Úradný vestník Európskej únie

C 188

Slovenské vydanie

Informácie a oznámenia

Zväzok 58

5. júna 2015

Obsah

II *Oznámenia*

OZNÁMENIA INŠTITÚCIÍ, ORGÁNOV, ÚRADOV A AGENTÚR EURÓPSKEJ ÚNIE

Európska komisia

2015/C 188/01 Schválenie poskytnutia štátnej pomoci v zmysle ustanovení článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie — Prípady, proti ktorým Komisia nevzniesla námietky ([1]) 1

2015/C 188/02 Schválenie poskytnutia štátnej pomoci v zmysle ustanovení článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie — Prípady, ku ktorým nemá Komisia námietky ([2]) 7

V *Oznamy*

KONANIA TÝKAJÚCE SA VYKONÁVANIA POLITIKY HOSPODÁRSKEJ SÚŤAŽE

Európska komisia

2015/C 188/03 Štátna pomoc — Španielsko — Štátna pomoc SA.37185 (2015/C) (ex 2013/N) — Individuálna pomoc pre skúšobné stredisko pre špičkové železničné technológie v meste Antequera (CEATF) — Výzva na predloženie pripomienok v súlade s článkom 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie ([1]) 10

2015/C 188/04 Štátna pomoc – Belgicko — Štátna pomoc SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) — režim zdaňovania nadmerného zisku v Belgicku – článok 185 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu (CIR 92) — Výzva na predloženie pripomienok v súlade s článkom 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie ([1]) 24

SK

([1]) Text s významom pre EHP
([2]) Text s významom pre EHP, s výnimkou produktov podľa prílohy I zmluvy

II

(Oznámenia)

OZNÁMENIA INŠTITÚCIÍ, ORGÁNOV, ÚRADOV A AGENTÚR EURÓPSKEJ ÚNIE

EURÓPSKA KOMISIA

Schválenie poskytnutia štátnej pomoci v zmysle ustanovení článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie

Prípady, proti ktorým Komisia nevzniesla námietky

(Text s významom pre EHP)

(2015/C 188/01)

Dátum prijatia rozhodnutia	29.04.2015	
Číslo pomoci	SA.33149 (2014/NN)	
Členský štát	Nemecko	
Región	—	—
Názov (a/alebo názov príjemcu)	Städtische Projekt „Wirtschaftsbüro Gaarden“ – Kiel	
Právny základ	—	
Druh opatrenia	pomoc poskytovaná ad hoc	Projektgesellschaft Kiel-Gaarden GmbH
Účel	—	
Forma pomoci	Priamy grant	
Rozpočet	Celkový rozpočet: EUR 690 198 (v mil.)	
Intenzita	Opatrenie, ktoré nepredstavuje pomoc	
Trvanie	—	
Sektory hospodárstva	Všetky odvetvia hospodárstvaoprávnené na pomoc	
Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	Schleswig-Holstein Innenministerium	

Ďalšie informácie	—

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

Dátum prijatia rozhodnutia	21.4.2015	
Číslo pomoci	SA.35211 (2014/N)	
Členský štát	Holandsko	
Región	—	—
Názov (a/alebo názov príjemcu)	Garantstelling visserij	
Právny základ	Artikelen 2 en 3 van de Kaderwet EZ-subsidies en artikelen 4.53 – 4.60 van de Regeling LNV-subsidies	
Druh opatrenia	Schéma pomoci	—
Účel	Sektorový rozvoj, Ochrana životného prostredia	
Forma pomoci	Garancia	
Rozpočet	Celkový rozpočet: EUR 6 (v mil.) Ročný rozpočet: EUR 1 (v mil.)	
Intenzita	12,48 %	
Trvanie	do 01.03.2020	
Sektory hospodárstva	Rybolov	
Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	Ministerie van Economische Zaken Postbus 20401, Den Haag	
Ďalšie informácie	—	

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

Dátum prijatia rozhodnutia	29.04.2015	
Číslo pomoci	SA.37904 (2014/NN)	
Členský štát	Nemecko	
Región	—	—

Názov (a/alebo názov príjemcu)	Beihilfebeschwerde wegen des „Ärztehauses Durmersheim“ aufgrund kommunaler Unterstützungsleistungen durch die Gemeinde Durmersheim	
Právny základ	—	
Druh opatrenia	pomoc poskytovaná ad hoc	Klinikum Mittelbaden
Účel	—	
Forma pomoci	Dotované služby	
Rozpočet	—	
Intenzita	Opatrenie, ktoré nepredstavuje pomoc	
Trvanie	—	
Sektory hospodárstva	Ambulantná a zubná lekárska činnosť	
Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	Gemeinde Dumersheim	
Ďalšie informácie	—	

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

Dátum prijatia rozhodnutia	29.04.2015	
Číslo pomoci	SA.38035 (2015/NN)	
Členský štát	Nemecko	
Región	—	—
Názov (a/alebo názov príjemcu)	KlinikNds./Ld. Nds	
Právny základ	—	
Druh opatrenia	Individuálna štátna pomoc	Landgrafen-Klinik, operated by Staatsbad Nenndorf Betriebsgesellschaft mbH of Lower Saxony
Účel	—	
Forma pomoci	Priamy grant, Iné	
Rozpočet	Celkový rozpočet: EUR 8,6 (v mil.)	
Intenzita	%	
Trvanie	—	

Sektory hospodárstva	Zdravotníctvo
Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	—
Ďalšie informácie	—

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

Dátum prijatia rozhodnutia	19.03.2015	
Číslo pomoci	SA.38788 (2015/N)	
Členský štát	Spojené kráľovstvo	
Región	—	—
Názov (a/alebo názov príjemcu)	Compensation to Post Office Limited for costs incurred to provide SGEIs 2015-2018	
Právny základ	The Postal Services Act 2000, Section 103, The Industrial Development Act 1982, Section 8, a letter dated 23 January 2015 from Jo Swinson MP, the Under Secretary of State for Employment Relations, Consumer and Postal Affairs to Post Office Limited (the „Entrustment Letter“) and an agreement dated 27 January 2015 between the Secretary of State of Business Innovation and Skills and Post Office Limited (the „Funding Agreement“).	
Druh opatrenia	Individuálna štátna pomoc	Post Office Limited (POL)
Účel	Služby vo všeobecnom ekonomickom záujme	
Forma pomoci	Priamy grant	
Rozpočet	Celkový rozpočet: GBP 640 (v mil.)	
Intenzita	%	
Trvanie	01.04.2015 – 31.03.2018	
Sektory hospodárstva	Ostatné poštové služby a služby kuriérov	
Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	Department for Business, Innovation & Skills 1 Victoria Street, London SW1H 0ET, United Kingdom	
Ďalšie informácie	—	

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

Dátum prijatia rozhodnutia	16.4.2015
Číslo pomoci	SA.39249 (2014/N)

Členský štát	Francúzsko	
Región	—	—
Názov (a/alebo názov príjemcu)	Mesures de soutien accordées aux entreprises mytilicoles touchées par la mortalité des moules au cours de l'année 2014	
Právny základ	— Décret n° 83-228 du 22 mars 1983 fixant le régime de l'autorisation des exploitations de cultures marines — Arrêté du 28 décembre 1983 portant application de l'article 2 (3°) du décret n° 83-228 du 22 mars 1983 fixant le régime de l'autorisation des exploitations de cultures marines — Délibération du 23 mai 2014 du Conseil général de la Vendée relative à la prise en charge d'une participation équivalente au montant des redevances d'occupation portuaire non perçues dans le cadre d'un dispositif d'exonération des 12 entreprises mytilicoles de la Baie de l'Aiguillon — Délibération n° 409 du 25 avril 2014 du Conseil général de la Charente-Maritime relative à la mise en place en faveur des mytiliculteurs touchées par les surmortalités des moules adultes d'un dispositif de compensation d'exonération des redevances d'occupation du domaine portuaire départemental — Articles L311-1, L 361-1 à L361-8, D361-1 à D361-19 et R361-20 à R361-33 du code rural et de la pêche maritime — Circulaire DGPAAT/SDEA/C2009-3086 du 22 juillet 2009 relative à la procédure de calamités agricoles — Projet d'avis relatif à l'allégement des charges financières à destination des mytiliculteurs touchés par les conséquences des mortalités exceptionnelles affectant ce secteur de production (NOR: DEVM1415272V) — Projet de décision France Agrimer relative à la mise en oeuvre de prêts de reconstitution de fonds de roulement en faveur des exploitations mytilicoles touchées par des surmortalités de moules dans les départements de Vendée et de Charente-Maritime (INTV-GECRI-2014) — Projet de décision relative aux modalités de mise en oeuvre du Fonds d'Allégement des Charges (FAC) à destination des exploitations mytilicoles touchées par des surmortalités de moules dans les départements de Vendée et et de Charente-Maritime — Délibération du 23 mai 2014 du Conseil général de la Vendée relative à la mise en place d'une aide à l'investissement pour la remise en état des parcs des entreprises mytilico	
Druh opatrenia	Schéma pomoci	—
Účel	Náhrada škôd spôsobených prírodnými katastrofami	
Forma pomoci	Garancia, Subvencia úrokov, Zníženie príspevkov na sociálne zabezpečenie, Priamy grant, Zníženie daňovej sadzby	
Rozpočet	Celkový rozpočet: EUR 7,25 (v mil.) Ročný rozpočet: EUR 7,25 (v mil.)	
Intenzita	45 %	
Trvanie	do 30.08.2015	
Sektory hospodárstva	Morská akvakultúra	

Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	Premier ministre-Secrétariat Général des Affaires Européennes Secteur AGRAP 68, rue de Bellechasse 75 007 Paris
Ďalšie informácie	—

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

Schválenie poskytnutia štátnej pomoci v zmysle ustanovení článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie

Prípady, ku ktorým nemá Komisia námietky

(Text s významom pre EHP, s výnimkou produktov podľa prílohy I zmluvy)

(2015/C 188/02)

Dátum prijatia rozhodnutia	05.03.2015	
Číslo pomoci	SA.38658 (2014/N)	
Členský štát	Nemecko	
Región	BADEN-WUERTTEMBERG	Článok 107 ods. 3 písm. c)
Názov (a/alebo názov príjemcu)	Baden-Württemberg: Ausgleichsleistungen in Wasser- und Quellenschutzgebieten	
Právny základ	Wasserhaushaltsgesetz vom 31. Juli 2009 (BGBl. I S. 2585), zuletzt geändert durch Artikel 4 Absatz 76 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) Wassergesetz für Baden-Württemberg vom 27. November 2013 (GBl. S. 389) Verordnung des Umweltministeriums über Schutzbestimmungen und die Gewährung von Ausgleichsleistungen in Wasser- und Quellenschutzgebieten (Schutzgebiets- und Ausgleichs-Verordnung (SchALVO) vom 20. Februar 2001 (GBl. S. 145), zuletzt geändert durch Artikel 15 der Verordnung vom 3. Dezember 2013 (GBl. S. 389, 444)	
Druh opatrenia	Schéma pomoci	—
Účel	Platby Natura 2000 a platby súvisiace so smernicou2000/60/ES	
Forma pomoci	Priamy grant	
Rozpočet	Ročný rozpočet: EUR 19,5 (v mil.)	
Intenzita	100 %	
Trvanie	do 31.12.2020	
Sektory hospodárstva	Pestovanie plodín a chov zvierat; poľovníctvo a služby s tým súvisiace	
Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	Land Baden-Württemberg Kernerplatz 10, 70182 Stuttgart	
Ďalšie informácie	—	

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

Dátum prijatia rozhodnutia	14.04.2015
Číslo pomoci	SA.40459 (2015/N)

Členský štát	Litva	
Región	Lithuania	—
Názov (a/alebo názov príjemcu)	Pagalba grynaveislių ūkinių gyvūnų įsigijimui	
Právny základ	Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymo „Dėl Pagalbos grynaveisliams ūkiniams gyvūnams įsigyti įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo“ projektas.	
Druh opatrenia	Schéma pomoci	—
Účel	Pomoc na investície do hmotného majetku a nehmotného majetku poľnohospodárskych podnikov v súvislosti s poľnohospodárskou prvovýrobou	
Forma pomoci	Priamy grant	
Rozpočet	Celkový rozpočet: EUR 35 (v mil.) Ročný rozpočet: EUR 6 (v mil.)	
Intenzita	30 %	
Trvanie	do 31.12.2020	
Sektory hospodárstva	Chov zvierat	
Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	Žemės ūkio ministerija Gedimino pr. 19, Vilnius, Lietuva	
Ďalšie informácie	—	

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

Dátum prijatia rozhodnutia	30.03.2015	
Číslo pomoci	SA.40834 (2015/N)	
Členský štát	Taliansko	
Región	MARCHE	Zmiešané
Názov (a/alebo názov príjemcu)	Contributi per le Opere di irrigazione del Consorzio di Bonifica delle Marche	
Právny základ	L.R. n. 13 del 17/06/2013 „Riordino degli interventi in materia di bonifica e irrigazione. Costituzione del Consorzio di Bonifica delle Marche e fusione dei Consorzi di Bonifica“ Delibera Giunta Regionale n. 786 del 30/06/2014 Legge Regionale 13/13 – Contributi per le opere di irrigazione del Consorzio di bonifica delle Marche-Criteri e modalità di erogazione	
Druh opatrenia	Schéma pomoci	—
Účel	Ochrana životného prostredia	

Forma pomoci	Priamy grant
Rozpočet	Celkový rozpočet: EUR 1,2 (v mil.)
Intenzita	Opatrenie, ktoré nepredstavuje pomoc
Trvanie	do 31.12.2020
Sektory hospodárstva	Všetky odvetvia hospodárstvaoprávnené na pomoc
Názov a adresa orgánu poskytujúceho pomoc	Regione Marche via Tiziano 44
Ďalšie informácie	—

Autentické znenie rozhodnutia, ktoré neobsahuje dôverné informácie, možno nájsť na internetovej stránke:

http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

V

(Oznamy)

KONANIA TÝKAJÚCE SA VYKONÁVANIA POLITIKY HOSPODÁRSKEJ SÚŤAŽE

EURÓPSKA KOMISIA

ŠTÁTNA POMOC — ŠPANIELSKO

Štátna pomoc SA.37185 (2015/C) (ex 2013/N)

Individuálna pomoc pre skúšobné stredisko pre špičkové železničné technológie v meste Antequera (CEATF)

Výzva na predloženie pripomienok v súlade s článkom 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie

(Text s významom pre EHP)

(2015/C 188/03)

Listom z 23. marca 2015, ktorý je uvedený v autentickom jazyku za týmto zhrnutím, Komisia oznámila Španielsku svoje rozhodnutie začať konanie stanovené v článku 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, pokiaľ ide o uvedenú pomoc/uvedené opatrenie.

Zainteresované strany môžu predložiť svoje pripomienky v lehote jedného mesiaca odo dňa uverejnenia tohto zhrnutia a nasledujúceho listu na adresu:

European Commission
Directorate-General for Competition
State Aid Greffe
MADO 12/063 1049 Brussels
Belgicko
Fax + 32 22961242
E-mail: stateaidgreffe@ec.europa.eu

Tieto pripomienky sa oznámia Španielsku. Zainteresované strany môžu písomne s uvedením dôvodov požiadať o dôverné zaobchádzanie s údajmi o ich totožnosti.

POSTUP

Španielske orgány notifikovali uvedené opatrenie 30. septembra 2013, po čom Komisia požiadala o dodatočné informácie prostredníctvom niekoľkých listov. Na posledný z týchto listov odpovedali španielske orgány 23. januára 2015.

POSUDZOVANÉ OPATRENIA

Posudzované opatrenie sa týka verejných finančných prostriedkov vo výške 358,6 milióna EUR (259 miliónov EUR v grantoch a 99,6 milióna EUR vo forme zvýhodnených pôžičiek) na pokrytie 100 % investičných nákladov na výstavbu skúšobného strediska pre špičkové železničné technológie – Centro de Ensayos de Alta Tecnología Ferroviaria (CEATF) v meste Antequera v Andalúzii. Tieto verejné finančné prostriedky sa poskytujú prevádzkovateľovi španielskej železničnej infraštruktúry, Administrador de infraestructura ferroviaria (ADIF), ktorý bude novú infraštruktúru vlastniť.

Stredisko CEATF bude spravované účelovo vytvoreným subjektom (SPV), ktorý zriadi konzorcium podnikov. SPV vstúpi do verejno-súkromného partnerstva s ADIF a zaplatí poplatok za prevádzku strediska CEATF. Výber konzorcia stále prebieha po tom, ako bolo obstarávanie vypísané v roku 2013 vyhlásené za neplatné z dôvodu absencie zainteresovaných uchádzačov.

Tento projekt je súčasťou programu európskych štrukturálnych fondov (EŠF) na roky 2007 – 2013.

POSÚDENIE

Španielske orgány tvrdia, že opatrenie nepredstavuje štátnu pomoc z dôvodu údajného využívania podporovanej štruktúry výskumu, vývoja a inovácií na nehospodárske účely, z dôvodu verejného záujmu súvisiaceho s určitými činnosťami, ako napríklad overovaním a certifikáciou produktu, ako aj údajného nulového vplyvu na obchod medzi štátmi. Zdá sa, že tieto argumenty nie sú podložené faktami, ako sa zistilo počas pôvodného prešetrovania Komisie, keďže sa zdá, že väčšina činností, ktoré sa budú vykonávať v rámci infraštruktúry, je hospodárskej povahy a netýka sa verejnoprávneho poslania subjektu ADIF. Z dôkazov v spise navyše vyplýva, že plánovaná infraštruktúra bude konkurovať ostatným skúšobným zariadeniam vysokorýchlostných železníc v EÚ (účelovým zariadeniam a pravidelným železničným sieťam).

Okrem toho pretrvávajú vážne pochybnosti, pokiaľ ide o súlad notifikovaného opatrenia s pravidlami štátnej pomoci, ktoré sa vzťahujú na infraštruktúry výskumu, vývoja a inovácií ([1]). Komisia má predovšetkým pochybnosti týkajúce sa nevyhnutnosti projektu riešiť skutočné zlyhanie trhu, ktoré má vplyv na dosiahnutie cieľa spoločného záujmu, existencie stimulačného účinku a dodržania maximálnej intenzity pomoci povolenej v rámci pre výskum, vývoj a inovácie. Dostupné informácie nie sú navyše dostatočné na zistenie, či by všetci potenciálni užívatelia v celej EÚ mohli mať *de iure* a *de facto* otvorený a nediskriminačný prístup k zariadeniam strediska CEATF.

Na základe uvedených skutočností sa Komisia v súvislosti s uvedeným opatrením rozhodla začať formálne vyšetrovacie konanie podľa článku 107 ZFEÚ.

([1]) Pozri rámec pre štátnu pomoc na výskum, vývoj a inovácie („rámec pre výskum, vývoj a inovácie“), (Ú. v. EÚ C 198, 27.6.2014, s. 1).

TEXT LISTU

«Por la presente, la Comisión tiene el honor de comunicar a España que, tras haber examinado la información facilitada por sus autoridades sobre la ayuda arriba indicada, ha decidido incoar el procedimiento previsto en el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en lo sucesivo, "TFUE").

1. **PROCEDIMIENTO**

(1) Las autoridades españolas prenotificaron la medida el 5 de agosto de 2013, seguida de una notificación el 30 de septiembre de 2013. La Comisión solicitó información adicional mediante cartas de 28 de noviembre de 2013 y 28 de marzo de 2014 y recibieron respuesta de las autoridades españolas el 6 de febrero y el 20 de mayo de 2014 tras una prórroga del plazo. El 8 de mayo de 2014, se celebró una videoconferencia entre los servicios de la Comisión Europea y las autoridades españolas. Con fecha 25 de julio y 5 de diciembre de 2014 se remitieron otros dos requerimientos de información. España respondió mediante cartas de 15 de octubre de 2014 y 23 de enero de 2015, después de haber solicitado prórrogas de plazo.

2. **DESCRIPCIÓN DE LA MEDIDA**

2.1. **Objetivo de la medida**

(2) La medida notificada se refiere a la financiación pública de una infraestructura de investigación diseñada para servir de centro de pruebas para el material rodante de alta velocidad y equipos afines, denominada Centro de Ensayos de Alta Tecnología Ferroviaria (en lo sucesivo, "CEATF"). El objetivo del proyecto CEATF es proporcionar una infraestructura supuestamente única en Europa, a fin de que se puedan llevar a cabo los procesos obligatorios de prueba, validación y homologación para el material rodante de alta velocidad.

(3) El CEATF consistirá en un circuito ferroviario en el que los trenes podrán circular a muy alta velocidad (hasta 520 km/h) y permitirá el desarrollo de actividades de investigación, homologación y puesta a punto de material ferroviario y elementos de infraestructura y superestructura. Más concretamente, en las instalaciones del Centro se realizarán procesos de investigación en dinámica ferroviaria, tracción y frenado de nuevas generaciones de trenes, y sistemas de señalización de la infraestructura ferroviaria.

2.2. **Beneficiario**

(4) La financiación pública para la construcción del CEATF irá destinada al Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (en lo sucesivo, "ADIF").

(5) Creada en 2005, ADIF es una empresa propiedad al 100 % del Estado que opera bajo la responsabilidad del Ministerio de Obras Públicas y Transportes. ADIF es el propietario de la infraestructura ferroviaria española y responsable de su gestión (construcción, mantenimiento, reparación y administración).

(6) Mediante el Real Decreto-Ley 15, de 13 de diciembre de 2013, sobre la reestructuración de ADIF ([1]), se creó una nueva empresa pública denominada ADIF-Alta Velocidad. El resultado es la separación entre la filial responsable de la construcción (ADIF) y la responsable de la gestión de las líneas ferroviarias de alta velocidad (la entidad ADIF-Alta Velocidad).

(7) ADIF mantuvo las funciones atribuidas al administrador de infraestructuras ferroviarias por Ley 39/2003, de 17 de noviembre de 2003, del Sector Ferroviario (en lo sucesivo, "Ley de ferrocarriles") ([2]), es decir, la responsabilidad de la gestión y la inversión en la red convencional. Las autoridades españolas indicaron que ADIF se financia en gran medida mediante recursos facilitados por el Ministerio de Fomento.

(8) Según las autoridades españolas, ADIF tiene personalidad jurídica propia y presta servicios ferroviarios en el ámbito de su misión pública (construcción, administración, supervisión de la infraestructura ferroviaria y explotación de sus propios activos), que constituyen actividades económicas. Otras actividades económicas incluyen el alquiler de espacio para tiendas, ferias comerciales, exposiciones, pabellones, promociones y muestras en las estaciones de ADIF ([3]). Estas actividades representan el 99,97 % de los ingresos de ADIF. Sin embargo, las autoridades españolas señalaron que ADIF también desarrolla actividades no económicas, en concreto en el ámbito de la I+D.

([1]) *Ley 39/2003 del Sector Ferroviario*, publicada en el BOE 299, de 14 de diciembre de 2013.
([2]) Publicado en el BOE nº 276, de 18 de noviembre de 2003.
([3]) Gestionadas comercialmente por el Departamento de Estaciones de Viajeros. La relación con los arrendatarios de casi 1 000 establecimientos comerciales situados en las estaciones de viajeros es permanente y directa (fuente: www.adif.es)

2.3. **Descripción del proyecto**

(9) El proyecto tiene por objetivo construir una infraestructura de investigación consagrada a probar, validar y certificar material ferroviario de alta velocidad (material rodante, infraestructuras y sistemas de seguridad ferroviaria), así como actividades de I+D+i en el sector ferroviario, en particular para el desarrollo de prototipos.

2.3.1. *Objetivo del proyecto*

(10) La finalidad del CEATF, así como la responsabilidad de ADIF de construirlo y explotarlo, se establece en la Resolución de la Secretaría de Estado de Infraestructuras, Transporte y Vivienda, de 27 de junio de 2013 ([4]). Según dicha Resolución, la red ferroviaria pública ha sido utilizada, hasta el momento, para realizar ensayos con el fin de garantizar la seguridad de todos los componentes ferroviarios antes de su entrada en servicio. Las autoridades españolas alegaron que, dadas las presuntas limitaciones de la red ferroviaria existente en cuanto a seguridad y horarios de los trenes, se necesita, en interés público, una instalación complementaria en la que se puedan efectuar ensayos de forma segura e independiente. La Resolución también alega que el CEATF responde a la demanda creciente de que se cree un centro de investigación en el ámbito del transporte ferroviario. La Resolución también remite al artículo 9, apartado 1, de la Ley del Sector Ferroviario, en el que se especifica que se pueden delimitar zonas de servicio ferroviario que incluirán los terrenos necesarios para la ejecución de infraestructuras ferroviarias y la realización de las actividades propias del administrador de infraestructuras ferroviarias, los destinados a tareas complementarias y los espacios de reserva. La Resolución también remite a ese mismo artículo de la Ley del Sector Ferroviario, que dispone que, en tales zonas de servicio ferroviario, podrán realizarse otras actividades de carácter industrial, comercial y de servicios cuya localización esté justificada por su relación con dichas zonas. En el punto 1 de su parte dispositiva, la Resolución confirma el principio de las expropiaciones de terrenos, con referencia al carácter de servicio público o de interés social del proyecto, su necesidad y su urgencia.

(11) El proyecto se localiza en el sur de España, en las inmediaciones de la ciudad de Antequera, provincia de Málaga, en la Comunidad Autónoma de Andalucía. En opinión de las autoridades españolas, la situación es ideal para realizar ensayos de alta velocidad, debido a su fácil acceso, topografía, clima y baja densidad de población.

(12) En la misma región, existe un conglomerado de empresas de tecnología ferroviaria (Centro de Tecnologías Ferroviarias, en lo sucesivo "CTF"). Los 35 miembros del conglomerado son empresas que operan en los ámbitos de las telecomunicaciones, señalización, superestructura, construcción, material rodante, energía y energía sostenible, que se valen del conglomerado para desarrollar proyectos ferroviarios colaborativos de I+D+i.

2.3.2. *Características del circuito de ensayos*

(13) El trazado de la pista de ensayos se ha diseñado de tal forma que, según las autoridades españolas, se convertirá en una infraestructura única en el mundo. Los circuitos de ensayos engloban el trazado correspondiente al anillo y las vías de conexiones. El propio anillo presenta un trazado cerrado de aproximadamente 58 km de longitud que cuenta con una recta de 9 km que permitirá alcanzar velocidades de hasta 520 km/h (circuito principal) y curvas de gran radio. El anillo estará equipado con dos tramos de vía doble (20 km), andenes y vías específicas para pruebas de infraestructura y superestructura, en el circuito secundario.

(14) El circuito de ensayos estará también equipado con dos túneles (500 m y 1,06 km de longitud) y varios viaductos (entre 80 m y 1,447 km de longitud) cuyo objetivo es poner a prueba la resistencia de dichas obras a gran velocidad.

(15) Las autoridades españolas indicaron que, al ser los radios de las curvas de los circuitos muy grandes, las pruebas de homologación completas del CEATF se situarán en el rango de 220 km/h a 300-350 km/h. Las autoridades españolas confirmaron que no pueden realizarse homologaciones completas por debajo de los 220 km/h ([5]).

(16) Según la información facilitada en la notificación, actualmente existen en Europa tres centros de ensayos ferroviarios [Cerhenice (Velim) en la República Checa, Wildenrath en Alemania y Valenciennes en Francia]. Según las autoridades españolas, estas instalaciones solo permiten realizar ensayos a velocidades inferiores (véase el cuadro 1 a continuación).

	Velim (República Checa)	Wegberg-Wildenrath (Alemania)	Valenciennes ([1]) (Francia)	TTCI — Puebla (Estados Unidos)	CEATF (España)
Año de construcción	1963	1997	1999	1998	Aún no construido

([4]) Resolución de la Secretaría de Estado de Infraestructuras, Transporte y Vivienda de 27 de junio de 2013.
([5]) Segundo escrito de las autoridades españolas, de 20 de mayo de 2014, p. 12

	Velim (República Checa)	Wegberg-Wildenrath (Alemania)	Valenciennes [1] (Francia)	TTCI — Puebla (Estados Unidos)	CEATF (España)
Número de circuitos	2	5	4	4	2
Longitud (km)	3,9 y 13,3	De 0,4 a 6,1	De 1,6 a 2,7	De 5,6 a 21,7	9 rectas 58 anillos
Velocidad máxima (km/h)	210	160 (circuito grande)	110	265 (circuito grande)	520
Propietario	Instituto de Investigación Ferroviaria, rama del operador ferroviario nacional	Siemens	CEF SA (propiedad de Alstom en un 61 %)	Association of American Railroads	Operador ferroviario nacional — ADIF

[1] Fuente: http://www.c-e-f.fr/

Cuadro 1: Comparación entre otros centros ferroviarios de ensayo en Europa, uno en los Estados Unidos y el CEATF (fuente: autoridades españolas)

(17) Las autoridades españolas indicaron que, para las pruebas en circuito, los fabricantes españoles de material rodante suelen utilizar las instalaciones que les ofrecen Velim y Wildenrath, aunque también el centro de ensayos TTCI de Puebla en los Estados Unidos.

(18) Las autoridades españolas también indicaron que los ensayos de alta velocidad para el material rodante se han llevado y se llevan a cabo en líneas de uso comercial diseñadas para una velocidad máxima de 350 km/h, y se han realizado los ensayos hasta los 385 km/h que requiere la norma (10 % más de la velocidad nominal del tren). Los ensayos se llevan a cabo en periodo nocturno cuando no hay servicio comercial de viajeros y corriendo grandes riesgos para la explotación comercial si hubiese surgido cualquier tipo de problema técnico en los ensayos.

2.3.3. *Centro Integral de Servicios Ferroviarios (CISF)*

(19) Este centro estará ubicado en un edificio de dos plantas y albergará las actividades siguientes:

a) La planta baja (19 140 m^2) será un taller multifuncional y de preparación de ensayos que permita el montaje y desmontaje de equipos de los trenes y desarrolle tareas de puesta a punto de los diferentes sistemas a bordo de los trenes y actividades de I+D+i. Una parte de este espacio se dedicará a ensayos sobre el comportamiento óptimo del material rodante que permita la validación y homologación de vehículos ferroviarios. En este laboratorio, se realizarán pruebas específicas de material rodante en parado especificadas en la norma UNE-En 14.363 necesarias para la certificación de producto.

b) La primera planta (1 980 m^2) se dedicará a oficinas y salas de formación.

2.3.4. *Vías de ensayos singulares*

(20) Al norte del CSIF se construirán vías de ensayos singulares próximas a la línea convencional Córdoba-Málaga. Se trata de vías en tres carriles electrificadas para completar la homologación de material rodante en vías en condiciones que incluyan circulación en curva y contracurva. El proyecto incluirá también la construcción de una subestación eléctrica para suministrar energía en corriente continua y alterna para los diferentes tipos de material rodante.

2.4. **La Colaboración Público-Privada encargada de la gestión de la infraestructura**

(21) El gestor de la infraestructura ferroviaria pública ADIF construirá el CEATF, que funcionará en el marco de una Colaboración Público-Privada (en lo sucesivo, "CPP") y agrupa a ADIF y un consorcio de empresas. Este último quedará registrado como sociedad de propósito especial (en lo sucesivo, "SPE"), que se encargará de la construcción del Centro de ensayos y de su posterior explotación durante 25 años. ADIF será propietario del CEATF.

