COMISIÓN

DECISIÓN DE LA COMISIÓN
de 16 de octubre de 2002
relativa al régimen de ayudas estatales C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centros de coordinación — ejecutado por Luxemburgo

[notificada con el número C(2002) 3740]

(El texto en lengua francesa es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(2003/501/CE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, el primer párrafo del apartado 2 del artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y, en particular, la letra a) del apartado 1 del artículo 62,

Tras haber invitado a los interesados a presentar sus observaciones de conformidad con dichos artículos ([1]),

Considerando lo siguiente:

I. PROCEDIMIENTO

(1) En 1997 el Consejo de Economía y Finanzas adoptó un código de conducta sobre fiscalidad directa de las empresas con el fin de poner fin a las prácticas desleales en este ámbito ([2]). A raíz del compromiso asumido en este código la Comisión publicó en 1998 una Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relativas a la fiscalidad directa de las empresas ([3]) (en lo sucesivo, «la Comunicación»), reafirmando su determinación de aplicar estas normas con rigor y respetando el principio de igualdad de trato. El presente procedimiento se inscribe en este marco.

(2) Mediante carta de 12 de febrero de 1999 (D/50716) la Comisión pidió a Luxemburgo información sobre el régimen luxemburgués de centros de coordinación. Mediante carta de 26 de marzo de 1999 (A/32604), las autoridades luxemburguesas informaron a la Comisión de que dicha medida se había derogado el 20 de febrero de 1996.

(3) Mediante carta de 25 de abril de 2000 (D/51738) la Comisión pidió información complementaria en la medida en que, aunque derogado, el régimen podía haber producido o seguir produciendo efectos. Esta información complementaria fue proporcionada a la Comisión por carta de las autoridades luxemburguesas de 10 de mayo de 2000 (A/34012).

(4) Mediante carta SG(2001) D/289761 de 11 de julio de 2001 la Comisión notificó a Luxemburgo su decisión de incoar el procedimiento formal de examen previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado con respecto al régimen fiscal aplicable a los centros de coordinación. Mediante carta de 14 de septiembre de 2001 (A/37236), Luxemburgo transmitió observaciones al respecto.

(5) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* ([4]). La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la medida en cuestión. La Comisión no recibió observaciones a este respecto de las partes interesadas.

(6) Mediante carta de 25 de marzo de 2002 (D/51316) la Comisión pidió información complementaria a Luxemburgo, que fue transmitida mediante carta de 17 de abril de 2002 (A/32897).

([1]) DO C 304 de 30.10.2001, p. 10.
([2]) DO C 2 de 6.1.1998, p. 1.
([3]) DO C 384 de 10.12.1998, p. 3.
([4]) Véase la nota 1.

II. DESCRIPCIÓN DE LA MEDIDA

(7) El régimen jurídico de los centros de coordinación se rige por la circular LIR nº 119 de 12 de junio de 1989 (en lo sucesivo, «la circular 119»). Esta circular fue derogada mediante la circular LIR nº 1119 de 20 de febrero de 1996. Un total de cinco sociedades fueron autorizadas como centros de coordinación, cuatro de las cuales funcionaron realmente.

(8) Un centro de coordinación es una sociedad de capital residente con carácter multinacional cuya actividad se limita a prestar servicios exclusivamente reservados a las sociedades o empresas de un mismo grupo internacional extranjero. A efectos de la circular, se entiende por grupo internacional extranjero las empresas vinculadas financieramente y establecidas en al menos dos países distintos de Luxemburgo, cuya casa matriz no es contribuyente residente y está sujeta en el extranjero a un impuesto equivalente al impuesto luxemburgués de sociedades.

(9) El estatuto de centro de coordinación se concedía mediante autorización administrativa previa, limitada en principio a cuatro ejercicios impositivos.

(10) Los servicios administrativos prestados por los centros de coordinación en beneficio exclusivo de las otras sociedades del grupo son los siguientes:

— servicios de organización central y secretaría,

— publicidad,

— comercialización y estudios de mercado,

— suministros, recopilación y tratamiento de información técnica o administrativa,

— relaciones con las autoridades nacionales o internacionales,

— centralización de labores contables, financieras y administrativas, informática y asesoría jurídica, así como la prestación de asistencia y servicios directa e indirectamente relacionados con las actividades en cuestión.

(11) La circular precisa que, en materia de impuestos sobre la renta, la prestación de servicios dentro del grupo debe generar un beneficio comercial adecuado y acorde con el comportamiento normal de un gestor sagaz en sus relaciones con terceros independientes. Para ello, el beneficio imponible se determina según el método llamado de «coste incrementado», que consiste en aplicar al conjunto de gastos deducibles vinculados a servicios prestados a las otras sociedades del grupo un tipo de margen general.

(12) No obstante, si el total de los gastos considerados no excede los 30 000 000 francos luxemburgueses (LUF) [alrededor de 750 000 euros (EUR)], el importe del beneficio comercial se fija a tanto alzado en 1 500 000 LUF (alrededor de 37 500 EUR).

(13) En caso de que el centro de coordinación realice actividades de compensación de facturas en diferentes divisas, el beneficio comercial no se determina según dicho método sino fijando una remuneración adecuada correspondiente generalmente a una situación de libre competencia para tener en cuenta el riesgo de cambio por un tercero. El porcentaje de la remuneración debe al menos ser igual al 1 % del total de las facturas en cuestión y adaptarse al riesgo de cambio.

