COMMISSIONE

DECISIONE DELLA COMMISSIONE

del 16 ottobre 2002

relativa al regime di aiuto di Stato C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centri di coordinamento — cui il Lussemburgo ha dato esecuzione

[notificata con il numero C(2002) 3740]

(Il testo in lingua francese è il solo facente fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(2003/501/CE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 88, paragrafo 2, primo comma,

visto l'accordo sullo Spazio economico europeo, in particolare l'articolo 62, paragrafo 1, lettera a),

dopo aver invitato gli interessati a presentare osservazioni a norma di detti articoli [1],

considerando quanto segue:

I. PROCEDIMENTO

(1) Nel 1997 il Consiglio Ecofin ha adottato un codice di condotta in materia di tassazione diretta delle imprese per porre fine alle pratiche sleali in materia [2]. In seguito all'impegno assunto in detto codice, la Commissione nel 1998 ha pubblicato una comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese [3] (in prosieguo «la comunicazione»), in cui ribadisce la propria determinazione ad applicare tali regole in maniera rigorosa e nel rispetto del principio della parità di trattamento. Il presente procedimento rientra in tale ambito.

(2) Con lettera del 12 febbraio 1999 (D/50716) la Commissione ha chiesto al Lussemburgo informazioni complementari relative al regime lussemburghese dei centri di coordinamento. Con lettera del 26 marzo 1999 (A/32604) le autorità lussemburghesi hanno informato la Commissione che la misura suddetta era stata abrogata il 20 febbraio 1996.

(3) Con lettera del 25 aprile 2000 (D/51738) la Commissione ha chiesto informazioni complementari considerato che il regime in questione, sebbene abrogato, avrebbe potuto produrre effetti e/o continuare a produrne. Le informazioni complementari sono state trasmesse alla Commissione dalle autorità lussemburghesi con lettera del 10 maggio 2000 (A/34012).

(4) Con lettera SG(2001) D/289761 dell'11 luglio 2001 la Commissione ha notificato al Lussemburgo la decisione di avviare il procedimento formale d'indagine previsto all'articolo 88, paragrafo 2, del trattato nei confronti del regime fiscale applicabile ai centri di coordinamento. Con lettera del 14 settembre 2001 (A/37236) il Lussemburgo ha trasmesso osservazioni all'avvio del procedimento.

(5) La decisione della Commissione di avviare il procedimento è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* [4]. La Commissione ha invitato gli interessati a presentare osservazioni sulla misura in questione. La Commissione non ha ricevuto alcuna osservazione al riguardo da parte di terzi interessati.

(6) Con lettera del 25 marzo 2002 (D/51316) la Commissione ha chiesto al Lussemburgo ulteriori informazioni, che le sono state trasmesse con lettera del 17 aprile 2002 (A/32897).

[1] GU C 304 del 30.10.2001, pag. 10.
[2] GU C 2 del 6.1.1998, pag. 1.
[3] GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3.
[4] Cfr. la nota a piè di pagina n. 1.

II. DESCRIZIONE DELLA MISURA

(7) Lo status di centro di coordinamento è disciplinato dalla circolare LIR n. 119 del 12 giugno 1989 (in prosieguo «la circolare 119» oppure «la circolare»). Tale circolare è stata abrogata con la circolare LIR n. 1119 del 20 febbraio 1996. Complessivamente 5 società sono state riconosciute come centri di coordinamento, di cui 4 sono state operative.

(8) Un centro di coordinamento è una società di capitali residente, a carattere multinazionale, la cui attività si limita alla prestazione di servizi riservati esclusivamente alle società o imprese di uno stesso gruppo internazionale estero. Ai sensi della circolare, un gruppo internazionale estero designa società collegate sotto il profilo finanziario e stabilite in almeno due paesi diversi dal Lussemburgo, la cui impresa madre non è residente ai fini fiscali ed è soggetta, in un altro paese, ad un'imposta equivalente all'imposta lussemburghese sul reddito delle società.

(9) Lo status di centro di coordinamento veniva accordato mediante autorizzazione amministrativa preventiva. Di norma l'autorizzazione si limitava a quattro anni d'imposizione.