(22) La SPE asumirá todos los costes de funcionamiento y mantenimiento y el pago por el uso de la instalación de ADIF. Los futuros usuarios pagarán una tasa a la SPE. La SPE estará obligada a garantizar un acceso no discriminatorio a los posibles usuarios que soliciten acceso a los servicios e instalaciones del Centro en condiciones de mercado.

(23) Las autoridades españolas indicaron que la primera convocatoria de manifestación de interés destinada a crear la SPE se publicó en julio de 2013. El proceso de selección se debía haber realizado por medio de un procedimiento negociado con publicidad (diálogo competitivo) articulado en tres fases: tras la preselección de un máximo de cinco candidatos (fase previa), se esperaba que el procedimiento avanzase hacia una fase de negociación en la que debían negociarse las ofertas técnicas (documentación técnica específica para cada subsistema y cada fase) y las ofertas económicas (incluido el presupuesto y las tasas por la explotación del CEATF, un plan de negocio y el reglamento de servicio y uso del CEATF), de conformidad con lo dispuesto en el pliego de especificaciones técnicas. Una vez que la oferta final hubiera sido presentada basándose en las características especificadas durante la fase de negociación, el contrato se habría adjudicado sobre la base de los criterios establecidos en el pliego de cláusulas administrativas.

(24) Cabe señalar, no obstante, que la primera licitación fue anulada en octubre de 2013, pues ningún licitador manifestó su interés en el proyecto. ADIF está elaborando en la actualidad un nuevo procedimiento de licitación que se publicará en el *Diario Oficial de la Unión Europea* y en el *Boletín Oficial del Estado* de España y que, con arreglo a las normas del FEDER, debe ser conforme con las normas de contratación pública de la UE.

(25) Tras quedar desierta la primera licitación, en el proceso de revisión de las ofertas, las autoridades españolas consideraron importante revisar los precios de la Colaboración con el fin de ajustar el proyecto CEATF más eficazmente al ciclo de vida de los proyectos de I+D [especialmente los que tienen un notable despegue (*ramp-up*) inicial]. Por lo tanto, paralelamente a la publicación de la segunda convocatoria de licitación, se han modificado las tasas procedentes de la explotación de las infraestructuras. ADIF solicita percibir un precio mínimo por explotación de carácter fijo (500 000 EUR) y un porcentaje variable sobre los ingresos de explotación durante los 25 años en que funcionará el CEATF (15 % anual). Según las autoridades españolas, este sistema de fijación de precios permite una mejor distribución de los riesgos entre el sector público y el privado ([6]).

(26) Por lo que se refiere a la explotación del CEATF, España confirmó que toda empresa interesada en el uso del nuevo centro de ensayos gozaría de acceso abierto al mismo y que ningún usuario recibiría acceso preferencial. Por regla general, las autoridades españolas indicaron que las tasas de usuario consistirán en costes íntegros ([7]) más un margen del 6 % con arreglo a la Ley española de Contractos del Sector Publico. Sin embargo, la SPE gozará de libertad para negociar los precios con los usuarios, según el tipo de servicio y la evolución de la oferta y la demanda. Las autoridades españolas indicaron que la SPE estará obligada a justificar las tasas de usuario con un estudio comparativo de las aplicadas en instalaciones comparables de Europa. Se publicarán las tasas de usuario, los tipos de servicios disponibles y las condiciones de uso. Las tasas de usuario y las condiciones de libre acceso serán supervisadas por un Comité de Seguimiento compuesto por personal de ADIF y varios ministerios (véase más adelante).

(27) Las primeras fases de la construcción de la infraestructura notificada (adquisición de terrenos y preparación del emplazamiento) comenzaron en enero de 2011 y se espera que las obras de construcción culminen a finales de 2015. Estaba previsto que la fase de explotación comenzase en abril de 2016.

2.5. **Descripción de la medida de ayuda**

(28) La base jurídica de este proyecto es la Resolución de la Secretaría de Estado de Infraestructuras, Transporte y Vivienda, de 27 de junio de 2013, por la que se aprueba el proyecto.

2.5.1. *El instrumento de ayuda*

(29) Los costes totales del proyecto ascienden a 358,6 millones EUR. Se invertirán 319,3 millones EUR a través de la CPP y ADIF invertirá directamente 39,2 millones EUR. Toda la financiación pública será abonada por el Ministerio de Economía y Competitividad de la siguiente manera:

a) 259 millones EUR en forma de subvención con cargo a los fondos del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) (253 millones EUR a cargo del FEDER y 5,8 millones EUR también a través del FEDER pero mediante las convocatorias de ayudas INNPLANTA 2010 e INNPLANTA 2011) ([8]).

b) 99,6 millones EUR en forma de un préstamo bonificado con un tipo de interés reducido del 1,17 %. El préstamo será concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad.

([6]) Los documentos de notificación no aportan información alguna en lo que respecta al sistema de fijación de precios establecidos en la primera licitación.
([7]) España presentó un cuadro de los costes correspondientes.
([8]) Del escrito de las autoridades españolas de septiembre de 2013, p. 18.

(30) La Comisión no dispone de información detallada sobre las condiciones del préstamo ni sobre el cálculo del equivalente en subvención bruta.

(31) Además, hay que señalar que las autoridades españolas indicaron que ADIF ya ha gastado 19,8 millones EUR en este proyecto ([9]). Las inversiones efectuadas por ADIF se destinaron a circuitos de ensayos y conexiones ferroviarias (6,1 millones EUR) y al CISF (13,7 millones EUR) que incluyen la nave de talleres y laboratorios ya terminada.

2.5.2. *Evaluación del proyecto*

(32) A efectos de su evaluación, ADIF tiene previsto crear un órgano de control que se denominará "Comité de Seguimiento". El Comité estará compuesto por miembros del Ministerio de Fomento, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y el Ministerio de Economía y Competitividad. Garantizará el seguimiento de la ejecución del contrato durante su período de vigencia y supervisará el cumplimiento de las obligaciones asumidas por el adjudicatario en las diversas fases del contrato. A través de este Comité, ADIF también supervisará el cumplimiento de las condiciones relativas al acceso a estas infraestructuras y su uso. Cada usuario debe cumplimentar un formulario específico para que el Comité de Seguimiento pueda tomar nota del servicio prestado.

3. **EVALUACIÓN**

(33) Habida cuenta de sus objetivos y el importe de ayuda de que se trata, la medida está sujeta a notificación individual y evaluación de su compatibilidad con arreglo al Marco sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación (en lo sucesivo, el "Marco de I+D+i") ([10]).

3.1. **Existencia de ayuda**

(34) El artículo 107, apartado 1, del TFUE establece que *"serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones"*.

3.1.1. *Posición de las autoridades españolas*

(35) Las autoridades españolas consideran que la financiación prevista para el CEATF no constituye ayuda estatal porque no se reúnen todos los requisitos establecidos en el artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(36) En primer lugar, España indicó que ADIF, beneficiario directo de los recursos públicos, no debe ser considerada empresa pública a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE porque algunas de las actividades del Centro (la expedición del certificado de seguridad, por ejemplo) deben ser consideradas servicios de interés económico general y porque parte del uso de la infraestructura tiene carácter no económico (I+D+i independiente con amplia difusión de resultados, formación). Por lo tanto, según las autoridades españolas, no se pudo concluir la existencia de ayuda a ADIF en su calidad de propietario de la infraestructura.

(37) En segundo lugar, las autoridades españolas indicaron que *"la finalidad del proyecto del CEATF es la creación de una infraestructura que permita probar material ferroviario de alta y muy alta velocidad por parte de cualquier empresa que se dedique a la producción de este material, por lo que, en ningún caso, puede entenderse que el CEATF conferirá una ventaja o beneficio a una empresa o sector productivo en concreto"*. Además, según las autoridades españolas, el contrato para la construcción y explotación del Centro, como se describe en la sección 2.4, se asegurará de que no se produzca *"en ningún caso la transmisión de la naturaleza de beneficiario a las empresas que participen en el proceso y, por otra, la garantía de que tanto el proceso de selección y adjudicación del contrato como las condiciones futuras de uso de las instalaciones se realizarán en base a criterios abiertos, de libre acceso, transparentes y públicos y de forma no discriminatoria"*. Por lo tanto, no hay ventaja selectiva para ninguna de las empresas que participan en el proyecto.

(38) Por último, las autoridades españolas indicaron que la financiación pública concedida a ADIF para la construcción del CEATF no afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En su opinión, *"el mercado de los servicios que puede proporcionar un centro de ensayos específico de alta velocidad no existe actualmente en el mercado interior europeo ni en ninguna otra parte del mundo"*. Como se indica en el considerando (15), el CEATF se concebirá específicamente para llevar a cabo ensayos de hasta 520 km/h para los procesos de homologación y certificación. Tal como se describe en el considerando (16), los demás centros europeos de tecnología ferroviaria no permiten las mismas condiciones de ensayo.

(39) Por lo tanto, las autoridades españolas consideran que los recursos públicos concedidos para la construcción del CEATF no constituyen ayuda estatal a tenor de lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE.

([9]) Segundo escrito de 20 de mayo de 2014, anexo II "Consecuencias negativas de la no realización del proyecto", p. 10.
([10]) DO C 198 de 27.6.2014, p. 1.

3.1.2. *La evaluación preliminar de la Comisión*

3.1.2.1. ADIF, propietario de la infraestructura, en calidad de empresa

(40) Tal como se describe en la sección 2.4, ADIF es el organismo encargado de construir infraestructuras que forman parte de la red ferroviaria de interés general. Las autoridades españolas confirmaron que ADIF tiene capacidad para expedir certificados de seguridad si así lo exige el Ministerio competente y prestar servicios auxiliares y complementarios. No obstante, la información facilitada hasta el momento es contradictoria: aunque se insiste en el carácter de servicio público del proyecto, España no ha facilitado el mandato exacto ni la estructura de compensación por tal servicio, ni los mecanismos previstos para evitar subvenciones cruzadas de sus actividades económicas. En cuanto a esto último, si bien las pruebas de seguridad ferroviaria, efectuadas por ADIF en ejecución de su misión pública, y determinadas actividades de I+D llevadas a cabo por organismos de investigación podrían ser de carácter no lucrativo ([11]), el hecho de que el CEATF se alquile a empresas (por ejemplo, para la experimentación de material rodante, la homologación de prototipos, etc.) constituye una actividad económica. ADIF gestiona también espacios comerciales en sus estaciones y ofrece servicios de logística. Todos estos elementos demuestran que ADIF desarrolla actividades económicas y no económicas. En el ejercicio de actividades económicas, y a falta de pruebas que acrediten que tales actividades económicas son meramente accesorias, la Comisión considera que ADIF es una "empresa" a efectos de las normas en materia de ayudas estatales.

3.1.2.2. Fondos estatales e imputabilidad al Estado

(41) Como se indica en el considerando (29), toda la financiación pública (259 millones EUR en concepto de subvención y 99,6 millones EUR en forma de préstamo bonificado) será abonada por el Ministerio de Economía y Competitividad. Por consiguiente, la medida comporta recursos estatales. La decisión de conceder la financiación ha sido tomada por la Secretaría de Estado de Infraestructuras, tal como se indica en el punto (28), por lo que la ayuda es imputable al Estado.

3.1.2.3. Ventaja selectiva

(42) La ayuda se concede a una única empresa, ADIF, una entidad de Derecho público, directamente elegida por el Estado como propietaria de esta infraestructura. Por consiguiente, la medida es selectiva. Al contribuir a la financiación del Centro de ensayos, la medida concede a ADIF una ventaja económica selectiva.

3.1.2.4. Posible existencia de ventaja indirecta para la SPE

(43) Tal como se describe en la sección 2.4, la construcción y explotación del Centro de ensayos serán objeto de licitación mediante la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* y el *Boletín Oficial del Estado* de España. La información sobre los criterios de selección y los requisitos de publicidad sugiere que la licitación sería lo suficientemente abierta, transparente, no discriminatoria e incondicional y contaría con una publicidad adecuada. Solo puede suponerse la ausencia de ayuda estatal si el procedimiento de licitación permite que la oferta económicamente más ventajosa iguale el valor de mercado de la concesión y el Estado miembro de que se trate comprueba que los cánones de concesión resultantes se ajustan a los precios de mercado tras llevar a cabo un análisis de los flujos de caja actualizados y una comparación con las tasas abonadas por servicios similares en otro lugar ([12]).

(44) A este respecto, la Comisión toma nota de que el arrendamiento mínimo que la SPE ha de pagar a ADIF se ha establecido con carácter previo. La Comisión considera que, incluso en el caso de que determinados componentes básicos de la estructura de tasas hayan sido establecidos previamente por España, este hecho en sí no es suficiente para poner en tela de juicio el carácter abierto y no discriminatorio del proceso. Por lo tanto, no puede descartarse la existencia de ayuda.

3.1.2.5. Posible existencia de ventaja indirecta para los usuarios de la infraestructura

(45) La Comisión identificó dos grupos de usuarios potenciales: por un lado, las empresas que forman parte del conglomerado de tecnología ferroviaria CTF situado en las proximidades del CEATF y, por otro lado, otras empresas interesadas en la utilización de las nuevas instalaciones de ensayo.

([11]) Actividades de conformidad con el punto 2.1.1 del Marco de I+D+i: actividades de formación destinadas a contar con unos recursos humanos mejores y más cualificados; I+D independiente, destinada a mejorar los conocimientos y la comprensión, incluida la I+D en colaboración; amplia difusión de resultados de las investigaciones de forma no discriminatoria y no exclusiva; actividades de transferencia de conocimientos.

([12]) Asunto SA. 38302 *Ayuda de inversión al puerto de Salerno*, Decisión de 27 de marzo de 2014 disponible en http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38302. Véase el considerando (46).

(46) Según las autoridades españolas, varias grandes empresas ya han manifestado su interés en utilizar el CEATF para realizar proyectos de I+D+i que forman parte de sus programas de desarrollo tecnológico ([13]) y cuyas pruebas, ajustes y certificaciones de producto solo pueden llevarse a cabo en el Centro de ensayos. España confirmó que toda empresa interesada en el uso del nuevo Centro de ensayos gozaría de acceso no discriminatorio al mismo y que ningún usuario recibiría acceso preferencial. La SPE está obligada a cobrar tasas no discriminatorias a los consumidores finales.

(47) Dado que la información facilitada por las autoridades españolas a este respecto sigue siendo muy genérica, en el marco del procedimiento de investigación formal se consultará a los usuarios potenciales de la infraestructura con vistas a evaluar mejor las salvaguardias apropiadas para garantizar la ausencia de ayuda y el acceso eficaz y no discriminatorio a las instalaciones.

3.1.2.6. Falseamiento de la competencia y efecto sobre los intercambios

(48) La medida notificada subvencionará la construcción de una nueva instalación de ensayos que competirá con otras ya existentes en la UE, tal como se describe en los considerandos (16) y (17), y con las redes ferroviarias públicas [véase el considerando (18)]. A pesar de que los equipos de ensayo del CEATF operarán a velocidades superiores a los 220 km/h, en la actualidad existen otros proveedores de servicios de ensayos a velocidades de hasta 385 km/h (como los demás operadores de redes convencionales que ofrecen su infraestructura ferroviaria convencional con fines de desarrollo y ensayo ([14])). Actúan en calidad de proveedores y acaparan la mayor parte de la demanda actual y potencial de servicios de ensayos de alta velocidad hasta esta velocidad comercialmente viable. En cuanto a la demanda potencial futura para la realización de ensayos a velocidades de hasta 520 km/h, la información disponible sugiere que no va a ser una opción comercialmente viable [véase el considerando (60)]. Por consiguiente, la medida puede falsear la competencia favoreciendo a ADIF y poniendo a sus competidores en una situación de desventaja competitiva.

(49) Las autoridades españolas indicaron que se eligió la ubicación del CEATF por su accesibilidad por ferrocarril y autopista, y su proximidad a puertos costeros. Según las autoridades españolas, el CEATF podría atraer a empresas del sector del material ferroviario procedentes de otros Estados miembros, ya que el Centro les permitirá realizar ensayos de larga distancia a gran velocidad. Por otra parte, la Comisión señala que los fabricantes españoles de ferrocarriles están utilizando actualmente otras centros de ensayos en Europa. Por consiguiente, por lo que se refiere a la futura demanda de servicios del CEATF, es preciso hacer acopio de información adicional en relación con el acceso no discriminatorio, *de jure* y *de facto*, para todos los usuarios. Por lo tanto, la Comisión no puede descartar que la medida prevista para financiar la construcción del CEATF no vaya a afectar a los intercambios intracomunitarios.

(50) Habida cuenta de las consideraciones anteriores, esto hace que sea mucho más probable que la medida prevista para financiar la construcción del CEATF sea susceptible de incidir sobre el comercio entre los Estados miembros.

3.1.3. *Conclusión sobre la existencia de ayuda*

(51) A la luz de lo anterior, la Comisión considera que los recursos públicos concedidos a ADIF para la construcción del CEATF podrían ser considerados ayuda con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE. La apertura de un procedimiento de investigación formal permitirá la consulta de las partes interesadas, incluidos aquellos que participan en el proceso de licitación y los posibles usuarios de la infraestructura.

3.2. **Legalidad de la ayuda — cláusula suspensiva**

(52) El 20 de septiembre de 2013, las autoridades españolas notificaron la medida sobre la base del artículo 108, apartado 3, del TFUE. La medida incluye una cláusula suspensiva por lo que se refiere a los fondos del FEDER por la que su ejecución debe suspenderse hasta que reciba la aprobación de la Comisión.

(53) No obstante, hay que señalar que, además de los fondos europeos, como se indica en el considerando (29), ADIF invertirá 39,3 millones EUR. Las autoridades españolas indicaron que, de esos 39,3 millones EUR, ya se han desembolsado 19,8 millones EUR [véase el considerando (30)].

([13]) Deloitte, "*Conclusiones finales sobre los cuestionarios recibidos del proyecto para la promoción, construcción, mantenimiento, explotación y operación del anillo ferroviario de ADIF en Antequera bajo fórmulas de asociación público privadas*", 8 de octubre de 2012. Las empresas que muestran gran interés en este proyecto son las empresas del sector de la construcción (40,43 % de los cuestionarios recibidos) y los fabricantes de material rodante (12,76 % de los cuestionarios recibidos). Manifiestan su interés en participar en el proyecto y en asumir riesgos siempre que se den determinadas garantías en relación con sus inversiones, ya que la información disponible sobre la rentabilidad en el momento del estudio no bastaba para comprometerse en firme.

([14]) Por ejemplo, Rete Feroviaria Italiana en Italia, SNCF en Francia, DB Bahn en Alemania.

(54) La Comisión no dispone de información sobre si esta inversión inicial ha sido financiada mediante recursos procedentes de las actividades económicas de ADIF o a través de recursos concedidos a ADIF por el Estado español. Por lo tanto, las inversiones efectuadas por ADIF pueden ser constitutivas de ayuda ilegal a tenor del artículo 1, letra f), del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en lo sucesivo, "el Reglamento de procedimiento") ([15]), y pueden ser recuperadas de conformidad con el artículo 14 del Reglamento de procedimiento.

3.3. **Compatibilidad**

(55) Las autoridades españolas notificaron esta inversión alegando que, si se considerara ayuda a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE, debería considerarse compatible a la vista de su objetivo general de I+D+i y debería ser analizada, por tanto, a la luz del Marco de I+D+i.

(56) Según el punto 15 ff) del Marco de I+D+i, por infraestructura de investigación se entienden "*las instalaciones, los recursos y los servicios afines utilizados por la comunidad científica para llevar a cabo investigaciones en su sector respectivo y cubre bienes de equipo o instrumental científico, recursos basados en el conocimiento, tales como colecciones, archivos o información científica estructurada, las infraestructuras de carácter instrumental basadas en tecnologías de la información y la comunicación, tales como GRID, computación, programas informáticos y comunicaciones, o cualquier otra entidad de carácter único necesaria para llevar a cabo la investigación. Estas infraestructuras podrán encontrarse en un solo lugar o estar descentralizadas ('red organizada de recursos')*".

(57) Dado que la infraestructura del CEATF está diseñada para las actividades de investigación que llevarán a cabo sus usuarios, puede considerarse como infraestructura de investigación a tenor del Marco de I+D+i y analizarse más a fondo en el marco de estas disposiciones. No obstante, con la incoación del procedimiento de investigación formal también se pretende aclarar si el CEATF se ajusta a la definición de infraestructura de investigación, pues no está claro su uso por parte de la comunidad científica.

(58) Por lo que se refiere a la fase operativa, dista mucho de estar claro el contenido real de I+D+i del proyecto del CEATF. Si bien en el Centro pueden llevarse a cabo distintos proyectos de I+D+i y beneficiarse de ayuda compatible de I+D+i, tal apreciación no es posible en una fase en la que no se ha facilitado información detallada sobre futuros proyectos.

3.3.1. *Contribución a un objetivo bien definido de interés común*

(59) En su notificación las autoridades españolas hicieron hincapié en que el proyecto contribuye a aumentar la inversión en I+D+i, que es uno de los objetivos de interés común de la Estrategia 2020 de la UE. Alegaban que el CEATF es una infraestructura científica y técnica que hará posible que se avance en una nueva tecnología aplicable al sector ferroviario, principalmente en términos de aumento de la velocidad de circulación. Uno de los principales objetivos del proyecto es, por lo tanto, la investigación en nuevas tecnologías que permitan a los trenes de muy alta velocidad desplazarse de manera segura por las redes ferroviarias del futuro. Los conocimientos generados como consecuencia de su desarrollo contribuirán, por lo tanto, a que en las líneas férreas del futuro sea posible desplazarse a velocidades superiores a los 350 km/h, lo que actualmente no es posible debido a las limitaciones técnicas existentes. Posteriormente, las autoridades españolas alegan que la inversión en el CEATF reforzará el desarrollo económico de una región, Andalucía, que presenta una elevada tasa de desempleo.

(60) La Comisión alberga serias dudas en cuanto a la existencia de demanda de material rodante y de fabricantes ferroviarios para este tipo concreto de infraestructura. Aunque las autoridades españolas alegan que el sector manifestó la necesidad de crear un centro de ensayos [véase el considerando (46)], la información de que se dispone parece contradecir esta alegación. En primer lugar, tal y como se indica en el considerando (24), la primera licitación para la selección de la SPE fue anulada en octubre de 2013 debido a la falta de interés del sector privado en participar en la construcción y explotación del CEATF. En segundo lugar, la infraestructura podría no coincidir con la demanda, dado que los costes de funcionamiento y mantenimiento de dicho centro de ensayos podrían ser demasiado elevados. Por último, la explotación comercial de trenes a velocidades superiores a los 350 km/h podría no ser viable debido a los elevados costes que conlleva construir o adaptar las redes que soportan tales velocidades y el mantenimiento de las infraestructuras.

(61) Debe señalarse que otros objetivos estratégicos, mencionados por las autoridades españolas en su notificación, en particular los relativos a la creación de nuevos puestos de trabajo en la región de Antequera ([16]) no son pertinentes para la evaluación de la ayuda notificada de conformidad con el Marco de I+D+i. Por otra parte, la Comisión ha sido informada de que organizaciones de ciudadanos, una asociación agrícola y los municipios vecinos (excepto Antequera) se oponen tajantemente a este proyecto. En particular, se han interpuesto varias denuncias y recursos ante los órganos jurisdiccionales nacionales y regionales (algunas de ellas en curso) y se han presentado varias peticiones al Parlamento Europeo.

([15]) DO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

([16]) Según las autoridades españolas, el proyecto generará, en la fase de construcción, 4 042 puestos de trabajo directos y 2 224 indirectos y ocasionará la destrucción de 20 puestos de trabajo en el sector agrícola. En la fase de explotación, se crearán 343 empleos (58 directos, 55 indirectos y 230 inducidos). Fuente: "*Impacto potencial de la construcción de las infraestructuras 'Instalaciones de ensayos y experimentación — IIEE' asociadas al Centro de Tecnologías Ferroviarias de ADIF*", 2011 (citado por las autoridades españolas en su notificación, aunque no remitido a la Comisión).

(62) Habida cuenta de lo anterior, la Comisión duda de que el proyecto pueda alcanzar el objetivo bien definido de interés común, dado que la demanda de tal infraestructura es escasa y la oposición de la sociedad bastante fuerte.

3.3.2. *Necesidad de intervención del Estado*

(63) La sección 4.2 del Marco de I+D+i indica que "*La ayuda estatal debe ir dirigida a situaciones en las que pueda aportar una mejora importante que el mercado no sea capaz de lograr por sí mismo*". En el presente caso, procede, pues, verificar si la ejecución del proyecto CEATF podría verse comprometida por una o varias deficiencias del mercado.

(64) En primer lugar, por lo que respecta a las posibles deficiencias de coordinación, las autoridades españolas indicaron con claridad que "*actualmente no hay prevista ninguna colaboración entre ADIF y la industria en el centro de pruebas*" ([17]). Además, la Comisión no tiene ninguna información sobre los posibles compromisos del sector para utilizar las instalaciones y sobre la naturaleza de los proyectos que han de realizarse (naturaleza colaborativa, tipo de investigación, etc.). Por lo tanto, la Comisión tiene dudas sobre las posibles deficiencias de coordinación que afectan al proyecto.

(65) En segundo lugar, por lo que se refiere a la existencia de una posible deficiencia del mercado en forma de información imperfecta y asimétrica que afecte a la financiación del proyecto, las autoridades españolas se limitan a recordar que "*se ha planteado un sistema de colaboración público-privada, en el que las empresas no pagarán la inversión inicial dado el volumen de recursos a movilizar y la penalización para la TIR del proyecto, que será ejecutada con cargo a ADIF, y que tan solo abonarán el canon de explotación, a la vez que este canon suponga una recuperación parcial de la inversión realizada por ADIF* ([18])". Si bien esta afirmación sugiere que la infraestructura prevista generará muchas pérdidas, no se han aportado pruebas que demuestren que el sector privado se vería disuadido de financiar el proyecto, debido a una posible asimetría específicamente relacionada con actividades de I+D+i identificables y arriesgadas. En particular, la información disponible sugiere que las autoridades españolas no intentaron en ningún momento obtener fondos procedentes de fuentes externas de financiación para la construcción de la infraestructura, ni consideraron la posibilidad de obtener de ADIF, como propietaria de la futura infraestructura, una contribución financiera con cargo a sus recursos propios (es decir, de los ingresos imputables a sus actividades económicas). Por lo tanto, la Comisión duda de la existencia de una deficiencia del mercado en forma de información imperfecta y asimétrica.

(66) Por último, aunque las autoridades españolas afirman que se compartirían los resultados de las supuestas actividades de I+D+i, en los documentos de notificación no hay nada que demuestre la existencia de efectos de difusión del conocimiento en beneficio de terceros.

(67) A la luz de lo anterior, la Comisión alberga serias dudas sobre la necesidad de la ayuda de cara a colmar las posibles deficiencias de mercado que presenta el proyecto.

3.3.3. *Idoneidad de la medida de ayuda*

(68) De conformidad con el punto 4.3 del Marco de I+D+i, la Comisión evalúa la idoneidad de la medida de ayuda entre instrumentos políticos alternativos y diferentes instrumentos de ayuda.

(69) A este respecto, las autoridades españolas no facilitaron información sobre posibles instrumentos políticos o instrumentos de ayuda alternativos para financiar el proyecto. Por lo tanto, la Comisión tiene dificultades para determinar los hechos pertinentes y alberga dudas sobre la idoneidad de la ayuda.

3.3.4. *Efecto incentivador*

(70) Con el fin de que la Comisión pueda evaluar la compatibilidad de una ayuda, el Estado miembro ha de aportar pruebas que demuestren que la ayuda tiene un efecto incentivador, es decir, si es probable que modifique el comportamiento del beneficiario de tal forma que emprenda actividades adicionales.

3.3.4.1. Inicio de las obras

(71) Como regla general, la Comisión considera que las ayudas nunca ofrecen incentivos al beneficiario cuando los trabajos relativos a la actividad de I+D+i de que se trate ya se habían iniciado antes de la presentación de la solicitud de ayuda por el beneficiario a las autoridades nacionales (punto 63 del Marco de I+D+i).

(72) La Comisión no dispone de información ni sobre la fecha de presentación de la solicitud de ayuda a las autoridades españolas, ni sobre el inicio de los trabajos (si se iniciaron antes o después de la presentación de la solicitud de ayuda a las autoridades españolas). Los elementos de prueba que figuran en el expediente indican que las autoridades españolas presentaron una primera solicitud a la Dirección General de Política Regional y Urbana con el fin de beneficiarse de los fondos del FEDER en el marco del Programa Operativo de España en diciembre de 2012. En julio de 2013 se remitió una segunda solicitud completa. Sin embargo, la información disponible no está clara por lo que se refiere a la fecha de la solicitud de ayuda presentada por ADIF a las autoridades españolas, si bien los elementos de prueba que obran en el expediente de la Comisión muestran que las obras relacionadas con el proyecto ya se habían iniciado en enero de 2011 [véase el considerando (27)].

([17]) Tercer escrito de las autoridades españolas de 15 de octubre de 2014, punto 4.1, p. 11.
([18]) Ibídem, punto 5.4, p. 13.

(73) Por lo tanto, la Comisión no puede determinar por el momento si se ha cumplido el criterio formal del efecto incentivador establecido en el punto 63 del Marco de I+D+i.

3.3.4.2. Nivel de rentabilidad

(74) El punto 67 del Marco de I+D+i afirma que "*cuando realizar un proyecto no fuera en sí mismo rentable para una empresa pero reportase un provecho importante a la sociedad, es más probable que la ayuda tenga efecto incentivador*".

(75) Las autoridades españolas facilitaron indicadores financieros del proyecto del CEATF, extraídos de un estudio de sostenibilidad financiera elaborado por ADIF. Este estudio solo presenta la hipótesis nominal, sin comparaciones con un escenario ficticio (sin ayudas). Las autoridades españolas alegan que, sin las ayudas, no se llevaría a cabo ningún proyecto alternativo (hipótesis no contrafáctica). Cabe señalar que España no facilitó todos los indicadores financieros requeridos de conformidad con el punto 70 del Marco de I+D+i para evaluar el nivel de rentabilidad del proyecto, a saber, el valor actual neto (VAN) del proyecto para las distintas hipótesis, la tasa interna de rentabilidad (TIR) nominal y ficticia, y la rentabilidad media del capital invertido (ROCE). Las autoridades españolas se limitaron a indicar que el flujo de tesorería del proyecto durante los 25 años de explotación del Centro solo cubriría el 8,13 % de la inversión total, de modo que el proyecto generaría un déficit del 91,87 %, con un VAN negativo de - 362,461 millones EUR.

(76) ADIF también realizó un análisis de sensibilidad sobre los parámetros que afectan a la rentabilidad del proyecto (inversiones, ingresos y gastos). Este análisis indica que:

a) con una variación de la inversión de entre — 20 % y + 20 %, el déficit de financiación se situaría entre el 89,89 % y el 92,22 %;

b) con una variación de los ingresos de entre — 20 % y + 20 %, el déficit de financiación se situaría entre el 94,81 % y el 88,93 %;

c) con una variación de los costes de entre — 20 % y + 20 %, el déficit de financiación se situaría entre el 90,55 % y el 93,18 % ([19]).