(14) Pueden también beneficiarse de este método de cálculo del beneficio imponible las operaciones derivadas de las actividades autorizadas por la circular y efectuadas por medio de un establecimiento permanente situado Luxemburgo de un grupo internacional extranjero o por una sociedad residente, distinto a centro de coordinación que forme parte de un grupo internacional extranjero.

III. RAZONES QUE CONDUJERON A INCOAR EL PROCEDIMIENTO

(15) Al evaluar la información proporcionada por las autoridades luxemburguesas, la Comisión se preguntó si el método de fijación de los tipos de margen, la exclusión de determinados gastos del cálculo de la base imponible y el ejercicio de un posible poder discrecional por parte de la administración pudieran conferir una ventaja a los centros de coordinación. Consideró también que tal ventaja podría concederse con cargo a recursos estatales, podría afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros y podría ser selectiva. La Comisión consideró finalmente que ninguna de las excepciones al principio general de prohibición de ayudas estatales parecía poder aplicarse. Estas dudas llevaron a la Comisión a incoar el procedimiento formal de examen.

IV. OBSERVACIONES DE LUXEMBURGO

(16) Las observaciones de las autoridades luxemburguesas pueden resumirse del modo siguiente.

(17) El régimen de centros de coordinación fue derogado, por lo que dejó de tener incidencia salvo con respecto a las empresas a las cuales las disposiciones de la circular 119 se aplicaban hasta finales de 2001. Las autoridades luxemburguesas plantearon también el problema de los precios de transferencia [5] y defendieron la solución adoptada en el Gran Ducado. Por último, consideraron que la medida no constituía una ayuda según lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado.

Precios de transferencia

(18) Los vínculos que existen entre dos empresas de un mismo grupo les permiten (al menos en teoría) fijar condiciones de suministro de bienes o servicios entre ellas que difieren de las que habrían sido aplicables si las dos partes hubieran actuado como empresas independientes operando en mercados libres. Las empresas pueden así estar tentadas de distribuir sus beneficios en el grupo para minimizar el total de las cargas fiscales que pesan sobre el conjunto del grupo. En el caso de los grupos multinacionales, tal distribución se traduce a menudo en la ampliación de la base imponible en un país y su recorte en otro. Esto explica la preocupación de los Gobiernos por velar para que los precios de transferencia en un mismo grupo se acerquen lo más posible al precio de mercado.

[5] Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa factura bienes o servicios a las empresas asociadas.

(19) En el marco de la OCDE, de la que forman parte los Estados miembros, el principio de plena competencia se adoptó con el fin de eliminar la incidencia de las condiciones especiales sobre el nivel de beneficios. Este principio, recogido en el artículo 9 del modelo de convenio fiscal de la OCDE, cumple un doble objetivo: establecer correctamente el impuesto en cada país y evitar, en la medida de lo posible, la doble imposición. Permite así tratar en la medida de lo posible en igualdad de condiciones a las empresas multinacionales y a las independientes. Entre los métodos utilizados para determinar los precios de transferencia figuran el método de precios comparables en el mercado libre o, alternativamente, el método de precio de coste incrementado.

(20) Haciendo referencia a la preocupación por evitar la evasión fiscal y al principio de plena competencia, las autoridades luxemburguesas constatan que el artículo 164 de la ley de 4 de diciembre de 1967, relativa al impuesto sobre la renta, constituye el fundamento de la legislación sobre los precios de transferencia. En este contexto, la circular 119 se adoptó para facilitar la imposición de ciertas actividades. La administración luxemburguesa intenta normalmente comparar los precios practicados en un mismo grupo con los practicados en el marco de transacciones comparables entre empresas independientes. No obstante, a falta de elementos de comparación, tal enfoque no es siempre posible.

(21) Por ello la administración luxemburguesa había optado en este caso por el método del precio de coste incrementado para determinar los precios de transferencia para las prestaciones de servicios intragrupales hechas por centros de coordinación. Aplicando un método uniforme, como preconiza la OCDE, se estableció el límite mínimo del 5 %, tipo comparable al que es posible obtener en el mercado libre y considerado razonable para este tipo de servicios. Sin embargo, un tipo más alto podría siempre aplicarse si la administración fiscal dispusiera de elementos que indicaran un margen de beneficio más elevado.

La circular 119 no implicaba una ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado

La medida debe otorgar una ventaja

(22) La medida no tenía por objeto reducir la carga fiscal aplicable normalmente a los centros de coordinación sino únicamente, por aplicación del método de precio de coste incrementado, determinar lo más exactamente posible un precio de mercado para las prestaciones de los servicios intragrupales. Luxemburgo constata que la Comisión, en el punto 13 de la Comunicación, destaca que las medidas de pura técnica fiscal, por ejemplo las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal, no constituyen ayudas estatales. Dado que la circular 119 era una medida general que tenía por objeto evitar la evasión fiscal y lograr un beneficio comercial conveniente y equitativo para los centros de coordinación, no constituía una ayuda estatal.

(23) La exigencia de que los centros de coordinación pertenezcan a un gran grupo internacional y la imposición de un beneficio mínimo de 1 500 000 LUF (alrededor de 37 500 EUR) permitía garantizar un volumen de actividad suficiente en Luxemburgo. En caso contrario, los beneficios habrían sido tan insignificantes desde un punto de vista fiscal que la aplicación de la circular 119 no estaría justificada.

