. As sociedades residentes na Bélgica⁽⁶⁷⁾ são obrigadas a pagar o imposto sobre as sociedades pelos lucros realizados a nível mundial⁽⁶⁸⁾, salvo quando seja aplicável uma convenção contra a dupla tributação. As sociedades não residentes só estão sujeitas ao imposto sobre as sociedades em relação a determinados tipos de rendimentos específicos de origem belga⁽⁶⁹⁾. Em ambos os casos, o imposto belga sobre as sociedades é devido sobre o lucro total, tenha este sido gerado a nível mundial ou na Bélgica. Por conseguinte, de um modo geral, todas as empresas que geram rendimentos na Bélgica são consideradas como estando numa situação jurídica e factual semelhante do ponto de vista da tributação das empresas.
- (122) O lucro total é fixado de acordo com as regras relativas aos lucros enunciadas nas disposições aplicáveis ao cálculo dos lucros tributáveis dos empresários individuais, tais como definidos no artigo 24.º do CIR 92. O lucro total corresponde aos rendimentos menos as despesas dedutíveis, normalmente registados na contabilidade, pelo que o lucro efetivamente registado constitui a base de cálculo do lucro total tributável nos termos do regime do imposto sobre as sociedades na Bélgica⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. A isenção em matéria de lucros excedentários não faz parte integrante do sistema de referência

- (123) Ao abrigo do sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica, o lucro efetivamente registado é objeto de uma série de ajustamentos positivos e negativos previstos no direito fiscal belga para obter o lucro tributável total⁽⁷¹⁾. A este respeito, a Bélgica alega que todos os ajustamentos ao lucro efetivamente registado prescritos pelo CIR 92, incluindo a isenção em matéria de lucros excedentários, fazem parte integrante do sistema de referência.
- (124) A Comissão não partilha a opinião de que a isenção em matéria de lucros excedentários faz parte integrante do sistema de referência pelas razões expostas nos considerandos 125 a 128.
- (125) Em primeiro lugar, a isenção em matéria de lucros excedentários não é prescrita por nenhuma disposição do CIR 92. Com efeito, a Comissão observa que o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, com base no qual a isenção em matéria de lucros excedentários é efetivamente concedida, remete para transações ou acordos específicos entre duas entidades associadas que fazem parte de um grupo. O caráter de plena concorrência das condições fixadas para essas transações ou esses acordos pode conduzir a um ajustamento dos preços de transferência com base nessa disposição, mas não autoriza nem prescreve uma isenção unilateral abstrata de uma parte fixa ou de uma percentagem fixa do lucro efetivamente registado por uma entidade belga que faz parte de um grupo multinacional. Pelo contrário, essa disposição exige a identificação de uma transação ou acordo (ou uma série de transações) com uma contraparte estrangeira específica associada pertencente ao grupo. Com efeito, só o artigo 185.º, n.º 2, alínea a), do CIR 92, que diz respeito aos ajustamentos positivos dos preços de transferência, permite à administração fiscal belga proceder a um ajustamento unilateral primário dos preços de transferência se as condições fixadas para uma transação ou um acordo se desviarem das que seriam acordadas em condições de plena concorrência. Pelo contrário, a aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, que diz respeito aos ajustamentos negativos dos preços de transferência, implica, como condição adicional, que o lucro gerado pela transação ou acordo a isentar tenha também sido incluído no lucro da contraparte estrangeira nessa transação ou acordo.
- (126) Em segundo lugar, o sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica visa tributar todas as empresas sujeitas ao imposto sobre os seus lucros reais, sejam sociedades autónomas ou pertencentes a um grupo, pertençam a um grupo nacional ou multinacional, pertençam a um grupo multinacional de grande dimensão ou de pequena

⁽⁶⁶⁾ Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416, n.º 95.

⁽⁶⁷⁾ Ou seja, as sociedades que tenham na Bélgica a sua sede social, o seu principal estabelecimento ou a sede da sua direção ou administração (artigo 2.º, n.º 1, ponto 5, do CIR 92).

⁽⁶⁸⁾ Ver artigo 185.º, n.º 1, do CIR 92.

⁽⁶⁹⁾ O que inclui os rendimentos dos bens imóveis situados na Bélgica, os rendimentos provenientes de ativos ou de capitais belgas e os lucros realizados por intermédio de um estabelecimento estável situado na Bélgica (artigos 227.º a 229.º do CIR 92).

⁽⁷⁰⁾ Ver considerando 25.

⁽⁷¹⁾ Ver considerandos 26 a 28.

dimensão, ou estejam instaladas na Bélgica há pouco ou aí exerçam as suas atividades há muitos anos. Por outras palavras, todos esses contribuintes se encontram numa situação factual e jurídica comparável à luz do objetivo prosseguido pelo sistema do imposto sobre as sociedades, ou seja, tributar todas as sociedades sujeitas ao imposto sobre os seus lucros reais. De facto, o direito belga identifica as entidades presentes na Bélgica sujeitas ao imposto sobre as sociedades e inclui toda e qualquer sociedade, associação, estabelecimento ou organismo constituído nos termos da lei que tenha personalidade jurídica e se dedique a uma exploração ou a operações de carácter lucrativo ⁽⁷²⁾. Nem a forma jurídica da empresa nem a sua estrutura (grupo de sociedades ou não) constituem um critério determinante no que diz respeito à cobrança do imposto sobre as sociedades na Bélgica. Por conseguinte, embora os ajustamentos ao lucro efetivamente registados e acessíveis a todos os contribuintes sejam de natureza geral e, portanto, não seletivos na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE ⁽⁷³⁾, a isenção em matéria de lucros excedentários faz uma distinção entre esses contribuintes, dado que só as entidades belgas que fazem parte de um grupo multinacional de dimensão suficiente e com operações recentemente estabelecidas na Bélgica podem beneficiar do regime em causa, como explicado na secção 6.3.2.

- (127) Em terceiro lugar, a diferença em matéria de cálculo do lucro tributável entre as sociedades autónomas e as sociedades de grupo não afeta o objetivo do sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica, ou seja, tributar o lucro de todas as sociedades residentes ou ativas por intermédio de um estabelecimento estável na Bélgica, sejam elas autónomas ou integradas. Se o cálculo do lucro tributável no caso das sociedades autónomas não integradas/nacionais que efetuam transações no mercado é relativamente simples, dado que assenta na diferença entre as receitas e os encargos determinados por um mercado concorrencial, o cálculo do lucro tributável no caso de sociedades integradas de um grupo multinacional requer a utilização de dados indiretos. Assim, as sociedades integradas de um grupo multinacional devem fixar os preços a aplicar a essas transações intragrupo para calcular o seu lucro tributável em vez de utilizar preços ditados diretamente pelo mercado. Embora se possa considerar que certas decisões estratégicas são tomadas no interesse superior do grupo no seu conjunto, o imposto sobre as sociedades na Bélgica é cobrado sobre entidades individuais e não sobre grupos. O regime em causa diz exclusivamente respeito ao lucro tributável das sociedades belgas de um grupo, pelo que qualquer redução das receitas fiscais se baseia individualmente nos resultados dessas sociedades. Embora seja verdade que a legislação fiscal belga prevê disposições especiais aplicáveis aos grupos, estas visam geralmente colocar em pé de igualdade as empresas não integradas e as entidades económicas estruturadas sob a forma de grupos, mas não conceder um tratamento mais favorável a estes últimos.
- (128) Por último, se a Comissão aceitasse o argumento da Bélgica sobre este ponto, tal significaria que um Estado-Membro poderia subtrair-se à aplicação das regras da União em matéria de auxílios estatais, introduzindo simplesmente uma isenção no seu código fiscal.

6.3.1.3. Conclusão sobre o sistema de referência

- (129) Em conclusão, o sistema de referência a tomar em consideração para determinar se a isenção em matéria de lucros excedentários tem ou não um carácter seletivo é o sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica, cujo objetivo é tributar da mesma forma os lucros de todas as sociedades residentes ou ativas por intermédio de um estabelecimento estável na Bélgica. Com efeito, uma vez que o objetivo do regime em causa é ajustar o lucro tributável da sociedade para efeitos da cobrança do imposto sobre as sociedades na Bélgica em conformidade com o sistema do imposto sobre as sociedades em vigor neste país, esse sistema constitui o sistema de referência relativamente ao qual o regime deve ser analisado para determinar se foi conferida uma vantagem seletiva aos beneficiários.

6.3.2. A isenção em matéria de lucros excedentários constitui uma derrogação ao sistema de referência

- (130) Uma vez estabelecido que o sistema comum do imposto sobre as sociedades na Bélgica é o sistema de referência relativamente ao qual o regime em causa deve ser apreciado, importa determinar se a isenção em matéria de lucros excedentários constitui uma derrogação ao sistema de referência, conduzindo a uma desigualdade de tratamento entre empresas que se encontram numa situação factual e jurídica semelhante à luz do objetivo prosseguido por este sistema.

⁽⁷²⁾ Artigo 179.º, em conjugação com o artigo 2.º, n.º 1, ponto 5, do CIR 92.

⁽⁷³⁾ Ver Processo C-6/12, P Oy, ECLI:EU:2013:525, n.º 18; e processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P, Comissão/Government of Gibraltar e Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, n.º 73.

- (131) No que respeita a esta segunda etapa da análise da seletividade, determinar se uma medida fiscal constitui ou não uma derrogação ao sistema de referência coincidirá geralmente com a identificação da vantagem conferida por essa medida aos seus beneficiários. Com efeito, quando uma medida fiscal implica uma redução injustificada do imposto devido pelos beneficiários que, na ausência desta medida, deveriam pagar um imposto mais elevado por força do sistema de referência, essa redução constitui simultaneamente a derrogação ao sistema de referência e a vantagem conferida pela medida fiscal.
- (132) A Comissão considera que a isenção em matéria de lucros excedentários concedida com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 constitui uma derrogação ao sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica e não a mera aplicação desse sistema. Tal como o demonstram as duas subsecções que se seguem, a Comissão considera que essa isenção confere uma vantagem seletiva aos beneficiários do regime em causa.
- (133) Em primeiro lugar, a isenção em matéria de lucros excedentários desvia-se do sistema comum de tributação dos lucros das sociedades previsto pelo sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica, por força do qual as entidades de sociedades residentes ou ativas por intermédio de um estabelecimento estável neste país são tributadas com base no seu lucro total, ou seja, o lucro efetivamente registado, e não com base num nível hipotético de lucro obtido calculado pela estimativa de um «lucro de plena concorrência ajustado» para a entidade em questão. A isenção em matéria de lucros excedentários confere às entidades belgas de um grupo que beneficiam do regime em causa uma vantagem seletiva para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, que isenta do imposto sobre as sociedades na Bélgica uma parte do seu lucro efetivamente registado ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Além disso, e sem prejuízo do disposto no considerando anterior, independentemente do facto de se poder considerar que o sistema de referência inclui uma regra geral segundo a qual as sociedades de um grupo multinacional que sejam residentes ou ativas por intermédio de um estabelecimento estável na Bélgica não devem ser tributadas sobre um lucro efetivamente registado que exceda um lucro de plena concorrência, o que não é o caso ⁽⁷⁵⁾, a Comissão considera que a isenção em matéria de lucros excedentários constitui uma aplicação incorreta do princípio de plena concorrência e, portanto, um desvio em relação a este, que faz parte desse sistema ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. O regime em causa confere uma vantagem seletiva aos seus beneficiários em derrogação ao sistema comum do imposto sobre as sociedades na Bélgica