(77) Las autoridades españolas indicaron que estos datos ilustrarían el elevado nivel de riesgos y las consecuencias en términos de rentabilidad del proyecto, riesgos que no podrían ser asumidos por ningún inversor sin financiación pública. La Comisión alberga serias dudas sobre la rentabilidad a largo plazo del proyecto subvencionado teniendo en cuenta que el VAN de la inversión, incluso con la concesión de la ayuda prevista, seguirá siendo extraordinariamente negativo por cuanto los ingresos que se prevé generen los proyectos de I+D y los ensayos realizados en la infraestructura parecen muy bajos. Por otra parte, aunque no se ha proporcionado ninguna información en cuanto a la TIR del proyecto con y sin ayuda, ni la correspondiente tasa crítica de rentabilidad para proyectos de infraestructura comparables, parece muy poco probable que la diferencia provocada por la ayuda en las pérdidas previstas pudiera ser de tal naturaleza como para modificar la conducta de los potenciales inversores, que hasta ahora se habían abstenido de asumir ninguna cuota de riesgo en el proyecto. Esto parece sugerir que, lejos de crear un efecto incentivador, la ayuda tiene como objetivo la construcción de una infraestructura, cuyo valor añadido en comparación con las alternativas existentes (es decir, tramos de prueba en las redes ferroviarias convencionales) no basta para atraer la inversión privada hacia el proyecto y generar importantes beneficios para la sociedad. Por otra parte, como se ha mencionado en los considerandos (45) y (57), no está claro el uso y el acceso de la comunidad científica a las instalaciones del Centro. Al no conocerse la naturaleza del proyecto que se desarrolla en el Centro, por el momento no es posible evaluar los beneficios para la sociedad en términos de difusión del conocimiento.

(78) En conclusión, la Comisión alberga serias dudas sobre el efecto incentivador de la financiación pública masiva en el proyecto CEATF, ya que no parece eficaz a la hora de movilizar la inversión privada en las infraestructuras previstas ni de generar importantes beneficios para la sociedad.

3.3.5. *Proporcionalidad de la ayuda*

(79) El punto 72 del Marco de I+D+i indica que "*para que cualquier ayuda estatal de I+D+i se considere proporcional, su importe debe limitarse al mínimo necesario para realizar la actividad subvencionada*". Para ello, la Comisión verifica que se respeten las categorías de investigación, los costes subvencionables y las intensidades de ayuda máximas.

(80) En el caso que nos ocupa, España ha previsto la construcción del CEATF mediante fondos estatales en su totalidad, en forma de subvención y préstamo bonificado. Con arreglo al Marco de I+D+i, la intensidad máxima de ayuda autorizada para cubrir las inversiones en infraestructuras de investigación utilizadas con fines económicos es del 60 % como máximo (punto 89 del Marco de I+D+i). La subvención de 259 millones EUR procedente de los fondos del FEDER cubre por sí sola el 72,2 % de la financiación pública de los costes totales del proyecto. Como las autoridades españolas no facilitaron ninguna información sobre el cálculo del equivalente en subvención bruta de 99 millones EUR en forma de préstamo bonificado, la Comisión no está en condiciones de calcular, con precisión en esta fase, la intensidad de ayuda de la medida. No obstante, es evidente que, en su forma notificada, la intensidad total de la medida es muy superior al umbral establecido en el Marco de I+D+i.

([19]) Segundo escrito de las autoridades españolas, de 20 de mayo de 2014, p. 8.

(81) A la luz de lo anterior, la Comisión duda de que la ayuda se circunscriba al mínimo necesario.

3.4. **Prevención de efectos negativos indebidos sobre la competencia y el comercio**

(82) El paso siguiente en la evaluación detallada de la ayuda individual, tal como se expresa en el Marco de I+D+i (sección 4.6) se refiere al análisis del impacto de la ayuda en el mercado.

(83) El mercado afectado por la ayuda parece ser el de los servicios de ensayo de equipos ferroviarios de alta velocidad, incluidas las instalaciones exclusivas de ensayo y la red ferroviaria convencional. Las autoridades españolas han facilitado cierta información sobre el tamaño de las redes ferroviarias de los demás Estados miembros (incluidas las redes de alta velocidad), pero ninguna información específica por lo que se refiere al mercado de los servicios de ensayo de los equipos ferroviarios de alta velocidad o a los elementos necesarios para la evaluación con arreglo a la sección 4.6 del Marco de I+D+i (como, por ejemplo, el falseamiento de los procesos de entrada y salida de competidores, la distorsión de los incentivos dinámicos, la creación o el mantenimiento de poder de mercado, el mantenimiento de estructuras de mercado ineficientes, los efectos de localización, etc.).

(84) Como se indica en los considerandos (16) a (18), en Europa existen otras instalaciones de ensayo y también se pueden efectuar pruebas en las redes ferroviarias convencionales. Parecen existir soluciones alternativas al CEATF y, según las autoridades españolas, ya son frecuentadas por usuarios españoles (en la República Checa y Alemania). Por lo tanto, todo ello hace tanto más probable que la ayuda prevista para la construcción del CEATF pudiera falsear la competencia entre las instalaciones de ensayo de la UE, y que tuviera un efecto sobre el comercio entre los Estados miembros.

3.5. **Conclusión**

(85) De lo anteriormente expuesto se concluye que la Comisión alberga dudas sobre diversos aspectos de la medida notificada y considera necesario incoar un procedimiento de investigación formal.

(86) Habida cuenta de las consideraciones expuestas, la Comisión, en el marco del procedimiento del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, insta a España para que presente sus observaciones y facilite toda la información pertinente para la evaluación de la medida en un plazo de un mes a partir de la fecha de recepción de la presente. La Comisión insta a sus autoridades para que transmitan inmediatamente una copia de la presente carta al beneficiario potencial de la ayuda.

(87) La Comisión recuerda a España que el artículo 108, apartado 3, del TFUE tiene efecto suspensivo y llama su atención sobre el artículo 14 del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, que establece que toda ayuda concedida ilegalmente podrá ser reclamada al beneficiario.

(88) Por la presente, la Comisión comunica a España que informará a los interesados mediante la publicación de la presente carta y de un resumen significativo en el *Diario Oficial de la Unión Europea*. Asimismo, informará a los interesados en los Estados miembros de la AELC signatarios del Acuerdo EEE mediante la publicación de una comunicación en el suplemento EEE del citado *Diario Oficial* y al Órgano de Vigilancia de la AELC mediante copia de la presente. Se invitará a todos los interesados mencionados a presentar sus observaciones en un plazo de un mes a partir de la fecha de publicación de la presente.

ANEXO I

1. PROCEDIMIENTO . . . 12
2. DESCRIPCIÓN DE LA MEDIDA . . . 12
2.1. Objetivo de la medida . . . 12
2.2. Beneficiario . . . 12
2.3. Descripción del proyecto . . . 13
2.3.1. Objetivo del proyecto . . . 13
2.3.2. Características del circuito de ensayos . . . 13
2.3.3. Centro Integral de Servicios Ferroviarios (CISF) . . . 14
2.3.4. Vías de ensayos singulares . . . 14
2.4. La Colaboración Público-Privada encargada de la gestión de la infraestructura . . . 14
2.5. Descripción de la medida de ayuda . . . 15
2.5.1. El instrumento de ayuda . . . 15
2.5.2. Evaluación del proyecto . . . 16
3. EVALUACIÓN . . . 16
3.1. Existencia de ayuda . . . 16
3.1.1. Posición de las autoridades españolas . . . 16
3.1.2. La evaluación preliminar de la Comisión . . . 17
3.1.3. Conclusión sobre la existencia de ayuda . . . 18
3.2. Legalidad de la ayuda — cláusula suspensiva . . . 18
3.3. Compatibilidad . . . 19
3.3.1. Contribución a un objetivo bien definido de interés común . . . 19
3.3.2. Necesidad de intervención del Estado . . . 20
3.3.3. Idoneidad de la medida de ayuda . . . 20
3.3.4. Efecto incentivador . . . 20
3.3.5. Proporcionalidad de la ayuda . . . 21
3.4. Prevención de efectos negativos indebidos sobre la competencia y el comercio . . . 22
3.5. Conclusión . . . 22»

ŠTÁTNA POMOC – BELGICKO

Štátna pomoc SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN)

režim zdaňovania nadmerného zisku v Belgicku – článok 185 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu (CIR 92)

Výzva na predloženie pripomienok v súlade s článkom 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie

(Text s významom pre EHP)

(2015/C 188/04)

Listom z 3. februára 2015, ktorý je uvedený v autentickom jazyku za týmto zhrnutím, Komisia oznámila Belgicku svoje rozhodnutie začať konanie stanovené v článku 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, pokiaľ ide o uvedenú pomoc.

Zainteresované strany môžu predložiť svoje pripomienky k pomoci, vo veci ktorej Komisia začína konanie, v lehote jedného mesiaca odo dňa uverejnenia tohto zhrnutia a nasledujúceho listu. Kontaktné údaje:

European Commission
Directorate-General for Competition
State Aid Registry
1049 Brussels
Belgium
Fax: + 32 22961242
E-mail: stateaidgreffe@ec.europa.eu

Tieto pripomienky sa oznámia Belgicku. Zainteresované strany môžu písomne s uvedením dôvodov požiadať o dôverné zaobchádzanie s údajmi o ich totožnosti.

POSTUP

Listom z 19. decembra 2013 Komisia zaslala Belgicku žiadosť o informácie, pokiaľ ide o režim zdaňovania nadmerného zisku v Belgicku, ako sa ustanovuje v článku 185 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu (CIR 92); žiadajúc okrem iného o prehľad všetkých daňových rozhodnutí v tejto súvislosti.

OPIS OPATRENÍ, VO VECI KTORÝCH ZAČÍNA KOMISIA KONANIE

Belgický „režim zdaňovania nadmerného zisku“ umožňuje belgickým subjektom nadnárodných spoločností znížiť daňový základ vo významnej miere (vo väčšine prípadov viac ako o polovicu). Od zavedenia režimu zdaňovania nadmerného zisku v roku 2004 ho využilo približne 50 podnikov. Pri jeho vykonávaní sa tento režim opiera o povinné daňové rozhodnutia.

Príslušné ustanovenie v belgickom práve týkajúce sa režimu zdaňovania nadmerného zisku vraj predstavuje transpozíciu princípov oceňovania podľa zásady trhového odstupu do článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní príjmov a majetku do belgického práva. Umožňuje jednostranné úpravy smerom nadol, t. j. zníženie základu dane platcu dane, ak tento tvrdí, že zaznamenané zisky by boli bývali nižšie, ak by sa bola uplatnila zásada trhového odstupu.

POSÚDENIE OPATRENÍ

V súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (spojené veci C-182/03 a C-217/03 Fórum 187) môžu daňové rozhodnutia poskytnúť výhodu podniku, ktorému boli udelené, pokiaľ tieto rozhodnutia schvaľujú cenovú dohodu odchyľujúcu sa od podmienok, ktoré by boli stanovené medzi nezávislými trhovými subjektmi (zásada trhového odstupu).

Podľa usmernení OECD a zásady trhového odstupu, ak sa ktorýkoľvek štát v zásade domnieva, že úprava základu dane smerom nahor v dôsledku uplatňovania zásady trhového odstupu je pre subjekt skupiny v jeho právomoci nutná, tak sa Belgicko vyzýva, aby pre belgický subjekt vypracovalo „zodpovedajúcu úpravu smerom nadol“. Belgicko však používa tento článok na zníženie základu dane pre nadnárodné spoločnosti proaktívnym spôsobom a s cieľom upraviť takzvané „nadmerné zisky“ bez toho, aby to bola reakcia na akúkoľvek predchádzajúcu úpravu nahor z iného štátu.

Na tieto účely sa skutočný účtovný zisk zaznamenaný v Belgicku neberie do úvahy a je znížený o rozdiel medzi skutočným ziskom a ziskom, ktorý sa odhaduje ako dostatočný, ak by sa hypotetické transferové oceňovanie medzi rôznymi subjektmi skupiny bolo uskutočnilo na základe zásady trhového odstupu. Účtovný zisk belgického subjektu odráža skutočnú alokáciu príjmov nadnárodných spoločností vrátane všetkých úspor a synergií vytvorených v rámci skupiny. Ak sa nadnárodná skupina domnieva, že sú potrebné úpravy tejto alokácie, táto úprava by sa mala v zásade premietnuť do platieb za úhradu služieb alebo výhod poskytnutých skupinou, alebo používania identifikovaného nehmotného majetku inými subjektmi skupiny. Úpravy transferového oceňovania sa v tomto konkrétnom prípade neuplatňujú, ak chýbajú spoľahlivé ceny za služby alebo tovar, ktoré si navzájom poskytujú spoločnosti jednej skupiny, a to napriek tomu, že takéto ceny existujú. Komisia sa preto v tomto štádiu domnieva, že tento systém sa opiera o neprimeraný a nenáležite výhodný výklad zásady trhového odstupu a pravidiel OECD pre transferové oceňovanie.

Komisia v tomto štádiu zastáva názor, že článok 185 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu (CIR 92) spolu s praxou v oblasti daňových rozhodnutí predstavuje systém poskytujúci selektívnu výhodu porovnateľnú so štátnou pomocou. Táto výhoda vyplýva zo zníženia daňového základu a dane splatnej v dôsledku nesprávneho uplatňovania zásady trhového odstupu a je *prima facie* selektívna, lebo ju môžu uplatňovať len nadnárodné spoločnosti, keďže si vyžaduje investície alebo vytváranie pracovných miest v Belgicku. Neexistuje nijaký dôvod pre takéto selektívne zaobchádzanie na základe „povahy alebo všeobecnej schémy daňového systému“, lebo táto úprava sa vykonáva proaktívne a jednostranne, bez ohľadu na skutočné riziko dvojitého zdanenia. Vzhľadom na to, že by táto pomoc predstavovala novú pomoc a že sa na prípad nevzťahuje žiadna z výnimiek stanovených v článku 107 ods. 2 a 3, sa Komisia rozhodla začať formálne vyšetrovacie konanie.

TEXT LISTU

«La Commission souhaite informer vos autorités qu'après examen des informations que ces dernières ont transmises au sujet de la mesure mentionnée ci-dessus, elle a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

1. PROCÉDURE

(1) Par lettre du 19 décembre 2013, la Commission a demandé des renseignements à l'État belge concernant le "système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires", qui repose sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du Code des Impôts sur les revenus 1992 (ou "CIR92"). La Commission a aussi demandé une liste des décisions anticipées relatives au système d'imposition des bénéfices excédentaires.

(2) Par lettre du 21 janvier 2014, l'État belge a répondu aux questions de la Commission. Il n'a toutefois pas transmis à la Commission la liste demandée de décisions anticipées, expliquant que la fourniture d'une telle liste prendrait plus de temps.

(3) Le 21 février 2014, la Commission a envoyé des questions de suivi et réitéré sa demande concernant la liste des décisions anticipées. Pour ce qui concerne les décisions émises en 2004, 2007, 2010 et 2013, elle a également demandé que lui soient communiqués les demandes de décision et l'ensemble des documents fournis à l'appui de ces demandes.

(4) Le 18 mars 2014, l'État belge a répondu aux questions de la Commission en lui transmettant tous les renseignements relatifs aux décisions anticipées (décisions, demandes de décision, documents fournis à l'appui des demandes).

(5) Par lettre du 28 juillet 2014, la Commission a fait savoir que le système des bénéfices excédentaires pourrait constituer une aide d'État incompatible avec le marché intérieur. Elle a également demandé plus de renseignements au sujet de plusieurs cas individuels.

(6) Une réunion entre les services de la Commission et les autorités belges s'est tenue le 25 septembre 2014.

(7) Par lettres du 1er septembre et du 4 novembre 2014, l'État belge a répondu à la demande du 28 juillet 2014.

2. DESCRIPTION DE LA MESURE

2.1 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert [1]/Modèle de convention fiscale de l'OCDE [2]

(8) La présente décision concerne des décisions fiscales anticipées qui valident des accords en matière de prix de transfert, également appelés accords préalables en matière de prix ("APP"). L'APP est un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période [3]. La procédure d'APP est engagée à l'initiative du contribuable; elle suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées, et une ou plusieurs administrations fiscales. L'APP a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert [4].

---

[1] http://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/principes-de-locde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm

[2] http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2010_9789264175273-fr

[3] Les APP diffèrent à certains égards des décisions anticipées traditionnelles que peuvent rendre certaines administrations fiscales. L'APP prend généralement en compte des éléments de fait, alors que les décisions anticipées traditionnelles se limitent généralement à l'interprétation de points de droit à partir des faits soumis par le contribuable. En cas de décision anticipée traditionnelle, l'administration fiscale ne s'interroge pas sur les faits évoqués par le contribuable, alors que dans le cas d'un APP, il est probable que les faits seront analysés en profondeur. En outre, l'APP porte généralement sur plusieurs transactions, plusieurs catégories de transactions récurrentes ou sur l'ensemble des transactions internationales du contribuable au cours d'une période donnée. Par contre, la décision anticipée traditionnelle ne vaut généralement que pour une transaction donnée. Voir les principes de l'OCDE, paragraphe 4.132.

[4] Principes de l'OCDE, paragraphe 4.123. Étant donné que les APP concernent la rémunération de transactions qui n'ont pas encore eu lieu, la fiabilité de toute prévision utilisée dans un APP dépend dès lors à la fois de la nature de la prévision et des hypothèses de base sur lesquelles cette prévision est fondée. Ces hypothèses de base peuvent inclure notamment des circonstances qui influencent la rémunération des transactions lorsqu'elles ont finalement lieu.

(9) Dans ce contexte, les prix de transfert désignent les prix facturés pour des opérations commerciales entre diverses parties du même groupe d'entreprises, notamment les prix fixés pour les produits vendus ou les services fournis par une filiale d'un groupe d'entreprises à une autre filiale du même groupe. Les prix fixés pour ces opérations et les montants résultants calculés sur la base de ces prix contribuent à augmenter les bénéfices d'une filiale et à diminuer les bénéfices de l'autre filiale à des fins fiscales et contribuent dès lors à déterminer l'assiette fiscale de ces deux entités. La fixation des prix de transfert concerne donc également la répartition des bénéfices entre différentes parties du même groupe d'entreprises.

(10) Les entreprises multinationales paient des impôts sur des territoires qui appliquent des taux d'imposition différents. Le bénéfice après impôts enregistré au niveau du groupe est la somme des bénéfices après impôts dans chaque pays où le groupe est assujetti à l'impôt. Dès lors, plutôt que de maximiser le bénéfice déclaré dans chaque pays, les entreprises multinationales ont une incitation financière, lors de la répartition des bénéfices entre les différentes entreprises du groupe, à attribuer autant de bénéfices que possible au territoire qui applique une imposition faible et aussi peu de bénéfices que possible aux territoires qui appliquent une imposition élevée. Ce résultat pourrait par exemple être obtenu en augmentant artificiellement le prix des produits vendus par une filiale établie sur un territoire appliquant une imposition faible à une autre filiale établie sur un territoire appliquant une imposition élevée. De la sorte, la filiale à l'imposition plus élevée déclarerait des coûts plus élevés et donc un bénéfice plus faible par rapport aux conditions du marché. Ce bénéfice excédentaire serait enregistré sur le territoire appliquant une imposition plus faible et serait imposé à un taux plus faible que si le prix de la transaction avait été fixé aux conditions du marché.

(11) Ces prix de transfert pourraient dès lors ne pas être fiables à des fins fiscales et ne devraient pas, dans les cas où ils sont faussés, déterminer l'assiette fiscale pour l'impôt sur les sociétés. Si les prix (biaisés) de la transaction entre entités du même groupe étaient pris en compte afin d'évaluer les bénéfices imposables sur chaque territoire, cela entraînerait un avantage pour les entreprises qui peuvent répartir artificiellement les bénéfices entre des entreprises associées situées sur différents territoires par rapport aux autres entreprises. Afin d'éviter ce type d'avantage, il est nécessaire de veiller à ce que les revenus imposables soient déterminés conformément aux conditions du marché.

(12) Le principe accepté au niveau international pour fixer ces conditions commerciales entre les entreprises d'un même groupe ou entre une succursale d'un groupe et sa société mère et, partant, pour la répartition des bénéfices est le "principe de pleine concurrence". Le principe de pleine concurrence est aussi mentionné à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette disposition énonce la manière de procéder dans la pratique aux ajustements de la base d'imposition et précise quand ces ajustements doivent être effectués. Le premier paragraphe de l'article 9 explique comment un État contractant peut relever la base d'imposition, et l'imposer en conséquence, lorsqu'il estime que les règles sur les prix de transfert ont conduit à une base d'imposition trop faible. C'est ce que l'on appelle l'ajustement initial, par lequel l'administration fiscale revoit à la hausse les bénéfices imposables déclarés par une entreprise. Le second paragraphe de l'article 9 vise à éviter que les bénéfices corrigés imposés dans un État conformément au premier paragraphe ne soient également imposés dans le chef d'une entreprise associée dans un deuxième État. Pour ce faire, il oblige ce deuxième État, lorsque les bénéfices sont déjà imposés dans le premier, à réduire la base d'imposition de cette entreprise associée, garantissant ainsi la cohérence de la répartition globale des bénéfices entre les deux États concernés. Ce deuxième ajustement, négatif, effectué sur le fondement du second paragraphe de l'article 9, est appelé l'ajustement correspondant. Les passages concernés de l'article 9 sont les suivants:

"1. *Lorsque [...] les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.*

2. *Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.*"

(13) Selon cette disposition, les relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne doivent pas différer de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes. Plus précisément, l'objectif de l'utilisation de méthodes alternatives de détermination des revenus imposables afin d'empêcher certaines entreprises de dissimuler des avantages indus ou des donations aux seules fins d'éviter l'imposition doit normalement être de parvenir à une imposition comparable à celle qui aurait été obtenue entre des opérateurs indépendants sur la base de la méthode traditionnelle, en vertu de laquelle le bénéfice imposable est calculé sur la base de la différence entre les revenus et les charges de l'entreprise.

(14) Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ([5]) (ci-après les "principes de l'OCDE") prévoient cinq méthodes de ce genre pour établir une approximation des prix de pleine concurrence et de la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe: i) la méthode du prix comparable sur le marché libre ("comparable uncontrolled price" ou méthode "CUP"); ii) la méthode du coût majoré (cost plus); iii) la méthode du prix de revente (resale minus); iv) la méthode transactionnelle de la marge nette (ci-après "MTMN") et v) la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Les principes de l'OCDE établissent une distinction entre les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (les trois premières méthodes) et les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices (les deux dernières méthodes). Les entreprises multinationales restent libres d'appliquer des méthodes non décrites dans ces principes pour établir les prix de transfert à condition que ces prix satisfassent au principe de pleine concurrence.

(15) Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont considérées comme le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence ([6]). Ces trois méthodes traditionnelles fondées sur les transactions établissent une approximation des prix de pleine concurrence d'une transaction intragroupe spécifique, tels que le prix d'un certain produit vendu ou d'un service fourni à une entreprise liée. Plus particulièrement, la méthode CUP consiste à observer une transaction comparable entre deux entreprises indépendantes et à appliquer le même prix pour une transaction comparable entre des entreprises du groupe. La méthode du coût majoré consiste en une approximation des recettes provenant des produits vendus ou des services fournis à une entreprise du groupe. La méthode du prix de revente consiste en une approximation des coûts des produits acquis auprès de, ou des services fournis par, une entreprise du groupe. D'autres éléments qui entrent dans le calcul des bénéfices (tels que les coûts personnels ou les charges d'intérêt) sont calculés sur la base du prix effectivement payé à une entreprise indépendante ou sont également mesurés à l'aide de l'une des trois méthodes directes.

(16) Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices, par contre, n'établissent pas une approximation du prix de pleine concurrence d'une opération spécifique mais sont fondées sur des comparaisons d'indicateurs de bénéfices nets (tels que marge bénéficiaire, rendement des actifs, résultat d'exploitation/chiffre d'affaires, et éventuellement d'autres mesures du bénéfice net) réalisées entre entreprises indépendantes et entreprises associées, afin d'estimer les bénéfices que l'une ou chacune des entreprises associées aurait pu obtenir si elle avait traité uniquement avec des entreprises indépendantes et, par conséquent, le paiement que ces entreprises auraient demandé dans des conditions de pleine concurrence en contrepartie de l'utilisation de leurs ressources dans le cadre de la transaction contrôlée ([7]). À cette fin, la MTMN se fonde sur un indicateur de niveau de bénéfices nets qui fait référence, en principe, au ratio des bénéfices pondérés en fonction d'un élément du compte de résultat ou du bilan, tel que le chiffre d'affaires, les coûts ou les capitaux propres. Sur cet élément choisi, une marge commerciale est appliquée, qui est considérée "de pleine concurrence" afin d'estimer le montant des bénéfices imposables. Lorsque la MTMN est utilisée conjointement avec un indicateur de bénéfice net basé sur les coûts, elle est parfois désignée comme la méthode "du coût majoré" dans les échanges entre le contribuable et l'administration fiscale, mais il convient de ne pas la confondre avec la "méthode du coût majoré" décrite dans les principes de l'OCDE, comme indiqué au considérant précédent.

(17) L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit utile, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Cela signifie qu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne peut influer de manière significative sur l'élément analysé par la méthodologie (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs (ou "ajustements de comparabilité") raisonnablement fiables peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences ([8]). Pour déterminer le degré de comparabilité effectif puis effectuer les ajustements de comparabilité nécessaires à l'établissement de conditions (ou d'un éventail de conditions) de pleine concurrence, il faut comparer les caractéristiques des transactions ou des entreprises qui auraient une incidence sur les conditions des transactions en situation de pleine concurrence. Selon les principes de l'OCDE, les caractéristiques ou "facteurs de comparabilité" qui peuvent être importants pour évaluer la comparabilité incluent les caractéristiques des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés), les clauses contractuelles, les circonstances économiques des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent ([9]).

(18) Les conventions en matière de double imposition contiennent généralement des dispositions sur les procédures permettant d'éviter la double imposition que pourrait entraîner une correction à la hausse de la base d'imposition par l'un des États en cause. Au niveau européen, la convention d'arbitrage de l'UE ([10]) établit une procédure de règlement des différends en cas de double imposition entre des entreprises d'États membres différents à la suite d'une correction

([5]) Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, 2010.
([6]) Principes de l'OCDE, paragraphe 2.3.
([7]) Principes de l'OCDE, paragraphe 1.35.
([8]) Principes de l'OCDE, paragraphe 1.33.
([9]) Principes de l'OCDE, paragraphe 1.36.
([10]) Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO L 225 du 20.8.1990, p. 10).

à la hausse des bénéfices d'une entreprise d'un État membre. La convention prévoit l'élimination de la double imposition par voie d'accord entre les États contractants y compris, le cas échéant, en se référant à l'avis d'un organe consultatif indépendant.

2.2 **Cadre législatif belge**

(19) L'article 185, paragraphe 1, du code belge des impôts sur les revenus (CIR92) dispose que les sociétés sont imposées sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués.

(20) Par la loi du 21 juin 2004 ([11]), la Belgique a introduit de nouvelles règles fiscales relatives aux opérations transfrontalières associées à un groupe multinational, et notamment un nouvel article 185, paragraphe 2, dans le code des impôts sur les revenus, qui se lit comme suit:

"[...], pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

a) *lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;*

b) *lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée."*

(21) L'article 235, point 2, du CIR92 garantit que les règles établies à l'article 185, paragraphe 2, du CIR92 s'appliquent également aux établissements stables en Belgique d'entreprises étrangères, autrement dit aux sociétés non résidentes ou étrangères.

(22) L'article 4 de la loi du 21 juin 2004 prévoit que le Service des Décisions Anticipées autorise chaque demande au regard de l'article 185, paragraphe 2 du CIR92; une procédure d'autorisation préalable obligatoire existe donc. Le Service des Décisions Anticipées (SDA) est l'organe central du ministère des finances (Service public fédéral Finances) compétent pour accorder une décision anticipée.

(23) Un exposé des motifs ([12]) accompagnant la loi du 21 juin 2004 fournit des orientations supplémentaires sur son application. Il explique que l'intention de la Belgique est d'appliquer le principe de pleine concurrence conformément à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Il définit le groupe multinational et fournit des explications sur les missions du Service des Décisions Anticipées. En particulier, ce dernier établira la méthodologie utilisée, les fonctions assumées, les risques assumés et les actifs mis en œuvre dans la détermination de la base imposable. En ce qui concerne l'ajustement négatif correspondant, l'exposé des motifs explique que lorsque la loi fait référence à un "ajustement approprié", celui-ci doit chercher à empêcher un problème (potentiel) de double imposition ou à remédier à celui-ci.

(24) Le 4 juillet 2006, une circulaire administrative a été publiée, contenant des informations complémentaires sur le système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires. Elle contient des explications sur le concept d'entités faisant partie d'un groupe multinational et sur les opérations transfrontalières couvertes par l'article 185, paragraphe 2 du CIR92. Elle rappelle également que les prix de transfert utilisés pour les entités appartenant à des groupes multinationaux seront ceux qui auraient été utilisés par des entités indépendantes.

(25) En réponse à une question parlementaire posée en 2005 ([13]), le ministre des finances de l'époque a confirmé que la base imposable est déterminée selon le principe de pleine concurrence et que les bénéfices dépassant les bénéfices de pleine concurrence ne sont pas imposés. Il souligne également qu'il estime qu'il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelles autres entités appartenant à des groupes étrangers devraient alors prendre en compte ces bénéfices excédentaires dans leur base imposable. Il a répondu de la même manière à une question parlementaire posée en 2007 ([14]).

([11]) La loi est entrée en vigueur le 19 juillet 2004.

([12]) Exposé des motifs de la loi du 21 juin 2004: Chambre, 2e session de la 51e législature 2003-2004, Doc 51 1079/001 (http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf).

([13]) Interpellation du député, M. Bart Tommelein (commission des finances, le 13.4.2005, question n° 6262, CRABV 51 COM 559) (http://www.lachambre.be/doc/CCRA/pdf/51/ac559.pdf).

([14]) Interpellation du député, M. Carl Devlies (commission des finances, le 11.4.2007, question n° 1071, CRABV51 COM 1271) (http://www.lachambre.be/doc/CCRA/pdf/51/ac1271x.pdf).

2.3 Application du cadre législatif

(26) L'exonération des bénéfices excédentaires par l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 a progressivement gagné en importance. Selon les informations fournies par la Belgique, le nombre d'entreprises ayant bénéficié du système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires depuis son introduction s'élève à 47, pour un total de 54 décisions anticipées. Le nombre de dossiers concernant les bénéfices excédentaires [décisions "article 185, paragraphe 2, point b)"] depuis l'introduction du système en 2004 se répartit comme suit:

Tableau 1

Nombre de dossiers concernant les bénéfices excédentaires depuis l'introduction du système en 2004

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nombre de dossiers	0	2	3	5	4	6	6	6	13	9

Source: ministère belge des finances

(27) Au vu des décisions individuelles examinées résultant de l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92, la Commission croit comprendre que dans les décisions anticipées, les économies et synergies hypothétiques générées par des investissements ou changements futurs dans l'organisation du groupe font l'objet d'une approximation. Il n'est alors pas tenu compte du bénéfice comptable réel enregistré en Belgique, mais celui-ci est réduit de ce prétendu "bénéfice excédentaire", à savoir la différence entre le bénéfice réel et un bénéfice estimé comme suffisant si des prix de transfert hypothétiques entre les différentes entités du groupe avaient été de pleine concurrence. Les décisions autorisent le demandeur à appliquer ces prix de transfert hypothétiques à un "entrepreneur central", considérant que celui-ci assure la fonction la plus complexe au sein du groupe, de sorte que sa rentabilité est estimée en se fondant sur le bénéfice résiduel.