(24) La circular 119 exigía que la sociedad matriz esté sujeta en el extranjero a un impuesto correspondiente al impuesto luxemburgués de sociedades. De este modo una transferencia de cargas fiscales deducibles excesivas hacia el extranjero parece estar excluida. El Estado extranjero del que es originaria la sociedad matriz del centro de coordinación podía, en su caso, rechazar aplicar el régimen de la Directiva «madre-hija» [6] sobre distribución de dividendos por el centro de coordinación luxemburgués o aplicar medidas contra la evasión fiscal si estimaba que el régimen de imposición luxemburgués era demasiado favorable.

(25) Luxemburgo apunta que la Comisión se limita a preguntarse sobre la forma en que el principio de plena competencia es respetado, afirma que este objetivo no sería perseguido en el marco del régimen de centros de coordinación y que cuando las autoridades gozan de un cierto margen de maniobra esto puede favorecer a determinadas empresas o grupos.

(26) Las autoridades luxemburguesas consideran que la Comisión critica dos aspectos sobre el beneficio obtenido por los centros de coordinación: la aplicación práctica del método de precio de coste incrementado con relación a la utilización de los precios de transferencia realmente pagados y, por otra parte, la no consideración en la base impositiva los gastos no deducibles.

(27) Por lo que se refiere al primer aspecto, Luxemburgo destaca que sólo cuando los precios de transferencia practicados por la empresa fueran superiores a los resultantes de la aplicación del método de precio de coste incrementado la utilización de dicho método habría podido otorgar una ventaja a la empresa, que habría conseguido que se le aplicase una base impositiva menor. Luxemburgo admite que la circular 119 no contenía una referencia explícita al principio de relación entre al balance fiscal y el comercial y que no podían excluir que algún contribuyente pudiera intentar aprovecharse de esta laguna para sobrefacturar a Luxemburgo prestaciones hechas en favor de otras sociedades del grupo. Sin embargo Luxemburgo estima que los países terceros tenían medios de verificar si tales sobrefacturaciones eran practicadas. En el supuesto de que la Comisión concluyese que la aplicación de la circular 119 en tales casos es constitutiva de ayudas estatales ilegales y pidiese su recuperación, sería necesario identificar a las empresas y debería procederse a un cálculo individual para cada empresa sobre la base de los precios de transferencia reales.

[6] Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225 de 20.8.1990, p. 6).

(28) Luxemburgo observa que la Comisión acepta el recurso a métodos como el del precio de coste incrementado y que no habría ventaja cuando el recurso a estos métodos alternativos conduce una imposición igual o al menos comparable a la que habría podido obtenerse entre dos operadores independientes por medio del método clásico según el cual el beneficio imponible es obtenido por la diferencia entre los resultados y las cargas de la empresa. Según Luxemburgo, la Comisión consideraría que existe una ventaja cuando el resultado obtenido al aplicar el método del precio de coste incrementado no es suficientemente comparable al que se habría obtenido por medio del método clásico. No obstante, la Comisión no aborda la cuestión de la amplitud de la supuesta ventaja y Luxemburgo considera por su parte que el método de precio de coste incrementado no otorgará nunca una ventaja tan importante que el ingreso imponible no sea ya comparable al que habría podido obtenerse entre dos operadores independientes por medio del método clásico.

(29) Por lo que se refiere al segundo aspecto, Luxemburgo considera que la Comisión parece avanzar que la no toma en consideración en la base imponible de los gastos no deducibles en virtud del artículo 168 de la Ley sobre impuestos podría conducir a conceder una ventaja a los centros de coordinación. No obstante, las autoridades luxemburguesas consideran que tales exclusiones están justificadas. Por lo que se refiere a la exención de los dividendos del impuesto de sociedades y del impuesto sobre la fortuna, afirman que constituyen asignaciones del resultado comercial y no de verdaderos gastos, de tal forma que la cuestión de su carácter deducible no se plantea. Por lo que respecta a los porcentajes y primas de asistencia y los donativos para obras culturales, caritativas o de interés general, su exclusión de la base del precio de coste incrementado se explica por la necesidad de evitar una doble imposición. Los porcentajes constituyen una asignación de reservas constituidas a partir del resultado neto.

(30) Luxemburgo estima que todos estos gastos, no deducibles, se añaden ya al resultado fiscal del centro de coordinación. En otros términos, forman parte de todos modos de la base imponible. Si fueran tenidos en cuenta en la base del precio de coste incrementado estarían sometidos dos veces al impuesto. Luxemburgo observa también que la circular 119 se aplica en su conjunto y debe así presentar una ventaja en su conjunto sin que pueda aislarse uno u otro de sus elementos.

La ventaja debe concederse por medio de recursos estatales

(31) Luxemburgo reconoce que si una ventaja fue concedida por la circular 119, es por medio de recursos estatales.

La medida debe ser selectiva

(32) Por lo que se refiere a la supuesta selectividad que se derivaría de la aplicación de una práctica discrecional, las autoridades luxemburguesas confirman que la administración no dispone de ningún poder discrecional para conceder o rechazar la aplicación del régimen de los centros de coordinación. En cambio, si tal selectividad resulta de una excepción de naturaleza legislativa o administrativa a las disposiciones fiscales, afirman que las normas en materia de ayuda estatal nunca se han aplicado a una situación comparable al caso presente. La Comisión no cita ningún precedente.