- (135) Pode ser conferida uma vantagem económica através de diversos tipos de redução da carga fiscal de uma empresa e, em especial, através da redução da base tributável ou do montante do imposto devido ⁽⁷⁷⁾. Tal como explicado na secção 2.1, o regime de isenção em matéria de lucros excedentários permite às entidades residentes ou ativas por intermédio de um estabelecimento estável na Bélgica que fazem parte de um grupo multinacional reduzir o imposto devido na Bélgica deduzindo do seu lucro efetivamente registado o lucro dito «excedentário». Esse lucro excedentário é calculado estimando o lucro médio hipotético que uma empresa autónoma que exerce atividades comparáveis poderia realizar em circunstâncias comparáveis. A diferença entre esse lucro efetivamente registado da entidade e esse lucro médio hipotético é então traduzida numa percentagem da isenção do lucro antes de impostos a fim de obter uma percentagem do lucro excedentário médio num horizonte temporal previsto. Essa percentagem representa a base tributável fixada para o beneficiário ao abrigo do regime em causa para os cinco anos durante os quais a decisão antecipada vincula a administração fiscal belga.
- (136) A isenção em matéria de lucros excedentários não é, contudo, acessível a todas as entidades de sociedades que se encontram numa situação jurídica e factual semelhante, o que, à luz do objetivo do sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica de tributar os lucros das sociedades, corresponde a todas as sociedades sujeitas ao imposto

⁽⁷⁴⁾ Ver secção 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Ver secção 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Ver secção 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Ver Processo C-66/02, *Itália/Comissão*, ECLI:EU:C:2005:768, n.º 78; processo C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e o.*, ECLI:EU:C:2006:8, n.º 132; processo C-522/13, *Ministerio de Defensa e Navantía*, ECLI:EU:C:2014:2262, n.os 21 a 31. Ver igualmente o ponto 9 da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas (JO C 384 de 10.12.1998, p. 3). Ver ainda a Decisão 2003/601/CE, considerandos 33 a 35.

sobre as sociedades na Bélgica. Com efeito, o regime do imposto sobre as sociedades na Bélgica não contém qualquer princípio ou regra que permita isentar do imposto o lucro efetivamente registado que exceda um nível hipotético de lucro de plena concorrência ⁽⁷⁸⁾. O artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, invocado pela Bélgica para conceder a isenção em matéria de lucros excedentários ao abrigo do regime em causa, não tem esse sentido nem esse efeito. Pelo contrário, o regime em causa constitui uma derrogação à regra geral prevista pelo direito fiscal belga segundo a qual o lucro efetivo registado é sujeito a imposto.

- (137) Por conseguinte, a Comissão confirma o seu parecer, expresso no considerando (89) da decisão de início do procedimento, de que o regime em causa é seletivo a vários níveis e por várias razões.
- (138) Em primeiro lugar, a isenção em matéria de lucros excedentários é acessível apenas às entidades que fazem parte de um grupo multinacional, e não às entidades autónomas ou que fazem parte de grupos nacionais de sociedades. Com efeito, dado que o regime em causa se baseia no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, que limita a aplicação da isenção — e a concessão de uma decisão antecipada necessária para beneficiar da isenção — às entidades envolvidas em transações transfronteiras, só as entidades belgas que fazem parte de um grupo multinacional podem beneficiar dessa isenção em matéria de lucros excedentários. Por outras palavras, a vantagem económica conferida aos beneficiários ao abrigo do regime em causa é seletiva *de jure*, uma vez que só é acessível às entidades pertencentes a um grupo multinacional, e não às entidades autónomas ou que fazem parte de um grupo nacional de sociedades. Em especial, as entidades que fazem parte de um grupo nacional de empresas poderiam também atuar como «empresário principal» na sequência de uma reorganização nacional e poderiam, por conseguinte, alegar que o seu lucro efetivamente registado após essa reorganização é superior a um lucro médio hipotético que uma sociedade autónoma que exerce atividades comparáveis poderia esperar registar graças à (alegada) criação de sinergias e economias de escala a nível nacional. No entanto, contrariamente aos empresários principais sediados na Bélgica dos seus concorrentes internacionais que lidam com empresas estrangeiras associadas do grupo, essas entidades não podem beneficiar do desconto sobre a base tributável previsto pelo regime em questão em caso de lucro excedentário, pois não são abrangidas pelo artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92.
- (139) Em segundo lugar, para beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários ao abrigo do regime em causa, o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas deve emitir a autorização prévia sob a forma de uma decisão antecipada, autorização essa que só pode ser obtida para situações ou operações futuras que ainda não produziram efeitos no plano fiscal e não para situações existentes. O sistema de decisão antecipada em matéria fiscal introduzido no código fiscal belga pela Lei de 24 de dezembro de 2002 dispõe, com efeito, que uma decisão antecipada só «se aplicará a uma situação ou a uma operação específica que ainda não produziu efeitos no plano fiscal» para o contribuinte em causa ⁽⁷⁹⁾. Mais precisamente, um contribuinte não está habilitado a solicitar uma decisão antecipada em relação às circunstâncias fiscais da sua situação atual, pois só as implicações fiscais de uma «situação nova» podem ser abrangidas por uma decisão fiscal antecipada. Estas condições aplicam-se igualmente às decisões fiscais antecipadas que concedem uma isenção em matéria de lucros excedentários no âmbito do regime em causa. Com efeito, na amostra de decisões antecipadas que concedem uma isenção em matéria de lucros excedentários analisada pela Comissão, cada decisão antecipada mencionava investimentos significativos e/ou a criação de emprego e/ou a realocação de atividades na Bélgica ⁽⁸⁰⁾. Esses elementos não são explicitamente identificados como condições para a concessão da isenção em matéria de lucros excedentários com fundamento no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, mas são essenciais para se poder beneficiar de uma decisão antecipada, o que é obrigatório para a aplicação da isenção em matéria de lucros excedentários. A obrigação da «situação nova», que decorre da obrigação de solicitar previamente uma decisão

⁽⁷⁸⁾ Ver considerando 125.

⁽⁷⁹⁾ Ver considerando 44.

⁽⁸⁰⁾ Ver Decisão de 26 de fevereiro de 2013 no Processo 2011.569, § 42: «Le programme d'investissement lié à ces projets est le suivant: [...] mise en place d'une troisième ligne de production: investissement de USD 2.2 millions [...] mise en place d'une quatrième et cinquième ligne de production: complément d'investissement d'au moins USD 5 millions [...]»; § 43: «En terme de création d'emplois, de tels investissements devraient résulter en une augmentation du nombre de travailleurs du groupe en Belgique d'au-moins 30 à 40 équivalents temps plein»; § 83: «[...] (La demandeuse) s'engage à augmenter ses capacités de production en Belgique. [...]» e § 91: «(la demandeuse) réalisera un bénéfice supérieur en Belgique du fait des économies d'échelles et des synergies dont elle bénéficiera en raison de l'augmentation de sa capacité de production suite à la décision d'investissement additionnel par le groupe»; Decisão de 30 de janeiro de 2007 no Processo 600.460, § 15: «[...] the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007»; §18: «The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium»; Decisão de 15 de dezembro de 2005 no Processo 500.249, § 6: «De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoe name als gevolg van deze nieuwe investering [...] wordt geraamd op 25 mensen»; Decisão de 10 de dezembro de 2013 no Processo 2013.540, Secção 2: Impacto no nível de emprego na Bélgica [...] § 68: «Grâce à la création de la centrale d'achat et du bureau de qualité en Belgique, 20 nouveaux emplois pourront être créés ou préservés en Belgique. Le recrutement de 4 personnes supplémentaires est également envisagé à moyen terme, après 2015.» § 69: «[...] le nombre de points de vente en Belgique ainsi que la surface commerciale [...] devraient augmenter. On peut dès lors s'attendre à la création d'emplois supplémentaires dans le réseau belge de distribution.» § 70: «Il convient également de mettre en évidence (qu')en cas de faillite le nombre d'emplois perdus au sein de (l'entreprise reprise) se serait élevé à [...] 300 équivalents temps plein.» § 71-72: «Il est à noter que (la demandeuse) envisage également [...] de créer un nouvel entrepôt de stockage [...] ce qui conduirait à la création de nouveaux emplois.»

antecipada para beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários ⁽⁸¹⁾, implica portanto, de pleno direito, uma seletividade entre os grupos multinacionais que alteram o seu modelo empresarial através da criação de novas atividades na Bélgica e todos os outros operadores económicos (incluindo os grupos multinacionais) que continuam a seguir modelos empresariais existentes na Bélgica.

- (140) Em terceiro lugar, o regime de isenção em matéria de lucros excedentários isenta o lucro que resulte — alegadamente — de sinergias, economias de escala ou outros benefícios decorrentes da pertença a um grupo multinacional. Embora todos os grupos de empresas tenham direito a esses benefícios, apenas as entidades pertencentes a um grupo multinacional suficientemente grande para gerar lucros significativos advindos de sinergias, economias de escala e outros benefícios intragrupo são incentivadas a obter uma decisão antecipada ao abrigo do regime em causa. Tal deve-se ao facto de o processo de obtenção de uma decisão antecipada requerer um pedido detalhado apresentando a situação nova que justifica a isenção, especificando a presença da entidade em termos de empregos e apresentando um estudo completo dos lucros excedentários, o que é claramente mais difícil para os pequenos grupos de sociedades do que para os grandes. As sinergias e as economias de custos invocadas nos pedidos de decisões antecipadas exigem efetivamente que o âmbito e a dimensão das atividades sejam suficientemente significativos para justificar o pedido de uma decisão antecipada. Com efeito, em resposta a um pedido da Comissão, a Bélgica não conseguiu apresentar um único exemplo de isenção em matéria de lucros excedentários solicitada e obtida por uma entidade belga que faça parte de um grupo multinacional de pequena dimensão. Por outras palavras, o regime em causa também é seletivo *de facto*, uma vez que só as entidades belgas que fazem parte de um grupo multinacional de grandes dimensões ou, no melhor dos casos, de média dimensão, podem efetivamente beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários, e não as entidades que fazem parte de um grupo multinacional de pequena dimensão.
- (141) Em conclusão, dado que o regime em causa só permite às entidades belgas que fazem parte de um grupo multinacional suficientemente grande que crie novas atividades na Bélgica reduzir a sua matéria coletável, deduzindo do seu lucro efetivamente registado o lucro dito «excedentário», esse regime deve ser considerado como conferindo uma vantagem seletiva a essas entidades para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE. Com efeito, ao reduzir o montante do imposto normalmente devido ao abrigo do sistema comum de tributação dos lucros das empresas, a isenção em matéria de lucros excedentários alivia o orçamento dessas entidades belgas de um encargo que, de outro modo, deveriam suportar, conferindo-lhes assim uma vantagem seletiva.
- (142) A Bélgica justifica a diferença de tratamento concedida pelo regime em causa fazendo referência ao acórdão do Tribunal Geral, de 7 de novembro de 2014, no processo T-399/11 e alegando que o facto de uma medida fiscal ser limitada às multinacionais não basta para concluir pela sua seletividade, uma vez que este grupo de sociedades, contrariamente às sociedades *offshore*, por exemplo, não partilha características comuns em termos de setor económico, atividade, dimensão do balanço, número de trabalhadores ou país de estabelecimento ⁽⁸²⁾. No entanto, o acórdão a que a Bélgica faz referência não só é objeto de recurso ⁽⁸³⁾, como não é aplicável ao regime em causa, uma vez que dizia respeito à questão de saber se um benefício fiscal ligado a transações financeiras específicas era seletivo, ao passo que o regime em causa se refere a benefícios concedidos a categorias específicas de empresas. Com efeito, no acórdão a que a Bélgica faz referência, o Tribunal considerou que uma medida fiscal que favoreça a aquisição de filiais estrangeiras em relação à aquisição de filiais nacionais não implica uma vantagem seletiva para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, uma vez que não impede *a priori* qualquer categoria de empresas de beneficiar da mesma. Ao invés, apenas determinadas categorias de empresas podem beneficiar do regime de isenção em matéria de lucros excedentários, ou seja, as entidades que fazem parte de um grupo multinacional suficientemente grande que crie novas atividades na Bélgica.