(28) Les réductions des bénéfices imposables prennent la plupart du temps la forme d'un pourcentage soit des bénéfices avant impôt et charges financières (Earnings Before Interest and Tax — EBIT) dans les décisions plus anciennes, soit du bénéfice avant impôts (Profit Before Tax — PBT) dans les décisions les plus récentes, comme illustré dans le tableau ci-dessous, basé sur des informations communiquées par les autorités belges ([15]).

Tableau 2

Liste des demandeurs et niveau de la réduction des bénéfices acceptée, exprimée en EBIT ou PBT, lorsque c'est précisé

Entreprise	Date de la décision	Déduction EBIT	Déduction PBT
Entreprise n° 1	26.5.2005		
Entreprise n° 2	15.12.2005		
Entreprise n° 1	4.5.2006		
Entreprise n° 3	17.10.2006		
Entreprise n° 4	21.11.2006	52 %	
Entreprise n° 5	30.1.2007	52 %	
Entreprise n° 1	6.2.2007		
Entreprise n° 6	8.5.2007		
Entreprise n° 7	10.7.2007	61 %	

([15]) Le tableau ne contient que les informations fournies par les autorités belges.

Entreprise	Date de la décision	Déduction EBIT	Déduction PBT
Entreprise n° 8	25.11.2008	64 %	
Entreprise n° 9	27.11.2007		
Entreprise n° 10	12.8.2008	66 %	
Entreprise n° 11	1.7.2008	72 %	
Entreprise n° 12	15.7.2008	61 %	
Entreprise n° 13	13.1.2009	64 %	
Entreprise n° 14	9.6.2009		
Entreprise n° 15	8.9.2009		
Entreprise n° 16	13.1.2009		
Entreprise n° 17	26.5.2009		
Entreprise n° 18	22.12.2009	60 %	
Entreprise n° 19	29.6.2010		
Entreprise n° 20	20.4.2010		
Entreprise n° 21	20.4.2010	54 %	
Entreprise n° 22	13.7.2010		61 %
Entreprise n° 23	6.9.2011		61 %
Entreprise n° 15	7.9.2010		64 %
Entreprise n° 24	13.7.2010		65 %
Entreprise n° 25	15.2.2001		
Entreprise n° 26	22.2.2011		54 %
Entreprise n° 27	13.9.2011		30 %
Entreprise n° 28	6.9.2011		52 %
Entreprise n° 15	8.11.2011		23 %
Entreprise n° 15	24.1.2012		69 %
Entreprise n° 29	28.2.2012		21 %
Entreprise n° 30	26.2.2013		66 %
Entreprise n° 31	(*)		86 %

Entreprise	Date de la décision	Déduction EBIT	Déduction PBT
Entreprise n° 32	6.3.2012		61 %
Entreprise n° 33	3.4.2012		68 %
Entreprise n° 34	17.4.2012		63 %
Entreprise n° 35	18.9.2012		76 %
Entreprise n° 36	18.9.2012		57 %
Entreprise n° 37	28.8.2012		87 %
Entreprise n° 38	7.11.2012		69 %
Entreprise n° 39	20.11.2012		71 %
Entreprise n° 40	20.11.2012		44 %
Entreprise n° 41	18.12.2012		61 %
Entreprise n° 1	26.2.2013		(*)
Entreprise n° 1	16.4.2013		(*)
Entreprise n° 42	30.4.2013		68 %
Entreprise n° 43	17.9.2013		60 %
Entreprise n° 44	25.6.2013		63 %
Entreprise n° 45	8.10.2013		57 %
Entreprise n° 46	10.12.2013		53 %
Entreprise n° 47	10.12.2013	65 %	

(*) Informations non communiquées par les autorités belges.

(29) Comme le montre le tableau 2, les déductions sont le plus souvent accordées sous la forme d'un taux de réduction du niveau des bénéfices. Dans le cas d'accords sur une réduction des bénéfices avant impôts et charges financières (EBIT), le taux est appliqué avant la déduction du paiement des intérêts financiers, tandis que dans le cas d'une réduction des bénéfices avant impôts (PBT), le taux est appliqué après le paiement des intérêts. D'après l'ensemble des renseignements communiqués, il apparaît que le taux réel de la déduction est calculé sur la base de projections financières sur plusieurs années. Ces projections sont présentées par le demandeur, qui fournit des projections de bénéfice comptable pour chaque année et des projections de bénéfice estimé à l'aide d'une méthode de fixation des prix de transfert MTMN. L'écart entre les deux projections (celle du bénéfice comptable et celle du bénéfice hypothétiquement suffisant estimé grâce à la MTMN) est lissé sur l'horizon retenu pour les projections et exprimé en pourcentage. Ce pourcentage est utilisé pour fixer la réduction accordée par l'administration. Rien dans le dossier n'indique que les autorités fiscales auraient effectué la moindre vérification des projections financières présentées par le demandeur utilisées pour calculer la réduction accordée.

(30) Les différentes décisions anticipées examinées par la Commission présentent plusieurs similitudes en ce qui concerne leur application, ce que montrent les exemples suivants.

(31) Premier exemple, dans sa demande de décision anticipée, l'entreprise n° 5 ([16]) fait part de son intention d'accroître [...] (*) ses capacités de production d'un produit [...] donné dans son usine belge tout en déplaçant la fonction de coordination (la fonction d'"entrepreneur central") d'une filiale [...] vers la Belgique ([17]). L'entreprise n° 5 indique également qu'elle va transférer [...] postes (équivalents temps plein — ETP) en Belgique. Il ressort de la décision anticipée qu'aucun problème de double imposition ne se pose. La décision indique que le fait que les bénéfices comptables en Belgique soient plus élevés que ceux d'une société indépendante est notamment lié au savoir-faire, aux avantages en matière d'achat, aux listes de clients, etc., qui existaient dans le groupe avant que la fonction d'entrepreneur central ne soit transférée vers la Belgique. Toutefois, dans la décision anticipée, il est mentionné que ces "actifs incorporels" ont été mis gratuitement à disposition de l'entité belge par le groupe, ce qui implique qu'il n'existe aucun revenu imposable ailleurs dans le groupe et donc aucun risque de double imposition. En réalité, la décision anticipée rappelle qu'"il n'appartient pas aux autorités fiscales belges de déterminer le compte de résultats d'entreprises étrangères dans lequel doivent figurer les bénéfices excédentaires" (point 48).

(32) Deuxième exemple, dans sa demande de décision anticipée, l'entreprise n° 15 fait part de son intention de procéder à des investissements d'expansion dans [...]. Elle affirme que le nouvel investissement est plus avantageux pour elle en tant qu'entité d'un groupe qu'en qualité de société indépendante. Les synergies liées aux multinationales évoquées par la décision anticipée ont trait concrètement à des avantages qui se matérialisent en Belgique. Par exemple, l'entreprise n° 15 mentionne des coûts d'investissement plus faibles parce qu'elle possède déjà une installation dans [...]; des frais de fonctionnement inférieurs parce que les frais généraux du site peuvent être répartis sur une base de production élargie; et l'accès à une énergie bon marché [...] ([18]).

(33) Troisième exemple, dans sa demande de décision anticipée, l'entreprise n° 43 explique son intention de faire de sa filiale belge son entrepreneur central à l'issue d'une restructuration de ses activités en Europe. L'entreprise n° 43 renforcera ses effectifs en Belgique, les faisant passer de [...] à [...] ETP. La Belgique accepte là encore de recourir à une méthode fondée sur les bénéfices, à savoir la MTMN appliquée aux bénéfices avant impôts obtenus par des entreprises indépendantes dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre, pour calculer la base imposable de l'entrepreneur central. Sur cette base, l'entreprise n° 43 obtient un ajustement négatif d'environ 60 % de ses bénéfices nets avant impôts.

(34) Très souvent, les décisions ne justifient pas la raison pour laquelle l'entrepreneur central devrait être considéré comme assurant la fonction la plus complexe; cela semble aller de soi dans l'analyse. La Belgique semble systématiquement permettre aux entreprises d'utiliser les prix de transfert à leur avantage. Si les prix de transfert doivent certes être utilisés en l'absence de prix fiables pour la fourniture d'un service ou d'un bien entre entreprises d'un même groupe, en l'espèce, il n'est pas tenu compte du fait que des prix et des bénéfices observables sont disponibles. Au lieu d'utiliser comme base imposable les bénéfices enregistrés en Belgique, l'administration autorise l'entreprise à recalculer un bénéfice prétendument de pleine concurrence qui est substitué au bénéfice réel. Tout bénéfice excédentaire est imputé aux économies générées par un nouvel investissement ou à des synergies théoriques et n'est donc pas imposé. Par conséquent, sur la base du système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires, l'État belge accorde unilatéralement aux entités de groupes multinationaux des réductions de leur base imposable.

3. POSITION DE LA BELGIQUE

(35) Les autorités belges affirment que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 correspond à la transposition de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

([16]) Décision du 30.1.2007 dans le dossier 600.460.
(*) Information couverte par le secret professionnel.
([17]) La décision anticipée a été exécutée et prorogée.
([18]) Il semble en effet que l'entreprise n° 15 faisait son marché pour trouver la solution la plus avantageuse et n'avait pas décidé du lieu de construction de l'installation […]. On ne sait pas si la construction a débuté ni si la décision anticipée sera exécutée.

(36) L'État belge renvoie également à certains passages des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, notamment les paragraphes 1.10 ([19]), 7.12 ([20]), 9.57 ([21]) et 9.58 ([22]), faisant valoir qu'ils indiquent que l'attribution à certaines entités individuelles de synergies qui ne sont possibles que parce que ces entités font partie d'un groupe plus grand est un exercice très difficile. En conséquence, lors de l'examen de la situation fiscale d'une "partie testée", la Belgique adopte une approche "entité indépendante" (stand-alone), ignorant les bénéfices provenant de synergies ou d'économies d'échelle ([23]) qui sont uniquement réalisés non pas en raison de l'activité elle-même, mais parce que l'entité testée est intégrée à un groupe plus large.

(37) En ce qui concerne ces synergies, la Belgique mentionne les centralisations, les extensions de capacité, les restructurations, etc. Concrètement, si un groupe mettait en place un "établissement principal" (ou "entrepreneur central") ou un "maître-distributeur" ou améliorait l'efficience de la chaîne d'approvisionnement, cela entraînerait d'importantes synergies ou économies d'échelle. Par définition, une entité indépendante ne parviendrait jamais à de telles synergies ou à un tel niveau d'intégration et serait aussi davantage limitée en termes de volume.

(38) La Belgique fait remarquer que les différentes méthodes de détermination des prix de transfert de l'OCDE conduisent à une fourchette de bases imposables possibles plutôt qu'à une estimation spécifique précise.

(39) La Belgique explique qu'une seule des cinq méthodes de détermination des prix de transfert de l'OCDE, à savoir la méthode du partage des bénéfices, alloue les bénéfices d'une entreprise de manière cohérente entre les différentes entités du groupe. Elle fait toutefois valoir que cette méthode n'est pas très utilisée, car elle se fonde sur l'hypothèse que toutes les entités participant aux transactions intragroupe apportent des contributions uniques et à forte valeur ajoutée. La Belgique souligne que toutes les autres méthodes sont des méthodes dites unilatérales, qui fournissent une fourchette de valeurs pour le bénéfice de pleine concurrence d'un participant donné aux transactions (la "partie testée"). En conséquence, elle prétend qu'il se peut que les méthodes de détermination des prix de transfert de l'OCDE conduisent à une base imposable de pleine concurrence pour l'ensemble des parties testées individuellement, mais que la somme de ces résultats de pleine concurrence ne coïncide pas nécessairement avec le résultat consolidé des mêmes transactions.

(40) La Belgique attache une grande importance au paragraphe 1.10 des principes applicables en matière de prix de transfert, qui fait remarquer qu'il est très difficile de trouver une méthode objective pour imputer aux différentes entreprises associées les synergies découlant de l'appartenance à un groupe. Elle souligne que cette incertitude pourrait mener aussi bien à une situation de double imposition qu'à une situation de double non-imposition, suivant la manière dont les États concernés appliquent le principe de pleine concurrence. La Belgique avance que seule l'utilisation systématique de la méthode du partage des bénéfices — qui, selon elle, serait contraire au principe de pleine concurrence et aux principes de l'OCDE — ou l'obligation pour les entreprises de recourir systématiquement à des accords préalables multilatéraux permettrait d'éviter ces divergences.

([19]) "*Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.*"

([20]) "*Dans certains cas, un service intra-groupe rendu par un membre d'un groupe tel qu'un actionnaire ou un centre de coordination ne concerne que certains membres mais procure accessoirement des avantages à d'autres membres. On peut citer comme exemple l'analyse de la question de savoir s'il faut ou non réorganiser le groupe, acquérir de nouveaux membres ou supprimer une division. Ces activités pourraient constituer des services intra-groupe au profit des membres concernés, par exemple ceux qui procèdent à l'acquisition ou qui suppriment une division, mais elles peuvent aussi procurer des avantages économiques à d'autres membres du groupe qui n'étaient pas concernés par la décision grâce à des gains d'efficience, à des économies d'échelle ou à d'autres synergies. En général, ces autres membres du groupe ne sont pas considérés du fait de ces avantages accessoires comme bénéficiant d'un service intra-groupe, dans la mesure où les activités qui procurent ces avantages ne sont pas de celles pour lesquelles une entreprise indépendante serait normalement disposée à payer.*"

([21]) "*Les représentants des milieux d'affaires qui ont participé au processus de consultation de l'OCDE ont expliqué que les entreprises multinationales, quels que soient les produits qu'elles commercialisent ou le secteur dans lequel elles opèrent, ont de plus en plus besoin de se restructurer pour centraliser davantage le contrôle et la gestion des fonctions de fabrication, de recherche et de distribution. La concurrence accrue qui s'exerce dans le contexte de la mondialisation, la réduction des coûts du fait d'économies d'échelle, la nécessité de se spécialiser, de réaliser des gains d'efficience et de réduire les coûts, ont toutes été citées comme des motivations importantes des réorganisations d'entreprises. Lorsqu'un contribuable indique que la perspective de réaliser des synergies est une motivation commerciale importante d'une réorganisation, la bonne pratique voudrait qu'il établisse, au moment où il prend ou met en œuvre la décision de restructurer, une documentation présentant les synergies escomptées et les hypothèses sur lesquelles ces prévisions s'appuient. Ce type de documentation sera probablement produit au niveau du groupe à des fins autres que fiscales, par exemple pour étayer le processus décisionnel conduisant à la réorganisation. Aux fins de l'article 9, la bonne pratique voudrait que le contribuable établisse comment ces synergies escomptées influent, au niveau de l'entité, sur l'application du principe de pleine concurrence. En outre, même si les perspectives de synergies peuvent être pertinentes pour comprendre une réorganisation d'entreprise, il faut éviter les appréciations a posteriori (voir paragraphe 3.74).*"

([22]) "*Le fait qu'une réorganisation d'entreprise puisse être motivée par des perspectives de synergies ne signifie pas nécessairement qu'elle va entraîner une hausse des bénéfices du groupe multinational. Il peut arriver, par exemple, lorsque la réorganisation est nécessaire pour préserver la compétitivité plutôt que pour l'accroître, que l'amélioration des synergies permette au groupe multinational de dégager des bénéfices supplémentaires par rapport à ceux qu'il aurait réalisés à l'avenir en l'absence de réorganisation, mais pas par rapport à ceux qu'il dégageait avant la réorganisation. En outre, les synergies escomptées ne se concrétisent pas toujours — il peut arriver que la mise en œuvre d'un modèle opérationnel global conçu pour accroître les synergies du groupe entraîne en réalité des coûts supplémentaires et des pertes d'efficience.*"

([23]) Aux fins de la présente décision, les termes "*synergies et économies d'échelle*" couvrent d'autres sources de gains d'efficience au niveau du groupe potentiellement identifiées par les autorités belges comme conduisant, dans les comptes de l'entité belge du groupe, à un bénéfice excédentaire susceptible d'être déduit de la base imposable de la société en application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92.

(41) La Belgique explique que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 a pour objectif d'introduire de manière proactive un ajustement corrélatif pour éviter la double imposition d'un bénéfice qui est intégré dans les résultats comptables en Belgique mais qui, du fait du principe de pleine concurrence, n'est pas imputable à l'entité belge.

(42) La Belgique souligne que le Service des Décisions Anticipées — qui est chargé d'évaluer toutes les demandes fondées sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 — applique intégralement le principe de pleine concurrence. Pour effectuer son analyse, ce service s'appuie sur une analyse fonctionnelle exhaustive de l'entité concernée, une justification détaillée de la méthode de détermination des prix de transfert retenue et des données utilisées, et une analyse détaillée de la sélection du groupe de comparables et du choix des quartiles.

(43) La Belgique considère également qu'en vue de l'analyse en matière d'aide d'État, l'article 185, paragraphe 1, du CIR92 n'est pas un système de référence correct car les entités belges appartenant à un groupe multinational d'entreprises associées ne se trouvent pas dans les mêmes situations juridiques et factuelles que les entreprises indépendantes ou que les entités de groupes purement belges.

(44) La Belgique affirme que la fonction d'entrepreneur central est la fonction la plus complexe, de sorte que les bénéfices résiduels devraient lui être affectés (en Belgique). Elle utilise une méthode TNMM (basée sur une marge transactionnelle avec peu d'ajustements) pour calculer la base imposable de la fonction d'entrepreneur central.

4. APPRÉCIATION

4.1 La non-prise en compte des bénéfices excédentaires constitue un régime d'aides

(45) À ce stade, la Commission considère que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 introduit par la loi du 21 juin 2004 instaure un régime d'aides, dans la mesure où il prévoit l'octroi d'ajustements négatifs unilatéraux de la base imposable en faveur de certaines entreprises eu égard à des bénéfices dits excédentaires réalisés par l'entité belge du fait de son appartenance à un groupe multinational.

(46) Conformément à l'article 1er, point d), du règlement 659/1999, on entend par "régime d'aides" une disposition "*sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition*".

(47) Premièrement, l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 peut être considéré comme la base permettant des "*ajustements négatifs unilatéraux*". Il donne aux entreprises multinationales un droit à réduction de la base imposable sans qu'il ne s'agisse d'une réaction à un ajustement initial qu'un autre État aurait effectué ou demandé sur la base imposable d'une entité associée appartenant au même groupe multinational. Cette situation est attestée par les réponses du ministre des finances aux questions posées par MM. Tommelein et Devlies, membres du Parlement belge, qui sont systématiquement citées dans les décisions rendues par le SDA ([24]).

(48) Deuxièmement, le droit de bénéficier d'un ajustement approprié des bénéfices est mentionné dans la loi elle-même. Cette conclusion n'est pas affectée par le fait que le Service des Décisions Anticipées dispose d'une certaine latitude qui lui permet de négocier le taux précis de l'ajustement négatif approprié en établissant une approximation du bénéfice excédentaire à déduire de la base imposable sur la base des renseignements fournis par le contribuable ou d'évaluer si certaines des conditions auxquelles une telle déduction peut être accordée sont remplies (relocalisation d'activités, investissements, etc.).

(49) Troisièmement, la pratique administrative de l'"*ajustement négatif unilatéral*" est fondée sur une interprétation cohérente de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 par les autorités belges énoncée dans le commentaire de la loi du 21 juin 2004 et dans la circulaire ([25]) du 4 juillet 2006 et rappelée dans les rapports annuels du SDA. La pratique de l'"ajustement négatif unilatéral" est également identifiée séparément en tant que sujet spécifique de décisions anticipées dans les rapports annuels publiés par le SDA ([26]).

(50) En effet, une analyse des décisions anticipées elles-mêmes révèle l'existence d'une "interprétation belge du principe de pleine concurrence" ([27]) (ainsi qu'un certain nombre de conditions clés non écrites auxquelles l'autorisation est soumise, telles que le lien avec la délocalisation des activités vers la Belgique et/ou avec l'extension des activités en Belgique assortie de nouveaux investissements importants et/ou de la création d'emplois) qui a été constamment observée dans toutes les décisions anticipées analysées jusqu'à présent.

([24]) Voir, par exemple, la décision du 26 février 2013 dans le dossier 2011.569, point 89; la décision du 15 décembre 2005 dans le dossier 500.249, point 21; et la décision du 30 janvier 2007 dans le dossier 600.460, point 48. Par ailleurs, il convient également de noter que la législation belge n'exige pas qu'un autre État dans lequel le groupe est implanté et a effectivement inclus les bénéfices dans ceux d'une entreprise de cet État impose effectivement ces bénéfices, tandis que l'article 9, paragraphe 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE exige que l'autre État ait non seulement inclus les bénéfices dans les comptes de l'autre entreprise, mais les ait effectivement "imposés en conséquence".

([25]) Circulaire nº Ci.RH.421/569.019 (AFER 25/2006) dd. 4.7.2006.

([26]) Voir le rapport annuel 2009 du SDA, p. 39 et 45.

([27]) Voir, par exemple, la décision du 26 février 2013 dans le dossier 2011.569, point 85.

(51) Enfin, le fait que les entreprises doivent en passer par une procédure obligatoire de décision anticipée n'est pas contradictoire avec l'existence du régime, car les décisions anticipées ne remettent pas en question l'octroi de l'ajustement négatif, elles se contentent de vérifier le calcul de ce dernier. Au contraire, l'existence d'un service spécial chargé des décisions anticipées garantit une application uniforme de l'article 185, paragraphe 2, du CIR92, la compétence exclusive de ce service pour prendre des décisions anticipées assurant la cohérence de l'application des règles fiscales, même si celles-ci ne sont pas explicitement fixées par le droit dérivé.

(52) En résumé, la procédure de décisions fiscales anticipées telle qu'elle est appliquée par les autorités fiscales spécialisées remplit donc les critères énoncés à l'article 1er, point d), du règlement 659/1999. En conséquence, la Commission considère à ce stade qu'elle peut fonder son analyse sur un régime résultant des dispositions légales, de la circulaire et d'une application uniforme de la procédure de décision anticipée.

4.2 **Existence d'une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE**

(53) Selon les termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, "*sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions*".

(54) Les règles en matière d'aides d'État ne s'appliquent qu'aux aides octroyées à des entreprises exerçant des activités économiques. Par ailleurs, les critères énoncés à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE sont cumulatifs. En conséquence, les mesures soumises à examen constituent une aide d'État au sens du traité si toutes les conditions susmentionnées sont remplies. Concrètement, le soutien financier doit:

— être accordé par l'État ou au moyen de ressources d'État,

— favoriser certaines entreprises ou certaines productions,

— fausser ou menacer de fausser la concurrence et

— affecter les échanges entre États membres.

4.2.1 **Entreprises au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE**

(55) Les bénéficiaires de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 sont des sociétés ([28]). Il s'agit d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles assujetties à l'impôt belge sur le revenu des sociétés ([29]) et imposables sur le montant total de leurs bénéfices ([30]).

4.2.2 **Existence d'un avantage sélectif**

(56) Selon une jurisprudence constante, "*l'article [107], paragraphe 1, du traité impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser 'certaines entreprises ou certaines productions' par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable. Dans l'affirmative, la mesure concernée remplit la condition de sélectivité*" ([31]).

(57) Considérer qu'une mesure fiscale nationale présente un avantage sélectif suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou "normal" applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal de référence qu'il convient, dans un deuxième temps, d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en déterminant si celle-ci déroge audit système commun, en introduisant des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable ([32]). Dans un troisième temps, une mesure constituant une exception à l'application du système fiscal commun peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal ([33]). Si un écart par rapport au système fiscal de référence se justifie par la nature et l'économie générale dudit système fiscal, la dérogation n'est pas sélective. La charge de la preuve incombe, pour cette troisième étape, à l'État membre.

([28]) L'article 2, paragraphe 1, point 5, du CIR92 dispose ce qui suit: "*On entend par: a) société: toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.*"

([29]) Aux fins de la présente décision, l'impôt sur le revenu des sociétés renvoie aux règles applicables aux sociétés tant résidentes que non résidentes ou étrangères.

([30]) Tels que définis à l'article 24 du CIR92.

([31]) Voir l'arrêt de la Cour de justice du 3 mars 2005 dans l'affaire C-172/03, Heiser (Recueil 2005, p. I-1627, point 40).

([32]) Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, point 49.

([33]) Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, point 65.

4.2.2.1 **Système fiscal de référence et principes directeurs**

(58) À ce stade, la Commission a déterminé que l'impôt belge des sociétés était le système de référence approprié pour analyser l'existence d'un avantage et la sélectivité a priori du régime. En effet, toutes les sociétés résidentes et tous les établissements stables de sociétés étrangères en Belgique (sociétés non résidentes), tels que visés à l'article 2, paragraphe 5, à l'article 179 et à l'article 227, paragraphe 2, du CIR92 sont imposables sur le montant total de leurs bénéfices en vertu de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92. Le calcul de la base imposable prend pour point de départ le bénéfice comptable ([34]), ce qui est à première vue un moyen général et neutre de déterminer la base imposable aux fins du calcul de l'impôt sur le revenu. Si les corrections (additions ou déductions) apportées par la législation fiscale lors des phases ultérieures de la détermination de la base imposable ne sont pas d'application générale, à savoir qu'elles ne s'appliquent qu'à certaines entreprises, elles devraient être considérées comme une dérogation au principe selon lequel les entreprises sont imposables sur le montant total des bénéfices et comme une source potentielle d'avantage sélectif.

(59) Sous l'angle de l'appréciation au regard des règles en matière d'aides d'État, une dérogation peut toutefois se justifier dans une situation donnée afin d'éviter qu'un avantage soit accordé à certaines entreprises. En particulier, comme expliqué aux points 10 et 11 ci-dessus, les multinationales sont en mesure de réduire artificiellement leur base imposable sur certains territoires en fixant des prix biaisés pour leurs transactions intragroupe. Sur ces territoires, il semble donc justifié de procéder à un ajustement positif de la base imposable afin de rétablir le niveau qu'elle aurait atteint si les prix avaient été fixés aux conditions du marché. Par ailleurs, si un tel ajustement sur un territoire implique que les mêmes bénéfices seront imposés sur deux territoires, une dérogation — un ajustement négatif de la base imposable d'une entreprise associée — se justifie également sur l'autre territoire.

(60) Cette dérogation est exceptionnelle et strictement limitée aux situations dans lesquelles l'application de la règle générale permettrait au contribuable d'abuser du système fiscal.

(61) Dans le cadre de la mise en œuvre d'une telle dérogation, les administrations fiscales peuvent renvoyer à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et aux principes généraux en matière de prix de transfert, tels que le principe de pleine concurrence, ainsi qu'aux documents d'orientation établis par l'OCDE ([35]).

(62) À l'inverse, d'autres types de dérogations permettent à certains contribuables de réduire leur base imposable sans que cela se justifie par la nécessité de lutter contre les abus et sont susceptibles de donner lieu à un avantage sélectif s'apparentant à une aide d'État. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une exonération est accordée sans qu'elle ne constitue une réaction à la volonté d'un autre État d'imposer le même bénéfice.

4.2.2.2 **L'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 constitue une dérogation par rapport au système de référence**

(63) L'article 185, paragraphe 2, du CIR92 est une source de corrections appliquées aux bénéfices comptables sur le fondement de la législation relative à l'impôt des sociétés afin d'établir la base imposable d'une entreprise. Dans un tel cas, les ajustements négatifs unilatéraux autorisés en application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 permettent aux bénéficiaires de réduire leur base imposable et le montant de l'impôt payé par rapport à une situation dans laquelle ces ajustements n'auraient pas lieu et où tous les bénéfices enregistrés dans les comptes des bénéficiaires seraient pris en compte au moment d'appliquer l'article 185, paragraphe 1, du CIR92. La réduction du montant de l'impôt dû constitue un avantage économique au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(64) La Belgique affirme que l'appréciation au regard des règles en matière d'aides d'État effectuée par la Commission ne doit pas prendre comme référence le bénéfice comptable, mais la base imposable après toutes les corrections, et en particulier celles (prévues par l'article 185, paragraphe 2, du CIR92) relatives à l'application du principe de pleine concurrence.

(65) À ce stade, la Commission ne partage pas cet avis. En effet, toutes les dispositions de la législation relative à l'impôt des sociétés permettant de déterminer la base imposable (ou d'autres éléments de l'imposition) devraient être d'application générale et faire en sorte que toutes les entreprises se trouvant dans une même situation juridique et factuelle à la lumière des objectifs de ladite législation soient traitées de manière identique. Comme mentionné plus haut, le fait de prendre le bénéfice comptable d'une société comme point de départ semble d'application générale. Si les corrections (additions ou déductions) apportées par la législation fiscale lors des phases ultérieures de la détermination de la base imposable ne sont pas d'application générale, à savoir qu'elles ne s'appliquent qu'à certaines entreprises, elles devraient être considérées comme une dérogation au principe selon lequel les entreprises sont imposables sur le montant total des bénéfices et comme une source potentielle d'avantage sélectif ([36]).

([34]) Auquel s'appliquent les additions et déductions d'application générale prévues par la législation.

([35]) Voir les points 12 à 14 ci-dessus.

([36]) En tout état de cause, même si toutes les règles de détermination de la base imposable des sociétés — y compris toutes les additions et déductions appliquées au bénéfice comptable d'une société — devaient être considérées comme faisant partie du système de référence, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, cela n'empêcherait pas la Commission d'examiner si le système en tant que tel, de par sa conception, est de nature à conférer un avantage sélectif [voir l'arrêt du 15 novembre 2001 dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (ECLI: EU:C:2011:732, point 87)].

(66) La Belgique affirme également que les multinationales ne se trouvent pas dans une situation juridique et factuelle similaire, en termes de revenus liés aux activités transfrontalières, à celle dans laquelle se trouvent les sociétés indépendantes belges ou les groupes belges d'entités associées. Cet argument implique toutefois que l'article 185, paragraphe 2, du CIR92 serait le système de référence correct, et non l'article 185, paragraphe 1, du CIR92.

(67) La Commission ne partage pas l'avis de la Belgique sur ce point et soutient que le système de référence correct est la règle générale prévue à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92, qui dispose que toutes les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués. Selon cette disposition, les entités belges appartenant à des groupes multinationaux d'entreprises associées se trouvent dans la même situation juridique et factuelle que les sociétés indépendantes belges ou les groupes belges de sociétés associées, au regard de l'exigence prévue à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92: elles doivent être assujetties à l'impôt en Belgique sur le montant total de leurs bénéfices. Comme indiqué précédemment, les bénéfices imposables se calculent à partir des bénéfices tels qu'inscrits dans les comptes et la Commission ne voit pas pourquoi une dérogation à ce principe serait accordée aux entités belges de groupes multinationaux d'entreprises associées. Le fait que les multinationales — contrairement aux sociétés indépendantes belges ou aux entités appartenant à un groupe belge d'entreprises associées — soient les seules dont les revenus puissent trouver leur origine dans des activités transfrontalières et être soumis à une double imposition internationale ne place pas, à la lumière de l'objectif du système fiscal, l'entité belge d'un tel groupe multinational dans une situation juridique et factuelle différente en ce qui concerne l'application de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92.