(33) Luxemburgo observa que en el punto 20 de la Comunicación, la Comisión explica que algunas ventajas fiscales se limitan a veces a determinadas formas de empresas, a algunas de sus funciones o tipos de producciones y que pueden constituir ayudas estatales. Sin embargo, Luxemburgo constata que no existe ningún ejemplo de Decisión o Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en que se habría calificado una medida de selectiva por ser únicamente aplicada a determinadas formas de empresas o a algunas de sus funciones.

(34) Según Luxemburgo, no se cumple el criterio de especificidad porque la circular 119 se deriva de la aplicación normal del régimen fiscal luxemburgués, dirigido a todos los grupos internacionales de tamaño suficiente, y se inscribe en el contexto de lucha contra los precios de transferencia anormalmente bajos. Las únicas condiciones impuestas se refieren al tamaño del grupo y a su implantación en varios Estados. Tales limitaciones son necesarias para garantizar la seriedad y un volumen de operaciones administradas desde Luxemburgo suficiente para conllevar la aparición de dificultades en la determinación de los precios de transferencia de las empresas en cuestión. Los principios de determinación del resultado imponible de una sociedad de financiación propuestos en la circular están basados en las normas sobre precios de transferencia de la OCDE, que tienen un alcance general y son aplicables para todos los contribuyentes que se encuentran enfrentados a una facturación intragrupal. La circular no consiste en la aplicación de un tipo de imposición inferior para los centros de coordinación sino que prevé a lo sumo realizar el cálculo de la base imponible teniendo en cuenta la especificidad de las empresas multinacionales. Por lo tanto se trata de una pura técnica fiscal que, según la Comisión, no constituye una ayuda estatal.

(35) Si debido a una laguna en su redacción la circular hubiera podido utilizarse para obtener una imposición inferior, constituiría una extensión abusiva de la noción de ayuda estatal considerar que la explotación de una laguna por un contribuyente constituye una ayuda.

(36) Con carácter subsidiario, Luxemburgo estima que, incluso si la Comisión considerara el régimen de centros de coordinación como una derogación al sistema normal, estaría justificado por la naturaleza y la economía del sistema. Las autoridades luxemburguesas quisieron reconciliar los principios de unión entre balance fiscal y balance comercial y de seguridad jurídica con el principio de plena competencia. Por las razones mencionadas anteriormente, eligieron el método de precio de coste incrementado para dar a los contribuyentes interesados una referencia fijando un límite mínimo para declarar los beneficios percibidos en las operaciones internas.

La medida falsea la competencia y afecta a los intercambios entre Estados miembros

(37) Como las normas sobre precios de transferencia tienen por objeto evitar transferencias disfrazadas de beneficios en el extranjero por métodos de facturación inadecuados, la circular 119 tenía como objetivo a los grupos internacionales. El objetivo no consistía en permitir una reducción del beneficio imponible en los grupos internacionales, sino evitar la evasión fiscal. Por lo tanto, según Luxemburgo, la circular no puede considerarse como una ventaja para mejorar la posición competitiva de las empresas de estos grupos en el mercado común.

Principio de confianza legítima

(38) En opinión de Luxemburgo, existía por parte de los contribuyentes a los que se aplicaba la circular 119 una confianza legítima que se opone al reembolso de una posible ayuda estatal derivado de la aplicación de dicha circular. No existe ningún precedente de aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las elecciones de métodos de cálculo de la base imponible. Tal aplicación consistiría en una extensión radical e imprevisible del alcance actual del artículo 88 del Tratado.

(39) Además, en aquel momento la Comisión consideró que las normativas fiscales relativas a la imposición de las sedes de los grupos internacionales establecidos en Europa no eran susceptibles de la aplicación de las disposiciones del Tratado sobre ayudas estatales ([7]). Del mismo modo, la Comisión no planteó objeción por lo que respecta a la imposición de los centros de coordinación en Bélgica. Por ello Luxemburgo podía legítimamente creer en la legalidad de la circular.

(40) Por otro lado, hasta la publicación de la Comunicación en 1998, la política comunitaria en materia de ayudas estatales no estaba clara. Una recuperación podría darse a lo sumo para las ventajas obtenidas tras la fecha de la publicación de la Comunicación.

Principio de irretroactividad de las leyes fiscales

(41) Luxemburgo considera que una solicitud de recaudación de las pretendidas ayudas equivaldría a una modificación retroactiva del régimen fiscal de Derecho común, lo que sería contrario al principio constitucional fundamental de irretroactividad de las leyes fiscales. La Comisión no puede razonablemente imponer la recaudación cuando las ayudas resultan de un régimen fiscal general atacado *a posteriori* por la Comisión.

Imposibilidad de recuperar la supuesta ayuda

(42) Luxemburgo considera que según jurisprudencia reiterada, cuando es efectivamente imposible recuperar una ayuda ilegal, un Estado miembro no puede ser obligado a recuperarla. Ahora bien, esta es la situación en que se encuentra Luxemburgo en el caso presente. El importe de la ayuda no es calculable porque no sería posible fijar los precios de transferencia reales que deberían haber sido aplicados por los centros de coordinación, ni prever utilizar otro de los métodos descritos por la OCDE.