⁽⁸¹⁾ Para as decisões antecipadas que não as respeitantes à aplicação da isenção em matéria de lucros excedentários, esta obrigação não suscitaria problemas de seletividade. As decisões antecipadas ordinárias proporcionam simplesmente uma segurança jurídica no que respeita ao tratamento fiscal segundo regras que se aplicam de igual modo a todas as sociedades, com ou sem decisão antecipada. Por conseguinte, excetuada a isenção em matéria de lucros excedentários, o lucro tributável será em princípio o mesmo, quer tenha sido fixado *a priori* numa decisão antecipada quer *a posteriori* numa declaração fiscal. A decisão antecipada que concede a isenção em matéria de lucros excedentários, contudo, funciona na prática como uma autorização prévia. A legislação prevê que o desconto em caso de lucro excedentário superior ao lucro de plena concorrência deve ser estabelecido através de uma decisão antecipada e não pode ser exigido *a posteriori* numa declaração fiscal. Por conseguinte, uma sociedade que registe efetivamente lucros (excedentários) elevados no âmbito da sua atividade normal não pode beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários. Consequentemente, duas sociedades que se encontrem na mesma situação jurídica e factual, uma na sequência de uma reestruturação e outra no âmbito da sua atividade normal, serão tratadas de forma diferente, uma vez que só a primeira é autorizada a solicitar uma decisão antecipada que conceda uma isenção em matéria de lucros excedentários.

⁽⁸²⁾ Processo T-399/11, *Banco Santander SA e Santusa Holding/Comissão*, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Processo C-21/15 P, *Comissão/Banco Santander e Santusa*.

- (143) A Comissão também não considera, como afirma a Bélgica, que a vantagem seletiva esteja associada à ausência de tributação no estrangeiro dos lucros isentos na Bélgica, dado ser a Bélgica que reduz unilateralmente a base tributável da entidade de grupo belga que beneficia do regime em causa, independentemente da tributação efetiva ou alegada dos mesmos lucros por outro Estado-Membro. De qualquer modo, o artigo 107.º, n.º 1, do TFUE proíbe a concessão de um auxílio estatal por um Estado-Membro. Por conseguinte, a questão de saber se um regime específico confere uma vantagem aos seus beneficiários deve ser apreciada à luz das ações do Estado-Membro em questão, ou seja, a Bélgica. Esta apreciação não deve ter em conta um eventual efeito neutro ou negativo do regime a nível das outras sociedades do grupo como resultado do tratamento das mesmas por outros Estados-Membros.

6.3.2.2. O regime em causa confere uma vantagem seletiva ao desviar-se do princípio de plena concorrência

- (144) Independentemente de o sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica poder ser considerado como contendo ou não uma regra geral que proíbe a tributação do lucro efetivamente registado pelas entidades de um grupo multinacional que exceda um lucro de plena concorrência, o que a Comissão contesta ⁽⁸⁴⁾, a isenção em matéria de lucros excedentários constitui uma derrogação ao sistema de referência, dado que as razões que justificam tanto a isenção como o método utilizado para determinar o lucro excedentário para efeitos da aplicação do regime em causa violam o princípio de plena concorrência, que faz parte desse sistema.

a) O princípio de plena concorrência à luz do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado

- (145) O Tribunal de Justiça já declarou que uma redução da base tributável resultante de uma medida fiscal que permite a um contribuinte recorrer, no quadro de transações intragrupo, a preços de transferência que não se aproximam dos preços que seriam praticados em condições de livre concorrência entre empresas independentes que negociam em condições comparáveis em conformidade com o princípio de plena concorrência, confere uma vantagem seletiva a esse contribuinte, na medida em que o imposto que este deve pagar nos termos do sistema fiscal geral é menos elevado do que aquele que devem pagar empresas independentes que calculam a sua base tributável com base nos seus lucros efetivamente registados ⁽⁸⁵⁾.
- (146) No seu acórdão relativo ao regime fiscal aplicado pela Bélgica aos centros de coordenação ⁽⁸⁶⁾, o Tribunal de Justiça apreciou um recurso interposto contra uma decisão da Comissão que concluía, nomeadamente, que o modo de determinação dos rendimentos tributáveis previsto por este regime conferia uma vantagem seletiva a esses centros ⁽⁸⁷⁾. Segundo esse regime, os lucros tributáveis eram fixados num montante presumido, correspondente a uma percentagem do montante total das despesas e dos custos de funcionamento, de que se excluíam as despesas com pessoal e os encargos financeiros. Segundo o Tribunal de Justiça, «[p]ara examinar se a determinação dos lucros tributáveis, como prevista no regime dos centros de coordenação, confere uma vantagem a estes últimos, importa, [...], comparar o referido regime com o do direito comum baseado na diferença entre receitas e despesas de uma empresa que exerça as suas atividades em condições de livre concorrência.» O Tribunal considerou em seguida que «a exclusão [das despesas com pessoal e dos encargos financeiros], que servem para a determinação dos rendimentos tributáveis dos referidos centros, não permite obter preços de transferência próximos dos que seriam praticados em condições de livre concorrência», o que, segundo o Tribunal, «[proporciona] uma vantagem económica aos referidos centros» ⁽⁸⁸⁾.
- (147) O Tribunal admitiu, por conseguinte, que uma medida fiscal que leve uma sociedade pertencente a um grupo a faturar preços de transferência não conformes aos que seriam faturados em condições de livre concorrência, isto é, preços negociados por empresas independentes em circunstâncias comparáveis ao abrigo do princípio de plena concorrência, confere uma vantagem seletiva a essa sociedade, na medida em que conduz a uma redução da base tributável e, portanto, do imposto exigível em aplicação do sistema comum do imposto sobre as sociedades. Este princípio, segundo o qual as transações realizadas entre sociedades de um mesmo grupo devem ser remuneradas como se tivessem sido celebradas por sociedades independentes negociando em circunstâncias comparáveis em condições de plena concorrência, é geralmente denominado «princípio de plena concorrência».

⁽⁸⁴⁾ Ver secção 6.3.1.2 e considerando 136.

⁽⁸⁵⁾ Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ *Ibidem*.

⁽⁸⁷⁾ Decisão 2003/755/CE da Comissão, de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao regime de auxílios criado pela Bélgica a favor dos centros de coordenação estabelecidos neste país (JO L 282 de 30.10.2003, p. 25).

⁽⁸⁸⁾ Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416, n.ºs 95 a 97.

- (148) O princípio de plena concorrência visa garantir que as transações realizadas entre sociedades de um mesmo grupo sejam tratadas para efeitos fiscais tendo em conta o montante do lucro que teria sido realizado se as mesmas transações tivessem sido celebradas por sociedades independentes; caso contrário, as sociedades do grupo beneficiariam de um tratamento favorável em conformidade com o sistema comum do imposto sobre as sociedades no que respeita ao cálculo dos seus lucros tributáveis, contrariamente às sociedades autónomas, o que conduziria a uma desigualdade de tratamento à luz do objetivo desse sistema, que é o de tributar os lucros de todas as sociedades sob a sua jurisdição fiscal.
- (149) Para avaliar se a Bélgica conferiu uma vantagem seletiva através do regime em causa, a Comissão tem de verificar se o método avalizado por este país para determinar o lucro de plena concorrência ajustado durante a segunda etapa do regime se desvia de um método conducente a uma aproximação fiável de um resultado baseado no mercado e, conseqüentemente, do princípio de plena concorrência. Na medida em que o método implique uma redução do imposto devido pela entidade belga nos termos do sistema comum do imposto sobre as sociedades na Bélgica em relação às empresas que se encontram numa situação jurídica e factual comparável, esse regime será considerado como conferindo uma vantagem seletiva para efeitos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.
- (150) Portanto, o princípio de plena concorrência é necessariamente parte integrante da apreciação feita pela Comissão, nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, das medidas fiscais concedidas às sociedades de um grupo, independentemente da questão de saber se um Estado-Membro integrou este princípio no seu sistema jurídico nacional e sob que forma. Este princípio é aplicado para determinar se o lucro tributável de uma sociedade pertencente a um grupo para efeitos de cálculo do imposto sobre as sociedades foi calculado aplicando um método que se aproxima das condições de mercado, de modo que essa sociedade não beneficie de um tratamento mais favorável, em aplicação do sistema comum do imposto sobre as sociedades, do que o concedido a sociedades autónomas cujo lucro tributável é determinado pelo mercado. Assim, para evitar quaisquer ambigüidades, o princípio de plena concorrência que a Comissão aplica para efeitos de apreciação dos auxílios estatais não é o que decorre do artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência, que constituem instrumentos não vinculativos, mas um princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação que se enquadra no âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE e que vincula os Estados-Membros e abrange as regras fiscais nacionais ⁽⁸⁹⁾.
- (151) No caso em apreço, a Comissão considera que o método para determinar o «lucro de plena concorrência ajustado» durante a segunda etapa prevista pelo regime em causa, tal como descrita no considerando 15, se desvia do princípio de plena concorrência, o que implica a concessão de uma vantagem seletiva às entidades que beneficiam desse regime. De acordo com a descrição feita pelas autoridades belgas do regime em causa e à luz das informações apresentadas na amostra de decisões antecipadas individuais analisada pela Comissão ⁽⁹⁰⁾, as entidades belgas do grupo que beneficiam de uma isenção dos seus lucros excedentários são consideradas responsáveis pela gestão e assunção das funções mais complexas no seio do seu grupo multinacional (quer se trate do conjunto das funções ou apenas das ligadas a um segmento de atividade ou a um território geográfico). Tal como explicado na subsecção seguinte, a Comissão considera, por conseguinte, que o lucro residual total resultante de transações intragrupo efetuadas entre essas entidades e as suas sociedades associadas no seio do grupo deve ser imputável às entidades belgas do grupo a título do seu lucro de plena concorrência (no âmbito da primeira etapa). A aplicação do princípio de plena concorrência não deixa espaço a um reconhecimento e a uma imputação gerais distintas dos lucros resultantes das sinergias e economias de escala numa apreciação dos preços de transferência (no âmbito da segunda etapa).
- b) O lucro residual é o lucro de plena concorrência da entidade belga do grupo que atua enquanto «empresário principal»

- (152) As autoridades belgas descrevem o regime em causa como baseado na ideia de que as entidades belgas do grupo atuam enquanto «empresários principais» ⁽⁹¹⁾. No seu entender, as principais responsabilidades relativas à tomada de

⁽⁸⁹⁾ Ver processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416, n.º 81. Ver igualmente processo T-538/11, *Bélgica/Comissão*, ECLI:EU:C:2015:188, n.ºs 65 e 66 e jurisprudência aí referida.

⁽⁹⁰⁾ Ver considerando 65.

⁽⁹¹⁾ Os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência não definem o termo «empresário principal». O ponto 9.2 desses princípios introduz o termo «ordenante» como contraparte de uma empresa associada estrangeira que desempenha o papel de distribuidor limitado, agente, comissionista ou subcontratante/subfornecedor para o ordenante, mas esses princípios não definem de forma mais precisa o termo «ordenante». Outros exemplos em que uma entidade é referida como ordenante no âmbito de uma transação controlada figuram nos pontos 9.26 e 9.27 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência. Numa estrutura de grupo, pode ser racional do ponto de vista económico repartir as funções entre, por exemplo, uma entidade que se responsabiliza pelas decisões comerciais estratégicas e outra entidade que assegura as funções de produção e de execução. Para o efeito, essa estrutura deve ser conforme com as condições do mercado a fim de respeitar o princípio de plena concorrência.

decisões estratégicas e táticas e às funções mais complexas do grupo — quer se trate do conjunto das funções, quer apenas das ligadas a um segmento de atividade ou a um território geográfico — são consolidadas no seio dessas entidades belgas do grupo. As entidades associadas do grupo que realizam transações com essas entidades belgas do grupo devem, então, ser subcontratados ou subfornecedores, prestadores de serviços de investigação, distribuidores limitados ou comissionistas/agentes ⁽⁹²⁾ ou outras entidades que exercem funções «automáticas» e com responsabilidades limitadas.