(10) I servizi amministrativi resi dai centri di coordinamento a vantaggio esclusivo delle altre società del gruppo sono i seguenti:

— centralizzazione dei servizi organizzativi e di segreteria,

— pubblicità,

— marketing e studi di mercato,

— messa a disposizione, raccolta e trattamento d'informazioni tecniche o amministrative,

— relazioni con le autorità nazionali o internazionali,

— centralizzazione dei servizi contabili e finanziari amministrativi, informatici e di consulenza legale nonché prestazione di assistenza e di servizi direttamente e indirettamente in relazione con le attività in questione.

(11) La circolare succitata precisa che in materia d'imposta sul reddito, le prestazioni di servizi intragruppo devono determinare un utile commerciale adeguato, in linea con il normale comportamento di un oculato amministratore nei suoi rapporti con terzi indipendenti. A tal fine, il reddito imponibile è determinato secondo il metodo detto del prezzo di costo maggiorato (cost plus). Tale metodo consiste nell'applicare all'insieme delle spese deducibili connesse ai servizi prestati alle altre società del gruppo un tasso di remunerazione forfettario.

(12) Tuttavia, se il totale delle spese degli oneri da prendere in considerazione non supera 30 000 000 di franchi lussemburghesi (LUF) (circa 750 000 EUR), l'importo dell'utile commerciale è fissato in maniera forfettaria a 1 500 000 LUF (circa 37 500 EUR).

(13) Qualora il centro di coordinamento eserciti attività riguardanti il pagamento di fatture in più valute, l'utile commerciale non è più determinato mediante il metodo del costo maggiorato, bensì tenendo conto di un'adeguata remunerazione, quale quella solitamente corrisposta in una situazione di completa concorrenza, per l'assunzione del rischio di cambio da parte di un terzo. Il tasso di remunerazione deve essere pari almeno all'1 % del totale delle fatture da prendere in considerazione e proporzionato al rischio di cambio.

(14) Possono parimenti beneficiare di questo metodo del calcolo dell'utile imponibile le operazioni riguardanti attività autorizzate dalla circolare ed effettuate tramite un'organizzazione stabile situata al Lussemburgo di un gruppo internazionale estero o da una società residente diversa da un centro di coordinamento, che faccia parte di un gruppo internazionale estero.

III. MOTIVI CHE HANNO DETERMINATO L'AVVIO DEL PROCEDIMENTO

(15) Nella sua valutazione delle informazioni fornite dalle autorità lussemburghesi, la Commissione si è chiesta se il metodo di fissazione dei tassi di remunerazione, l'esclusione di talune spese dal calcolo della base imponibile e l'esercizio di un possibile potere discrezionale da parte dell'amministrazione potessero recare un vantaggio ai centri di coordinamento. Essa inoltre ha considerato che siffatto vantaggio potesse essere concesso mediante risorse di Stato, che potesse incidere sulla concorrenza e gli scambi intracomunitari e infine che potesse essere selettivo. La Commissione ha infine stimato che non fosse applicabile alcuna deroga al principio generale di divieto degli aiuti di Stato. Tali dubbi hanno indotto la Commissione ad avviare il procedimento formale d'indagine.

IV. OSSERVAZIONI DEL LUSSEMBURGO

(16) Le osservazioni delle autorità lussemburghesi possono essere riassunte come segue.

(17) Il regime di centri di coordinamento, una volta abrogato, non produceva più effetti eccetto nei confronti delle imprese cui si applicavano fino alla fine dell'anno 2001 le disposizioni della circolare 119. Le autorità lussemburghesi hanno inoltre sollevato la questione dei prezzi di trasferimento ([5]) e hanno difeso la soluzione adottata nel Granducato. Infine hanno ritenuto che la misura non costituisse aiuto ai sensi dell'articolo 87 del trattato.

I prezzi di trasferimento

(18) I legami che esistono tra due imprese di uno stesso gruppo permettono, almeno in teoria, a queste ultime di fissare condizioni di prestazione di beni o di servizi che si differenziano da quelle che sarebbero state applicabili se le due parti avessero agito come imprese indipendenti operanti su mercati liberi. Le imprese possono quindi essere tentate di suddividere gli utili all'interno del gruppo in modo da minimizzare il totale degli oneri fiscali che gravano sull'insieme del gruppo. Nel caso dei gruppi multinazionali, tale ripartizione si traduce spesso nell'ampliamento della base imponibile in un paese e nella riduzione della stessa in un altro. Ciò spiega la preoccupazione dei governi di vigilare affinché i prezzi di trasferimento all'interno di uno stesso gruppo si avvicinino il più possibile al prezzo del mercato.