([7]) Cuestión escrita nº 1735/90 (DO C 63 de 11.3.1991, p. 37).

V. **VALORACIÓN DE LA MEDIDA**

(43) Después de haber considerado las observaciones de las autoridades luxemburguesas, la Comisión confirma la posición preliminar expresada en su carta del 11 de julio de 2001 ([8]) en Luxemburgo de incoación del procedimiento formal de examen previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado. Considera que las observaciones presentadas por Luxemburgo no permitieron aclarar las dudas expresadas y considera por lo tanto que el régimen fiscal examinado constituye una ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado. Considera por otro lado que esta ayuda es ilegal y que se trata de una ayuda de explotación que no puede declararse compatible con el mercado común. Considera sin embargo que, en este caso concreto, Luxemburgo y las empresas beneficiarias tenían razones para mantener una confianza legítima con miras a impedir la recuperación de la ayuda.

(44) Con carácter preliminar, la Comisión puede aceptar los comentarios de Luxemburgo sobre el problema de los precios de transferencia en un contexto internacional. Nada impide a las administraciones fiscales utilizar un sistema de precio de coste incrementado para determinar la base imponible para las prestaciones de servicios entre grupos hechos por centros de coordinación. Este sistema es asimilable a una medida de técnica fiscal, tal como se prevé en el segundo párrafo del punto 13 de la Comunicación. Sin embargo, algunas de las disposiciones de aplicación del método en este caso tienen por consecuencia que la posibilidad de concesión de ayudas no puede excluirse.

(45) Para ser calificada como ayuda según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado, una medida debe satisfacer acumulativamente los cuatro criterios desarrollados a continuación.

Ventaja

(46) En primer lugar, la medida debe procurar una ventaja que reduce las cargas que gravan normalmente el presupuesto de las empresas. El recurso a métodos alternativos de determinación del ingreso imponible con el fin de evitar que algunas transacciones oculten ventajas indebidas o liberalidades con el único fin de escapar al impuesto debe normalmente tener por objetivo un nivel de imposición comparable al que habría podido obtenerse, en el marco de relaciones entre operadores independientes, por medio del método clásico según el cual el beneficio imponible es obtenido por diferencia entre los resultados y las cargas de la empresa. Esto responde al principio de plena competencia. En el ámbito de los precios de transferencia, este principio internacional figura en el artículo 9 del modelo de convenio fiscal de la OCDE sobre renta y capital (y se precisa en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 1995). Puesto que un análisis exige que los hechos y circunstancias individuales se tengan en cuenta, las Directrices de la OCDE no aconsejan la utilización de zonas de seguridad (por ejemplo márgenes fijos).

([8]) Véase la nota 1.

(47) Las autoridades luxemburguesas no proporcionaron información sobre la forma en que se determinan en la práctica los tipos de margen utilizados para establecer la base imponible de los centros de coordinación en aplicación del método de precio de coste incrementado. Si la Comisión puede admitir el argumento de que la administración no disponía de ningún poder discrecional para conceder o rechazar la aplicación del régimen de los centros de coordinación, resulta claramente de las respuestas de Luxemburgo que la administración disponía de tal poder para determinar el tipo de margen a aplicar. La circular 119 estableció un porcentaje mínimo del 5 %. Sin embargo no estableció disposiciones ni directrices para fijar el tipo en la práctica. Al contrario, las autoridades luxemburguesas indicaron expresamente que solamente se aplicó el tipo mínimo del 5 % preconizado por la circular. La Comisión concluye pues que los centros de coordinación y los grupos a los que pertenecen podían sacar un provecho debido a que, en la práctica, Luxemburgo concedió, de una manera sistemática, el tipo mínimo del 5 % sin comprobar si este tipo mínimo reflejaba la realidad económica de las prestaciones de servicios subyacentes. En consecuencia las autoridades luxemburguesas han renunciado, al menos en determinados casos, a someter a los centros de coordinación a una imposición comparable a la aplicable a la generalidad de las empresas sometidas a la fiscalidad de Luxemburgo.

(48) El hecho de que la circular 119 exigiera que la sociedad matriz esté sujeta en el extranjero a un impuesto correspondiente al impuesto luxemburgués de sociedades y que el Estado extranjero del que es originaria la sociedad matriz pueda aplicar medidas contra la evasión fiscal no es pertinente porque no demuestra que el régimen luxemburgués de centros de coordinación no concede ventajas ni que una eventual ventaja habría estado justificada. El comportamiento de otros Estados y en particular la eventualidad de que tengan en cuenta la ventaja otorgada por un Estado miembro para intentar reducir o anular sus efectos, no resta nada a la realidad de esta ventaja. En todo caso, el método aplicado por Luxemburgo para imponer prestaciones de servicio intragrupal transfronterizo, que se basa en el precio de coste incrementado, podría no coincidir con la empleada en otros Estados miembros ya que el beneficio imponible se obtiene por la diferencia entre los resultados y los gastos de la empresa. En esta hipótesis existe un riesgo de que la sobrefacturación de la transacción dé lugar a una reducción de la carga fiscal en otro Estado miembro que no sería compensada por un aumento de la carga fiscal en Luxemburgo. En este caso la ventaja obtenida en Luxemburgo se añadiría a la ventaja obtenida en otro Estado miembro y no sería compensada de ninguna manera.