- (153) Tal como explicado no considerando 15, a isenção em matéria de lucros excedentários é concedida através de uma abordagem em duas etapas. No âmbito da primeira etapa dessa abordagem, a entidade belga do grupo estima o seu lucro de plena concorrência como tratando-se de um lucro residual, o que implica a utilização de um método unilateral de fixação dos preços de transferência como o MTMN, que é o mais utilizado na prática ⁽⁹³⁾. Este último é por vezes considerado como um método de cálculo dos preços de transferência adequado para determinar os preços e as condições de transação controlada entre entidades que exercem funções complexas e entidades que exercem funções menos complexas. A parte testada na aplicação do MTMN é, em regra, a parte na transação a que o método pode ser aplicado da forma mais fiável e para a qual podem ser encontrados os comparáveis mais fiáveis, ou seja, na maioria dos casos, será aquela que apresenta a análise funcional menos complexa ⁽⁹⁴⁾. Na aplicação do MTMN, o lucro líquido da parte testada será examinado em relação a uma base adequada como os custos, as vendas ou os ativos ⁽⁹⁵⁾. Em contrapartida, o lucro residual (ou, eventualmente, a perda residual) decorrente da série de transações controladas na aplicação do MTMN caberá à parte não testada, ou seja, geralmente, a entidade que apresenta o perfil mais complexo.
- (154) Sem prejuízo da adequação de aplicar um método unilateral de fixação dos preços de transferência para determinar o lucro de plena concorrência da entidade belga do grupo na primeira etapa para cada caso particular em que tenha sido concedida uma decisão antecipada ao abrigo do regime em causa ⁽⁹⁶⁾, a Comissão considera que a entidade belga do grupo, enquanto empresário principal responsável pela tomada de decisões estratégicas e táticas no seio do grupo e que gere e exerce as funções mais complexas no seio do grupo multinacional, deve obter como compensação um aumento do rendimento esperado para garantir um resultado conforme com as condições de mercado ⁽⁹⁷⁾. Por outro lado, as suas contrapartes associadas no seio do grupo que estão expostas a um risco baixo apenas receberiam uma remuneração limitada como contrapartida do facto de estarem protegidas contra os riscos empresariais e as perdas conexas ⁽⁹⁸⁾. Por outras palavras, em resultado do exercício de fixação dos preços de transferência realizado durante a primeira etapa, é imputado à entidade belga do grupo, enquanto «empresário principal», o lucro residual resultante das transações intragrupo. Este lucro residual é, portanto, igual ao lucro de plena concorrência da entidade belga do grupo à luz do sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica e, no caso do regime de isenção em matéria de lucros excedentários, é também igual ao seu lucro efetivamente registado.
- (155) No entanto, durante a segunda etapa do processo descrito no considerando 15, a entidade belga do grupo estima o lucro que uma empresa autónoma comparável teria realizado em circunstâncias comparáveis para chegar a um «lucro de plena concorrência ajustado» aplicando o MTMN, desta vez com a entidade belga do grupo como parte testada. A diferença entre o lucro obtido seguindo a primeira e a segunda etapas (lucro residual menos «lucro de plena concorrência ajustado» calculado na etapa 2) constitui o montante do «lucro excedentário» que está isento

⁽⁹²⁾ No ponto 7.40 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência figura uma descrição da produção sob contrato. A distribuição limitada é descrita no ponto 9.127 e uma referência ao termo «agente» figura no ponto 6.37 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência.

⁽⁹³⁾ Os outros métodos unilaterais são o método do preço de custo majorado e o método do preço de revenda minorado.

⁽⁹⁴⁾ Ver considerando 57.

⁽⁹⁵⁾ Ver nota 37 e pontos 2.58 e seguintes dos Princípios da OCDE.

⁽⁹⁶⁾ Os Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência adotados em 1995, que estavam em vigor na altura em que foi instituído o regime em causa, privilegiam expressamente os métodos tradicionais baseados nas operações, como o método do preço comparável de mercado (CUP), relativamente aos métodos transacionais como o MTMN para determinar se o preço de transferência é conforme com o preço de plena concorrência (ver ponto 3.49 dos princípios da OCDE de 1995). O ponto 2.3 dos Princípios da OCDE de 2010 dispõe o seguinte a este respeito: «Quando, tendo em conta os critérios descritos no ponto 2.2, um método tradicional com base nas operações e um método baseado no lucro das operações podem ser aplicados com um grau de fiabilidade idêntico, o método tradicional baseado nas operações é preferível ao método baseado no lucro das operações».

⁽⁹⁷⁾ Ver ponto 1.45 dos Princípios da OCDE. Além disso, o ponto 9.39 desses mesmos princípios enuncia o seguinte: «De um modo geral, [...] a atribuição a uma das partes dos riscos associados a uma transação controlada implica que essa parte deve: [...] c) Geralmente, ser compensada por um aumento do rendimento esperado.»

⁽⁹⁸⁾ Desde que possa ser estabelecida a justificação económica da estrutura do empresário principal. Ver igualmente ponto 1.47 dos Princípios da OCDE.

de imposto nos termos do regime em causa ⁽⁹⁹⁾. Segundo a Bélgica, a segunda etapa do processo justifica-se pelo facto de as entidades belgas de um grupo multinacional só deverem ser tributadas sobre o «lucro de plena concorrência ajustado» e, por conseguinte, o lucro efetivamente registado que exceda o lucro de plena concorrência ajustado pode ser ignorado para efeitos fiscais, por constituir um «lucro excedentário».

- (156) A Comissão não considera que a segunda etapa seja conforme com o princípio de plena concorrência. Tal como explicado no considerando 153, regra geral, o lucro residual resultante de transações intragrupo deve, na sua totalidade, ser considerado como o lucro de plena concorrência do empresário principal, tendo em conta os riscos empresariais e os custos conexos suportados por este último (ou seja, os eventuais custos de gestão ou de redução do risco, ou os custos suscetíveis de serem gerados pela concretização do risco) enquanto empresário principal na estrutura do grupo. Portanto, a parte do lucro que a Bélgica considera ser «excedentário» é, na realidade, apenas uma componente do lucro residual imputável à entidade belga do grupo enquanto empresário principal no seio do grupo multinacional. A não tomada em consideração de qualquer lucro desse tipo na base tributável do empresário principal constitui, portanto, uma derrogação injustificada a um mecanismo de mercado, o que é contrário ao princípio de plena concorrência e implica a concessão de uma vantagem seletiva às entidades que beneficiam do regime em causa, na medida em que resulta numa redução da sua base tributável ao abrigo do sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica.
- (157) A Bélgica afirma que as entidades belgas do grupo registam uma parte do lucro residual não em razão das suas próprias funções, riscos e ativos, mas porque pertencem a um grupo multinacional. A Bélgica qualifica essa parte do lucro como lucro resultante de sinergias ou de economias de escala e afirma que o mesmo não deve ser imputado ao empresário principal belga ao abrigo do princípio de plena concorrência. A Comissão não aceita esta argumentação.
- (158) Em primeiro lugar, o princípio de plena concorrência não apoia um ajustamento geral negativo do lucro resultante de sinergias ou de economias de escala. Pelo contrário, exige a imputação da totalidade do lucro residual resultante de transações entre empresas associadas do grupo a uma empresa do grupo que atue na qualidade de empresário principal, tendo em conta a sua contribuição única para o referido grupo, como o demonstram as funções exercidas, os riscos assumidos e os ativos utilizados ⁽¹⁰⁰⁾. É a repartição das funções, dos riscos e dos ativos entre partes associadas nas transações controladas que determina a que entidade é atribuído um lucro residual, e em que medida, nos termos do princípio de plena concorrência, incluindo os lucros resultantes de sinergias ou de economias de escala, se for caso disso.
- (159) A Comissão considera, a este respeito, que o lucro qualificado pela Bélgica como «lucro excedentário», mesmo que decorrente (em parte) de sinergias e economias de escala, não deve ser reafetado, mas tributado no país onde é gerado ⁽¹⁰¹⁾. O lucro decorrente de sinergias ou economias de escala não é determinado, remunerado nem atribuído de forma distinta por força do princípio de plena concorrência. A afetação decorre automaticamente dos preços e condições de transferência acordados entre empresas associadas para todas as transações e todos os acordos entre empresas. Se estas condições e preços forem conformes com o princípio de plena concorrência, o lucro advindo de sinergias e economias de escala e a forma como é repartido entre as entidades do grupo decorrerão automaticamente dessas condições e preços. Esse lucro deve, assim, ser tributado no país onde é gerado.

⁽⁹⁹⁾ O lucro residual é, portanto, igual à soma do lucro médio hipotético de uma empresa autónoma considerada comparável, tal como descrito no considerando 17, também chamado «lucro de plena concorrência ajustado», e do «lucro excedentário».

⁽¹⁰⁰⁾ Ver igualmente considerando 153.

⁽¹⁰¹⁾ Este entendimento é igualmente confirmado no ponto 1.158 do relatório da OCDE intitulado «Alinhar os resultados da determinação dos preços de transferência com a criação de valor, Ações 8-10-2015 Relatórios finais», Projeto OCDE/G20 sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros, OECD Publishing, Paris (a seguir «relatório final BEPS da OCDE»), que fornece orientações adicionais sobre as sinergias referidas no ponto 7.13 dos Princípios da OCDE: «[...] quando as vantagens e desvantagens sinérgicas resultam exclusivamente da pertença a um grupo multinacional, sem ação deliberada e concertada por parte deste último, ou do exercício de qualquer serviço ou de qualquer outra função por membros do grupo, tais vantagens sinérgicas não podem ser compensadas de forma distinta nem repartidas especificamente entre os membros do grupo.» ([...] *when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group.* — Tradução livre, versão portuguesa ainda não publicada).

- (160) Assim, mesmo quando a vantagem decorrente de sinergias e economias de escala nos grupos possa ser considerada pertinente, não deve ser compensada de forma distinta nem especificamente (re)atribuída aos membros do grupo multinacional. Essa vantagem é automaticamente partilhada entre as partes associadas como consequência da aplicação do princípio de plena concorrência aos preços de transferência fixados para as transações e serviços interempresas ⁽¹⁰²⁾.
- (161) Em segundo lugar, a forma de alcançar o lucro de plena concorrência ajustado durante a segunda etapa do processo descrito no considerando (15) é, na sua essência, contraditória com qualquer método, seja ele qual for, de fixação dos preços de transferência utilizado para chegar ao lucro de plena concorrência inicial na primeira etapa desse processo. Com efeito, dado que apenas as entidades que atuam na qualidade de empresário principal podem beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários, qualquer método de fixação dos preços de transferência aplicado no primeiro passo deve considerar essas entidades como as partes mais complexas e mais expostas ao risco numa série de transações controladas. Na segunda etapa, essas mesmas entidades, contudo, são sempre tratadas como as partes testadas e como a componente menos complexa da transação para efeitos da aplicação do MTMN.
- (162) No entanto, o MTMN só é considerado fiável para estabelecer uma aproximação da remuneração de plena concorrência para a parte que exerce as funções simples, menos complexas, e que suporta um risco limitado numa transação ou numa série de transações com uma entidade associada que exerce as funções complexas e suporta os riscos empresariais ⁽¹⁰³⁾. Se a entidade belga do grupo for o empresário principal, as partes menos complexas no seio do grupo multinacional são as entidades estrangeiras associadas dessa entidade belga do grupo. Uma vez que essas entidades associadas devem beneficiar de uma compensação mediante um rendimento normal para as funções normais que exercem, a entidade belga do grupo deve ter direito, em conformidade com as condições do mercado, a um lucro residual, e não um lucro normal, para as funções complexas que exerce no seio do grupo. Testando as duas partes nas transações controladas através de um método unilateral de fixação dos preços de transferência como o MTMN em diferentes etapas da avaliação do preço de transferência, como no regime em causa, verifica-se que o lucro operacional combinado de transações relacionadas entre as partes associadas não é igual à soma dos lucros obtidos mediante a aplicação do MTMN a ambas as partes, o que cria uma quota-parte de rendimentos não tributados, desrespeitando o princípio de plena concorrência.
- (163) Por outras palavras, supondo que o princípio de plena concorrência tenha sido aplicado corretamente na sequência da primeira etapa, as condições e os preços aplicáveis à transação entre as entidades belgas do grupo e as entidades associadas do grupo devem ser refletidas no lucro efetivamente registado. Em resultado da aplicação correta deste princípio, o lucro normal é imputável às entidades associadas estrangeiras e efetivamente registado por estas últimas e o lucro residual é imputável ao empresário principal e efetivamente registado pelas entidades belgas do grupo.
- (164) O ponto 1.10 dos Princípios da OCDE ⁽¹⁰⁴⁾, nos quais a Bélgica se baseia para justificar a isenção em matéria de lucros excedentários, não permite ignorar nem isentar de impostos os lucros resultantes de sinergias ou de economias de escala sem a reafetação destes últimos a um ou vários membros do grupo ⁽¹⁰⁵⁾. Embora esse ponto mencione a dificuldade e a falta de consenso na afetação do lucro decorrente de sinergias ou economias de escala às entidades distintas de um grupo multinacional, não recomenda de modo algum que esses lucros não sejam afetados nem tributados, no caso excepcional de se poder estabelecer a existência de sinergias.
- (165) O mesmo se aplica ao ajustamento fiscal unilateral e abstrato previsto pelo regime em causa e suportado pelo Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que constitui a base de inúmeras convenções em matéria de dupla tributação entre membros e não membros da OCDE. Com efeito, o ajustamento unilateral efetuado pela Bélgica sobre o lucro efetivamente registado pela entidade do grupo significa necessariamente que o lucro excedentário

⁽¹⁰²⁾ Ver exemplos apresentados nos pontos 1.168 e 1.169 do relatório final BEPS da OCDE.