(68) À supposer que l'on accepte l'argument de la Belgique selon lequel le système fiscal de référence devrait inclure l'Article 185, paragraphe 2, du CIR92 parce qu'un des objectifs du système fiscal consiste à éviter la double imposition, la Commission estime que tant qu'une véritable situation de double imposition n'existe pas, les groupes multinationaux d'entreprises associées ne se trouvent pas dans une situation juridique et factuelle différente justifiant une dérogation à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92 prenant la forme d'ajustements négatifs unilatéraux. Il convient également de souligner que les ajustements négatifs unilatéraux effectués conformément à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 ne s'appliquent qu'aux revenus provenant des synergies, des économies d'échelle ou d'autres gains d'efficience au sein du groupe. La Commission fait observer que les bénéfices des sociétés belges indépendantes et des entités appartenant à un groupe belge pourraient également inclure les revenus potentiellement attribués aux synergies, aux économies d'échelle ou à d'autres types de gains d'efficience sur le plan organisationnel, et que ces revenus sont toutefois inclus dans la base imposable en application du système fiscal belge, et plus particulièrement de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92.

(69) La Belgique considère qu'aucun avantage économique n'est accordé, car l'intégralité des bénéfices de pleine concurrence des entreprises concernées est imposée. La Commission ne saurait souscrire à cette argumentation.

(70) Premièrement, il ne suffit pas de conclure, comme le fait la Belgique, que le bénéfice de pleine concurrence de l'entité belge est imposé en Belgique pour exclure l'existence d'un avantage en liaison avec l'exonération en vertu des décisions anticipées relatives aux bénéfices excédentaires. En effet, l'application unilatérale de la dérogation prévue à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 ne correspond à aucune des situations exceptionnelles décrites plus haut, pour lesquelles une dérogation à l'application de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92 et une référence au principe de pleine concurrence sont nécessaires pour éviter que des multinationales puissent abuser de la règle générale fixée à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92.

(71) Deuxièmement, la Commission considère à ce stade que la Belgique n'applique pas correctement le principe de pleine concurrence en excluant de la base imposable les bénéfices tirés des synergies et des économies d'échelle.

(72) La Belgique affirme que même après la déduction, l'ensemble des bénéfices de pleine concurrence réalisés par l'entité belge est soumis à l'impôt belge.

(73) À cet égard, la Commission note que le bénéfice de pleine concurrence est celui généré par des transactions avec des parties non liées, tandis que tout d'abord, rien n'indique, en l'espèce, que le bénéfice de l'entité belge (avant déduction) n'a pas été généré par des transactions avec des parties non liées. La Belgique affirme que ce bénéfice n'aurait pas été généré entre des parties non liées puisque les synergies et économies d'échelle alléguées n'ont pas été prises en compte. La Commission ne suit en outre pas cette logique, étant donné que la Belgique ne requiert pas que de telles synergies et économies d'échelle soient clairement établies ni que le montant du bénéfice soit estimé.

(74) En effet, la Commission note que la Belgique renvoie au principe de pleine concurrence consacré par l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et par les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, mais s'appuie sur le paragraphe 1.10 de ces derniers pour justifier la pratique de décisions anticipées en matière de bénéfices excédentaires (voir section *3. Position de la Belgique* ci-dessus). Le paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE évoque des avis exprimés par certains — et apparemment partagés par la Belgique — selon lesquels le principe de pleine concurrence présenterait des défaillances intrinsèques liées au fait que les gains résultant de synergies et d'économies d'échelle sont difficiles à attribuer. À cet égard, la Commission aimerait signaler tout d'abord que la double référence (au principe de pleine concurrence et aux allégations selon lesquelles il serait imparfait) semble contradictoire et, ensuite, que comme annoncé au paragraphe 1.10 in fine, la section C des principes de l'OCDE examine une solution de rechange au principe de pleine concurrence avant de la rejeter (voir le paragraphe 1.32). La Commission fait remarquer que, contrairement à ce que la Belgique semble suggérer, la position exposée au paragraphe 1.10 des principes de l'OCDE n'est pas soutenue par les États membres de l'organisation.

(75) Le paragraphe 1.10 des principes sous-entend uniquement que les bénéfices tirés de synergies, d'économies d'échelle ou d'autres gains d'efficience sont difficiles à allouer, et non que ces bénéfices ne devraient être alloués à aucune entité du groupe, ni qu'ils devraient être imputés à un "reste du groupe" ([37]) indéterminé qui, en l'espèce, ne serait imposable nulle part.

(76) Par ailleurs, la Commission observe que l'interprétation que la Belgique fait du principe de pleine concurrence implique que seuls les bénéfices qui seraient générés en Belgique par une entreprise indépendante de référence (moyenne) devraient être soumis à l'impôt belge sur les sociétés. Elle en conclut qu'une application générale de cette interprétation des principes de l'OCDE par tous les États accueillant des entités de groupes multinationaux aboutirait nécessairement à ce que les bénéfices du groupe résultant de synergies intragroupe ou d'économies d'échelle ne puissent être imposés nulle part.

(77) Concrètement, comme indiqué ci-dessus, il n'est pas tenu compte du bénéfice réel enregistré en Belgique, qui se voit réduit de la différence entre le bénéfice réel et un bénéfice qui est estimé comme suffisant si d'hypothétiques prix de transfert entre les différentes entités avaient été établis selon le principe de pleine concurrence. Cette manière de faire semble toutefois découler d'une lecture inappropriée et indûment favorable du principe de pleine concurrence. Le bénéfice comptable de l'entité belge reflète une allocation faite par l'entreprise multinationale entre ses différentes entités, de ses revenus, ce qui inclut l'ensemble des économies et synergies générées au sein du groupe. Si le groupe multinational a considéré que des ajustements devaient être opérés à l'issue de cette répartition, cela devrait en principe se traduire par des paiements visant à rémunérer des services ou des avantages fournis par le groupe ou l'utilisation, par d'autres entités du groupe, d'actifs incorporels identifiés. En l'espèce, le prix de transfert n'est pas utilisé en l'absence de prix fiables pour un service ou des biens fournis entre entreprises d'un même groupe, mais malgré l'existence de prix et de bénéfices observables. Au lieu d'utiliser comme base imposable les bénéfices enregistrés en Belgique, l'administration autorise l'entreprise à recalculer un bénéfice prétendument de pleine concurrence qui serait celui perçu par des entreprises prétendument comparables ([38]). Tout bénéfice supérieur à ce niveau est imputé aux économies ou à des synergies théoriques générées par un nouvel investissement et simplement déduit de la base imposable. La Commission ne comprend pas pourquoi, si une telle déduction se justifiait par le principe de pleine concurrence, elle ne devrait porter que sur les bénéfices liés à la relocalisation d'activités, à de nouveaux investissements ou à la création de nouveaux emplois en Belgique.

(78) Compte tenu du fait que les décisions anticipées semblent permettre aux contribuables d'appliquer des méthodes de détermination du prix de transfert incorrectes pour calculer les bénéfices imposables ou, à tout le moins, les autoriser à ne pas appliquer les méthodes les plus appropriées, la Commission nourrit des doutes sérieux quant au principe de cette correction.

([37]) Voir la décision 600.460 du 30 janvier 2007, points 23 et 24: "*(…) le bénéfice total de (…) est imputé, en application du modèle de l'entrepreneur central en Belgique, à l'entreprise (…) ayant un siège en Belgique (…).*" "*Ce bénéfice total résiduel consiste, d'une part, en une partie du bénéfice qui peut être considérée comme une redevance pour les fonctions d'entrepreneur (…) et, d'autre part, en une partie résiduelle du bénéfice qui peut être considérée comme le 'bénéfice excessif' découlant du fait que l'entreprise dispose du savoir-faire, des avantages en termes de marchés publics, des avantages découlant de l'organisation des ventes sur la base de liste de clients, etc. que possède le groupe dans son ensemble, et non uniquement ou en particulier l'actionnaire de l'entrepreneur central.*"

([38]) En fait, la Commission observe que cette pratique incite les multinationales à ne pas tenir compte des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert pour fixer leurs propres prix de transfert (avant les autorités fiscales) et à faire valoir ensuite (en vue d'obtenir un avantage fiscal sur cette base) qu'elles n'ont pas correctement appliqué ces principes. En l'absence de toute possibilité pour un pays autre que celui dans lequel une entité du groupe est établie d'imposer les montants exonérés en Belgique ou de contester les méthodes ou les calculs présentés aux autorités belges, cette pratique semblerait aussi créer une incitation à gonfler artificiellement les "bénéfices excédentaires" (souvent exprimés sous la forme d'un pourcentage du total des bénéfices comptables).

(79) En supposant qu'il existe une raison de procéder, en premier lieu, à un ajustement négatif du bénéfice comptable de l'entreprise au moyen d'additions et de déductions d'application générale prévues par la législation fiscale, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, des doutes naissent au sujet de l'utilisation des méthodes les plus appropriées du fait, notamment, que la Belgique autorise la partie belge du groupe à être systématiquement la partie la plus complexe de celui-ci, de sorte que la rentabilité adéquate est estimée par une approche fondée sur le bénéfice résiduel. Ce bénéfice résiduel est calculé en déterminant le prix de transfert de pleine concurrence de fonctions moins complexes, même s'il n'est pas toujours évident de savoir si les entités belges désignées comme parties testées sont véritablement celles auxquelles une méthode de prix de transfert peut être appliquée de la manière la plus fiable ([39]). En outre, il semble que l'analyse soit effectuée uniquement dans le but de réduire les bénéfices en Belgique sans autre prise en considération des processus opérationnels à l'échelle mondiale de l'entreprise ni examen complet du lieu où est véritablement assurée la fonction la plus complexe ([40]).

(80) Non seulement, il apparaît à ce stade que rien ne justifie la déduction, mais la Commission s'inquiète aussi de la méthode de calcul de cette déduction. En réalité, la Belgique s'appuie sur des projections de bénéfice comptable, d'une part, et sur des projections de bénéfice estimé en appliquant la méthode transactionnelle de la marge nette, d'autre part. Chaque année, au moment de déterminer l'impôt à payer, les informations relatives au bénéfice réel de l'entité belge doivent être communiquées aux autorités fiscales. La Commission ne comprend dès lors pas pourquoi ces dernières ont recours à des projections plutôt qu'aux bénéfices réels pour calculer la déduction fiscale. À ce stade, aucune justification n'a été fournie concernant la fixation à l'avance de la réduction du bénéfice.

(81) Le fait que la réduction soit calculée sur la base de projections, et non d'un indicateur du niveau de bénéfice réalisé ([41]) implique que l'objectif déclaré consistant à estimer des prix de pleine concurrence ne serait pas atteint lorsque les projections ne se réalisent pas.

(82) Enfin, la Commission comprend que des bénéfices excédentaires ne peuvent être générés en Belgique que lorsque les prix réels fixés pour les transactions intragroupe impliquant l'entité belge ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence et que c'est ce qui justifierait l'ajustement unilatéral appliqué en vertu de l'interprétation que la Belgique fait du principe de pleine concurrence. Au contraire, lorsque la politique en matière de prix de transfert d'un groupe est conforme au principe de pleine concurrence, aucun ajustement ne semblerait nécessaire ([42]). En effet, si les entreprises sont capables de dire à l'administration belge que leur politique en matière de prix de transfert n'est pas conforme au principe de pleine concurrence, la Commission en conclut qu'elles auraient pu automatiquement éviter tout risque de double imposition en fixant dès le départ leurs prix de transfert selon le principe de pleine concurrence.

(83) À ce stade, la Commission estime donc que la pratique belge de décisions anticipées relatives aux bénéfices excédentaires reposant sur l'"*interprétation belge du principe de pleine concurrence*" n'est pas conforme aux objectifs poursuivis par ce principe tel qu'appliqué dans les principes de l'OCDE et l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et qui permet une approximation des prix de pleine concurrence,. En conséquence, la mesure confère un avantage économique aux bénéficiaires, car l'entreprise est autorisée à opérer une réduction importante de sa base imposable qui ne semble pas conforme au principe de pleine concurrence.

([39]) Voir le paragraphe 3.18 des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

([40]) Ce point est également soulevé au paragraphe 6.130 des Instructions de l'OCDE relatives aux aspects intéressant les prix de transfert des actifs incorporels, qui indique, en ce qui concerne les actifs incorporels, qu'"il est important de ne pas considérer simplement que la totalité du bénéfice résiduel, obtenu après déduction de revenus limités correspondant à la rémunération des fonctions exercées, devrait nécessairement être attribuée au propriétaire des actifs incorporels. La sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée devrait s'appuyer sur une analyse fonctionnelle permettant une compréhension claire des processus opérationnels à l'échelle mondiale de l'entreprise multinationale concernée et de la manière dont les actifs incorporels transférés interagissent avec d'autres fonctions, actifs et risques constitutifs du fonctionnement à l'échelle mondiale de l'entreprise. L'analyse fonctionnelle devrait identifier les facteurs de création de valeur, qui peuvent notamment inclure les risques encourus, les caractéristiques du marché, le lieu considéré, les stratégies d'entreprise ou les synergies obtenues au sein d'un groupe d'entreprises multinationales. Tous les facteurs pertinents ayant une contribution significative à la création de valeur devraient entrer en ligne de compte lors de la sélection de la méthode de prix de transfert et lors de tout ajustement apporté à cette méthode sur le fondement de l'analyse de comparabilité".

([41]) À savoir en rapport avec les coûts ou les actifs ou tout autre indicateur du niveau de bénéfice jugé approprié.

([42]) Cette conclusion semble toutefois infirmée par certains exemples. Dans un rapport sur l'application d'une décision anticipée du 30 septembre 2005, le bénéficiaire de la décision 500.249 indique d'une part qu'il applique "*des conditions aux transactions interentreprises qui sont comparables aux conditions qui seraient appliquées à des transactions similaires entre des entreprises indépendantes conformément aux méthodes et aux principes définis dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (voir la section 5) pour établir une politique en matière de prix de transfert de pleine concurrence* [...]" et il décrit comment cette politique en matière de prix de transfert s'est traduite par un accord de services d'ingénierie, des accords de services techniques en lien avec la construction de deux lignes de production et un accord de licence portant sur l'utilisation de technologies et de marques transférées par la société-mère qui prévoient tous une rémunération. En revanche, il demande l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 en ce qui concerne le transfert à titre gracieux d'une nouvelle technologie et une garantie gratuite que d'autres entreprises du groupe acquerraient la production supplémentaire de l'entité belge.

(84) La Commission estime que l'ajustement négatif résultant de l'application de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 confère un avantage, dérogeant ainsi au principe selon lequel tous les bénéfices doivent en principe être soumis à l'impôt des sociétés en Belgique. Comme susmentionné, une telle dérogation confère des avantages économiques sélectifs à certaines entreprises bénéficiant d'une réduction d'impôt par rapport à d'autres, qui doivent leur livrer concurrence sur la base de leurs seuls mérites. Il semble par ailleurs, à ce stade, qu'il existe une sélectivité a priori pour les raisons exposées ci-dessous.

— Premièrement et à titre principal, par dérogation à l'article 185, paragraphe 1, du CIR92, les avantages découlant de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 ne bénéficient qu'aux entreprises internationales/multinationales. En outre, les ajustements négatifs unilatéraux fondés sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 ne sont accessibles qu'aux grandes entreprises, les petites entreprises étant peu susceptibles de générer des synergies et des économies d'échelle dans une mesure telle qu'elle justifierait les coûts liés à une demande de décision anticipée.

— Deuxièmement, l'autorisation accordée par le SDA en vertu de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 apparaît étroitement liée et strictement subordonnée à la relocalisation en Belgique d'activités substantielles et/ou à la réalisation d'investissements substantiels et/ou à la création d'emplois en Belgique, ce qui constitue un autre élément distinctif.

(85) Premièrement, la déduction ne concerne pas toutes les entreprises établies en Belgique puisqu'elle ne s'applique qu'aux entités belges de groupes multinationaux. Elle ne vaut pas pour les entités d'un groupe strictement belge ni pour les sociétés indépendantes belges.

(86) La Belgique estime qu'il est suffisant pour une entreprise d'avoir un établissement en Belgique et dans un autre État pour être considérée comme une multinationale et avoir accès aux décisions anticipées sur les bénéfices excédentaires liés aux activités intragroupe transfrontalières. Toutefois, à ce stade, la Commission fait observer que toutes les sociétés ne sont pas en mesure de créer une multinationale ([43]).

(87) En outre, la pratique belge des ajustements négatifs unilatéraux effectués en vertu de l'article 185, paragraphe 2, du CIR92 est également sélective étant donné que les synergies, les économies d'échelle ou les gains d'efficience similaires ne peuvent être invoqués que par les grands groupes multinationaux. Dans la pratique, les plus petites entreprises — même si elles sont établies de part et d'autre de la frontière belge — ne semblent pas avoir accès à la déduction sur leurs bénéfices excédentaires puisqu'elles ne disposent pas de la taille nécessaire pour invoquer l'existence de synergies, d'économies d'échelle ou de gains d'efficience similaires liés à la taille.

(88) Deuxièmement, la Commission note que les décisions anticipées relatives aux bénéfices excédentaires qu'elle a examinées contiennent systématiquement des références à des investissements substantiels et/ou à la création d'emplois et à la relocalisation d'activités en Belgique ([44]). Ces éléments semblent constituer des éléments clés sur lesquels se fonde la validité de la décision anticipée. Cela semble encore confirmé par le fait qu'en cas d'expansion d'activités existantes, la décision anticipée sur les bénéfices excédentaires ne s'applique qu'à l'augmentation des activités, et non à l'ensemble des bénéfices générés par ces activités ([45]).

(89) La Commission estime dès lors à ce stade que la mesure favorise les multinationales qui sont suffisamment grandes pour invoquer des synergies, des économies d'échelle ou des gains d'efficience similaires, et qui peuvent se permettre de réaliser et réalisent effectivement de nouveaux investissements substantiels, créent de l'emploi ou relocalisent une partie importante de leurs activités en Belgique.

([43]) Le fait que le traitement différent réservé aux multinationales soit sélectif a été établi dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (ECLI: EU:C:2011:732).

([44]) Voir la décision du 26.2.2013 dans le dossier 2011.569, point 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 (…)*"; point 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*"; point 83: "*(…) (La demandeuse) s'engage à augmenter ses capacités de production en Belgique. (…)*" et point 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*"; la décision du 30.1.2007 dans le dossier 600.460, point 15: "*(…) neemt de business zich voor de Central Entrepreneur vennotschap vanuit (het buitenland) naar België te verplaatsen in de loop van 2007*"; point 18: "De *Entrepreneuractivieiten die thans gevoerd worden in (het buitenland) vereisen de invulling van een 15-tal functies. Al deze functies zullen worden getransfereerd naar België*"; la décision du 15.12.2005 dans le dossier 500.249, point 6: "*De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoename als gevolg van deze nieuwe investering (…) wordt geraamd op 25 mensen.*"; la décision du 10.12.2013 dans le dossier 2013.540, section 2: Impact sur le niveau d'emploi en Belgique (…) point 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.*" point 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.*" point 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.*" points 71 et 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*".

([45]) Voir la décision du 26.2.2013 dans le dossier 2011.569, point 103: "*Dans la mesure où l'ajustement ne sera effectif que sur le profit additionnel éventuel lié à l'augmentation de la capacité de production de (la demandeuse), le profit excédentaire a été évalué à 66.30 % du NBPT additionnel.*"

4.2.2.3 **Absence de justification par la nature et l'économie générale du système fiscal**

(90) Pour les raisons exposées ci-dessous, la Commission estime à ce stade que ces éléments de sélectivité ne peuvent se justifier par la "nature" et l'"économie générale" du système fiscal, autrement dit par la logique interne du système d'impôt des sociétés belge.

(91) La Commission doute que la pratique belge de l'ajustement négatif anticipatif de la base imposable soit justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal belge. En effet, l'ajustement négatif ne semble ni nécessaire, ni proportionné à l'objectif déclaré de la dérogation, à savoir éviter la double imposition. Comme expliqué plus haut, il est souligné que les groupes multinationaux peuvent appliquer le principe de pleine concurrence pour fixer leurs prix de transfert. Les principes en matière de prix de transfert aident également les multinationales à cet égard. Celles-ci peuvent ainsi réduire le risque que ces prix de transfert soient contestés par une juridiction fiscale, et donc diminuer le risque de double imposition. Il existe également plusieurs instruments bilatéraux et multilatéraux de droit international qui permettent aux multinationales et aux États contractants d'éviter ou de résoudre la possible double imposition.

(92) La Commission note que les autorités belges ne semblent pas exiger des demandeurs qu'ils démontrent que les bénéfices exonérés en Belgique *sont déjà inclus dans les bénéfices d'une autre société* ni même qu'ils courent un risque de double imposition de ces bénéfices. Au contraire, elle fait observer que les réponses aux membres du Parlement MM. Tommelein et Devlies et la référence constante à ces réponses dans les décisions fournissent une garantie que la Belgique ne communiquera l'ajustement négatif à aucun autre État. En garantissant virtuellement une double non-imposition, cette pratique semble aller au-delà de ce qui est nécessaire et proportionné pour éviter des cas de double imposition non résolus.

(93) Pour conclure, contrairement à son objectif déclaré, le régime n'empêche pas la double imposition, mais conduit à une double non-imposition, ce qui n'est l'objectif ni du principe de pleine concurrence, ni des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert.

(94) La Commission estime que l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, un modèle d'instrument bilatéral destiné à éviter la double imposition, ne peut être utilisé pour justifier des ajustements négatifs unilatéraux qui, compte tenu du contexte, semblent ne faire que garantir une double non-imposition. En effet, la Belgique n'applique pas les ajustements négatifs unilatéraux dans le cadre de contacts bilatéraux pour résoudre une possible double imposition et ne demande pas à la multinationale de démontrer qu'une double imposition a eu lieu ou pourrait avoir lieu. Elle a par ailleurs clairement indiqué ([46]) qu'elle n'informerait pas les autres pays des ajustements négatifs. Il convient également de noter à cet égard que, contrairement à l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92, l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE s'applique s'il est établi que les mêmes bénéfices sont inclus dans la base imposable de deux entreprises distinctes établies dans des pays différents et ont été ou risquent d'être "*imposés en conséquence*" par les deux États.

(95) En outre, on peut observer que certaines exigences du régime, notamment celle relative à l'investissement ou à la création d'emplois en Belgique, ne sont en aucun cas liées à l'objectif déclaré d'éviter la double imposition ni justifiées à la lumière des principes de base du système belge d'impôt des sociétés ([47]). Selon une jurisprudence constante de la Cour, même lorsque les autorités compétentes ont le pouvoir discrétionnaire de déterminer, entre autres, les conditions dans lesquelles un avantage fiscal peut être octroyé, ce pouvoir est sélectif sauf lorsque les critères applicables sont intrinsèquement liés aux objectifs du système fiscal ([48]).

4.2.3 **Transfert de ressources d'État et imputabilité à l'État**

(96) L'avantage sélectif identifié à la section 4.2.2 ci-dessus est lié à l'application d'une disposition du droit fiscal dans le contexte d'une décision anticipée obligatoire. La disposition légale qu'est l'article 185, paragraphe 2, du CIR92 ainsi que tous les documents clarifiant l'interprétation des autorités belges et les décisions anticipées déterminant effectivement le montant des bénéfices excédentaires pouvant être exonérés trouvent leur origine dans l'action de l'État belge. Ils sont dès lors imputables à ce dernier.

(97) La Commission conclut également que la mesure fait intervenir des ressources d'État, étant donné que l'État permet de déduire les bénéfices excédentaires de la base imposable qui résulterait normalement de l'application des règles en matière d'impôt des sociétés, et notamment de l'article 185, paragraphe 1, du CIR92. Cette déduction donne lieu à une réduction de l'impôt des sociétés perçu par l'État, qui renonce ainsi à des ressources.

([46]) Voir les réponses du ministre des finances aux questions parlementaires posées par MM. Tommelein et Devlies mentionnées aux notes de bas de page: 13 et 14.
([47]) Affaire C-6/12 P, ECLI:EU:C:2013:525, point 27.
([48]) Affaire C-6/12 P, ECLI:EU:C:2013:525, point 27.

(98) La Commission estime que l'avantage économique est dû au fait que la Belgique, sur demande du bénéficiaire, ne tient pas compte de la répartition des bénéfices résultant de la politique en matière de prix de transfert du groupe auquel il appartient et à l'absence d'imposition des "bénéfices excédentaires" en Belgique. Cet avantage est clairement imputable à l'État belge et suppose un transfert de ressources de l'État belge. La Commission n'estime pas, comme l'affirme la Belgique, que l'avantage est lié à la possible absence d'imposition à l'étranger des bénéfices exonérés en Belgique, étant donné que l'État belge réduit unilatéralement la base des revenus qu'il pourrait imposer, indépendamment de ce que fait l'autre État contractant.

4.2.4 **Distorsion de la concurrence et effets sur les échanges**

(99) Par comparaison avec leurs concurrentes, les entreprises qui bénéficient de l'exonération d'une part substantielle de leurs bénéfices en Belgique en vertu des décisions anticipées prises par l'administration fiscale ont été déchargées de coûts qu'elles auraient normalement dû supporter ou répercuter sur leurs clients. En conséquence, l'exonération fiscale a amélioré leur situation économique par rapport aux autres entreprises en concurrence avec elles sur les mêmes marchés, faussant ou menaçant ainsi de fausser la concurrence.

(100) Lorsqu'une aide octroyée par un État membre renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intra-Union, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide ([49]). Il suffit que le bénéficiaire de l'aide soit en concurrence avec d'autres entreprises sur des marchés ouverts à la concurrence ([50]). Les bénéficiaires sont des multinationales présentes dans des secteurs caractérisés par une forte concurrence entre les opérateurs des différents États membres et les opérateurs au niveau mondial. La Commission note également que de nombreux acteurs internationaux exercent leurs activités dans les segments du marché dans lesquels sont présents les bénéficiaires de décisions anticipées sur les bénéfices excédentaires, et que les raisons avancées pour justifier les nouveaux investissements ou les relocalisations couverts par les décisions font souvent référence à une amélioration de la compétitivité sur le marché européen ou mondial. Les exonérations fiscales sont dès lors susceptibles d'affecter les échanges dans le marché intérieur.

4.2.5 **Bénéficiaires**

(101) Les bénéficiaires sont certaines entités belges (entreprises de droit belge ou établissements stables en Belgique d'entreprises étrangères) appartenant à des groupes multinationaux qui ont déposé une demande de décision anticipée sur la base de l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92, et auxquelles un ajustement négatif unilatéral a été accordé.

4.2.6 **Conclusion**

(102) Pour conclure, la Commission estime, à titre préliminaire, que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 introduit par la loi du 21 juin 2004, est un régime fiscal constituant une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.3 **Compatibilité de l'aide**

(103) Étant donné que la mesure en cause paraît constituer une aide d'État, il convient de déterminer si elle est compatible avec le marché intérieur. Les mesures d'aide d'État peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur sur la base des dérogations prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, du TFUE.

(104) À ce stade, la Commission doute que les mesures en cause puissent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur. Les autorités belges n'ont présenté aucun argument indiquant qu'une quelconque des exceptions prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, du TFUE en vertu desquelles les aides d'État peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, s'applique en l'espèce.

(105) Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE — qui concernent les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires et les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne — ne semblent pas s'appliquer en l'espèce.

(106) La dérogation prévue à l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE — qui autorise les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ainsi que celui des régions visées à l'article 349, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale — ne s'applique pas non plus. Ces zones sont définies par la carte des aides à finalité régionale pour la Belgique. Cette disposition ne semble pas s'appliquer en l'espèce.

([49]) Voir notamment l'arrêt du 17 septembre 1980 dans l'affaire 730/79, Philip Morris/Commission (Recueil 1980, p. 2671, point 11); l'arrêt du 22 novembre 2001 dans l'affaire C-53/00, Ferring (Recueil 2001, p. I-9067, point 21); et l'arrêt du 29 avril 2004 dans l'affaire C-372/97, Italie/Commission (Recueil 2004, p. I-3679, point 44).

([50]) Arrêt du 30 avril 1998 dans l'affaire T-214/95, Het Vlaamse Gewest/Commission (Recueil 1998, p. II-717, ECLI:EU:T:1998:77).

(107) S'agissant des dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, points b) et d), du TFUE, l'aide en question n'est pas destinée à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ni à remédier à une perturbation grave de l'économie de la Belgique, ni encore à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine.

(108) En vertu de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun. Comme indiqué ci-dessus, les décisions anticipées relatives aux bénéfices excédentaires examinées par la Commission contiennent systématiquement des références à des investissements substantiels et/ou à la création d'emplois et à la relocalisation d'activités en Belgique. Toutefois, à ce stade, la Belgique n'a pas affirmé que les avantages fiscaux accordés par la mesure soumise à examen sont liés à des investissements spécifiques, à la création d'emplois ou à des projets spécifiques admissibles au bénéfice d'une aide en vertu des règles et lignes directrices en matière d'aides d'État. En outre, en l'absence de tout élément permettant d'étayer la compatibilité avec le marché intérieur conformément à l'article 107, paragraphe 3, point c) du TFUE, la Commission conclut à ce stade que les mesures en cause semblent constituer une réduction des charges que devraient normalement supporter les entités concernées dans l'exercice de leurs activités, et devraient donc être considérées comme des aides au fonctionnement. Selon la pratique de la Commission, de telles aides ne sauraient être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, du fait qu'elles ne favorisent pas le développement de certaines activités ou de certaines régions et du fait qu'elles ne sont pas limitées dans le temps, qu'elles ne diminuent pas progressivement et qu'elles ne sont pas proportionnées à ce qui est nécessaire pour remédier à un désavantage économique spécifique dans les régions en question.

À la lumière des considérations qui précèdent, la Commission estime, à titre préliminaire, que l'article 185, paragraphe 2, point b), du CIR92 introduit par la loi du 21 juin 2004 en tant que régime fiscal, constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Elle a également des doutes, à ce stade, quant à la compatibilité de ce régime avec le marché intérieur. Elle a donc décidé d'engager la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE à l'égard de la mesure en question.

La Commission demande à la Belgique de présenter ses observations et de fournir, dans le mois suivant la réception de la présente lettre, toutes les informations qui pourraient aider à apprécier l'aide/la mesure et, en particulier:

— pour chacune des décisions anticipées concernant les demandes d'ajustement négatif unilatéral, de fournir pour chacun des exercices fiscaux concernés des informations sur les montants réels de la base imposable exonérés, ainsi que les dates auxquelles l'impôt relatif à ces exercices devait être payé;

— de transmettre des informations sur toute autre décision anticipée portant sur le bénéfice excédentaire prise dans l'intervalle;

— de transmettre des informations sur les demandes d'ajustement négatif unilatéral rejetées par le Service des Décisions Anticipées;

— de confirmer que les autorités fiscales belges n'exigent pas des demandeurs qu'ils prouvent, de quelque manière que ce soit, que les revenus inclus dans les bénéfices comptables de l'entité belge sont également inclus dans les bénéfices imposables d'autres entités du groupe à l'étranger, ni que l'imposition de ces revenus en Belgique entraînerait un risque sérieux de double imposition. Si ces preuves n'existent pas, il est demandé aux autorités belges d'indiquer pourquoi, compte tenu des autres moyens de prévenir et de résoudre la double imposition, elles considèrent que l'ajustement négatif unilatéral est une méthode nécessaire et proportionnée pour prévenir la double imposition;

— de communiquer les raisons pour lesquelles les décisions anticipées n'ont été accordées que dans le cas où le demandeur s'est engagé à relocaliser ses activités en Belgique et/ou à étendre ses activités en Belgique, ainsi qu'à investir substantiellement et/ou à créer de nouveaux emplois et à expliquer sur quelle base légale ou réglementaire ces conditions sont imposées;

— d'expliquer pour quelles raisons les ajustements ne s'appliquent qu'aux bénéfices engendrés par des investissements supplémentaires ou aux activités relocalisées en Belgique, et non aux bénéfices engendrés par les activités préexistantes.