(49) Por lo que respecta a la observación de Luxemburgo según la cual la circular 119 no se refería al principio de ligazón de dependencia entre balance fiscal y balance comercial, la Comisión no emite ninguna crítica. Hay que señalar que en el caso de prestaciones de servicio intragrupal transfronterizo no se trata de comparar el sistema de precio de coste incrementado con los precios de transferencias reales sino de garantizar que el sistema dé lugar a una imposición comparable a la que habría podido obtenerse mediante el medio clásico. La magnitud de la ventaja derivada del sistema sólo debe determinarse en este momento del análisis para una recuperación eventual de la ayuda: la Comisión observa que, en el presente caso, el tipo mínimo del 5 % se aplicó de forma sistemática. Luxemburgo no ha facilitado ningún dato sobre la existencia de un control que garantice la adecuación de la aplicación del tipo mínimo al nivel de imposición resultante de la aplicación del método clásico. Por consiguiente, la Comisión estima que el comportamiento de la administración fiscal tuvo por efecto conferir una ventaja.

(50) Por lo que respecta a la no toma en consideración de los gastos no deducibles en la base sobre la que se aplica el tipo de margen en aplicación del método de precio de coste incrementado, la Comisión puede aceptar varios de los argumentos de Luxemburgo. La lógica de tales exclusiones se deriva de una comparación con el método de imposición clásico. Los impuestos no son verdaderos gastos de un comercio sino asignaciones del resultado comercial. La exclusión de los donativos parece seguir la misma lógica en el sentido de que no representan verdaderos costes comerciales. En otras palabras: estos gastos no deducibles no pueden contribuir a la realización de un resultado imponible. La existencia de una ventaja se establece en razón de la aplicación sistemática de un tipo del 5 % por lo que no es necesario determinar si las mismas consideraciones se aplican a los porcentajes y primas de asistencia en la medida en que representarían distribuciones de beneficios netos.

Efectos para la competencia y los intercambios entre Estados miembros

(51) Este criterio se cumple en la medida en que los centros de coordinación debían prestar servicios de forma preponderante a sociedades situadas fuera de Luxemburgo. Además, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal ([9]) y tal como se destaca en el punto 11 de la Comunicación, el simple hecho de que la medida refuerce la posición de una empresa con relación a sus competidores en el mercado intracomunitario permite considerar que los intercambios se vieron afectados. En este caso, los centros de coordinación o las empresas de los grupos a los que pertenecen pudieron encontrarse en tal posición reforzada a causa de la disminución de la carga fiscal de su centro en Luxemburgo. En este caso, y teniendo en cuenta la posibilidad de que los grupos en cuestión sean activos en sectores caracterizados por la existencia de intercambios entre Estados miembros, la Comisión considera que la medida puede afectar a estos intercambios.

(52) Incluso, si como afirman las autoridades luxemburguesas, el objetivo principal de la circular 119 no consistía en permitir una reducción del beneficio imponible sino en evitar transferencias disfrazadas, una medida debe evaluarse según sus efectos y no según sus objetivos. De acuerdo con una jurisprudencia reiterada ([10]), el objetivo perseguido por el régimen no puede permitirle escapar a la calificación de ayuda estatal con arreglo al apartado 1 del artículo 87 del Tratado.

([9]) Sentencia del Tribunal de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, asunto 730/79, Rec. 1980, p. 2671.

([10]) Sentencia del Tribunal de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, asunto C-75/97, apartado 25, Rec. 1999, p. I-3671.

Selectividad

(53) En la medida en que las disposiciones fiscales en cuestión sólo se refieren a los centros de coordinación que pertenecen a grupos multinacionales presentes en al menos dos países distintos de Luxemburgo, sólo algunas empresas tenían acceso a las ventajas anteriormente mencionadas. Además, como lo precisa el punto 20 de la Comunicación, determinadas ventajas fiscales se limitan a algunas funciones como, por ejemplo, a los servicios intragrupales. Es el caso también del régimen luxemburgués de centros de coordinación. Se cumple pues el criterio de selectividad.

(54) Otro elemento de selectividad se deriva de que cuando el total de los gastos del centro de coordinación no sobrepasa los 30 000 000 LUF (alrededor de 750 000 EUR), el beneficio comercial que puede admitirse se establece a prorrata en 1 500 000 LUF (unos 37 500 EUR). Esto implica una selectividad en favor de los grandes grupos en la medida en que excluiría a los grupos que no habrían podido alcanzar el límite mínimo de capitales de un trato igual en aplicación del sistema de precio de coste incrementado. Las propias autoridades luxemburguesas admiten que la exigencia de que los centros de coordinación pertenezcan a un gran grupo internacional que permitiría garantizar un volumen de actividad suficiente en Luxemburgo.

(55) La Comisión considera que estos elementos de selectividad no están justificados por la naturaleza o economía del sistema fiscal luxemburgués. En particular, la Comisión no considera que tales limitaciones sean necesarias para garantizar la seriedad y un volumen de operaciones administradas desde Luxemburgo, suficiente para conllevar la aparición de dificultades en la determinación de los precios de transferencia de las empresas en cuestión ([11]). Las dificultades vinculadas a la fijación de precios de transferencia referidos en principio a todas las prestaciones de servicios o entregas de bienes efectuadas entre sociedades vinculadas. Aunque el carácter internacional de estas prestaciones o entregas puede aumentar estas dificultades, éstas no son experimentadas solamente por sociedades que pertenecen a un grupo multinacional de tamaño importante cuya sede está situada fuera de Luxemburgo. En cualquier caso, las dificultades no son pertinentes ya que las autoridades luxemburguesas aplicaron sistemáticamente un tipo mínimo del 5 % para calcular el precio de coste incrementado.