⁽¹⁰³⁾ Ver ponto 3.18 dos Princípios da OCDE: «Em regra, a parte testada é aquela a que um método de preço de transferência pode ser aplicado da forma mais fiável e para a qual podem ser encontrados os comparáveis mais fiáveis; será, na maioria dos casos, aquela cuja análise funcional é menos complexa».

⁽¹⁰⁴⁾ Ver considerando 52.

⁽¹⁰⁵⁾ De outro modo, a interpretação feita pela Bélgica do princípio de plena concorrência implica que uma aplicação geral dessa interpretação dos princípios da OCDE por todos os Estados que acolhem entidades de grupos multinacionais levaria necessariamente à conclusão de que os lucros de um grupo resultantes de sinergias intragrupo ou de economias de escala não podem ser tributados em nenhum desses Estados.

isento ao abrigo desse regime não pode ser, nem será, tributado por outra jurisdição fiscal pela simples razão de que esses outros Estados não reconhecem o direito de tributar os lucros advindos especificamente de sinergias ou de economias de escala, uma vez que esses lucros apenas dizem respeito à Bélgica, o Estado em que forem efetivamente registados.

- (166) Em terceiro lugar, para beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários ao abrigo do regime em causa, não é necessário provar a existência de sinergias ou economias de escala nem tão-pouco quantificá-las durante a segunda etapa. Em vez disso, a existência de sinergias ou de economias de escala é presumida *in abstracto* e medida como a diferença entre o lucro de plena concorrência obtido pela entidade belga, após a primeira etapa do processo descrito no considerando 15 (como refletido no seu lucro efetivamente registado) e um lucro de plena concorrência ajustado calculado no final da segunda etapa.
- (167) A Bélgica não exige às entidades belgas do grupo que justifiquem a presença e/ou a origem do lucro advindo de sinergias ou de economias de escala para beneficiarem do regime em causa. Todavia, é possível que as sinergias de uma reorganização empresarial, da qual se espera um aumento do lucro do grupo multinacional, não se materializem. Pode haver casos em que a aplicação de um modelo operacional global concebido para aumentar as sinergias do grupo implique, de facto, custos adicionais e perdas de eficiência ⁽¹⁰⁶⁾. Nestes casos, a aplicação do regime em causa levaria, contudo, a uma dedução do «lucro excedentário» do lucro efetivamente registado pela entidade belga do grupo.
- (168) Além disso, contrariamente às recomendações da OCDE ⁽¹⁰⁷⁾, as autoridades belgas aceitam automaticamente que o lucro excedentário, constituindo uma parte do lucro residual total gerado por operações combinadas, seja resultado de sinergias, economias de escala ou elementos/fatores indefinidos relacionados com o grupo. Esse lucro excedentário é, portanto, totalmente distinto da análise das funções, riscos e ativos das partes nas transações controladas, que constitui a base de qualquer exercício de fixação dos preços de transferência, e, conseqüentemente, foi eliminado do exercício de afetação dos lucros, que constitui o fundamento do princípio de plena concorrência.

c) Conclusão sobre a existência de uma vantagem seletiva

- (169) À luz do que precede, a Comissão conclui que o método de determinação dos lucros tributáveis das entidades belgas do grupo ao abrigo deste regime se desvia de um método conducente a uma estimativa fiável de um resultado baseado no mercado e, portanto, do princípio de plena concorrência. Dado que a aplicação desse método implica uma redução do lucro efetivamente registado por essas entidades, que deverá constituir o ponto de partida do cálculo do seu lucro tributável total ao abrigo do sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica ⁽¹⁰⁸⁾, esse regime deve ser considerado como conferindo uma vantagem seletiva a essas entidades para a aplicação do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.
- (170) Em derrogação do princípio de plena concorrência, o regime em causa reduz o imposto a pagar pelos seus beneficiários ao abrigo do sistema do imposto sobre as sociedades na Bélgica relativamente às sociedades autónomas cujo lucro tributável é determinado pelo mercado. Essa derrogação do princípio de plena concorrência confere também uma vantagem seletiva a esses beneficiários relativamente às entidades que fazem parte de um grupo de empresas nacional e às entidades que fazem parte de um grupo multinacional que continue a seguir modelos empresariais existentes na Bélgica ⁽¹⁰⁹⁾, as quais não podem solicitar a decisão antecipada necessária para beneficiar desse regime, dado que todas essas entidades são tributadas com base no seu lucro efetivamente registado. Por último, essa derrogação confere uma vantagem seletiva aos beneficiários relativamente às entidades que fazem parte de um grupo multinacional, uma vez que estas últimas também serão tributadas com base no seu lucro efetivamente registado ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Ver ponto 9.58 dos Princípios da OCDE.

⁽¹⁰⁷⁾ Ver considerando 159.

⁽¹⁰⁸⁾ Ver considerando 25.

⁽¹⁰⁹⁾ Ver considerandos 138 e 139.

⁽¹¹⁰⁾ Ver considerando 111.

6.3.3. Ausência de justificação com base na natureza e economia geral do sistema fiscal

- (171) Uma medida que constitua uma derrogação ao sistema de referência pode, no entanto, ser considerada não seletiva se se justificar pela natureza ou pela economia geral do sistema. É o que acontece quando uma medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores intrínsecos do sistema de referência ou dos mecanismos inerentes ao funcionamento e à eficácia do sistema ⁽¹¹¹⁾.
- (172) A Bélgica considera que o regime em causa se justifica para evitar uma potencial dupla tributação. A dupla tributação refere-se a situações em que o mesmo lucro é tributado duas vezes ao mesmo contribuinte (dupla tributação jurídica) ou a dois contribuintes diferentes (dupla tributação económica). Embora a necessidade de evitar uma dupla tributação possa ser invocada para justificar eventualmente uma derrogação ao sistema comum do imposto sobre as sociedades ⁽¹¹²⁾, a Bélgica não demonstrou que o regime em causa prossegue efetivamente esse objetivo. A Bélgica reconheceu mesmo que o regime não se destinava a reduzir ou eliminar a dupla tributação real, mas apenas a dupla tributação potencial ⁽¹¹³⁾. Consequentemente, não se pode considerar que a isenção em matéria de lucros excedentários decorre diretamente dos princípios fundadores ou diretores intrínsecos do sistema de referência ou resulta de mecanismos inerentes necessários para o funcionamento e a eficácia do sistema.
- (173) Enquanto o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 indica que essa disposição se aplica a situações que envolvam duas sociedades (identificadas ou identificáveis) e que a administração fiscal pode aplicar um ajustamento negativo (correlativo) ao lucro tributável de uma empresa belga se o mesmo lucro também estiver incluído no lucro tributável de uma associada estrangeira, as respostas dadas pelo ministro das Finanças às perguntas parlamentares relativas à aplicação dessa disposição indicam claramente a aplicação generalizada da isenção em matéria de lucros excedentários, para além do âmbito dessa disposição, aos lucros que não foram registados nem incluídos na base tributável de uma entidade associada estrangeira do grupo noutra território fiscal. Se a limitação de um ajustamento negativo correlativo às sociedades que fazem parte de um grupo multinacional, em conformidade com o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, pode justificar-se pela natureza ou pela economia geral do sistema, não é esse o caso da isenção em matéria de lucros excedentários.
- (174) A ausência de qualquer obrigação de provar que os mesmos lucros são incluídos na base tributável das duas empresas associadas (uma no estrangeiro e outra na Bélgica) é um elemento importante que distingue as decisões antecipadas que concedem a isenção em matéria de lucros excedentários das outras decisões antecipadas em matéria de preços de transferência que autorizam um ajustamento correlativo negativo dos preços de transferência nos termos do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92. Para este último tipo de decisões antecipadas, o ajustamento negativo responde a uma situação em que o lucro obtido na Bélgica e isento também foi declarado como lucro tributável por uma entidade associada do grupo noutra jurisdição fiscal, ou em que um ajustamento positivo inicial foi efetuado por uma administração fiscal estrangeira sobre o lucro tributável dessa entidade associada estrangeira ⁽¹¹⁴⁾. Em contrapartida, a isenção em matéria de lucros excedentários concede, antecipadamente, uma isenção unilateral que não exige que o lucro isento tenha sido ou seja incluído na base tributável de uma entidade associada de um grupo estrangeiro noutra território fiscal, nem que esse lucro seja efetivamente tributado nesse território.

⁽¹¹¹⁾ Ver, por exemplo, processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, EU:C:2011:550, n.º 69.

⁽¹¹²⁾ Ver, por analogia, os processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, n.º 71, nos quais o Tribunal refere a possibilidade de invocar a natureza ou a economia geral do sistema fiscal nacional para justificar o facto de sociedades cooperativas que distribuem todos os lucros aos seus membros não serem tributadas ao nível da cooperativa, desde que o imposto seja cobrado a nível dos membros.

⁽¹¹³⁾ Ver considerando 89.

⁽¹¹⁴⁾ A Comissão regista que a Bélgica apresentou três exemplos de decisões antecipadas baseadas no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, que visam efetivamente resolver situações reais de dupla tributação (ver considerando 67). Estas decisões antecipadas são, contudo, claramente diferentes das que concedem a isenção em matéria de lucros excedentários. Com efeito, para as decisões antecipadas que autorizam um ajustamento negativo dos preços de transferência, este conduzirá a um registo simétrico de lucros na contabilidade das sociedades partes na transação controlada. Portanto, um ajustamento negativo da base do imposto seria justificado pela natureza e pela economia geral do sistema fiscal e não constituiria um auxílio estatal desde que tivesse sido motivado pela vontade de compensar um ajustamento positivo noutra território fiscal. A isenção em matéria de lucros excedentários, pelo contrário, não pode ser justificada por razões semelhantes devido ao facto de nenhum outro território fiscal reclamar o lucro, de modo que não se coloca qualquer problema de dupla tributação.