([5]) I prezzi di trasferimento sono i prezzi cui un'impresa fattura beni o servizi alle imprese associate.

(19) Nel quadro dell'OCSE, di cui fanno parte gli Stati membri, è stato adottato il principio della piena concorrenza al fine di eliminare l'incidenza di condizioni speciali sul livello degli utili. Questo principio, enunciato all'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, si prefigge un duplice obiettivo: valutare correttamente l'imposta in ciascun paese ed evitare, nella misura del possibile, la doppia imposizione. In tal modo, e nella misura del possibile, si potrà riservare parità di trattamento alle imprese multinazionali e a quelle indipendenti. Tra i metodi utilizzati per determinare i prezzi di trasferimento figurano il metodo dei prezzi comparabili sul mercato libero oppure, in alternativa, il metodo del prezzo di costo maggiorato («cost plus»).

(20) Al fine di evitare l'evasione fiscale e nel rispetto del principio della piena concorrenza, le autorità lussemburghesi constatano che l'articolo 164 della legge 4 dicembre 1967 concernente l'imposta sul reddito costituisce il fondamento della legislazione in materia di prezzi di trasferimento. In tale contesto è stata adottata la circolare 119 per facilitare la tassazione di taluni tipi di attività. L'amministrazione lussemburghese, di norma, tenta di comparare i prezzi praticati nell'ambito di uno stesso gruppo a quelli praticati nell'ambito di transazioni comparabili tra imprese indipendenti. Tuttavia, per mancanza di elementi di raffronto, un simile approccio non è sempre possibile.

(21) Di conseguenza, l'amministrazione lussemburghese, nella fattispecie, aveva optato per il metodo del prezzo di costo maggiorato per determinare i prezzi di trasferimento dei servizi intragruppo prestati dai centri di coordinamento. Applicando un metodo uniforme, quale preconizzato dall'OCSE, è parso ragionevole fissare per questo tipo di servizi un livello minimo del 5 % ossia un livello comparabile a quello che si può ottenere sul mercato libero. Ciononostante sussisteva la possibilità di applicare un tasso più elevato qualora l'amministrazione fiscale disponesse di elementi indicanti un margine di utile più elevato.

La circolare 119 non comportava l'esistenza di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87 del trattato

La misura deve recare un vantaggio

(22) La misura non era destinata a ridurre la pressione fiscale di norma gravante sui centri di coordinamento, ma aveva come unico scopo, in applicazione del metodo del prezzo di costo maggiorato, di stabilire con la massima precisione possibile un prezzo di mercato per le prestazioni dei servizi intragruppo. Il Lussemburgo constata che la Commissione, al punto 13 della comunicazione, sottolinea che le misure di pura tecnica fiscale, ad esempio le disposizioni volte ad evitare la doppia posizione o l'evasione fiscale, non costituiscono aiuti di Stato. Trattandosi di una misura generale che aveva per oggetto di evitare l'evasione fiscale e di generare un utile commerciale appropriato ed equo per i centri di coordinamento, la circolare 119 non costituiva aiuto di Stato.

(23) Il requisito per cui i centri di coordinamento devono appartenere ad un grande gruppo internazionale e l'imposizione di un utile minimo di 1 500 000 LUF (circa 37 500 EUR) permettevano di garantire un volume sufficiente di attività in Lussemburgo. In caso contrario, gli utili sarebbero stati talmente insignificanti sotto il profilo fiscale da non giustificare più l'applicazione della circolare 119.

(24) Ai sensi della circolare 119 la società madre deve essere assoggettata all'estero ad un'imposta corrispondente all'imposta lussemburghese sul reddito delle società. In tal modo sembra esclusa la possibilità di un trasferimento verso uno Stato estero di oneri fiscali deducibili eccessivi. Lo Stato estero di cui è originaria la società madre del centro di coordinamento poteva, se del caso, rifiutare di applicare il regime della direttiva «società madri e figlie» ([6]) alle distribuzioni di dividendi da parte del centro di coordinamento lussemburghese oppure optare per l'applicazione di misure antievasione fiscale se riteneva il regime fiscale lussemburghese troppo favorevole.