La Commission invite également les tiers intéressés:

— à lui préciser s'ils considèrent que les prix de transfert réels fixés pour les opérations ou les relations intragroupe sur la base desquelles ils ont demandé des ajustements négatifs unilatéraux remplissent les conditions de pleine concurrence; dans l'affirmative, de préciser pour quelle raison ils estiment qu'un ajustement négatif unilatéral est justifié; dans la négative, de préciser pour quelle raison ils n'appliquent pas dès le départ le principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert réels;

— d'informer la Commission de la manière dont les bénéfices exonérés en Belgique ont été réellement affectés aux autres entités du groupe, ainsi que la manière dont ils ont été traités d'un point de vue comptable et fiscal.

Il est demandé à la Belgique de transmettre immédiatement une copie de la présente lettre aux bénéficiaires potentiels de l'aide.

La Commission rappelle à la Belgique l'effet suspensif de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et attire votre attention sur l'article 14 du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil ([51]), qui prévoit que toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

La Commission avise la Belgique qu'elle informera les parties intéressées en publiant la présente lettre et un résumé de celle-ci au Journal officiel de l'Union européenne. Elle informera également les parties intéressées des pays de l'AELE signataires de l'accord EEE par la publication d'une communication dans le supplément EEE du Journal officiel de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité de surveillance AELE par l'envoi d'une copie de la présente. Toutes les parties intéressées susmentionnées seront invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de publication.»

([51]) JO L 83 du 27.3.1999, p. 1, modifié en dernier lieu par le règlement (UE) n° 734/2013 du 22 juillet 2013 (JO L 204 du 31.7.2013, p. 15).

„Met deze brief stelt de Commissie uw autoriteiten ervan in kennis dat zij, na onderzoek van de door uw autoriteiten met betrekking tot bovengenoemde maatregel verstrekte informatie, heeft besloten de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna „VWEU" genoemd) in te leiden.

1. DE PROCEDURE

(1) Bij brief van 19 december 2013 heeft de Commissie de Belgische autoriteiten om inlichtingen verzocht met betrekking tot de zogeheten rulingregeling overwinstbelasting, die is gebaseerd op artikel 185, lid 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelasting (hierna „WIB92" genoemd). De Commissie heeft ook een lijst gevraagd van rulingbeslissingen met betrekking tot de overwinstbelastingregeling.

(2) Bij brief van 21 januari 2014 hebben de Belgische autoriteiten op de vragen van de Commissie geantwoord. De Belgische autoriteiten hebben de Commissie echter niet de gevraagde lijst met rulings verschaft, omdat het indienen van dit soort lijst volgens hen meer tijd zou vergen.

(3) Op 21 februari 2014 heeft de Commissie follow-up-vragen gezonden en heeft zij haar verzoek herhaald om een lijst met rulings te verschaffen. Voor de rulings die in 2004, 2007, 2010 en 2013 werden toegestaan, heeft de Commissie ook om de rulingaanvragen en alle ondersteunende documenten verzocht.

(4) Op 18 maart 2014 hebben de Belgische autoriteiten de vragen van de Commissie beantwoord en alle gegevens met betrekking tot de rulings verschaft (rulings, rulingaanvragen, ondersteunende documenten).

(5) Bij brief van 28 juli 2014 heeft de Commissie aangegeven dat het stelsel van de overwinstbelasting onverenigbare staatssteun zou kunnen vormen. De Commissie heeft ook meer informatie gevraagd over een aantal individuele zaken.

(6) Op 25 september 2014 heeft een bijeenkomst van de diensten van Commissie en de Belgische autoriteiten plaatsgevonden.

(7) Bij brieven van 1 september 2014 en 4 november 2014 hebben de Belgische autoriteiten op het verzoek van 28 juli 2014 geantwoord.

2. BESCHRIJVING VAN DE MAATREGEL

2.1 De OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen [1] /Het OESO-modelbelastingverdrag [2]

(8) Dit besluit heeft betrekking op fiscale rulings waarin verrekenprijsregelingen worden bekrachtigd; hiervoor wordt ook wel de term Advance Pricing Arrangements (hierna „APA's" genoemd) gebruikt. APA's zijn regelingen waarin, voorafgaand aan intragroepstransacties, wordt bepaald welke criteria geschikt zijn (bijv. methode, vergelijkbare grootheden, gepaste correcties en kritische veronderstellingen met betrekking tot toekomstige gebeurtenissen) voor het vaststellen van de verrekenprijzen voor die transacties gedurende een specifieke periode [3]. Een APA wordt formeel ingeleid door een verzoek van een belastingplichtige en vereist onderhandelingen tussen de belastingplichtige, één of meer verbonden ondernemingen en één of meer belastingdiensten. APA's zijn bedoeld ter aanvulling op de traditionele administratie-, rechts- en verdragsmechanismen om verrekenprijskwesties op te lossen [4].

---

[1] http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm

[2] http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en

[3] APA's verschillen op een aantal punten van de meer traditionele individuele rulings die sommige belastingdiensten aan belastingplichtigen afgeven. In een APA worden doorgaans feitelijke kwesties behandeld, terwijl de meer traditionele individuele rulings veeleer beperkt zijn tot het beantwoorden van vragen van juridische aard op basis van door een belastingplichtige aangebrachte feiten. De feiten die aan een verzoek om een individuele ruling ten grondslag liggen, worden wellicht niet ter discussie gesteld door de belastingdienst, terwijl bij een APA waarschijnlijk de feiten wel grondig worden geanalyseerd en onderzocht. Bovendien betreft een APA gewoonlijk meerdere transacties, meerdere soorten doorlopende transacties of alle internationale transacties van een belastingplichtige gedurende een bepaalde periode. Een verzoek om een individuele ruling is daarentegen enkel verbindend voor een bepaalde transactie; zie de OESO-richtlijnen, para. 4.132.

[4] OESO-richtlijnen, para. 4.123. Aangezien APA's betrekking hebben op de vergoeding voor transacties die nog niet hebben plaatsgevonden, hangt de betrouwbaarheid van iedere in een APA gebruikte voorspelling af van zowel de aard van de voorspelling als de kritische veronderstellingen waarop die voorspelling is gebaseerd. Deze kritische veronderstellingen kunnen onder meer omstandigheden inhouden die van invloed kunnen zijn op de vergoeding voor de transacties wanneer deze uiteindelijk plaatsvinden.

(9) Binnen deze context betreffen verrekenprijzen de prijzen die worden aangerekend voor commerciële transacties tussen verschillende onderdelen van eenzelfde ondernemingengroep, in het bijzonder de prijzen voor door de ene dochteronderneming van een ondernemingengroep aan een andere dochteronderneming van diezelfde groep verkochte goederen of geleverde diensten. De prijzen die voor deze transacties worden vastgesteld en de daaruit resulterende bedragen die op basis van die prijzen worden berekend, dragen ertoe bij dat de winsten van de ene dochteronderneming voor belastingdoeleinden toenemen en de winsten van de andere dochteronderneming afnemen, en zijn derhalve van invloed op het bepalen van de belastbare grondslag van beide entiteiten. Verrekenprijzen hebben daarom ook betrekking op de toewijzing van winst aan de verschillende onderdelen van één ondernemingengroep.

(10) Multinationale ondernemingen betalen belastingen in jurisdicties met verschillende belastingtarieven. De winst na belastingen op groepsniveau is de som van de winsten na belastingen in elk land waar de onderneming belastingplichtig is. Multinationale ondernemingen hebben dus een financiële prikkel niét om de winst die in elk land wordt aangegeven te maximaliseren, maar wél om bij de toewijzing van de winst aan de verschillende ondernemingen van de groep zoveel mogelijk winst aan laagbelastende jurisdicties toe te wijzen en zo weinig mogelijk winst aan hoogbelastende jurisdicties. Dit zou bijvoorbeeld kunnen worden bereikt door kunstmatig de prijzen te verhogen van goederen die een dochteronderneming in een laagbelastende jurisdictie verkoopt aan een dochteronderneming in een hoogbelastende jurisdictie. Op die wijze zou de hoger belaste dochteronderneming hogere kosten kunnen inbrengen en derhalve haar winst verlagen in vergelijking met de marktvoorwaarden. Deze overwinst zou worden geboekt in de lagerbelastende jurisdictie en tegen een lager tarief worden belast dan wanneer de prijs van de transactie tegen marktvoorwaarden was bepaald.

(11) Die verrekenprijzen kunnen derhalve onbetrouwbaar zijn voor fiscale doeleinden en zouden, ingeval zij een vertekend beeld geven, de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting niet mogen bepalen. Indien met de (vertekende) prijs van de transactie tussen entiteiten van dezelfde ondernemingengroep rekening zou worden gehouden bij het bepalen van de belastbare winst in elke jurisdictie, zou dat de ondernemingen die winst kunstmatig kunnen toewijzen tussen verbonden ondernemingen in verschillende jurisdicties, een voordeel opleveren ten opzichte van andere ondernemingen. Om dit soort voordeel te vermijden, moet worden geborgd dat het belastbare inkomen volgens marktvoorwaarden wordt bepaald.

(12) De internationaal overeengekomen norm voor het vaststellen van dergelijke zakelijke voorwaarden tussen de ondernemingen van eenzelfde ondernemingengroep of een bijkantoor daarvan en haar moederonderneming — en dus voor het toewijzen van winst — is het „arm's length"-beginsel (of „zakelijkheidsbeginsel"). Dit arm's length-beginsel is ook weerspiegeld in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Daarin wordt bepaald hoe en wanneer aanpassingen van de belastbare grondslag in de praktijk moeten plaatsvinden. In lid 1 van dat artikel 9 wordt beschreven hoe een overeenkomstsluitende staat de belastbare grondslag kan verhogen wanneer deze denkt dat de verrekenprijsregels hebben geleid tot een te lage belastbare grondslag en deze overeenkomstig te belasten. Dit wordt de „primaire correctie" genoemd en resulteert erin dat de fiscus de door een onderneming geboekte belastbare winst verhoogt. Lid 2 van artikel 9 is bedoeld om te voorkomen dat de gecorrigeerde winst die door één staat overeenkomstig lid 1 wordt belast, ook wordt belast op het niveau van een verbonden onderneming in een tweede staat. Dit gebeurt door die tweede staat te verplichten om, ingeval winst al in de eerste staat is belast, de belastbare grondslag van die verbonden onderneming te verlagen en er zo voor te zorgen dat de totale winsttoerekening tussen de beide jurisdicties coherent is. De tweede neerwaartse correctie op grond van artikel 9, lid 2, wordt de „corresponderende correctie" genoemd. De relevante bepalingen van artikel 9 luiden als volgt:

„1. Indien [...] tussen de twee ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd, die afwijken van die welke zouden zijn overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mag winst die één van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.

2. Indien een overeenkomstsluitende Staat in de winst van een onderneming van die Staat winst opneemt — en dienovereenkomstig belast — ter zake waarvan een onderneming van de andere overeenkomstsluitende Staat in die andere Staat is belast, en de aldus opgenomen winst winst is die de onderneming van de eerstgenoemde Staat zou hebben behaald indien tussen de twee ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, herziet die andere Staat op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over die winst is geheven. Bij deze herziening wordt rekening gehouden met de overige bepalingen van deze Overeenkomst en, indien nodig, plegen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten overleg met elkaar."

(13) Volgens deze bepaling mogen handelsbetrekkingen en financiële betrekkingen tussen verbonden ondernemingen niet verschillen van betrekkingen die tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen. Meer bepaald moet het gebruik van alternatieve methoden voor het bepalen van het belastbare inkomen om te voorkomen dat bepaalde ondernemingen onverschuldigde voordelen of schenkingen verbergen uitsluitend om belastingheffing te ontwijken, normaal gesproken tot doel hebben een belastingheffing te bereiken die vergelijkbaar is met de belastingheffing die zou kunnen worden bereikt tussen onafhankelijke marktdeelnemers op basis van de traditionele methode, waarbij de belastbare winst wordt berekend op basis van het verschil tussen de inkomsten en de lasten van de onderneming.

(14) In de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen ([5]) (hierna de „OESO-richtlijnen" genoemd) worden vijf zulke methoden beschreven om een arm's length-prijs van transacties en een toewijzing van de winst tussen de ondernemingen van eenzelfde ondernemingengroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de methode van de vergelijkbare derdenprijs (*comparable uncontrolled price*, hierna „CUP" genoemd); ii) de cost-plusmethode; iii) de resale-minusmethode; iv) de *transactional net margin*-methode (hierna „TNMM" genoemd), en v) de transactional profit-splitmethode. In de OESO-richtlijnen wordt een onderscheid gemaakt tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie methoden) en transactional profitmethoden (de laatste twee methoden). Het staat multinationale ondernemingen vrij om methoden die niet in die richtlijnen worden beschreven, toe te passen voor het vaststellen van verrekenprijzen, mits die prijzen in overeenstemming zijn met het arm's length-beginsel.

(15) Traditionele transactiemethoden worden beschouwd als de meest directe methode om na te gaan of de voorwaarden van de handelsbetrekkingen en financiële betrekkingen tussen verbonden ondernemingen „at arm's length" zijn ([6]). Met elk van de drie traditionele transactiemethoden wordt een arm's length-prijs van een bepaalde intragroeps-transactie zo goed mogelijk benaderd, zoals de prijs van een bepaald aan een verbonden onderneming verkocht goed of een bepaalde aan een verbonden onderneming geleverde dienst. Met name bestaat de CUP-methode erin een vergelijkbare transactie tussen twee onafhankelijke ondernemingen te observeren en dezelfde prijs toe te passen voor een vergelijkbare transactie tussen groepsondernemingen. De cost-plusmethode bestaat erin de inkomsten uit aan een groepsonderneming verkochte goederen of verleende diensten zo dicht mogelijk te benaderen. De resale-minusmethode bestaat erin de kosten van een groepsonderneming verworven goederen of afgenomen diensten zo dicht mogelijk te benaderen. Andere elementen die in de berekening van de winst worden opgenomen (zoals personeelskosten of rentelasten), worden berekend op basis van de prijs die daadwerkelijk wordt betaald aan een onafhankelijke onderneming of worden benaderd door één van de drie directe methoden toe te passen.

(16) De transactionele-winstmethoden zijn daarentegen geen benadering voor een arm's length-prijs voor een bepaalde transactie, maar zijn gebaseerd op vergelijkingen van nettowinstindicatoren (zoals winstmarges, rendement op activa, verhouding tussen bedrijfsresultaat en omzet, en eventueel andere maatstaven voor nettowinst) tussen onafhankelijke en verbonden ondernemingen, als een middel om een raming te maken van de winst die één of elk van de verbonden ondernemingen had kunnen behalen indien zij alleen met onafhankelijke ondernemingen had gehandeld, en dus van de betaling die deze ondernemingen op arm's length hadden gevraagd, ter vergoeding van het gebruik van hun middelen bij de intragroepstransactie ([7]). Daartoe wordt bij de TNMM aangeknoopt bij een nettowinstindicator die, in beginsel, verwijst naar de verhouding tussen de winst en een post op de winst-en-verliesrekening of de balans, zoals omzet, kosten of eigen vermogen. Op de geselecteerde post wordt een marge toegepast die als „at arm's length" wordt beschouwd om het bedrag van de belastbare winst zo goed mogelijk te benaderen. Wanneer de TNMM wordt gebruikt in combinatie met een op kosten gebaseerde nettowinstindicator, wordt deze in de contacten tussen de belastingplichtige en de fiscus soms als „cost plus" aangeduid. Dit mag echter niet worden verward met de in de OESO-richtlijnen beschreven „cost-plusmethode" die in het voorgaande punt werd besproken.

(17) De toepassing van het arm's length-beginsel is doorgaans gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden van een intragroepstransactie met de voorwaarden van transacties tussen onafhankelijke ondernemingen. Dergelijke vergelijkingen kunnen slechts nuttig zijn als de economisch relevante kenmerken van de vergeleken situaties voldoende vergelijkbaar zijn. „Vergelijkbaar" betekent dat geen van de (eventuele) verschillen tussen de vergeleken situaties de in de methodiek onderzochte voorwaarde (bijv. prijs of marge) wezenlijk kunnen beïnvloeden, of dat redelijk nauwkeurige aanpassingen kunnen worden aangebracht om het effect van dergelijke verschillen uit te schakelen ([8]). Om het niveau van de daadwerkelijke vergelijkbaarheid vast te stellen en vervolgens de gepaste aanpassingen aan te brengen om arm's length-voorwaarden (of een bandbreedte daarvan) te bepalen, dienen de kenmerken van de transacties of ondernemingen die de voorwaarden van transacties op arm's length kunnen beïnvloeden, te worden vergeleken. In de OESO-richtlijnen worden kenmerken of „vergelijkbaarheidsfactoren" genoemd die bepalend kunnen zijn voor de vergelijkbaarheid: de kenmerken van het overgedragen eigendom of de overgedragen diensten; de door de partijen vervulde functies, met inachtneming van de gebruikte activa en de gelopen risico's (functieanalyse); de economische situatie van de partijen, en de door de partijen gevolgde ondernemingsstrategieën ([9]).

([5]) OESO, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.
([6]) OESO-richtlijnen, para. 2.3.
([7]) OESO-richtlijnen, para. 1.35.
([8]) OESO-richtlijnen, para. 1.33.
([9]) OESO-richtlijnen, para. 1.36.

(18) Dubbelbelastingverdragen bevatten doorgaans bepalingen over procedures voor het vermijden van mogelijke dubbele belasting die zich kan voordoen door een opwaartse correctie van de belastbare grondslag door een van de betrokken staten. Op Europees niveau is in het EU-Arbitrageverdrag ([10]) een procedure vastgesteld voor geschillenbeslechting indien er sprake is van dubbele belasting tussen ondernemingen van verschillende lidstaten als gevolg van een opwaartse winstcorrectie van een onderneming in een lidstaat. In dat verdrag is bepaald dat de verdragsluitende staten in overleg een eind maken aan dubbelbelasting, zo nodig door de zaak voor advies voor te leggen aan een onafhankelijke adviesinstantie.

2.2 **Het Belgische wettelijk kader**

(19) In artikel 185, lid 1, WIB92 is bepaald dat vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.

(20) Met de wet van 21 juni 2004 ([11]) heeft België nieuwe fiscale regels ingevoerd voor grensoverschrijdende transacties van entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep, en met name een nieuw artikel 185, lid 2, WIB92 ingevoerd. Dat nieuwe artikel 185, lid 2, luidt als volgt:

„[...] voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:

a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;

b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien."

(21) Met artikel 235, punt 2, WIB92 wordt verzekerd dat de in artikel 185, lid 2, WIB92 bepaalde regels ook gelden voor Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen, d.w.z. niet-ingezeten of buitenlandse vennootschappen.

(22) In artikel 4 van de wet van 21 juni 2004 is bepaald dat een rulingcommissie iedere aanvraag voor de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), dient goed te keuren, dat er dus een procedure voor een verplichte toelating bestaat. De rulingcommissie, de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB), is de centrale instantie van de federale overheidsdienst Financiën (FOD Financiën) die bevoegd is om rulings te verlenen.

(23) Een memorie van toelichting ([12]) bij de wet van 21 juni 2004 biedt verdere houvast over de toepassing van de wet. Volgens die memorie van toelichting is het voornemen van België om bij de toepassing van die wet het arm's length-beginsel overeenkomstig artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag toe passen. De memorie van toelichting geeft een definitie van een multinationale groep en bevat ook enige toelichting bij de taken van de DVB. Met name moet de DVB instemmen met de gebruikte methodologie, uitgeoefende functies, gedragen risico's en aangewende activa, die leiden tot de vaststelling van de belastbare grondslag. Wat de correlatieve neerwaartse correctie betreft, wordt in de memorie van toelichting verklaard dat, wanneer in de wet sprake is van het „op passende wijze herzien" van de winst, het erom gaat een (mogelijk) probleem van dubbele belasting te vermijden of op te heffen.

(24) Op 4 juli 2006 werd een administratieve circulaire gepubliceerd, die nadere details bevatte over de rulingregeling voor overwinstbelasting. Die circulaire bevat een toelichting op het begrip „entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep" en op grensoverschrijdende transacties die onder artikel 185, lid 2, WIB92 vallen. In de circulaire wordt ook herhaald dat de verrekenprijzen die voor groepsentiteiten van multinationale groepen worden gehanteerd, de prijzen zullen zijn die onafhankelijke entiteiten zouden hebben gebruikt.

([10]) Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, PB L 225 van 20.8.1990, blz. 10.

([11]) De wet werd per 19.7.2004 van kracht.

([12]) Memorie van toelichting bij de wet van 21 juni 2004, Kamer, 2e zitting van de 51e zittingsperiode 2003-2004, Doc 51 1079/001 (http://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf).

(25) In zijn antwoord op een parlementaire vraag uit 2005 ([13]) bevestigde de toenmalige minister van Financiën dat de belastbare grondslag at arm's length wordt bepaald en dat winst die de arm's-length-winst overstijgt, onbelast blijft. Hij beklemtoont ook dat het volgens hem niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse groepsentiteiten deze overwinst in hun belastbare grondslag moet worden opgenomen. In 2007 werd een parlementaire vraag ([14]) in diezelfde zin beantwoord.

2.3 De toepassing van het wettelijk kader

(26) De vrijstelling van overwinst via de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 heeft geleidelijk aan belang gewonnen. Volgens de informatie die België heeft verschaft, beloopt het aantal ondernemingen dat de regeling sinds de invoering ervan geniet, 54 rulings voor 47 ondernemingen. Het aantal overwinstzaken sinds de invoering van deze regeling in 2004 (zogeheten „artikel 185, lid 2, onder b)"-beslissingen) is als volgt.

Tabel 1

Aantal overwinst-zaken sinds de invoering in 2004

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Aantal zaken	0	2	3	5	4	6	6	6	13	9

Bron: FOD Financiën

(27) Uit onderzoek van de individuele rulings die voortvloeien uit de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92, begrijpt de Commissie dat bij die rulings de door toekomstige investeringen of veranderingen in de organisatie van de groep gegenereerde hypothetische besparingen en synergie-effecten een benadering zijn. De daadwerkelijk in België geboekte boekhoudkundige winst wordt dan buiten beschouwing gelaten en verlaagd met deze beweerde „overwinst", d.w.z. het verschil tussen de daadwerkelijke winst en een winst die als voldoende wordt beschouwd indien tussen de verschillende groepsentiteiten hypothetische arm's length verrekenprijzen waren gehanteerd. Met deze rulings kan de aanvrager deze hypothetische verrekenprijzen toepassen op een zogeheten „central entrepreur", ervan uitgaande dat deze „central entrepreneur" de meest complexe functie binnen de groep uitoefent, zodat diens winstgevendheid wordt aangenomen aan de hand van een „residuele winst"-benadering.

(28) De versmalling van de belastbare grondslag neemt in de meeste gevallen de vormen aan van een percentage van ofwel de winst vóór aftrek van rente en belastingen (EBIT) (in oudere rulings) of winst vóór belasting (in recentere rulings), zoals mag blijken uit de onderstaande tabel die is gebaseerd op door de Belgische autoriteiten verschafte inlichtingen ([15]).

Tabel 2

Lijst aanvragers en hoogte van de overeengekomen winstverlaging, in voorkomend geval in termen van EBIT of winst vóór belasting

Onderneming	Datum ruling	Aftrek EBIT	Aftrek winst vóór belasting
Onderneming nr. 1	26.05.05		
Onderneming nr. 2	15.12.05		
Onderneming nr. 1	04.05.06		
Onderneming nr. 3	17.10.06		
Onderneming nr. 4	21.11.06	52 %	
Onderneming nr. 5	30.01.07	52 %	

([13]) Interpellatie van Bart Tommelein (Commissie Financiën en Begroting van 13.4.2005, vraag nr. 6262, CRABV 51 COM 559) (http://www.dekamer.be/doc/CCRA/pdf/51/ac559.pdf).

([14]) Interpellatie van Carl Devlies (Commissie Financiën en Begroting van 11.4.2007, vraag nr. 1071, CRABV51 COM 1271) (http://www.dekamer.be/doc/CCRA/pdf/51/ac1271x.pdf).

([15]) In de tabel ontbrekende informatie werd niet meegedeeld door de Belgische autoriteiten.

Onderneming	Datum ruling	Aftrek EBIT	Aftrek winst vóór belasting
Onderneming nr. 1	06.02.07		
Onderneming nr. 6	08.05.07		
Onderneming nr. 7	10.07.07	61 %	
Onderneming nr. 8	25.11.08	64 %	
Onderneming nr. 9	27.11.07		
Onderneming nr. 10	12.08.08	66 %	
Onderneming nr. 11	01.07.08	72 %	
Onderneming nr. 12	15.07.08	61 %	
Onderneming nr. 13	13.01.09	64 %	
Onderneming nr. 14	09.06.09		
Onderneming nr. 15	08.09.09		
Onderneming nr. 16	13.01.09		
Onderneming nr. 17	26.05.09		
Onderneming nr. 18	22.12.09	60 %	
Onderneming nr. 19	29.06.10		
Onderneming nr. 20	20.04.10		
Onderneming nr. 21	20.04.10	54 %	
Onderneming nr. 22	13.07.10		61 %
Onderneming nr. 23	06.09.11		61 %
Onderneming nr. 15	07.09.10		64 %
Onderneming nr. 24	13.07.10		65 %
Onderneming nr. 25	15.02.11		
Onderneming nr. 26	22.02.11		54 %
Onderneming nr. 27	13.09.11		30 %
Onderneming nr. 28	06.09.11		52 %
Onderneming nr. 15	08.11.11		23 %
Onderneming nr. 15	24.01.12		69 %

Onderneming	Datum ruling	Aftrek EBIT	Aftrek winst vóór belasting
Onderneming nr. 29	28.02.12		21 %
Onderneming nr. 30	26.02.13		66 %
Onderneming nr. 31	(*)		86 %
Onderneming nr. 32	06.03.12		61 %
Onderneming nr. 33	03.04.12		68 %
Onderneming nr. 34	17.04.12		63 %
Onderneming nr. 35	18.09.12		76 %
Onderneming nr. 36	18.09.12		57 %
Onderneming nr. 37	28.08.12		87 %
Onderneming nr. 38	07.11.12		69 %
Onderneming nr. 39	20.11.12		71 %
Onderneming nr. 40	20.11.12		44 %
Onderneming nr. 41	18.12.12		61 %
Onderneming nr. 1	26.02.13		(*)
Onderneming nr. 1	16.04.13		(*)
Onderneming nr. 42	30.04.13		68 %
Onderneming nr. 43	17.09.13		60 %
Onderneming nr. 44	25.06.13		63 %
Onderneming nr. 45	08.10.13		57 %
Onderneming nr. 46	10.12.13		53 %
Onderneming nr. 47	10.12.13	65 %	

(*) Informatie niet meegedeeld door de Belgische autoriteiten.

(29) Zoals uit tabel 2 blijkt, werden de verlagingen meestal overeengekomen in de vorm van een percentage waarmee het winstpeil wordt verlaagd. In het geval van een akkoord over een vermindering van de EBIT, wordt het percentage toegepast voordat rentelasten in mindering worden gebracht, terwijl bij een vermindering van winst vóór belasting, het percentage wordt toegepast na het in aanmerking nemen van rentelasten. Op basis van het hier gegeven informatieoverzicht blijkt het daadwerkelijke aftrekpercentage te worden berekend aan de hand van financiële prognoses met een tijdshorizon van meerdere jaren. De prognoses worden door de aanvrager ingediend. De aanvrager geeft prognoses van de boekhoudkundige winst per jaar en prognoses van een via een TNMM-

verrekenprijsmethode benaderde winst. Het verschil tussen de beide winstprognoses — de boekhoudkundige winst en de hypothetische voldoende winst die via de TNMM werd geraamd — wordt gemiddeld over de tijdshorizon van de prognose en als percentage uitgedrukt. Dit percentage wordt vervolgens gebruikt om de korting te bepalen waarmee de fiscus instemt. Het dossier bevat geen aanwijzingen dat de fiscus enige vorm van controle heeft uitgevoerd op de gepresenteerde financiële prognoses die worden gehanteerd om de overeengekomen korting te berekenen.

(30) De verschillende rulings die de Commissie heeft onderzocht, vertonen een aantal gelijkenissen in hun toepassing, hetgeen kan worden geïllustreerd aan de hand van de volgende voorbeelden.

(31) Het eerste voorbeeld is dat van de rulingaanvraag van onderneming nr. 5 ([16]) waarin wordt aangegeven dat de onderneming voornemens is de productiecapaciteit voor een bepaald [...] (*) product op haar Belgische productielocatie [...] uit te breiden, maar tegelijk de coördinatiefunctie (d.w.z. de zogeheten „central entrepreneur"-functie) van een dochteronderneming [...] naar België wil verplaatsen ([17]). Onderneming nr. 5 gaf ook aan dat zij [...] voltijdequivalenten (VTE's) naar België zou verplaatsen. Uit de ruling blijkt dat er geen probleem is van dubbele belasting. Volgens de ruling valt het feit dat de boekhoudkundige winst in België hoger is dan die van een stand-alone onderneming, toe te schrijven aan onder meer de knowhow, procurementvoordelen enz. die al bestonden voordat de „central entrepreneur"-functie naar België werd verplaatst. In de ruling wordt echter nog toegevoegd dat deze „intangibles" kosteloos door de groep aan de Belgische entiteit beschikbaar zijn gesteld, hetgeen inhoudt dat er elders in de groep geen belastbaar inkomen is en er dus ook geen risico op dubbele belasting bestaat. In het rulingbesluit wordt namelijk herhaald dat „het niet aan de Belgische fiscus is om te bepalen bij welke buitenlandse vennootschappen de overwinst in de winst moet worden opgenomen" (punt 48).

(32) Het tweede voorbeeld is dat van de rulingaanvraag van onderneming nr. 15 waarin deze verklaart dat de onderneming voornemens is haar uitbreidingsinvesteringen in [...] te versnellen. Volgens onderneming nr. 15 is de nieuwe investering voor haar als groepsentiteit aantrekkelijker dan voor een stand-alone onderneming. De multinational-typische synergie-effecten waarvan in de ruling sprake is, houden concreet verband met voordelen die fysiek met België verband houden. Zo wijst onderneming nr. 15 bijvoorbeeld op lagere investeringskosten omdat zij reeds een fabriek in [...] heeft, op lagere operationele kosten omdat de overheadkosten van de productielocatie over een grotere productiebasis kunnen worden gespreid, en op toegang tot goedkope energie [...] ([18]).

(33) Het derde voorbeeld is dat van de rulingaanvraag van onderneming nr. 43 waarin de onderneming verklaarde voornemens te zijn van haar Belgische dochteronderneming de „central entrepreneur" te maken door haar Europese activiteiten te herstructureren. Onderneming nr. 43 zal haar VTE's in België uitbreiden [...]. Ook hier stemt België in met een TNMM-methode van winst vóór belasting door onafhankelijke ondernemingen behaald in *comparable uncontrolled* transacties, om de belastbare grondslag van de „central entrepreneur" te berekenen. Op basis daarvan krijgt onderneming nr. 43 een neerwaartse aanpassing van rond 60 % van de nettowinst vóór belasting.