(56) Por lo que se refiere a la observación de Luxemburgo según la cual no existe ningún precedente en forma de Decisión o Sentencia del Tribunal, la Comisión constata simplemente que tales precedentes no son necesarios. La calificación del régimen de sociedades de financiación como ayuda se deriva directamente del apartado 1 del artículo 87 del Tratado. Hay que tener en cuenta, no obstante, que, según la reciente jurisprudencia, las medidas fiscales tienen un carácter selectivo y constituyen ayudas estatales ya que su beneficio se reserva a las empresas que efectúan inversiones que sobrepasan un determinado importe o crean una serie de empleos ([12]). La Comisión considera que el mismo razonamiento debe aplicarse en el caso presente.

(57) Con respecto a la voluntad de reconciliar el principio de seguridad jurídica con el principio de plena competencia y de dar a los contribuyentes una referencia, nada impide a las administraciones fiscales elegir la fórmula de precios de coste incrementados. La Comisión no critica la utilización de este sistema para facilitar la fijación de precios de transferencia para las transacciones entre entidades asociadas. Sin embargo, en el caso presente, la aplicación sistemática del tipo mínimo del 5 % debe considerarse como una derogación a la utilización correcta del método del precio de coste incrementado, susceptible de conferir una ventaja a algunas empresas, sin ser justificada por la naturaleza o economía del sistema.

Recursos estatales

(58) En el caso presente, la reducción del importe del impuesto, consecutiva a la aplicación de la circular 119, implica una disminución de los ingresos fiscales, los cuales constituyen recursos estatales.

Compatibilidad

(59) Las autoridades luxemburguesas no impugnaron la valoración preliminar de la compatibilidad del régimen de centros de coordinación expuesta en la decisión de incoar el procedimiento formal de examen ([13]), que la Comisión confirma y que puede resumirse del modo siguiente.

(60) Las derogaciones previstas en el apartado 2 del artículo 87 del Tratado destinadas a ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, ayudas destinadas a remediar las calamidades extraordinarias y otros acontecimientos extraordinarios y ayudas concedidas en algunas regiones de la República Federal de Alemania no pueden aplicarse en este caso.

(61) No puede alegarse la derogación prevista en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, que prevé la posibilidad de autorizar ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en donde el nivel de vida es anormalmente bajo o donde existe un grave subempleo.

(62) Del mismo modo, el régimen de centros de coordinación no entra en la categoría de proyectos de interés europeo que pueden acogerse a la derogación prevista en la letra b) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Como no tiene por objeto promover la cultura y la conservación del patrimonio, no puede beneficiarse tampoco de la derogación prevista en la letra d) de dicho artículo.

([11]) Véase el considerando 34: argumento desarrollado por Luxemburgo.

([12]) Sentencias del Tribunal de 6 de marzo de 2002, Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava e.a./Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, apartado 157 y asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, apartados 39-40 y 49-50 (aún no publicados en la Recopilación).

([13]) Véase la nota 1.

(63) Por otra parte conviene examinar si el régimen de sociedades de financiación puede beneficiarse de la derogación prevista en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, que autoriza las ayudas que facilitan el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Las ventajas fiscales concedidas en el marco del régimen antes citado no están vinculadas a la realización de inversiones, la creación de empleo o proyectos específicos. Constituyen solamente reducciones de cargas continuas y deben, por lo tanto, calificarse de ayudas de explotación. La Comisión considera pues que las ayudas en cuestión pueden alterar los intercambios en medida contraria al interés común, y no pueden por lo tanto beneficiarse de la derogación prevista en dicha letra c).

Recuperación

(64) Las medidas en cuestión no pueden considerarse como ayudas existentes según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 88 del Tratado y en la letra b) del artículo 1 del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, relativo a las disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE [14] (ahora artículo 88). En efecto, se aplicaron tras la entrada en vigor del Tratado, nunca se notificaron a la Comisión de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, no están cubiertas por la prescripción y constituían ayudas a partir del momento de su entrada en vigor. Por ello constituyen nuevas ayudas. Cuando las ayudas estatales ilegalmente concedidas resultan incompatibles con el mercado común, la consecuencia natural de tal conclusión es que la ayuda debe ser reclamada a los beneficiarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento (CE) nº 659/1999. La recuperación de la ayuda tiene por objeto restaurar, en la medida de lo posible, el estado de competitividad existente antes de su concesión. Ni la falta de precedente para la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las elecciones de métodos de cálculo de la base imponible, ni la supuesta falta de claridad de la política comunitaria sobre ayudas estatales justificarían una derogación a este principio básico.