(25) Il Lussemburgo osserva che la Commissione si limita ad interrogarsi sul modo in cui è rispettato il principio della piena concorrenza, ad affermare che tale obiettivo non sarebbe conseguito nell'ambito del regime dei centri di coordinamento nonché ad affermare che, qualora le autorità beneficino di un certo margine di manovra, ciò potrebbe favorire determinate imprese o gruppi.

(26) Le autorità lussemburghesi ritengono che la Commissione critichi due aspetti concernenti il vantaggio recato ai centri di coordinamento: da un lato, l'applicazione pratica del metodo del prezzo di costo maggiorato rispetto all'utilizzazione dei prezzi di trasferimento effettivamente pagati e, d'altro lato, il fatto che non sono prese in considerazione nella base imponibile le spese non deducibili.

(27) Quanto al primo aspetto, il Lussemburgo sottolinea che soltanto nei casi in cui i prezzi di trasferimento praticati dall'impresa fossero stati superiori a quelli derivanti dall'applicazione del metodo del prezzo di costo maggiorato l'utilizzazione di detto metodo avrebbe potuto conferire un vantaggio all'impresa che avrebbe in tal modo fruito di una base imponibile inferiore. Le autorità lussemburghesi riconoscono che la circolare 119 non conteneva un riferimento esplicito al principio dell'allineamento del bilancio fiscale al bilancio commerciale e non possono escludere che qualche contribuente abbia potuto trarre vantaggio da questa lacuna per sovraffatturare al Lussemburgo le prestazioni fornite ad altre imprese del gruppo. Ciononostante, a parere del Lussemburgo, i paesi terzi disponevano dei mezzi necessari per verificare se tali sovraffatturazioni erano effettuate. Qualora la Commissione dovesse concludere che l'applicazione della circolare 119 costituiva aiuto di Stato illegale e ne richiedesse il recupero, occorrerebbe individuare dette imprese ed effettuare un calcolo individuale per ciascuna impresa sulla base dei prezzi di trasferimento reali.

([6]) Direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225 del 20.8.1990, pag. 6).

(28) Il Lussemburgo rileva che la Commissione ammette il ricorso a metodi quali quello del prezzo di costo maggiorato e che non sussisterebbe alcun vantaggio se il ricorso a metodi alternativi portasse ad un'imposizione pari o almeno comparabile a quella che si sarebbe potuta ottenere tra due operatori indipendenti tramite il metodo classico secondo il quale l'utile imponibile si ottiene dalla differenza tra i ricavi e le spese dell'impresa. Il Lussemburgo sostiene che secondo la Commissione si deve ritenere che esista un vantaggio quando il risultato ottenuto applicando il metodo del prezzo di costo maggiorato non fosse sufficientemente comparabile a quello che si sarebbe ottenuto per mezzo del metodo classico. Tuttavia, la Commissione non affronta la questione della portata del preteso vantaggio e, da parte sua, il Lussemburgo ritiene che il metodo del prezzo di costo maggiorato non procurerà in alcun caso un vantaggio di entità tale che il reddito imponibile non sia più comparabile a quello che si sarebbe potuto ottenere tra due operatori indipendenti mediante il metodo classico.

(29) Quanto al secondo aspetto, a parere delle autorità lussemburghesi, la Commissione sembra ritenere che il fatto di non prendere in considerazione nella base imponibile spese non deducibili in virtù dell'articolo 168 della legge relativa all'imposta sul reddito potrebbe tradursi nella concessione di un vantaggio a favore dei centri di coordinamento. Tuttavia le autorità lussemburghesi ritengono che tali esclusioni siano giustificate. Per quanto riguarda l'esenzione dei dividendi dall'imposta sul reddito delle società e dall'imposta sul patrimonio, esse osservano che i dividendi rappresentano una destinazione del risultato commerciale e non sono vere e proprie spese per cui non si pone la questione della loro deducibilità. Quanto ai premi, gettoni di presenza e doni ad opere culturali, caritatevoli o d'interesse generale, la loro esclusione dalla base del prezzo di costo maggiorato è dettata dalla necessità di evitare una doppia imposizione. I premi rappresentano una destinazione di riserve costituite a partire dal risultato netto.