(34) In vele gevallen wordt in de rulings niet verantwoord waarom de „central entrepreneur" als de meest complexe functie moet worden beschouwd; dit lijkt bij de beoordeling een vaststaand gegeven te zijn. België lijkt ondernemingen stelselmatig toe te staan om een beroep te doen op een voordelig gebruik van verrekenprijzen. Terwijl verrekenprijzen moeten worden gebruikt wanneer geen betrouwbare prijzen voor de levering van diensten of goederen tussen ondernemingen van één groep voorhanden zijn, wordt in dit geval voorbijgegaan aan het feit dat waarneembare prijzen en winst voorhanden zijn. In plaats van de in België geboekte winst te gebruiken als een belastbare grondslag, staat de fiscus de onderneming toe om een beweerde arm's length-winst te berekenen die de daadwerkelijk gemaakte winst vervangt. Alle winst die boven dat niveau uitkomt, wordt toegewezen aan de kostenbesparingen van een nieuwe investering of theoretische synergie-effecten en dus niet belast. Bijgevolg kent de Belgische Staat, op grond van het rulingstelsel voor overwinst, groepsentiteiten van multinationals eenzijdig een versmalling van hun belastbare grondslag toe.

([16]) Voorafgaande beslissing nr. 600.460 van 30.1.2007.
(*) Valt onder de geheimhoudingsplicht.
([17]) De ruling is toegepast en verlengd.
([18]) Het ziet ernaar uit dat onderneming nr. 15 inderdaad aan het „rondshoppen" was en nog niet had besloten waar zij de fabriek zou bouwen […]. Onduidelijk is of de bouw is aangevangen en of de ruling zal worden toegepast.

3. HET STANDPUNT VAN BELGIË

(35) De Belgische overheid voert aan dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 de omzetting is van artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag.

(36) De Belgische Staat verwijst ook naar een aantal paragrafen van de OESO-richtlijnen, met name de paragrafen 1.10 ([19]), 7.12 ([20]), 9.57 ([21]) en 9.58 ([22]), en voert aan dat in die paragrafen wordt aangegeven dat de toerekening aan individuele groepsentiteiten van synergie-effecten die zich alleen voordoen omdat een groepsentiteit onderdeel is van een grotere groep, bijzonder lastig is. Daarom hanteert België, bij het onderzoeken van de fiscale positie van een „geteste partij", een stand-alone benadering, waarbij de winst uit synergie-effecten of schaalvoordelen ([23]) die alleen spelen niét door de activiteit zelf, maar omdat de geteste partij onderdeel uitmaakt van een grotere groep, buiten beschouwing worden gelaten.

(37) Wat die synergie-effecten betreft, heeft België het over centralisaties, capaciteitsuitbreiding, herstructureringen enz. Concreet betekent dit dat, wanneer een groep een principaal (of „central entrepreneur") opzet of een „master distributeur" of de leveringsketen efficiënter zou maken, een en ander aanzienlijke synergie-effecten of schaalvoordelen zou opleveren. Per definitie zou een stand-alone-entiteit nooit toegang hebben tot dit soort synergie-effecten of deze mate van integratie en zou deze ook beperkter zijn in termen van volume.

(38) België wijst er op dat de verschillende OESO-verrekenprijsmethodes een bandbreedte van potentiële belastbare grondslagen opleveren in plaats van een tot op het punt nauwkeurige raming.

(39) België verklaart dat slechts bij één van de vijf OESO-verrekenprijsmethodes (de profit-splitmethode) de winst van de onderneming consistent over de verschillende groepsentiteiten worden verdeeld. België voert echter aan dat deze methode niet wijdverbreid is, omdat de aanname daarbij is dat alle bij de groepstransacties betrokken entiteiten unieke bijdragen met hoge toegevoegde waarde leveren. België beklemtoont dat alle overige methoden zogenaamde eenzijdige methoden zijn, die een reeks waarden opleveren voor een arm's length-winst voor een partij bij de transacties (de zogeheten „geteste partij"). Daarom kan het volgens België gebeuren dat de OESO-verrekenprijs-methoden een arm's length belastbare grondslag voor alle geteste partijen afzonderlijk oplevert, terwijl de som van al deze arm's length-resultaten niet noodzakelijk overeenstemt met het geconsolideerde resultaat van diezelfde transacties.

([19]) „The arm's length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities created by integrated businesses. There are, however, no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises."

([20]) „There are some cases where an intra-group service performed by a group member such as a shareholder or coordinating centre relates only to some group members but incidentally provides benefits to other group members. Examples could be analysing the question whether to reorganise the group, to acquire new members, or to terminate a division. These activities could constitute intra-group services to the particular group members involved, for example those members who will make the acquisition or terminate one of their divisions, but they may also produce economic benefits for other group members not involved in the object of the decision by increasing efficiencies, economies of scale, or other synergies. The incidental benefits ordinarily would not cause these other group members to be treated as receiving an intra-group service because the activities producing the benefits would not be ones for which an independent enterprise ordinarily would be willing to pay."

([21]) „Business representatives who participated in the OECD consultation process explained that multinational businesses, regardless of their products or sectors, increasingly needed to reorganize their structures to provide more centralized control and management of manufacturing, research and distribution functions. The pressure of competition in a globalised economy, savings from economies of scale, the need for specialization and the need to increase efficiency and lower costs were all described as important in driving business restructuring. Where anticipated synergies are put forward by a taxpayer as an important business reason for the restructuring, it would be a good practice for the taxpayer to document, at the time the restructuring is decided upon or implemented, what these anticipated synergies are and on what assumptions they are anticipated. This is a type of documentation that is likely to be produced at the group level for non-tax purposes, to support the decision-making process of the restructuring. For Article 9 purposes, it would be a good practice for the taxpayer to document how these anticipated synergies impact at the entity level in applying the arm's length principle. Furthermore, while anticipated synergies may be relevant to the understanding of a business restructuring, care must be taken to avoid the use of hindsight in ex post analyses (see paragraph 3.74)."

([22]) „The fact that a business restructuring may be motivated by anticipated synergies does not necessarily mean that the profits of the MNE [MultiNational Enterprise] group will effectively increase after the restructuring. It may be the case that enhanced synergies make it possible for the MNE group to derive additional profits compared to what the situation would have been in the future if the restructuring had not taken place, but there may not necessarily be additional profits compared to the pre-restructuring situation, for instance if the restructuring is needed to maintain competitiveness rather than to increase it. In addition, expected synergies do not always materialise — there can be cases where the implementation of a global business model designed to derive more group synergies in fact leads to additional costs and less efficiency."

([23]) Voor de toepassing van dit besluit omvatten de begrippen „synergie-effecten en schaalvoordelen" andere bronnen van groepsefficiënties die door de Belgische autoriteiten mogelijk kunnen worden gezien als resulterend in overwinst in de boeken van de Belgische entiteit van de groep, en die op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 in aanmerking komen voor aftrek van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting.

(40) België hecht groot belang aan paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen waarin wordt opgemerkt dat het zeer moeilijk is om een objectieve methode te vinden voor het toewijzen van synergie-effecten die verband houden met het behoren tot een grotere groep aan individuele groepsentiteiten. België tekent aan dat deze onzekere situatie kan leiden tot een situatie van zowel dubbele belasting als dubbele niet-belasting, afhankelijk van de wijze waarop de staten het arm's length-beginsel toepassen. België voert aan dat dit soort afwijkingen alleen kan worden vermeden door het stelselmatige gebruik van de profit-splitmethode — hetgeen in de ogen van België in strijd zou zijn met het arm's length-beginsel en de OESO-beginselen — of door de verplichting voor ondernemingen om stelselmatig gebruik te maken van multilaterale APA's.

(41) Het doel van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 is, zo verklaart België, proactief een corresponderende correctie in te voeren om dubbele belasting te voorkomen, die verband houdt met winst die in België in het boekhoudkundige resultaat wordt opgenomen, maar die, als gevolg van het arm's length-beginsel, niet aan de Belgische entiteit valt toe te rekenen.

(42) België beklemtoont dat de DVB — die verantwoordelijk is voor de beoordeling van alle verzoeken op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 — het arm's length-beginsel onverkort toepast. Bij het maken van haar analyse houdt de DVB rekening met een volledige functieanalyse van de betrokken entiteit, een gedetailleerde motivering van de gekozen verrekenprijsmethode en van de gehanteerde gegevens, een gedetailleerde analyse van de geselecteerde benchmarks en van de keuze van de interkwartielen.

(43) Voorts is België van mening dat, uit oogpunt van staatssteunanalyse, artikel 185, lid 1, WIB92 geen correct referentiekader is omdat Belgische entiteiten die behoren tot een multinationale groep van verbonden ondernemingen, zich niet in een situatie bevinden die feitelijk en juridisch vergelijkbaar is met die van stand-alone ondernemingen of entiteiten van zuiver Belgische groepen.

(44) België voert aan dat de „central entrepreneur"-functie de meest complexe functie is, zodat de residuele winst aan deze „central entrepreneur"-functie (in België) moet worden toegerekend. België past een TNMM-methode toe (op basis van een winstmarge met enkele correcties) om de belastbare grondslag van de „central entrepreneur"-functie te berekenen.

4. BEOORDELING

4.1 De vrijstelling van overwinst is een steunregeling

(45) In dit stadium beschouwt de Commissie het bij de wet van 21 juni 2004 ingevoerde artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 als een belasting steunregeling omdat met die bepaling aan bepaalde ondernemingen eenzijdige neerwaartse correcties van de belastbare grondslag worden toegestaan ten aanzien van zogeheten overwinst die door de Belgische entiteit zou zijn behaald doordat deze onderdeel is van een multinationale groep.

(46) Overeenkomstig artikel 1, onder d), van Verordening (EG) nr. 659/1999 moet als steunregeling worden beschouwd elke regeling „op grond waarvan aan ondernemingen die in de regeling op algemene en abstracte wijze zijn omschreven, individuele steun kan worden toegekend zonder dat hiervoor nog uitvoeringsmaatregelen vereist zijn".

(47) In de eerste plaats kan artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 worden beschouwd als de grondslag voor „eenzijdige neerwaartse correcties". Met die bepaling wordt multinationale ondernemingen een recht verleend op een versmalde belastbare grondslag zonder dat een en ander een reactie is op een primaire aanpassing die een andere staat heeft uitgevoerd of beweerde uit te voeren ten aanzien van de belastbare grondslag van een verbonden entiteit van diezelfde multinationale groep. Een en ander blijkt uit de antwoorden van de minister van Financiën op de vragen van de Belgische Kamerleden Tommelein en Devlies, die stelselmatig worden aangehaald in de door de DVB afgegeven beslissingen ([24]).

(48) In de tweede plaats wordt het recht op een gepaste correctie van de winst vermeld in de wet zelf. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat de DVB over een zekere manoeuvreerruimte beschikt om via onderhandelingen het precieze percentage van de passende neerwaartse correctie te bepalen via het benaderen van de overwinst waarmee de belastbare grondslag mag worden verlaagd op basis van de door de belastingplichtige verschafte informatie, of om te beoordelen of bepaalde voorwaarden op grond waarvan die vermindering kan worden toegestaan (verplaatsing activiteiten, investeringen enz.), zijn vervuld.

([24]) Zie bijv. voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26.2.2013, punt 89; voorafgaande beslissing nr. 500.249 van 15.12.2005, punt 21, en voorafgaande beslissing nr. 600.460 van 30.1.2007, punt 48. Voorts dient te worden opgemerkt dat volgens de Belgische wet een andere staat waar de groep is gevestigd en de winst daadwerkelijk is opgenomen in de winst van een onderneming in die staat, die winst daadwerkelijk belast, terwijl volgens artikel 9, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag de onderneming in de andere staat de winst niet alleen in de boekhouding van de andere onderneming heeft aangetroffen, maar deze ook „dienovereenkomstig belast" heeft.

(49) In de derde plaats is de administratieve praktijk van de „eenzijdige neerwaartse correctie" gebaseerd op een coherente uitlegging die de Belgische autoriteiten aan artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 geven in de toelichting bij de wet van 21 juni 2004 en in de circulaire van 4 juli 2006 ([25]), zoals die ook wordt herhaald in de DVB-jaarverslagen. De praktijk van de „eenzijdige neerwaartse correctie" wordt ook apart vermeld als een afzonderlijk onderwerp voor rulings in de jaarverslagen die de DVB publiceert ([26]).

(50) Immers, een analyse van de rulings zelf laat zien dat er een „Belgische uitlegging van het arm's length-beginsel" bestaat ([27]) (alsmede een aantal ongeschreven cruciale voorwaarden waarvan de toestemming afhankelijk gesteld wordt, zoals de band met de verplaatsing van activiteiten naar België en/of de uitbreiding van de activiteiten in België, vergezeld van substantieel nieuwe investeringen en/of het scheppen van banen) die steeds weer is terug te vinden in alle rulings die tot dusver zijn geanalyseerd.

(51) Ten slotte is het feit dat ondernemingen een verplichte fiscale rulingprocedure moeten doorlopen, niet in tegenspraak met het bestaan van de regeling, aangezien de rulings de toekenning van de neerwaartse correctie niet ter discussie stellen, maar slechts de berekening ervan controleren. Integendeel, het bestaan van een bijzondere rulingcommissie garandeert een coherente toepassing van artikel 185, lid 2, WIB92, omdat deze centrale instantie die de uitsluitende bevoegdheid heeft om rulings toe te kennen, coherentie garandeert bij de toepassing van de fiscale regels, zelfs als deze niet uitdrukkelijk zijn vastgelegd in de secundaire wetgeving.

(52) Samenvattend voldoet de fiscale rulingprocedure zoals die door de gespecialiseerde diensten van de fiscus wordt toegepast aan de criteria van artikel 1, punt d), van Verordening (EG) nr. 659/1999. Derhalve is de Commissie in dit stadium van mening dat zij haar analyse kan baseren op een regeling zoals die voortvloeit uit de wetgeving, de circulaire en de coherente toepassing van de fiscale rulingprocedure.

4.2 **Is er sprake van steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU?**

(53) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU „zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt".

(54) De staatssteunregels zijn alleen van toepassing op steun aan ondernemingen die economische activiteiten uitoefenen. Bovendien zijn de in artikel 107, lid 1, VWEU geformuleerde criteria cumulatief. Daarom vormen de te beoordelen maatregelen alleen staatssteun in de zin van het Verdrag indien elk van de genoemde voorwaarden is vervuld. De financiële steun dient met name:

— door de Staat of uit staatsmiddelen te worden toegekend;

— bepaalde ondernemingen of bepaalde producties te begunstigen;

— de mededinging te vervalsen of dreigen te vervalsen, en

— het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig te beïnvloeden.

4.2.1 **Ondernemingen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU**

(55) De begunstigden van artikel 184, lid 2, onder b), WIB92 zijn vennootschappen ([28]). Het gaat om industriële, commerciële of agrarische ondernemingen die in België vennootschapsbelastingplichtig ([29]) zijn ten aanzien van het totale bedrag van hun winst ([30]).

4.2.2 **Is er sprake van een selectief voordeel?**

(56) Volgens vaste rechtspraak „[legt] artikel [107], lid 1, van het Verdrag de verplichting [op] om te bepalen of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" kan begunstigen ten opzichte van andere, die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Wanneer dat het geval is, voldoet de betrokken maatregel aan de voorwaarde van selectiviteit die bepalend is voor het begrip staatssteun in deze bepaling." ([31]).

([25]) Circulaire nr. Ci.RH.421/569.019 (AFER 25/2006) van 4.7.2006.
([26]) Zie Jaarverslag DVB 2009, blz. 40 en 46.
([27]) Zie bijv. voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26.2.2013, punt 85.
([28]) Artikel 2, lid 1, punt 5, WIB92 luidt als volgt: „Er wordt verstaan onder: a) vennootschap: enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard."
([29]) In het kader van dit besluit worden met „vennootschapsbelasting" zowel de regels voor binnenlandse vennootschappen als de regels voor niet-ingezeten of buitenlandse vennootschappen bedoeld.
([30]) In de zin van artikel 24 WIB92.
([31]) Arrest van 3 maart 2005, zaak C-172/03, Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck, ECLI:EU:C:2005:130, punt 40.

(57) De kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als een maatregel waarmee een selectief voordeel wordt toegekend, veronderstelt dus dat in de eerste plaats de algemene of „normale" belastingregeling in de betrokken lidstaat wordt vastgesteld en onderzocht. Vervolgens moet worden beoordeeld en bepaald of het door de betrokken belastingmaatregel verschafte voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die fiscale referentieregeling, door te bewijzen dat die maatregel van voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover deze differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ([32]). In derde instantie kan een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel vormt, gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit ([33]). Indien een afwijking van het fiscale referentiestelsel gerechtvaardigd is door de aard en de opzet van dat belastingstelsel, is de afwijking niet selectief. De bewijslast ligt in die derde stap bij de lidstaat.

4.2.2.1 **Fiscaal referentiestelsel en hoofdbeginselen**

(58) In dit stadium heeft de Commissie de Belgische vennootschapsbelasting geïdentificeerd als het passende referentiekader om na te gaan of er sprake is van een voordeel en om de regeling op haar a priori-selectiviteit te beoordelen. Immers alle binnenlandse vennootschappen en Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse (niet-ingezeten) vennootschappen in de zin van artikel 2, lid 5, artikel 179 en artikel 227, lid 2, WIB92 zijn, overeenkomstig artikel 185, lid 1, WIB92, inkomstenbelastingplichtig ten aanzien van het totale bedrag van hun winst. Voor het berekenen van de belastbare grondslag wordt de boekhoudkundige winst van de onderneming als uitgangspunt genomen ([34]), hetgeen op het eerste gezicht een algemene en neutrale methode is om de belastbare grondslag voor de inkomstenbelasting te bepalen. Indien de correcties (bijtellingen of aftrekposten) waarin door de fiscale wetgeving wordt voorzien, voor de volgende fasen van de vaststelling van de belastbare grondslag niet algemeen van toepassing zijn — d.w.z. indien zij alleen gelden voor bepaalde ondernemingen -, dient dit te worden beschouwd als een afwijking van het beginsel dat ondernemingen belastbaar zijn voor het totale bedrag van hun winst en dient een en ander te worden onderzocht als een mogelijke bron van een selectief voordeel.

(59) Uit oogpunt van een staatssteunbeoordeling is er echter een specifieke situatie waarin een afwijking gerechtvaardigd kan zijn juist om te vermijden dat bepaalde ondernemingen een voordeel toegekend krijgen. Meer specifiek zijn multinationals, zoals in de punten 10 en 11 werd uiteengezet, in staat om hun belastbare grondslag in bepaalde jurisdicties kunstmatig te verlagen door vertekende prijzen vast te stellen bij hun intragroepstransacties. In die jurisdicties lijkt het dus gerechtvaardigd om een opwaartse correctie toe te passen om de belastbare grondslag terug te brengen tot het niveau die deze had gehad indien de prijzen tegen marktvoorwaarden waren vastgesteld. Indien die correctie in één jurisdictie dan weer met zich meebrengt dat dezelfde winst in twee jurisdicties wordt belast, zou dit ook een afwijking — een neerwaartse correctie van de belastbare grondslag van een verbonden onderneming — rechtvaardigen in die andere jurisdictie.

(60) Die afwijking is uitzonderlijk en blijft strikt beperkt tot de situatie waarin de toepassing van de algemene regel de belastingplichtige in staat zou stellen om misbruik te maken van het belastingstelsel.

(61) In het kader van de tenuitvoerlegging van dit soort afwijking, kunnen belastingdiensten verwijzen naar artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag en de algemene beginselen inzake verrekenprijzen zoals het arm's length-beginsel en de richtsnoeren die de OESO heeft uitgewerkt ([35]).

(62) Daarentegen kunnen andere soorten afwijkingen bepaalde belastingplichtigen in staat stellen hun belastbare grondslag te verlagen zonder dat dit gerechtvaardigd is door een antimisbruikdoelstelling, en verlenen zij zo misschien een selectief voordeel dat neerkomt op staatssteun. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer dit soort vrijstelling plaatsvindt zonder dat dit een reactie is op de wil van een andere jurisdictie om dezelfde winst te belasten.

4.2.2.2 **Artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 is een afwijking van het referentiekader**

(63) Artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 is een bron van correcties die de vennootschapsbelasting wetgeving toepast op de boekhoudkundige winst, met het oog op het bepalen van de belastbare grondslag van een onderneming. In dit geval kunnen de begunstigden, dankzij eenzijdige neerwaartse correcties die overeenkomstig artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 worden toegestaan, hun belastbare grondslag verlagen en het bedrag dat zij aan belastingen betalen, verminderen ten opzichte van een situatie waarin die correcties niet zouden plaatsvinden en alle in de boekhouding van de begunstigden geboekte winst in aanmerking zou worden genomen met toepassing van artikel 185, lid 1, WIB92. De vermindering van het bedrag van de verschuldigde belasting is een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

([32]) Arrest van 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot C-80/08, Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate/Paint Graphos Soc. coop. arl e.a., ECLI:EU:C:2011:550, punt 49.
([33]) Gevoegde zaken C-78/08 tot C-80/08, Paint Graphos, reeds aangehaald, punt 65.
([34]) Waarop algemeen geldende bijtellingen en aftrekposten worden toegepast waarin de wet voorziet.
([35]) Zie de punten 12, 13 en 14.

(64) België voert aan dat de Commissie bij haar toetsing aan de staatssteunregels niet de boekhoudkundige winst als referentiepunt moet nemen, maar de belastbare grondslag nà toepassing van alle correcties en met name de correcties (zoals bepaald door artikel 185, lid 2, WIB92) in verband met de toepassing van het arm's length-beginsel.

(65) De Commissie is het in dit stadium met dat standpunt niet eens. Immers, alle regels van de wetgeving inzake vennootschapsbelasting die leiden tot het vaststellen van de belastbare grondslag (of van andere elementen van belastingheffing), dienen algemeen van toepassing te zijn en dienen te borgen dat alle ondernemingen die, gelet op de doelstellingen van de wetgeving inzake vennootschapsbelasting, zich feitelijk en juridisch in dezelfde situatie bevinden, consistent worden behandeld. Zoals gezegd, lijkt de verwijzing naar de boekhoudkundige winst van een onderneming als uitgangspunt algemeen van toepassing te zijn. Indien de correcties (bijtellingen of aftrekposten) waarin door de fiscale wetgeving wordt voorzien, voor de volgende fasen van de vaststelling van de belastbare grondslag niet algemeen van toepassing zijn — d.w.z. indien zij alleen gelden voor bepaalde ondernemingen -, dient dit te worden beschouwd als een afwijking van het beginsel dat ondernemingen belastbaar zijn voor het totale bedrag van hun winst en dient een en ander te worden onderzocht als een mogelijke bron van een selectief voordeel ([36]).

(66) België voert ook aan dat multinationals ten aanzien van hun inkomsten uit grensoverschrijdende activiteiten zich niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden als Belgische stand-alone ondernemingen of Belgische groepen van verbonden entiteiten. Dit argument impliceert echter dat artikel 185, lid 2, WIB92 het correcte referentiekader is in plaats van artikel 185, lid 1, WIB92.

(67) De Commissie is het op dit punt niet met België eens en houdt staande dat het correcte referentiekader de algemene regel van artikel 185, lid 1, WIB92 is die tot doel heeft alle ondernemingen te belasten over het totale bedrag van hun winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen. Volgens die bepaling bevinden de Belgische entiteiten van multinationale groepen van verbonden ondernemingen zich ten aanzien van het vereiste van artikel 185, lid 1, WIB92 feitelijk en juridisch in dezelfde situatie als Belgische stand-alone ondernemingen of Belgische groepen van verbonden entiteiten. Zij dienen in België te worden belast over het totale bedrag van hun winst. Zoals hier reeds werd aangegeven, is het uitgangspunt bij de berekening van de belastbare winst de winst zoals die in de boekhouding wordt geboekt, en de Commissie ziet niet in waarom voor Belgische entiteiten van multinationale groepen van verbonden ondernemingen een afwijking van dat beginsel nodig zou zijn. Het feit dat multinationals — anders dan Belgische stand-alone ondernemingen of entiteiten van een Belgische groep van verbonden ondernemingen — de enige ondernemingen zijn waarvan inkomsten kunnen voortvloeien uit grensoverschrijdende activiteiten en aan internationale dubbele belasting onderworpen kunnen zijn, brengt, uit oogpunt van de doelstelling van het belastingstelsel, de Belgische entiteit van dit soort multinationale groepen niet in een feitelijk en juridisch verschillende situatie wat betreft de toepassing van artikel 185, lid 1, WIB92.

(68) Indien de argumentatie van België werd aanvaard als zou het fiscale referentiestelsel artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 dienen te omvatten omdat een van de doelstellingen van het belastingstelsel erin bestaat dubbele belasting te voorkomen, is de Commissie van mening dat multinationale groepen van verbonden ondernemingen zich niet in een feitelijk en juridisch verschillende situatie bevinden die een afwijking van artikel 185, lid 1, WIB92 in de vorm van eenzijdige neerwaartse correcties rechtvaardigt, totdat zich een situatie van dubbele belasting daadwerkelijk voordoet. Voorts dient te worden beklemtoond dat eenzijdige neerwaartse correcties overeenkomstig artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 alleen van toepassing zijn op synergie-effecten, schaalvoordelen of andere soorten van intragroepsefficiëntievoordelen. De Commissie tekent aan dat de winst van stand-alone ondernemingen en van entiteiten van een Belgische groep ook inkomsten kunnen omvatten die mogelijk zijn toe te schrijven aan synergie-effecten, schaalvoordelen of die afkomstig zijn van andere soorten organisatorische efficiëntievoordelen en dat die inkomsten evenwel in de belastbare grondslag zijn opgenomen overeenkomstig de toepassing van het Belgische belastingstelsel, en meer bepaald artikel 185, lid 1, WIB92.

(69) België is van mening dat geen economisch voordeel wordt toegekend omdat het totale bedrag van de arm's length-winst van de betrokken ondernemingen wordt belast. De Commissie is het niet eens met die argumentatie.

(70) In de eerste plaats is, anders dan België suggereert, het enkele concluderen dat over de totale arm's length-winst van de Belgische entiteit in België belasting verschuldigd is, niet voldoende om het bestaan uit te sluiten van een voordeel in verband met de vrijstelling van de overwinstrulings. Immers, de eenzijdige toepassing van de met artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 ingevoerde afwijking beantwoordt niet aan een van de hierboven beschreven uitzonderlijke omstandigheden waarin een afwijking van de toepassing van artikel 185, lid 1, WIB92 en de verwijzing naar het arm's length-beginsel noodzakelijk is om een mogelijk misbruik van de algemene regel van artikel 185, lid 1, WIB92 door multinationale ondernemingen te voorkomen.

([36]) Hoe dan ook, zelfs indien alle regels voor het vaststellen van de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting (met inbegrip van alle bijtellingen en aftrekken die op de boekhoudkundige winst van de onderneming worden toegepast) als onderdeel van het referentiestelsel hadden moeten worden beschouwd (quod non), dan zou dit er niet aan in de weg staan dat de Commissie nagaat of met de opzet van het stelsel als dusdanig mogelijk een selectief voordeel wordt toegekend; zie arrest van 15 november 2011, gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, ECLI: EU: C:2011:732, punt 87.

(71) In de tweede plaats is de Commissie in dit stadium van oordeel dat België het arm's length-beginsel niet correct toepast door de uit synergie-effecten en schaalvoordelen resulterende winst van de belastbare grondslag uit te sluiten.

(72) België beweert dat, zelfs na deze aftrek, over de volledige arm's length-winst van de Belgische entiteit belasting verschuldigd is in België.

(73) In dit verband merkt de Commissie op dat de arm's length-winst de winst is die ontstaat via transacties met niet-verbonden partijen, terwijl er in dit geval eerst en vooral geen aanwijzingen zijn dat de winst van de Belgische entiteit (vóór aftrek) niet werd behaald via transacties met niet-verbonden partijen. België voert aan dat deze winst niet was ontstaan tussen niet-verbonden partijen omdat geen rekening wordt gehouden met beweerde synergie-effecten en schaalvoordelen. Bovendien volgt de Commissie deze logica niet, omdat België niet eist dat deze synergie-effecten en schaalvoordelen hetzij duidelijk worden geïdentificeerd hetzij dat het bedrag van het voordeel wordt geraamd.

(74) De Commissie merkt op dat België verwijst naar het arm's length-beginsel dat is vastgelegd in artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag en in de OESO-richtlijnen, maar zich baseert op paragraaf 1.10 van diezelfde richtlijnen om de rulingpraktijk voor overwinst te verdedigen (zie deel 3 Het standpunt van België). In paragraaf 1.10 van die richtlijnen wordt melding gemaakt van bepaalde standpunten — waar België zich kennelijk ook achter schaart — dat het arm's length-beginsel gebrekkig is omdat winst die ontstaat door synergie-effecten en schaalvoordelen, moeilijk valt toe te rekenen. In dat verband wil de Commissie in de eerste plaats aantekenen dat de dubbele verwijzing (naar het arm's length-beginsel en naar de argumenten dat dit beginsel gebrekkig is) innerlijk tegenstrijdig lijkt te zijn, en in de tweede plaats dat, zoals aangekondigd in paragraaf 1.10 *in fine*, in deel C van de OESO-richtlijnen een alternatieve aanpak voor het arm's length-beginsel wordt besproken én verworpen (zie paragraaf 1.32). De Commissie tekent aan dat, anders dan wat België lijkt te suggereren, het in paragraaf 1.10 van de OESO-richtlijnen geformuleerde gezichtspunt niet door de OESO-Staten wordt gesteund.

(75) In paragraaf 1.10 van die richtlijnen wordt alleen gesuggereerd dat uit synergie-effecten, schaalvoordelen of andere efficiëntievoordelen voortvloeiende winst moeilijk valt toe te rekenen, maar niét dat deze aan geen enkele groepsentiteit dient te worden toegerekend, noch dat deze dient te worden toegerekend aan een onbepaalde „rest van de groep" ([37]) die in dit geval in geen enkele jurisdictie belastingplichtig zou zijn.

(76) Voorts merkt de Commissie op dat de uitleg die België aan het arm's length-beginsel geeft, impliceert dat alleen de winst die in België wordt gegenereerd ten opzichte van een (gemiddelde) op zichzelf staande referentieonderneming aan de Belgische vennootschapsbelasting moet worden onderworpen. De Commissie concludeert dat een algemene toepassing van die uitlegging van de OESO-richtlijnen door alle Staten waar entiteiten van multinationale groepen zijn gevestigd, noodzakelijkerwijs tot de conclusie moet leiden dat groepswinsten die voortvloeien uit intragroepssynergie-effecten of -schaalvoordelen in geen van die Staten zouden moeten worden belast.