(65) En cuanto a la supuesta imposibilidad de recuperar la ayuda y al principio de irretroactividad de las leyes fiscales, la jurisprudencia destacó que, suponiendo incluso que la recuperación de un crédito fiscal plantea dificultades a nivel administrativo, esta circunstancia no puede permitir considerar la recuperación como técnicamente imposible [15]. Por otra parte, según una jurisprudencia reiterada, un Estado miembro no puede alegar disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para sustraerse al cumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario. En particular debe aplicarse una disposición por la que se establece un plazo para retirar un acto generador de derechos, al igual que todas las disposiciones pertinentes del Derecho nacional, para no hacer prácticamente imposible la recuperación exigida por el Derecho comunitario y de tener en cuenta plenamente el interés comunitario [16]. Si fuera de otro modo, los Estados miembros podrían escapar a un control efectivo de las ayudas estatales por incumplimiento de la obligación prevista en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado de notificar previamente los proyectos de ayudas.

Confianza legítima

(66) Sin embargo, el apartado 1 del artículo 14 del Reglamento (CE) nº 659/1999 dispone que «la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario». La jurisprudencia del Tribunal y la práctica decisoria de la Comisión establecen que una orden de recuperación de la ayuda violaría un principio general del Derecho comunitario cuando, a raíz de la acción de la Comisión, existe una confianza legítima por parte del beneficiario en el sentido de que la ayuda se concedió de acuerdo con la legislación comunitaria.

(67) En el asunto Van den Bergh y Jurgens [17] el Tribunal declaró:

> «De una jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia se desprende que la posibilidad de invocar el principio de protección de la legítima confianza está abierta a todo operador económico en relación con el cual una institución comunitaria ha generado esperanzas fundadas. Por otra parte, cuando un operador económico prudente y diligente está en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria que pueda afectar a sus intereses, no puede invocar el beneficio de dicho principio si dicha medida se adopta.».

(68) En la Decisión 2001/168/CECA de la Comisión, de 31 de octubre de 2000, relativa a las leyes españolas sobre el impuesto de sociedades [18], la Comisión tuvo en cuenta las semejanzas entre el sistema español en cuestión y un sistema francés que había aprobado sobre la base de que no constituía una ayuda según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado CE (ahora artículo 87). En el caso presente la Comisión hace notar que el régimen luxemburgués de centros de coordinación tiene clarísimas similitudes con el sistema introducido en Bélgica por Real Decreto nº 187 de 30 de diciembre de 1982 relativo a la imposición de los centros de coordinación. Ambos sistemas se refieren a actividades intragrupales y utilizan el método del precio de coste incrementado para determinar la base imponible. En su Decisión de 2 de mayo de 1984, la Comisión consideró que el sistema no implicaba ayuda según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE. Aunque la Decisión no se publicó, el hecho de que la Comisión no planteara ninguna objeción contra el sistema belga se hizo público en esta época en el 14º informe sobre competencia así como en una respuesta a una cuestión parlamentaria [19].

[14] DO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

[15] Véanse sentencias del Tribunal de 29 de enero de 1998, Comisión/Italia, asunto C-280/95, apartado 23, Rec. 1998, p. I-259 y de 3 de julio de 2001, Comisión/Bélgica, asunto C-378/98, apartado 42, Rec. 2001, p. I-5107.

[16] Sentencia del Tribunal de 20 de septiembre de 1990, Comisión/Alemania, asunto C-5/89, apartados 18 y 19, Rec. 1990, p. I-3437.

[17] Sentencia del Tribunal de 11 de marzo de 1987, Van den Bergh en Jurgens e.a./Comisión, asunto 265/85, apartado 44, Rec. 1987, p. 1155.

[18] DO L 60 de 1.3.2001, p. 57.

[19] Véase la nota 7.

(69) En este contexto la Comisión tiene en cuenta que su Decisión sobre el régimen belga de centros de coordinación se adoptó antes de la entrada en vigor del régimen luxemburgués. La Comisión indica también que se autorizó a todos los beneficiarios del régimen como centros de coordinación antes de la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 que incoó el procedimiento formal de investigación. La Comisión tiene en cuenta aún que la circular 119 se derogó el 20 de febrero de 1996 y que ya no se aplica a los beneficiarios desde el 31 de diciembre de 2001. Por lo tanto la Comisión acepta los argumentos de Luxemburgo sobre la existencia de una confianza legítima por parte de los beneficiarios del régimen y renuncia a pedir la recuperación de las ayudas concedidas.

VI. **CONCLUSIONES**

La Comisión concluye que el régimen luxemburgués de centros de coordinación constituye un régimen de ayudas estatales en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado y que no es aplicable ninguna de las derogaciones previstas los apartados 2 y 3 de dicho artículo. La Comisión hace observar también que Luxemburgo aplicó ilegalmente el sistema en cuestión, en violación del apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Sin embargo la Comisión constata que el sistema se derogó el 20 de febrero de 1996 y que las ventajas fiscales concedidas a los beneficiarios cesaron el 31 de diciembre de 2001. Finalmente, la Comisión reconoce, por parte de los beneficiarios de las ayudas, la existencia de una confianza legítima de naturaleza tal que impide la recuperación de ayudas estatales incompatibles con el mercado común. Por lo tanto la Comisión no exige la recuperación de dichas ayudas.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

El régimen fiscal aplicable a los centros de coordinación aplicado por el Gran Ducado de Luxemburgo mediante la circular LIR nº 119 de 12 de junio de 1989 constituye un régimen de ayudas incompatible con el mercado común.

Artículo 2

El destinatario de la presente Decisión será el Gran Ducado de Luxemburgo.

Hecho en Bruselas, el 16 de octubre de 2002.

Por la Comisión

Mario MONTI

Miembro de la Comisión