(30) Infatti il Lussemburgo ritiene che tutte queste spese, non deducibili, già si aggiungano al risultato fiscale del centro di coordinamento. In altre parole, fanno comunque parte della base imponibile. Se si dovesse tenerne conto ai fini della determinazione della base del prezzo di costo maggiorato, tali spese sarebbero assoggettate due volte ad imposta. Il Lussemburgo osserva inoltre che la circolare 119 è applicata nel suo insieme e deve quindi presentare un vantaggio nel suo insieme senza che si possa isolarne l'uno o l'altro elemento.

Il vantaggio deve essere concesso mediante risorse di Stato

(31) Il Lussemburgo riconosce che, ammesso che la circolare 119 abbia concesso un vantaggio, ciò è avvenuto mediante risorse di Stato.

La misura deve essere selettiva

(32) Quanto alla pretesa selettività che deriverebbe dall'applicazione di una prassi discrezionale, le autorità lussemburghesi confermano che l'amministrazione non dispone di alcun potere discrezionale per accordare o rifiutare l'applicazione del regime dei centri di coordinamento. Qualora invece tale selettività risulti da una deroga di natura legislativa o amministrativa alle disposizioni fiscali, le autorità lussemburghesi affermano che le regole in materia di aiuti di Stato non sono mai state applicate a una situazione comparabile al caso specifico. La Commissione non cita alcun precedente.

(33) Il Lussemburgo osserva che al punto 20 della comunicazione la Commissione spiega che alcune agevolazioni fiscali sono talvolta limitate a talune forme di imprese, a certe loro funzioni o a certi tipi di produzione e che possono costituire aiuti di Stato. Ciononostante il Lussemburgo constata che non esiste alcun esempio di decisione o di sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee in cui una misura sia stata definita selettiva per il fatto che si applicherebbe unicamente a talune forme di imprese o a determinate loro funzioni.

(34) Secondo il Lussemburgo non è soddisfatto il criterio della specificità in quanto la circolare 119 si basa sull'applicazione normale del regime fiscale lussemburghese. Essa è destinata a tutti i gruppi internazionali di dimensione sufficiente e si iscrive nel contesto della lotta contro prezzi di trasferimento anormalmente bassi. Le uniche condizioni imposte riguardano la dimensione del gruppo e la sua presenza in più Stati. Simili limitazioni sono necessarie per garantire la serietà ed un volume di operazioni gestite dal Lussemburgo sufficiente per mettere in luce difficoltà nella determinazione dei prezzi di trasferimento delle imprese in questione. I principi della determinazione del risultato imponibile di un centro di coordinamento proposti nella circolare si basano sulle regole del prezzo di trasferimento indicate dall'OCSE, che sono di portata generale e possono essere applicate da tutti i contribuenti interessati dal problema delle fatturazioni intragruppo. La circolare non consiste nell'applicazione di un tasso d'imposizione inferiore per i centri di coordinamento ma, tutt'al più, prevede di regolare in particolare il calcolo della base imponibile tenendo conto della specificità delle imprese internazionali. Si tratta pertanto di una pura tecnica fiscale che, secondo la Commissione, non costituisce aiuto di Stato.

(35) Qualora, a causa di una lacuna redazionale, la circolare abbia potuto essere utilizzata per ottenere un'imposizione più bassa, il fatto di considerare che lo sfruttamento di una lacuna da parte di un contribuente configuri un aiuto costituirebbe un'estensione abusiva della nozione di aiuto di Stato.

(36) In subordine, il Lussemburgo ritiene che quand'anche fosse considerato dalla Commissione come una deroga al sistema normale, il regime dei centri di coordinamento sia giustificato dalla natura e dalla struttura del sistema. Le autorità lussemburghesi hanno voluto conciliare il principio della certezza del diritto con il principio della piena concorrenza. Per le ragioni succitate, hanno scelto il metodo del prezzo di costo maggiorato per dare ai contribuenti interessati un punto di riferimento fissando una soglia minima per dichiarare gli utili percepiti dalle operazioni interne.

La misura falsa la concorrenza e incide sugli scambi tra Stati membri

(37) Dato che le regole in materia di prezzi di trasferimento sono volte ad evitare trasferimenti occulti di utili all'estero mediante metodi di fatturazione inappropriati, la circolare 119 era destinata ai gruppi internazionali. L'obiettivo non era di permettere la riduzione globale dell'utile imponibile in seno ai gruppi internazionali, bensì di evitare l'evasione fiscale. Pertanto, secondo il Lussemburgo, la circolare non può essere considerata come un vantaggio per migliorare la posizione concorrenziale delle imprese di detti gruppi nel mercato comune.