(77) Concreet gesproken, de daadwerkelijk in België geboekte winst wordt, zoals hier reeds werd aangegeven, buiten beschouwing gelaten en verlaagd met het verschil tussen de daadwerkelijk gerealiseerde winst en een winst die als voldoende wordt beschouwd indien een hypothetische verrekenprijsmethode tussen de verschillende groepsentiteiten at arm's length was toegepast. Dit lijkt evenwel een ongepaste en overdreven gunstige uitlegging van het arm's length-beginsel. De boekhoudkundige winst van de Belgische entiteit is de weerspiegeling van de door de multinationale onderneming aan de verschillende entiteiten toegerekende inkomsten, met inbegrip van alle binnen de groep gegenereerde besparingen en synergie-effecten. Indien de multinationale groep van mening was dat correcties van deze toerekening moesten gebeuren, zou dit in beginsel zijn neerslag moeten vinden in betalingen ter vergoeding van door de groep geleverde diensten of voordelen of door het gebruik van specifieke immateriële activa door andere groepsentiteiten. In het onderhavige geval worden verrekenprijzen niet gebruikt omdat betrouwbare prijzen voor de levering van diensten of goederen tussen ondernemingen van één groep niet voorhanden zijn, maar ondanks het feit dat waarneembare prijzen en winst voorhanden zijn. In plaats van de in België geboekte winst als belastbare grondslag te gebruiken, staat de fiscus de onderneming toe om een beweerde arm's length-winst te herberekenen die vergelijkbare ondernemingen zouden maken ([38]). Alle winst die boven dat niveau uitkomt, wordt toegewezen aan de kostenbesparingen of theoretische synergie-effecten in verband met een nieuwe investering en gewoonweg op de belastbare grondslag in mindering gebracht. De Commissie ziet niet in waarom deze aftrek, mocht deze door het arm's length-beginsel gerechtvaardigd zijn, alleen zou dienen te worden toegestaan voor winst in verband met de verplaatsing van activiteiten naar België of nieuwe investeringen uitgevoerd en banen geschapen in België.

([37]) Zie voorafgaande beslissing nr. 600.460 van 30.01.2007, punten 23 en 24: „[...] de totale winst van de business [...] onder het Centrale Entrepreneursmodel in België terechtkomt in de [...] vennootschap met zetel in België [...]. Deze totale residuele winst bestaat enerzijds uit een winstgedeelte dat geacht kan worden een vergoeding te zijn voor de entrepreneurs-functies [...] en anderzijds uit een resterend winstgedeelte dat geacht kan worden „excessieve winsten" te zijn als gevolg van het kunnen beschikken over ondermeer de know-how, procurement-voordelen, klantenlijsten, verkoopsorganisatie-voordelen etc. waarover de [...]-Groep in het algemeen, en niet alleen of niet in het bijzonder de aandeelhouder van de Central Entrepreneur-vennootschap, beschikt."

([38]) De Commissie constateert namelijk dat door deze praktijk voor multinationale ondernemingen een prikkel ontstaat om met de beginselen van de OESO-richtlijnen geen rekening te houden wanneer zij hun eigen verrekenprijzen bepalen (vóór de fiscus) en nadien te beweren — en op basis daarvan een belastingvoordeel te krijgen — dat zij die beginselen correct hebben toegepast. Zonder enige mogelijkheid voor andere landen waar een groepsentiteit is gevestigd, om de in België vrijgestelde bedragen te belasten of de aan de Belgische autoriteiten gepresenteerde methoden of berekeningen aan te vechten, lijkt deze praktijk ook een prikkel te creëren om de zogeheten „overwinst" (vaak uitgedrukt als een percentage van de totale boekhoudkundige winst) kunstmatig op te drijven.

(78) Aangezien fiscale rulings belastingbetalers in staat lijken te stellen om ongeschikte verrekenprijsmethoden toe te passen voor het berekenen van belastbare winst of, in het beste geval, niet de meest geschikte verrekenprijsmethoden te gebruiken, heeft de Commissie ernstige twijfel bij het maken van dit soort correcties.

(79) In de aanname dat er een reden zou zijn om in eerste instantie de boekhoudkundige winst van de onderneming neerwaarts te corrigeren door algemeen geldende bijtellingen en aftrekken toe te passen waarin de wet voorziet (quod non), vloeit twijfel over het gebruik van de meest geschikte methoden met name voort uit het feit dat België toestaat dat het Belgische deel van de groep stelselmatig de meest complexe partij binnen de groep is, zodat de adequate winstgevendheid wordt geraamd aan de hand van een „residuele winst"-benadering. Deze residuele winst wordt berekend door de arm's length-prijzen van de minder complexe functie vast te stellen, al is het vaak niet duidelijk of de Belgische entiteiten die als geteste partijen worden gekozen, daadwerkelijk degenen zijn op wie een verrekenprijsmethode op de meest betrouwbare wijze kan worden toegepast ([39]). Bovendien blijkt de analyse uitsluitend te worden uitgevoerd met het oog op het beperken van de winst in België, zonder enig inzicht in de internationale zakelijke processen van de onderneming en zonder een diepgaande analyse van de vraag waar de meest complexe functie is gevestigd ([40]).

(80) Niet alleen lijkt er in dit stadium geen reden te zijn om de aftrek toe te passen, maar de Commissie heeft ook een bijkomend methodologische bezwaar ten aanzien van de wijze waarop deze wordt berekend. In feit steunt België op prognoses van de boekhoudkundige winst enerzijds, en winstprognoses aan de hand van de TNMM-methode anderzijds. Jaarlijks zou op het tijdstip van het bepalen van de verschuldigde belasting de informatie over de daadwerkelijke winst van de Belgische entiteit beschikbaar moeten zijn voor de fiscus. Daarom ziet de Commissie niet in waarom de fiscus bij het berekenen van de belastingaftrek gebruik maakt van prognoses in plaats van de daadwerkelijke winst. In dit stadium is geen rechtvaardiging gegeven voor het feit dat de korting op de winst vooraf wordt vastgelegd.

(81) Het feit dat de korting wordt berekend op basis van prognoses en niet op basis van een indicator voor de behaalde winst ([41]), houdt in dat de verklaarde doelstelling van de raming van een arm's length-prijs niet zou worden bereikt telkens wanneer de financiële prognoses niet worden verwezenlijkt.

(82) Tenslotte heeft de Commissie begrepen dat overwinst in België alleen kan worden gegenereerd wanneer de daadwerkelijke prijzen die voor de intragroepstransacties waarbij de Belgische entiteit betrokken is, niet in overeenstemming zijn met het arm's length-beginsel en dat dit gegeven de rechtvaardiging is voor de eenzijdige correctie die op grond van de Belgische uitlegging van het arm's length-beginsel wordt toegepast. Wanneer het verrekenprijsbeleid van een groep daarentegen in overeenstemming is met het arm's length-beginsel, lijkt een correctie niet vereist te zijn ([42]). Immers, indien ondernemingen de Belgische fiscus kunnen meedelen dat hun verrekenprijsbeleid niet in overeenstemming is met het arm's length-beginsel, concludeert de Commissie dat zij automatisch alle risico op dubbele belasting hadden kunnen vermijden indien zij de verrekenprijzen in eerste instantie aan het arm's length-beginsel hadden aangepast.

(83) Daarom is de Commissie van oordeel dat de Belgische rulingpraktijk voor overwinst die is gebaseerd op de „Belgische uitlegging van het arm's length-beginsel", niet in overeenstemming is met de doelstellingen die worden nagestreefd door het arm's length-beginsel dat een marktconform resultaat benadert, en die tot uiting komen in de OESO-richtlijnen en artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Bijgevolg verleent de maatregel een economisch voordeel aan de begunstigden, omdat de onderneming een aanzienlijke aftrek van haar belastbare grondslag mag toepassen die niet in overeenstemming is met het arm's length-beginsel.

([39]) Zie OESO-richtlijnen, para. 3.18.

([40]) Dit punt van zorg wordt ook door de OESO geformuleerd in para. 6.130 van de OESO *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, waar ten aanzien van immateriële activa wordt verklaard: „it is important not to simply assume that all residual profit, after a limited return to those providing functions, should necessarily be allocated to the owner of intangibles. The selection of the most appropriate transfer pricing method should be based on a functional analysis that provides a clear understanding of the MNE's global business processes and how the transferred intangibles interact with other functions, assets and risks that comprise the global business. The functional analysis should identify all factors that contribute to value creation, which may include risks borne, specific market characteristics, location, business strategies, and MNE group synergies among others. The transfer pricing method selected, and any adjustments incorporated in that method based on the comparability analysis, should take into account all of the relevant factors materially contributing to the creation of value, not only intangibles and routine functions".

([41]) D.w.z. in verhouding tot kosten of activa of iedere andere winstindicator die als geschikt kan gelden.

([42]) Voorbeelden lijken die conclusie evenwel tegen te spreken. In een rulingaanvraag van 30 september 2005 verklaarde de begunstigde van de voorafgaande beslissing nr. 500.429, enerzijds, dat „conditions to intercompany transactions that are comparable with the conditions that would apply to similar transactions between unrelated companies in line with the methods and principles defined in the OECD Transfer Pricing Guidelines (cf. Section 5) to establish an arm's length transfer pricing policy (…)", en beschrijft deze hoe dit soort verrekenprijsbeleid werd uitgewerkt in een Engineering Services Agreement, in Technical Service Agreements ten aanzien van de bouw van twee productielijnen, en in een licentieovereenkomst voor het gebruik van de technologie en het door de moedermaatschappij overgedragen handelsmerk, waarbij telkens wordt voorzien in een vergoeding. Daartegenover staat dat de onderneming de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 vraagt voor de kosteloze overdracht van een nieuwe technologie en een kosteloze garantie dat andere groepsondernemingen de extra productie van de Belgische entiteit zullen afnemen.

(84) De Commissie is van mening dat met de neerwaartse correctie die voortvloeit uit de toepassing van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92, een voordeel wordt toegekend, in afwijking op het beginsel dat alle winst in België aan de vennootschapsbelasting dient te worden onderworpen. Zoals reeds gezegd, worden met die afwijking selectieve economische voordelen verleend aan bepaalde ondernemingen die de belastingvermindering genieten, en niet aan andere ondernemingen, die op eigen kracht moeten concurreren. Voorts lijkt er in dit stadium om de volgende redenen sprake te zijn van a priori selectiviteit.

— Eerst en vooral zijn, in afwijking van artikel 185, lid 1, WIB92, de voordelen van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 alleen voor internationale/multinationale ondernemingen beschikbaar. Bovendien zijn eenzijdige neerwaartse correcties op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 alleen beschikbaar voor grote ondernemingen omdat het weinig waarschijnlijk is dat kleine ondernemingen zodanige synergie-effecten en schaalvoordelen genereren dat zulks de kosten van de rulingaanvraag zal rechtvaardigen.

— In de tweede plaats lijkt de toekenning van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 door de DVB nauw verband te houden met en strikt afhankelijk te zijn van de verplaatsing naar België van substantiële activiteiten en/of de uitvoering van substantiële investeringen/het creëren van banen in België, hetgeen een verder onderscheidend element vormt.

(85) Allereerst staat de aftrek niet open voor alle in België gevestigde ondernemingen omdat deze alleen geldt voor Belgische entiteiten van multinationale groepen. Die aftrek staat evenmin open voor entiteiten van een zuiver Belgische groep of voor Belgische stand-alone ondernemingen.

(86) België is van mening dat het voldoende is om in België en in een andere staat te zijn gevestigd om als multinational te worden beschouwd en toegang te krijgen tot de overwinstrulings ten aanzien van grensoverschrijdende intragroepsactiviteiten. In dit stadium tekent de Commissie echter aan dat niet iedere onderneming in staat is een multinationale onderneming op te richten ([43]).

(87) Bovendien is de Belgische praktijk van eenzijdige neerwaartse correcties overeenkomstig artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 ook selectief omdat synergie-effecten, schaalvoordelen of vergelijkbare efficiëntievoordelen alleen door multinationale groepen kunnen worden aangevoerd. In de praktijk lijken kleinere ondernemingen — zelfs wanneer zij zijn gevestigd langs beide zijden van de Belgische grens — geen toegang te hebben tot de overwinstaftrek omdat zij niet over de vereiste schaalgrootte hebben om het bestaan van synergie-effecten, schaalvoordelen of vergelijkbare vormen van door schaalgrootte ontstane efficiëntievoordelen aan te voeren.

(88) In de tweede plaats tekent de Commissie aan dat in de rulingbeslissingen met betrekking tot overwinst die zij heeft geanalyseerd, stelselmatig sprake is van substantiële investeringen en/of de creatie van werkgelegenheid en/of de verplaatsing van activiteiten naar België ([44]). Die elementen lijken sleutelelementen te zijn waarop de geldigheid van de ruling berust. Dit lijkt voorts te worden bevestigd door het feit dat ingeval van uitbreiding van bestaande activiteiten de overwinstruling alleen geldt ten aanzien van de toename in activiteiten — niet voor de totale door de activiteiten gegenereerde winst ([45]).

([43]) Dat het verschil in behandeling van multinationals selectief is, werd bevestigd in gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald.

([44]) Zie voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26.2.2013, punt 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 (…)"; punt 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"; punt 83: „(…) (La demandeuse) s'engage à augmenter ses capacités de production en Belgique. (…)" en punt 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"; voorafgaande beslissing nr. 600.460 van 30.1.2007, punt 15: „(...) neemt de business zich voor de „Central Entrepreneur"-vennootschap vanuit [het buitenland] naar België te verplaatsen in de loop van 2007."; punt 18: „De Entrepreneuractiviteiten die thans gevoerd worden in [het buitenland] vereisen de invulling van een 15-tal functies. Al deze functies zullen worden getransfereerd naar België."; voorafgaande beslissing nr. 500.249 van 15.12.2005, punt 6: „De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoename als gevolg van deze nieuwe investering (…) wordt geraamd op 25 mensen."; voorafgaande beslissing nr. 2013.540 van 10.12.2013, *Section 2: Impact sur le niveau d'emploi en Belgique (…)*, punt 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." punt 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." punt 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." punten 71-72: „Il est à noter que (la demandeuse) envisage également (…) de créer un nouvel entreprôt de stockage (…) ce qui conduirait à la création de nouveaux emplois".

([45]) Zie voorafgaande beslissing nr. 2011.569 van 26.2.2013, punt 103: „Dans la mesure où l'ajustement ne sera effectif que sur le profit additionnel éventuel lié à l'augmentation de la capacité de production de (la demandeuse), le profit excédentaire a été évalué à 66.30 % du NBPT additionnel."

(89) Daarom is de Commissie in dit stadium van oordeel dat de maatregel multinationale ondernemingen begunstigt die groot genoeg zijn om het bestaan van synergie-effecten, schaalvoordelen of vergelijkbare efficiëntievoordelen te kunnen aanvoeren, en die zich substantieel nieuwe investeringen kunnen veroorloven en deze ook daadwerkelijk uitvoeren, werkgelegenheid creëren of aanzienlijke delen van hun activiteiten naar België verplaatsen.

4.2.2.3 **Geen rechtvaardiging door de aard en de opzet van het belastingstelsel**

(90) Om de hierna uiteen te zetten redenen is de Commissie in dit stadium van oordeel dat die elementen van selectiviteit niet kunnen worden gerechtvaardigd door de interne logica van het stelsel van de Belgische vennootschapsbelasting, de zogeheten aard en opzet van het belastingstelsel.

(91) De Commissie betwijfelt dat de Belgische praktijk van proactieve neerwaartse correctie van de belastbare grondslag wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het Belgische belastingstelsel. Immers, de neerwaartse correctie lijkt niet noodzakelijk te zijn voor noch evenredig aan de verklaarde doelstelling van de afwijking, het vermijden van dubbele belasting. Zoals hier reeds werd uiteengezet, dient te worden beklemtoond dat multinationale groepen het arm's length-beginsel kunnen toepassen om hun verrekenprijzen te bepalen. De richtlijnen inzake verrekenprijzen helpen ook multinationals in dat verband. Multinationale ondernemingen kunnen dus het risico verminderen dat dit soort verrekenprijzen door een bepaalde belastingjurisdictie worden aangevochten, d.w.z. het risico op dubbele belasting. Ook bestaan er diverse bilaterale en multilaterale instrumenten van internationaal recht die multinationals en overeenkomstsluitende staten in staat stellen om eventuele dubbele belastingheffing te voorkomen of op te lossen.

(92) De Commissie tekent aan dat de Belgische autoriteiten van de aanvragers niet lijken te vragen dat dezen aantonen dat de in België vrijgestelde winst *reeds is opgenomen in de winst van een andere onderneming* of zelfs dat zij een risico lopen op dubbele belasting over deze winst. Integendeel, de Commissie constateert dat de antwoorden op de vragen van Kamerleden Tommelein en Devlies en het feit dat in de rulings steeds naar die antwoorden wordt verwezen, de zekerheid bieden dat België de neerwaartse correctie niet aan andere staten zal meedelen. Door aldus een 'dubbele niet-belasting' nagenoeg te garanderen, lijkt deze praktijk verder te gaan dan hetgeen noodzakelijk en evenredig is om gevallen van onopgeloste dubbele belasting te vermijden.

(93) Concluderend, de regeling voorkomt, in strijd met haar verklaarde doelstelling, geen dubbele belasting, maar leidt tot dubbele niet-belasting, hetgeen niet beoogd wordt door het arm's length-beginsel noch door de OESO-richtlijnen.

(94) De Commissie is van mening dat artikel 9 van het OESO-modelbelastingvedrag, een model voor bilaterale instrumenten ter voorkoming van dubbele belasting, niet kan worden gebruikt om eenzijdige neerwaartse correcties te verantwoorden die, gezien de context, alleen dubbele niet-belasting lijken te garanderen. België past de eenzijdige neerwaartse correcties namelijk niet toe in het kader van bilateraal overleg om mogelijke dubbele belasting op te lossen en eist ook niet dat de multinationale onderneming aantoont dat dubbele belasting heeft plaatsgevonden of waarschijnlijk zal plaatsvinden, en heeft duidelijk aangegeven ([46]) dat het andere landen niet van de neerwaartse correcties in kennis zal stellen. Ook is in dat verband niet onbelangrijk dat — in tegenstelling tot artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 — artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag van toepassing is indien is aangetoond dat dezelfde winst in de belastbare grondslag wordt opgenomen van twee verschillende ondernemingen die in verschillende landen zijn gevestigd, en deze door beide jurisdicties „dienovereenkomstig belast" zijn — of dreigen te worden belast.

(95) Bovendien valt op te merken dat een aantal van de voorwaarden van de regeling — zoals de eis om te investeren in België of om werkgelegenheid te scheppen — op geen enkele wijze verband houdt met de verklaarde doelstelling van het vermijden van dubbele belasting of anderszins gerechtvaardigd is in het licht van de basisbeginselen van het Belgische stelsel van de vennootschapsbelasting ([47]). Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie is, zelfs indien de bevoegde autoriteiten beschikken over een ruime beoordelingsbevoegdheid om onder meer de voorwaarden te bepalen waaronder een belastingvoordeel kan worden toegekend, de uitoefening van die bevoegdheid alleen niet-selectief wanneer de betrokken criteria intrinsiek verband houden met het belastingstelsel ([48]).

4.2.3 **De overdracht van staatsmiddelen en de toerekenbaarheid aan de Staat**

(96) Het selectieve voordeel dat in punt 4.2.2 werd onderscheiden, vloeit voort uit de toepassing van een bepaling van de belastingwetgeving, die wordt toegepast in het kader van een verplichte voorafgaande fiscale ruling. De wetsbepaling van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 alsmede alle documenten waarin de uitlegging van de Belgische autoriteiten wordt verduidelijkt, en de rulings waarin het bedrag van de overwinst dat kan worden vrijgesteld, daadwerkelijk wordt vastgesteld, zijn alle terug te voeren op het handelen van de Belgische Staat. Zij vallen dus aan de Belgische Staat toe te rekenen.

([46]) Zie de in de voetnoten 13 en 14 vermelde antwoorden van de minister van Financiën op de parlementaire vragen van de heren Tommelein en Devlies.

([47]) Arrest van 18 juli 2013, zaak C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, punt 27.

([48]) Zaak C-6/12, P Oy, t.a.p.

(97) De Commissie concludeert ook dat met de maatregel staatsmiddelen gemoeid zijn aangezien de Staat toestaat dat de belastbare grondslag die normaal gesproken uit de toepassing van de regels inzake de vennootschapsbelasting en met name artikel 185, lid 1, WIB92 resulteert, wordt verminderd met de vastgestelde overwinst. Die aftrek vertaalt zich in een vermindering van het bedrag aan vennootschapsbelasting dat de Staat int, waardoor deze staatsmiddelen derft.

(98) De Commissie is van oordeel dat het economische voordeel voortvloeit uit het feit dat België op verzoek van de begunstigde geen rekening houdt met de toerekening van winst die voortvloeit uit het verrekenprijsbeleid van de groep waartoe deze behoort, en uit het feit dat geen belasting wordt geheven over de in België vrijgestelde „overwinst". Dat voordeel valt duidelijk aan de Belgische Staat toe te rekenen en behelst de overdracht van middelen van de Belgische Staat. De Commissie is, in tegenstelling tot België, niet van oordeel dat het voordeel resulteert uit het feit dat mogelijk in het buitenland geen belasting wordt geheven over de door België vrijgestelde winst, omdat het de Belgische Staat is die eenzijdig de belastbare grondslag verlaagt, ongeacht wat de andere overeenkomstsluitende staat doet.

4.2.4 **Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer**

(99) Ten opzichte van hun concurrenten werden de ondernemingen die dankzij de door de fiscus afgegeven overwinstrulings een substantieel deel van hun winst in België vrijgesteld zien, bevrijd van kosten die zij anders hadden moeten dragen of aan hun klanten hadden moeten doorberekenen. Daarom werd met deze belastingvrijstelling hun economische positie verbeterd tegenover die van andere ondernemingen die concurreren op de markten waarop zij handel drijven, en werd zodoende de mededinging verstoord of dreigde deze te worden verstoord.

(100) Wanneer door een lidstaat verleende steun de positie van een onderneming versterkt ten opzichte van andere ondernemingen die in het handelsverkeer binnen de Unie concurreren, moet die steun geacht worden het handelsverkeer ongunstig te beïnvloeden ([49]). Het is voldoende dat de begunstigde van de steun met andere ondernemingen concurreert op markten die voor de concurrentie open staan ([50]). De begunstigden zijn multinationals die handel drijven in sectoren die worden gekenmerkt door scherpe concurrentie tussen marktdeelnemers uit verschillende lidstaten en mondiale spelers. De Commissie tekent ook aan dat er talrijke internationale spelers zijn die actief zijn in de marktsegmenten van de begunstigden van de overwinstrulings, en dat in de argumenten die worden aangevoerd ter verantwoording van de nieuwe investeringen of verplaatsingen waarop de rulings zien, vaak sprake is van toegenomen concurrentiekracht op de Europese of mondiale markten. De belastingvrijstellingen kunnen dus het handelsverkeer op de interne markt ongunstig beïnvloeden.

4.2.5 **Begunstigden**

(101) De begunstigden zijn bepaalde Belgische entiteiten (Belgische vennootschappen of Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen) van multinationale groepen die een verzoek hebben ingediend voor een fiscale ruling op grond van artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 en die een eenzijdige neerwaartse correctie toegekend hebben gekregen.

4.2.6 **Conclusie**

(102) Concluderend is het voorlopige standpunt van de Commissie dat artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 dat met de wet van 21 juni 2004 werd ingevoerd, een belastingregeling vormt die staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt.

4.3 **De verenigbaarheid van de steun**

(103) Aangezien de maatregel staatssteun lijkt te vormen, dient dus te worden nagegaan of deze steun verenigbaar is met de interne markt. Staatssteun kan met de interne markt verenigbaar worden verklaard op grond van de afwijkingen van artikel 107, leden 2 en 3, VWEU.

(104) Tot dusver heeft de Commissie twijfel of de betrokken maatregelen met de interne markt verenigbaar kunnen worden verklaard. De Belgische autoriteiten hebben geen argumenten aangedragen die erop wijzen dat een van de afwijkingen van artikel 107, leden 2 en 3, VWEU, op grond waarvan staatssteun met de interne markt verenigbaar kan worden verklaard, op onderhavige zaak van toepassing is.

([49]) Zie met name arrest van 17 september 1980, zaak 730/79, Philip Morris Holland BV/Commissie, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11; arrest van 22 november 2001, zaak C-53/00, Ferring SA/Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), ECLI:EU:C:2001:627, punt 21, en arrest van 29 april 2004, zaak C-372/97, Italië/Commissie, ECLI:EU:C:2004:234, blz. I-3679, punt 44.

([50]) Arrest van 30 april 1998, zaak T-214/95, Vlaams Gewest/Commissie, ECLI:EU:T:1998:77.

(105) De afwijkingen van artikel 107, lid 2, VWEU (met betrekking tot steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers, steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen en steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland) lijken in deze zaak niet van toepassing te zijn.

(106) Evenmin lijkt de afwijking van artikel 107, lid 3, onder a), VWEU van toepassing, op grond waarvan steunmaatregelen zijn toegestaan ter bevordering van de economische ontwikkeling van streken waarin de levensstandaard abnormaal laag is of waar ernstige werkloosheid heerst, en van de in artikel 349 VWEU bedoelde regio's, rekening houdende met hun structurele, economische en sociale situatie. Deze gebieden zijn afgebakend op de Belgische regionale-steunkaart. Deze bepaling lijkt in deze zaak niet van toepassing te zijn.

(107) Wat betreft de afwijkingen van artikel 107, lid 3, onder b) en d), VWEU, is het zo dat de betrokken steun niet is bedoeld om de verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van België op te heffen, noch om de cultuur en instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen.

(108) Overeenkomstig artikel 107, lid 3, onder c), VWEU, kan steun om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, als verenigbaar worden aangemerkt wanneer de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt, daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. Zoals reeds werd opgemerkt, is bij de validiteit van de rulingbeslissingen met betrekking tot overwinst die de Commissie heeft geanalyseerd, stelselmatig sprake van substantiële investeringen en/of de creatie van werkgelegenheid en/of de verplaatsing van activiteiten naar België. In dit stadium heeft België echter niet aangevoerd dat de met de hier te onderzoeken maatregel verleende belastingvoordelen verband houden met specifieke investeringen, banencreatie of specifieke projecten die op grond van de staatssteunregels en -richtsnoeren voor steun in aanmerking komen. Bovendien concludeert de Commissie, bij gebreke van enig element ter onderbouwing van de verenigbaarheid van dit soort maatregelen overeenkomstig artikel 107, lid 3, onder c), VWEU, dat de kwestieuze maatregelen een verlichting van de lasten lijken te zijn die de betrokken entiteiten normaal gesproken in het kader van hun normale bedrijfsvoering zouden moeten dragen, en die dus als exploitatiesteun zouden moeten worden beschouwd. Volgens de beschikkingspraktijk van de Commissie kan dit soort steun niet met de interne markt verenigbaar worden verklaard, omdat deze niet dient ter vergemakkelijking van de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën; evenmin zijn de desbetreffende prikkels in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een specifieke economische handicap in de betrokken gebieden te verhelpen.

In het licht van de voorgaande overwegingen is het voorlopige standpunt van de Commissie dat het bij wet van 21 juni 2004 ingevoerde artikel 185, lid 2, onder b), WIB92 als belastingsregeling staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU en de Commissie heeft in dit stadium twijfel ten aanzien van de verenigbaarheid van de regeling met de interne markt. De Commissie heeft daarom besloten de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU, in te leiden ten aanzien van de betrokken maatregel.

Voorts verzoekt de Commissie België binnen één maand na de datum van ontvangst van deze brief zijn opmerkingen te maken en alle inlichtingen te verstrekken die dienstig kunnen zijn voor de beoordeling van de maatregel. Met name wordt België gevraagd om:

— voor elk van de rulings die ten aanzien van verzoeken om eenzijdige neerwaartse correctie werden toegestaan, informatie te verschaffen over de daadwerkelijke bedragen van de vrijgestelde belastbare grondslag voor elk van de betrokken belastingjaren, alsmede de data waarop de belasting in het betrokken belastingjaar verschuldigd was;

— informatie te geven over alle verdere rulings die inmiddels zijn toegestaan;

— informatie te geven over verzoeken om eenzijdige neerwaartse correcties die door de DVB zijn afgewezen;

— te bevestigen dat de Belgische fiscus niet verlangt dat aanvragers het bewijs leveren dat de in de boekhoudkundige winst van de Belgische entiteit opgenomen inkomsten ook zijn opgenomen in de belastbare winst van andere groepsentiteiten in het buitenland, of dat het feit dat over die inkomsten in België belasting wordt geheven, een ernstig risico op dubbele belasting inhoudt. Mocht dit soort bewijs niet voorhanden zijn, dienen de Belgische autoriteiten aan te geven waarom zij, gelet op het feit dat er andere middelen zijn om dubbele belasting te voorkomen en op te lossen, de eenzijdige neerwaartse correctie als een noodzakelijke en evenredige methode beschouwen om dubbele belasting te voorkomen;

— aan te geven waarom rulings alleen werden toegestaan in situaties waarin de aanvrager toezegt activiteiten naar België te verplaatsen en/of de activiteiten in België uit te breiden met daaraan gekoppeld substantieel nieuwe investeringen en/of het scheppen van nieuwe banen, en toe te lichten op basis waarvan die voorwaarden worden opgelegd;

— uit te leggen waarom de correcties alleen gelden voor de winst die door bijkomende investeringen wordt gegenereerd, of voor de naar België verplaatste activiteiten — in tegenstelling tot de winst die reeds bestaande activiteiten opleveren.

Voorts verzoekt de Commissie belanghebbende derden om:

— de Commissie mee te delen of zij vinden dat de daadwerkelijke verrekenprijzen die zijn vastgesteld voor de intragroepstransacties of -betrekkingen op basis waarvan zij om eenzijdige neerwaartse correcties verzoeken, at arm's length zijn. En zo ja, waarom zij de gevraagde eenzijdige neerwaartse correctie dan toch noodzakelijk achten. En zo niet, waarom zij dan niet in eerste instantie het arm's length-beginsel toepassen bij het vaststellen van hun daadwerkelijke verrekenprijzen;

— de Commissie mee te delen hoe de in België vrijgestelde winst daadwerkelijk werd toegerekend aan de andere entiteiten van de groep en zowel boekhoudkundig als fiscaal werden verwerkt.

België wordt verzocht onverwijld een afschrift van deze brief aan de potentiële begunstigden van de steunmaatregel te doen toekomen.

De Commissie wijst België op de schorsende werking van artikel 108, lid 3, VWEU en vestigt uw aandacht op artikel 14 van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad ([51]), waarin wordt bepaald dat alle onrechtmatige steun van de begunstigde kan worden teruggevorderd.

Voorts deelt de Commissie België mee dat zij de belanghebbenden door de bekendmaking van deze brief en een samenvatting daarvan in het *Publicatieblad van de Europese Unie* in kennis zal stellen. Tevens zal zij de belanghebbenden in de EVA-Staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst door de bekendmaking van een mededeling in het EER-Supplement bij het *Publicatieblad van de Europese Unie* in kennis stellen, alsmede de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA door haar een afschrift van deze brief te zenden. Alle bovengenoemde belanghebbenden zal worden verzocht hun opmerkingen te maken binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking."

([51]) PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1, laatstelijk gewijzigd bij Verordening (EU) nr. 734/2013 van 22 juli 2013 (PB L 204 van 31.7.2013, blz. 15).

ISSN 1977-1037 (elektronické vydanie)
ISSN 1725-5236 (papierové vydanie)

Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie
2985 Luxemburg
LUXEMBURSKO

SK