- (175) Consequentemente, não se pode afirmar que a isenção em matéria de lucros excedentários responde a situações de dupla tributação de forma necessária e proporcionada ⁽¹¹⁵⁾. O regime em causa vai claramente além do que é necessário e proporcionado para atingir o objetivo de evitar a dupla tributação e não pode, portanto, justificar-se pela natureza ou pela economia geral do sistema.
- (176) Além disso, a Comissão não considera que o princípio de plena concorrência, e em especial o artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que traduz este princípio no que diz respeito à dupla tributação, justifique o ajustamento negativo unilateral da base tributável de um contribuinte concedido ao abrigo do regime de isenção em matéria de lucros excedentários.
- (177) A Comissão recorda que a aplicação do princípio de plena concorrência pelas administrações fiscais se destina principalmente a impedir que as empresas que fazem parte de um grupo internacional possam influenciar os preços de transferência e, consequentemente, a distribuição dos lucros entre si, uma possibilidade de que as sociedades autónomas não dispõem. A aplicação normal do princípio de plena concorrência confere, assim, às administrações fiscais o direito de aumentar a base tributável das empresas que efetuam transações intragrupo a fim de garantir que os contribuintes que apenas efetuam transações nas condições de mercado beneficiem do mesmo tratamento.
- (178) Se o princípio de plena concorrência permite às administrações fiscais proceder a ajustamentos positivos unilaterais da base tributável das empresas do grupo que não respeitam esse princípio quando determinam os preços de transferência, um ajustamento negativo dos preços de transferência que conduza a uma redução fiscal só é previsto (mas não obrigatório) em virtude do princípio de plena concorrência na situação excepcional em que se trate de um ajustamento correlativo aplicado na sequência de um ajustamento primário efetuado por outra jurisdição fiscal, ou seja, de forma simétrica. Tal como explicado na secção 6.3.2.2, um ajustamento negativo unilateral do lucro efetivamente registado, efetuado por precaução, não resulta da aplicação correta do princípio de plena concorrência, nem em geral nem no caso específico da isenção em matéria de lucros excedentários.
- (179) Com efeito, o artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE só se aplica se se provar que os mesmos lucros são incluídos na base tributável de duas empresas distintas estabelecidas em territórios fiscais diferentes e foram, ou podem vir a ser, «tributados em conformidade» em ambos os territórios.
- (180) Por último, foram igualmente expressas preocupações quanto a uma dupla não tributação decorrente dos ajustamentos dos preços de transferência pelo Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência ⁽¹¹⁶⁾, que adotou um relatório em 2014 para solucionar os problemas práticos relacionados com o ajustamento, em momento posterior, dos preços de transferência fixados no momento de uma transação, denominado «ajustamento compensatório» ⁽¹¹⁷⁾. O relatório sublinha a importância de calcular simetricamente o lucro das empresas associadas no que respeita às suas relações comerciais ou financeiras. As empresas que são parte numa transação devem utilizar o mesmo preço para cada uma das transações. Por conseguinte, os Estados-Membros foram convidados a aceitar ajustamentos compensatórios apenas na medida em que o ajustamento seja efetuado simetricamente na contabilidade das duas entidades partes na transação e antes da entrega da declaração fiscal a fim de evitar a dupla tributação.
- (181) Em conclusão, a Comissão considera que a isenção em matéria de lucros excedentários não pode ser considerada como diretamente decorrente dos princípios fundadores ou diretores intrínsecos do sistema de referência ou como resultante de mecanismos inerentes necessários para o funcionamento e a eficácia do sistema. A Comissão

⁽¹¹⁵⁾ Ver processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, n.º 75.

⁽¹¹⁶⁾ O Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência (FCPT) foi formalmente instituído pela Decisão 2007/75/CE da Comissão, de 22 de dezembro de 2006, que cria um grupo de peritos em preços de transferência, para assistir e aconselhar a Comissão Europeia nas questões fiscais relacionadas com os preços de transferência (JO L 32 de 6.2.2007, p. 189). O FCPT conta com um representante das administrações fiscais de cada Estado-Membro e 18 membros de organizações não governamentais. O seu presidente é independente.

⁽¹¹⁷⁾ Relatório sobre os ajustamentos compensatórios, acolhido favoravelmente pelo Conselho da UE nas suas conclusões de 10 de março de 2015. No glossário dos Princípios da OCDE, o termo «ajustamento compensatório» é definido da seguinte forma: «Ajustamento no âmbito do qual o contribuinte declara ao fisco um preço de transferência que, segundo ele, corresponde a um preço de plena concorrência no quadro de uma operação entre empresas associadas, embora este preço difira do montante efetivamente praticado entre as empresas associadas. Este ajustamento teria lugar antes da entrega da declaração de imposto». De um modo mais geral, o relatório faz referência aos ajustamentos dos preços de transferência por iniciativa do contribuinte efetuados num momento posterior (geralmente no final do ano), preços de transferência esses que foram fixados no momento em que uma transação ou uma série de transações teve lugar, ou antes dessa transação ou série de transações.

conclui igualmente que o regime em causa vai, portanto, claramente além do que é necessário e proporcionado para atingir o objetivo de evitar a dupla tributação e não pode, portanto, justificar-se pela natureza ou pela economia geral do sistema.

6.3.4. Conclusão sobre a existência de uma vantagem seletiva

- (182) Pelas razões acima expostas, a Comissão conclui que o regime em causa confere uma vantagem seletiva às entidades belgas que fazem parte de um grupo multinacional, ao aplicar um ajustamento negativo unilateral à sua base tributável, dado que esse ajustamento leva a uma redução do seu imposto exigível na Bélgica em relação aos impostos que essas empresas teriam de pagar ao abrigo do sistema de direito comum de tributação dos lucros das sociedades em aplicação do regime do imposto sobre o rendimento das sociedades na Bélgica.

6.3.5. Beneficiários do regime em causa

- (183) Os beneficiários do regime em causa são entidades belgas que fazem parte de um grupo multinacional que solicitaram e obtiveram uma decisão antecipada com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, e em RELação às quais foi efetivamente aplicado um ajustamento negativo unilateral aos lucros efetivamente registados na sua contabilidade para efeitos da determinação do seu lucro tributável ao abrigo do regime geral do imposto sobre as sociedades na Bélgica. A Comissão observa que essas entidades fazem parte de um grupo multinacional e que a isenção em matéria de lucros excedentários gerados pelo facto de pertencerem a um grupo multinacional constitui o objetivo declarado do regime em causa.
- (184) Para efeitos da aplicação das regras em matéria de auxílios estatais, entidades juridicamente distintas podem ser consideradas como constituindo uma única unidade económica. Essa unidade económica é então considerada como a empresa em causa que beneficia da medida de auxílio. Como declarou o Tribunal de Justiça, «[o] conceito de empresa, inserido no mesmo contexto do direito da concorrência, deve ser entendido como designando uma unidade económica [...], mesmo que, do ponto de vista jurídico, essa unidade económica seja constituída por várias pessoas, singulares ou coletivas»⁽¹¹⁸⁾. Para determinar se várias entidades formam uma unidade económica, o Tribunal de Justiça examina a existência de uma participação de controlo ou de ligações funcionais, económicas ou orgânicas⁽¹¹⁹⁾. No caso em apreço, as entidades belgas que beneficiam do regime em causa são consideradas como sendo os empresários principais que gerem e controlam um grupo de empresas (ou uma atividade empresarial distinta dentro de um grupo de empresas). Essas entidades controlam, portanto, frequentemente entidades do grupo associadas e são, por sua vez, controladas pela entidade que gere o grupo de empresas no seu conjunto. O grupo multinacional no seu conjunto deve, por conseguinte, ser considerado a empresa beneficiária da medida de auxílio.
- (185) Além disso, é o grupo multinacional no seu conjunto que terá decidido transferir uma parte das suas atividades para a Bélgica ou fazer investimentos substanciais neste país, o que é um requisito para poder beneficiar do regime em causa. Por outras palavras, quando a fixação dos preços de transferência é necessária para fixar os preços dos produtos e serviços entre diferentes entidades jurídicas de um mesmo grupo, essa fixação afeta, pela sua própria natureza, mais de uma empresa do grupo (um aumento do preço numa empresa afeta o lucro da outra).
- (186) Assim, independentemente de os grupos de empresas estarem ou não organizados em personalidades jurídicas diferentes, as empresas que fazem parte desse grupo devem ser consideradas um único grupo que beneficia do regime de auxílios em causa⁽¹²⁰⁾. Por conseguinte, para além das entidades belgas admitidas ao regime em causa, a Comissão considera que os grupos multinacionais a que pertencem essas entidades beneficiam de auxílios estatais ao abrigo desse regime, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

⁽¹¹⁸⁾ Processo C-170/83, *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, n.º 11. Ver também Processo T-137/02 *Pollmeier Malchow/Comissão*, ECLI:EU:T:2004:304, n.º 50.

⁽¹¹⁹⁾ Processo C-480/09 P, *AceaElectrabel Produzione SpA/Comissão*, ECLI:EU:C:2010:787, n.ºs 47 a 55; processo C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze, Spa e outros*, ECLI:EU:C:2006:8, n.º 112.

⁽¹²⁰⁾ Ver, por analogia, o Processo 323/82, *Intermills*, ECLI:EU:C:1984:345, n.º 11: «Das informações fornecidas pelas próprias recorrentes resulta que, na sequência da reestruturação, tanto a sociedade Intermills como as três sociedades industriais são controladas pela Região da Valónia e que, na sequência da transferência das instalações de produção para as três sociedades recentemente constituídas, a sociedade Intermills mantém o interesse nas mesmas. Importa registar, assim, que, apesar do facto de cada uma das três sociedades industriais possuir uma individualidade jurídica distinta da antiga sociedade Intermills, todas essas sociedades formam, em conjunto, um grupo único, pelo menos no que se refere ao auxílio concedido pelas autoridades belgas. [...]».

6.4. Conclusão sobre a existência de auxílio

- (187) À luz do que precede, a Comissão conclui que o regime de isenção em matéria de lucros excedentários com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 e introduzido pela Lei de 21 de junho de 2004 confere uma vantagem seletiva aos seus beneficiários, bem como aos grupos multinacionais a que pertencem, é imputável à Bélgica e financiada através de recursos estatais, falseia ou ameaça falsear a concorrência e é suscetível de afetar as trocas comerciais na União. O regime em causa constitui, portanto, um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.
- (188) Dado que o regime em causa implica uma redução dos encargos que normalmente deveriam ser suportados pelos beneficiários no âmbito das suas atividades anuais, deve ser considerado como um auxílio ao funcionamento concedido aos beneficiários e aos grupos multinacionais a que estes pertencem.

6.5. Compatibilidade do auxílio

- (189) Um auxílio estatal é considerado compatível com o mercado interno se se enquadrar numa das categorias enumeradas no artigo 107.º, n.º 2, do TFUE ⁽¹²¹⁾. Pode ser considerado compatível com o mercado interno se a Comissão verificar que se insere numa das categorias enumeradas no artigo 107.º, n.º 3, do TFUE. No entanto, cabe ao Estado-Membro que concede o auxílio provar que este é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, n.º 2 ou 3, do TFUE.
- (190) As autoridades belgas não alegaram o cumprimento de nenhuma das condições que permitem estabelecer a compatibilidade do regime de auxílios com o mercado interno.
- (191) Além disso, tal como explanado no considerando (188), o regime em causa deve ser considerado como um auxílio ao funcionamento. Regra geral, os auxílios deste tipo não podem, em princípio, ser considerados compatíveis com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, n.º 3, do TFUE, uma vez que não facilitam o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas e porque os incentivos fiscais em causa não são limitados no tempo, degressivos ou proporcionais ao que é necessário para solucionar uma desvantagem económica específica nas regiões em causa.
- (192) O regime de isenção em matéria de lucros excedentários não é, portanto, compatível com o mercado interno.

6.6. Ilegalidade do auxílio

- (193) Nos termos do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE, os Estados-Membros são obrigados a informar a Comissão de quaisquer projetos de concessão de auxílios (obrigação de notificação) e não podem pôr em execução medidas de auxílio projetadas antes da adoção de uma decisão final por parte da Comissão (obrigação de suspensão).
- (194) A Comissão observa que a Bélgica não lhe notificou a sua intenção de conceder auxílios ao abrigo do regime em causa, nem cumpriu a obrigação de suspensão prevista no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE. Por conseguinte, nos termos do artigo 1.º, alínea f), do Regulamento (UE) 2015/1589, o regime de isenção em matéria de lucros excedentários constitui um regime de auxílios ilegal, implementado em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.

7. RECUPERAÇÃO

- (195) Nos termos do artigo 16.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589, a Comissão é obrigada a exigir a recuperação dos auxílios ilegais e incompatíveis, e o Estado-Membro em causa deve tomar todas as medidas necessárias para

⁽¹²¹⁾ As derrogações previstas no artigo 107.º, n.º 2, do Tratado, que dizem respeito aos auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais, aos auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários e aos auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha, não se aplicam no caso em apreço.

recuperar os auxílios ilegais que são declarados incompatíveis com o mercado interno. O artigo 16.º, n.º 2, do mesmo regulamento estabelece que os auxílios a recuperar incluem juros devidos a partir da data em que o auxílio ilegal foi colocado à disposição do beneficiário e até ao momento da sua recuperação. O Regulamento (CE) n.º 794/2004 da Comissão apresenta em pormenor o método a utilizar para o cálculo dos juros aplicáveis à recuperação ⁽¹²²⁾. Por último, o artigo 16.º, n.º 3, do Regulamento (UE) 2015/1589 dispõe que «a recuperação será efetuada imediatamente e segundo as formalidades do direito nacional do Estado-Membro em causa, desde que estas permitam uma execução imediata e efetiva da decisão da Comissão».

7.1. Confiança legítima e segurança jurídica

- (196) O artigo 16.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589 dispõe igualmente que a Comissão não deve exigir a recuperação do auxílio se tal for contrário a um princípio geral de direito.
- (197) A Bélgica sustenta, em primeiro lugar, que os princípios da confiança legítima e da segurança jurídica devem impedir a recuperação dos auxílios, já que decisões anteriores da Comissão em matéria de preços de transferência e de auxílios estatais a terão levado a considerar que uma medida fiscal específica não pode dar lugar a um auxílio estatal se o Estado-Membro respeitar o princípio de plena concorrência. A Bélgica alega, além disso, que o facto de o montante do auxílio ser difícil de quantificar e de a sua recuperação ser suscetível de conduzir a uma dupla tributação deveria impedir tal recuperação.
- (198) No que diz respeito à invocação, pelas autoridades belgas, do princípio da proteção da confiança legítima, a Comissão recorda que, em conformidade com a jurisprudência da União ⁽¹²³⁾, um Estado-Membro cujas autoridades tenham concedido um auxílio em violação das regras processuais previstas no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE não pode invocar a confiança legítima dos beneficiários para se subtrair à obrigação de tomar as medidas necessárias com vista à execução de uma decisão da Comissão que lhe ordena a recuperação do auxílio. Admitir tal possibilidade significaria, com efeito, privar os artigos 107.º e 108.º do Tratado de qualquer efeito útil, na medida em que as autoridades nacionais poderiam basear-se no seu próprio comportamento ilegal para anular a eficácia das decisões tomadas pela Comissão ao abrigo dessas disposições do TFUE. Assim, não incumbe ao Estado-Membro em causa, mas sim à empresa beneficiária, invocar a existência de circunstâncias excecionais que pudessem justificar a sua confiança legítima a fim de se opor à restituição de um auxílio ilegal ⁽¹²⁴⁾. Uma vez que nenhum dos beneficiários do regime em causa invocou uma confiança legítima quanto à legalidade do referido regime, a Comissão considera inoperante a invocação desse princípio pela Bélgica para efeitos da recuperação nos termos da presente decisão.
- (199) Em todo o caso, para poder invocar o princípio da proteção da confiança legítima, esta deve resultar de um ato da Comissão que tenha criado expectativas fundadas ⁽¹²⁵⁾. As autoridades belgas não podem invocar qualquer expectativa precisa quanto ao regime de isenção em matéria de lucros excedentários. Em especial, para além do facto de o relatório do Grupo do Código de Conduta no qual a presidência baseou as suas conclusões de 19 de março de 2003 não ter sido publicado, o Tribunal de Justiça confirmou que as conclusões do Conselho da União Europeia que aprovam um acordo alcançado pelos Estados-Membros no contexto da análise, pelo Grupo do Código de Conduta, de medidas fiscais nacionais não constituem garantias precisas ⁽¹²⁶⁾. O Tribunal confirmou, designadamente, que «essas conclusões do Conselho exprimem uma vontade de natureza política e não podem, devido ao seu conteúdo, produzir efeitos de direito que os particulares possam invocar no Tribunal de Justiça. Por outro lado, as referidas conclusões não podem, em caso algum, vincular a Comissão no exercício das suas competências próprias, que lhe são confiadas em matéria de auxílios de Estado pelo Tratado».
- (200) No que diz respeito à invocação do princípio da segurança jurídica pela Bélgica e, em especial, a prática decisória anterior da Comissão que aprova o princípio de plena concorrência, a Comissão recorda, a título preliminar, que

⁽¹²²⁾ Regulamento (CE) n.º 794/2004 da Comissão, de 21 de abril de 2004, relativo à aplicação do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE (JO L 140 de 30.4.2004, p. 1).

⁽¹²³⁾ Ver Processo C-5/89, *Comissão/Alemanha*, ECLI:EU:C:1990:320, n.º 17, e Processo C-310/99, *Itália/Comissão*, ECLI:EU:C:2002:143, n.º 104.

⁽¹²⁴⁾ Ver Processo T-67/94 *Ladbroke Racing/Comissão*, ECLI:EU:T:1998:7, n.º 183; ver também os processos apensos T-116/01 e T-118/01, *P&O European Ferries (Vizcaya) SA e Diputacion Floral de Vizcaya/Comissão*, ECLI:EU:T:2003:217, n.º 203.

⁽¹²⁵⁾ Ver Processo T-290/97, *Mehibas Doritselaan/Comissão*, ECLI:EU:T:2000:8, n.º 59, e os processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416, n.º 147.

⁽¹²⁶⁾ Ver Processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416, n.ºs 150 a 152.

não está vinculada por esta prática decisória. Qualquer medida de auxílio potencial deve ser apreciada em função das suas características próprias tendo em conta os critérios objetivos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, pelo que, mesmo que fosse demonstrada uma prática decisória contrária, tal não poderia afetar a validade das conclusões constantes da presente decisão ⁽¹²⁷⁾.

- (201) A Comissão observa ainda que, de acordo com as decisões citadas pelas autoridades belgas, concluiu, no passado, que a derrogação do princípio de plena concorrência para efeitos da determinação do lucro tributável de um grupo constitui um auxílio estatal, pois conduz a uma redução do imposto que essa entidade deve pagar em conformidade com o sistema comum de tributação dos lucros das empresas ⁽¹²⁸⁾. A Comissão recorda ainda ter concluído claramente, no âmbito da sua análise do regime a favor de novos centros de coordenação proposto pela Bélgica, que os lucros atribuídos a uma entidade belga que excedam um lucro determinado segundo o método conhecido por método do custo adicional (método «*cost plus*») deviam ser tributados na Bélgica, mesmo que este método tenha conduzido a um lucro considerado conforme com o princípio de plena concorrência ⁽¹²⁹⁾. Essa conclusão foi confirmada pelo Tribunal de Justiça ⁽¹³⁰⁾. Dado que o regime de isenção em matéria de lucros excedentários constitui um desvio em relação ao princípio de plena concorrência, como foi demonstrado na secção 6.3.2.2, a Bélgica não pode basear-se nessas decisões para alegar que uma recuperação seria contrária ao princípio geral da segurança jurídica. Pelo contrário, a Bélgica devia estar ao corrente de que um regime fiscal que conduz a um tratamento favorável para os seus beneficiários, consistindo numa redução artificial da base tributável, podia resultar numa violação das regras em matéria de auxílios estatais, pelo que deveria, em caso de dúvida, ter notificado o regime em causa à Comissão antes de o implementar.
- (202) No que diz respeito à alegada dificuldade de quantificar o montante de auxílio ao abrigo do regime, a Comissão não vê em que medida essa quantificação é difícil de efetuar. Uma vez que a isenção em matéria de lucros excedentários corresponde a uma percentagem do lucro antes de impostos aplicado ao lucro efetivamente registado da entidade belga de um grupo, basta, para eliminar a vantagem seletiva conferida pela medida, reembolsar a diferença entre o imposto devido com base no lucro efetivamente registado e o imposto efetivamente pago em consequência do regime em causa, acrescido dos juros vencidos sobre esse montante a partir da data de concessão do auxílio.
- (203) Por último, em relação ao argumento da Bélgica segundo o qual a recuperação pode conduzir a uma dupla tributação, a Comissão remete para a secção 6.3.3 e recorda que uma dupla tributação só pode ocorrer quando o mesmo lucro é incluído na base tributável da entidade belga de um grupo e na base tributável de uma entidade associada estrangeira. A isenção em matéria de lucros excedentários, no entanto, diz respeito a um ajustamento unilateral que não é concedido devido a uma tributação anterior do mesmo lucro noutra jurisdição fiscal. De qualquer modo, mesmo que o risco de dupla tributação suscitasse uma preocupação legítima, esta poderia ser dissipada graças aos mecanismos de resolução normal estabelecidos em conformidade com as convenções bilaterais em matéria de dupla tributação, a Convenção de Arbitragem da UE ou a correta aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92. Com efeito, como explanado no considerando 173, os ajustamentos negativos efetuados pela administração fiscal belga em resposta à tributação do mesmo lucro noutra jurisdição fiscal (na sequência da sua declaração pelo sujeito passivo ou de um ajustamento positivo inicial aplicado pela jurisdição fiscal estrangeira) seriam justificados pela natureza e pela economia geral do sistema fiscal e não constituiriam um auxílio estatal.
- (204) Em conclusão, nenhum dos argumentos apresentados pela Bélgica a favor da prevenção ou limitação da recuperação dos auxílios concedidos ao abrigo do regime em causa pode ser acolhido.

7.2. Método de recuperação

- (205) De acordo com o TFUE e com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a Comissão tem competência para decidir se o Estado-Membro em questão deve suprimir ou alterar um auxílio quando verifica a incompatibilidade do mesmo com o mercado interno. Além disso, o Tribunal sempre defendeu que a obrigação que incumbe a um Estado de suprimir um auxílio considerado pela Comissão como sendo incompatível com o mercado

⁽¹²⁷⁾ Ver Processo C-138/09, *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, n.º 21.

⁽¹²⁸⁾ Ver decisão da Comissão de 11 de julho de 2001 no Processo C 47/2001 (ex NN 42/2000) — Alemanha: centros de controlo e de coordenação de empresas estrangeiras (JO C 304 de 30.10.2001, p. 2) e Decisão 2003/501/CE.

⁽¹²⁹⁾ Ver Decisão 2005/378/CE da Comissão, de 8 de setembro de 2004, relativa ao regime de auxílio que a Bélgica tenciona executar a favor dos centros de coordenação (JO L 125 de 18.5.2005, p. 10), nomeadamente os considerando 22, 34 e 37 e artigo 1.º, alínea b).

⁽¹³⁰⁾ Ver igualmente processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, ECLI:EU:C:2006:416.

interno tem como objetivo restabelecer a situação previamente existente. A este propósito, o Tribunal considerou que tal objetivo é alcançado quando o beneficiário reembolsar os montantes concedidos a título de auxílios ilegais, perdendo assim a vantagem de que tinha beneficiado no mercado relativamente aos seus concorrentes, e a situação anterior à concessão do auxílio for reposta.

- (206) Nenhuma disposição do direito da União exige que a Comissão quantifique o montante exato do auxílio a recuperar quando ordena a recuperação do auxílio declarado incompatível com o mercado interno. Pelo contrário, basta que a decisão da Comissão contenha indicações que permitam ao seu destinatário determinar por si próprio, sem dificuldades excessivas, esse montante ⁽¹³¹⁾.
- (207) No que diz respeito aos auxílios estatais ilegais que consistam em medidas fiscais, a comunicação sobre a fiscalidade das empresas precisa, no seu n.º 35, que o montante a recuperar é calculado com base numa comparação entre o imposto efetivamente pago e aquele que deveria ter sido pago se tivesse sido aplicada a regra geral. Para calcular o montante do imposto que deveria ter sido pago se as regras geralmente aplicáveis tivessem sido respeitadas, ou seja, se a isenção em matéria de lucros excedentários não tivesse sido concedida, a administração fiscal belga tem de reavaliar o imposto devido pelas entidades beneficiárias do regime em causa para cada exercício em que dele tenham beneficiado. Os montantes do auxílio a recuperar junto de cada beneficiário ⁽¹³²⁾ devem ter em conta:
- o montante de imposto poupado em consequência de todas as decisões antecipadas adotadas a favor do beneficiário, e
 - os juros acumulados sobre esse montante, calculados a partir da data de concessão do auxílio.
- O auxílio é considerado como tendo sido concedido na data em que o montante poupado deveria ter sido pago, relativamente a cada exercício fiscal, na ausência da decisão antecipada.
- (208) O montante de imposto poupado num exercício específico devido a uma decisão antecipada específica será igual
- aos lucros efetivamente deduzidos de uma base tributável positiva
 - multiplicados pela taxa do imposto sobre as sociedades aplicável no exercício fiscal em causa.
- (209) Em princípio, deveria ser tida em conta a dedução do lucro excedentário declarado pelo sujeito passivo na sua declaração fiscal anual, eventualmente após correção pela administração fiscal belga no quadro de um controlo fiscal, para efeitos do cálculo do montante de imposto poupado.
- (210) Se a dedução a que o beneficiário tem direito num exercício específico não puder ser efetuada (na íntegra) nesse exercício devido a uma base tributável positiva insuficiente, e se o montante que não for efetivamente deduzido transitar para um exercício fiscal posterior, o auxílio será considerado como concedido no exercício ou nos exercícios seguintes quando os montantes dos lucros excedentários puderem efetivamente ser deduzidos de uma base tributável positiva.
- (211) Dado que a recuperação deveria garantir que o imposto final devido pelo beneficiário do regime é o imposto que este teria de pagar na ausência do regime de isenção em matéria de lucros excedentários, o método descrito nos considerandos 207 a 210 pode ainda ser definido de forma mais precisa em colaboração com as autoridades belgas durante o processo de recuperação, a fim de determinar o montante efetivo do benefício fiscal conferido aos beneficiários em função da sua situação individual. O imposto que deveria ter sido pago na ausência do regime de isenção em matéria de lucros excedentários tem de ser calculado com base no regime geral aplicável na Bélgica no momento da concessão do auxílio e tendo em conta a situação factual e jurídica real do beneficiário, e não noutras situações hipotéticas baseadas em circunstâncias operacionais e jurídicas diferentes, que o beneficiário teria podido escolher na ausência do referido regime de isenção.

⁽¹³¹⁾ Ver Processo C-441/06, *Comissão/França*, ECLI:EU:C:2007:616, n.º 29 e jurisprudência aí referida.

⁽¹³²⁾ A lista de beneficiários fornecida pelas autoridades belgas e anexada à presente decisão é considerada pela Comissão a título meramente informativo. Não limita, de modo algum, a obrigação que incumbe à Bélgica de identificar todos os beneficiários dos auxílios concedidos ao abrigo do regime em causa e de recuperar junto deles a totalidade do montante que lhes foi concedido, incluindo os beneficiários que obtiveram benefícios fiscais em aplicação do referido regime não enumerados no anexo e os novos benefícios fiscais concedidos ao abrigo deste último aos beneficiários que figuram nessa lista.

8. CONCLUSÃO

(212) Em conclusão, a Comissão considera que a Bélgica aplicou ilegalmente o regime de isenção em matéria de lucros excedentários, em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE. Nos termos do artigo 16.º do Regulamento (UE) 2015/1589, a Bélgica deve recuperar todos os auxílios concedidos aos beneficiários do referido regime,

ADOTOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1.º

O regime de isenção em matéria de lucros excedentários, que se baseia no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do Código dos Impostos sobre o Rendimento de 1992, ao abrigo do qual a Bélgica emitiu decisões antecipadas a favor de entidades belgas de grupos de empresas multinacionais que concedem a essas entidades o benefício de uma isenção do imposto sobre as sociedades relativamente a uma parte do seu lucro, constitui um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE que é incompatível com o mercado interno e foi ilegalmente concedido pela Bélgica em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.

Artigo 2.º

1. A Bélgica deve recuperar o auxílio incompatível e ilegal referido no artigo 1.º junto dos beneficiários do mesmo.
2. Qualquer montante ainda não recuperado junto dos beneficiários na sequência da recuperação descrita no n.º 1 deve ser recuperado junto do grupo de empresas a que o beneficiário pertence.
3. Os montantes a recuperar vencem juros a partir da data em que foram postos à disposição dos beneficiários até à data da sua recuperação efetiva.
4. Os juros sobre os montantes a recuperar são calculados numa base composta, em conformidade com o capítulo V do Regulamento (CE) n.º 794/2004.
5. A Bélgica deve pôr termo ao auxílio referido no artigo 1.º e anular todos os pagamentos ainda não efetuados ao abrigo do referido auxílio a partir da data de adoção da presente decisão.
6. A Bélgica deve recusar todos os pedidos de decisão antecipada apresentados ao Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas no âmbito do auxílio referido no artigo 1.º ou pendentes à data da adoção da presente decisão.

Artigo 3.º

1. A recuperação do auxílio referido no artigo 1.º será imediata e efetiva.
2. A Bélgica deve assegurar a plena aplicação da presente decisão no prazo de quatro meses a contar da sua notificação.

Artigo 4.º

1. No prazo de dois meses a contar da notificação da presente decisão, a Bélgica deve comunicar à Comissão as seguintes informações:
 - a) a lista dos beneficiários do auxílio referido no artigo 1.º e o montante total recebido por cada um deles;

- b) o montante total (capital e juros de recuperação) a recuperar junto de cada beneficiário;
- c) uma descrição pormenorizada das medidas já adotadas e planeadas para dar cumprimento à presente decisão;
- d) os documentos comprovativos de que os beneficiários foram intimados a reembolsar os auxílios.

2. A Bélgica deve manter a Comissão informada sobre a evolução das medidas nacionais adotadas para aplicação da presente decisão até estar concluída a recuperação do auxílio concedido referido no artigo 1.º. Deve transmitir imediatamente, mediante simples pedido da Comissão, todas as informações sobre as medidas já adotadas e previstas para dar cumprimento à presente decisão. Deve fornecer, igualmente, informações pormenorizadas sobre os montantes do auxílio e dos juros já recuperados dos beneficiários.

Artigo 5.º

O destinatário da presente decisão é o Reino da Bélgica.

Feito em Bruxelas, em 11 de janeiro de 2016.

Pela Comissão
Margrethe VESTAGER
Membro da Comissão

ANEXO

LISTA DE DECISÕES ANTECIPADAS EMITIDAS EM APLICAÇÃO DO REGIME EM CAUSA

N.º decisão	Data	Sociedade	Validade (Início)	Validade (Fim)	% EBIT isento	% NPBT isento	Lucro excedentário total Declarações Ex. Trib. 2005-2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Período de 3 anos				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Período de 4 anos				[...]
600.144	17.10.2006	Celio International NV	1.2.2007	2012			[...]
600.279	21.11.2006	[...] (*)	1.1.2007	2012	[40-60]		
600.460	30.1.2007	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007		[40-60]		[...]
600.469	6.2.2007	BASF Antwerpen	Período de 5 anos e 3 anos				[...]
700.064	8.5.2007	[...] (*)	8.5.2007	2012			
700.075	10.7.2007	The Heating Company	10.7.2007	2012	[60-80]		[...]
700.357	25.11.2008	LMS International	1.1.2008	2013	[60-80]		[...]
700.412	27.11.2007	[...] (*)	1.1.2007	2012			
800.044	12.8.2008	[...] (*)	1.1.2008	2013	[60-80]		
800.122	1.7.2008	Tekelec International SPRL	1.6.2008	2013	[60-80]		[...]
800.225	15.7.2008	VF Europe bvba	1.1.2010	2015	[60-80]		[...]
800.231	13.1.2009	Noble International Europe bvba	1.9.2007	2012	[60-80]		[...]
800.346	9.6.2009	[...] (*)	1.5.2010	2015			
800.407	8.9.2009	[...] (*)	1.1.2011	2015			

N.º decisão	Data	Sociedade	Validade (Início)	Validade (Fim)	% EBIT isento	% NPBT isento	Lucro excedentário total Declarações Ex. Trib. 2005-2014
800.441	11.3.2009	Eval Europe NV	11.3.2009	2013			[...]
800.445	13.1.2009	Bridgestone Europe NV	1.1.2006	2011	> OM [1-4]		[...]
900.161	26.5.2009	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009	2014	> OM [1-4]		[...]
900.417	22.12.2009	Trane bvba	1.1.2010	2015	[40-60]		[...]
900.479	29.6.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015			
2010.054	20.4.2010	[...] (*)	1.3.2010	2015	> OM [1-4]		
2010.106	20.4.2010	Luciad NV	1.1.2009	2014	[40-60] (2009-2011) [40-60] (2012-2013)		[...]
2010.112	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2011	2016		[60-80]	
2010.239	6.9.2011	Ontex bvba	1.1.2011	2016		[60-80]	[...]
2010.277	7.9.2010	[...] (*)				[60-80]	
2010.284	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015		[60-80]	
2010.488	15.2.2011	Dow Corning Europe SA	1.1.2010	2015	> OM [1-4]		[...]
2011.028	22.2.2011	Soudal NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.201	13.9.2011	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010	2015		[20-40]	[...]
2011.326	6.9.2011	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.337	8.11.2011	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012	2017		[20-40]	[...]
2011.469	13.12.2011	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012				[...]
2011.488	24.1.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2011.542	28.2.2012	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010	2015		[20-40]	[...]

N.º decisão	Data	Sociedade	Validade (Início)	Validade (Fim)	% EBIT isento	% NPBT isento	Lucro excedentário total Declarações Ex. Trib. 2005-2014
2011.569	26.2.2013	Nomacorrc	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80-100]	[...]
2012.038	6.3.2012	Kinopolis Group NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[...]
2012.066	3.4.2012	[...] (*)	1.1.2013	2018		[60-80]	
2012.101	17.4.2012	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60-80]	[...]
2012.182	18.9.2012	[...] (*)	31.7.2013	2015		[40-60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80-100]	[...]
2012,229	29.8.2012	AMPAR				[80-100]	[...]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40-60]	[...]
2012.446	18.12.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Período de 6 anos				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	Período de 3 anos				
2013.111	30.4.2013	Delta Light NV	31.8.2012	2016		[60-80]	[...]
2013.138	17.9.2013	[...] (*)	1.1.2012	2017		[60-80]	

N.º decisão	Data	Sociedade	Validade (Início)	Validade (Fim)	% EBIT isento	% NPBT isento	Lucro excedentário total Declarações Ex. Trib. 2005-2014	
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]	
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]	
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]	
2013.540	10.12.2013	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]	
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]	
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60-80]	[...]	
2014.098	10.6.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
2014.173	13.5.2014	[...] (*)	1.1.2012	2016		[60-80]		
2014.185	24.6.2014	[...] (*)				[60-80]		
2014.288	5.8.2014	[...] (*)	1.7.2014	2019		[60-80]		
2014.609	23.12.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]		
TOTAL excedente								[< 2 100 000 000 (**)]

(*) Segundo as informações recebidas da Bélgica, estas sociedades não tinham declarado lucros excedentários nas suas declarações fiscais até ao ano fiscal de 2013.

(**) Este montante representa o total de lucro excedentário reportado pelas sociedades nas suas declarações fiscais, mas não fornece qualquer indicação sobre o auxílio estatal concedido.

Fonte: Observações da Bélgica de 29 de maio de 2015, após decisão de dar início ao procedimento formal de investigação.