Il principio di legittimo affidamento

(38) A parere del Lussemburgo i contribuenti cui si applicava la circolare 119 possono invocare il principio di legittimo affidamento per opporsi al rimborso di un eventuale aiuto di Stato derivante dall'applicazione di detta circolare. Non esiste alcun precedente per l'applicazione delle regole in materia di aiuti di Stato alle scelte dei metodi di calcolo della base imponibile. Siffatta applicazione rappresenterebbe un'estensione radicale ed imprevedibile dell'attuale campo di applicazione dell'articolo 88 del trattato.

(39) Inoltre, all'epoca, la Commissione ha considerato che le normative fiscali in materia di tassazione delle sedi generali dei gruppi internazionali stabiliti in Europa non fossero soggette alle disposizioni del trattato sugli aiuti di Stato ([7]). Del resto la Commissione non aveva sollevato obiezioni per quanto riguarda l'imposizione dei centri di coordinamento in Belgio. Pertanto il Lussemburgo poteva legittimamente credere alla legalità della circolare.

(40) Inoltre, fino alla pubblicazione della comunicazione nel 1998, la politica comunitaria in materia di aiuti di Stato non era chiara. Un eventuale recupero potrebbe tutt'al più intervenire per i vantaggi ottenuti successivamente alla data di pubblicazione della comunicazione.

Il principio di non-retroattività delle leggi fiscali

(41) Il Lussemburgo ritiene che una domanda di restituzione dei pretesi aiuti equivarrebbe ad una modifica retroattiva del regime fiscale di diritto comune, il che sarebbe contrario al principio costituzionale fondamentale della non-retroattività delle leggi fiscali. La Commissione non può ragionevolmente imporre il recupero se gli aiuti derivano da un regime fiscale generale contestato a posteriori dalla Commissione.

Impossibilità di recuperare il preteso aiuto

(42) Il Lussemburgo ritiene che secondo la giurisprudenza costante, quando è effettivamente impossibile recuperare un aiuto illegale, uno Stato membro non possa essere tenuto a recuperarlo. Orbene, questa è la situazione in cui si trova il Lussemburgo nel caso di specie. L'ammontare dell'aiuto non è quantificabile in quanto non sarebbe possibile stabilire i prezzi di trasferimento reali che avrebbero dovuto essere applicati dai centri di coordinamento, né pensare di utilizzare un altro metodo tra quelli descritti dall'OCSE.

V. VALUTAZIONE DELLA MISURA

(43) Dopo aver considerato le osservazioni delle autorità lussemburghesi, la Commissione conferma la posizione preliminare espressa nella lettera dell'11 luglio 2001 ([8]) al Lussemburgo con cui avvia il procedimento formale di indagine ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 2, del trattato. Essa ritiene che le osservazioni presentate dal Lussemburgo non abbiano permesso di dissipare i dubbi che vi aveva espresso e quindi ritiene che il regime fiscale esaminato costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato. La Commissione considera inoltre che tale aiuto sia illegale e che si tratti di un aiuto al funzionamento che non può essere considerato compatibile con il mercato comune. Ciononostante, nella fattispecie, ritiene che il Lussemburgo e le imprese beneficiarie avessero motivo di nutrire fondate aspettative per opporsi al recupero dell'aiuto.

(44) Come premessa, la Commissione può accettare le osservazioni del Lussemburgo per quanto riguarda il problema dei prezzi di trasferimento in un contesto internazionale. Nulla osta a che le amministrazioni fiscali utilizzino un sistema di prezzo di costo maggiorato per determinare la base imponibile per servizi intragruppo prestati dai centri di coordinamento. Tale sistema è assimilabile ad una misura di tecnica fiscale, come previsto al punto 13, secondo trattino, della comunicazione. Cionondimeno talune modalità di applicazione del metodo nel caso specifico hanno, come conseguenza, che non si può escludere la possibilità della concessione di aiuti.

(45) Per essere considerata un aiuto ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE, la misura deve soddisfare tutti e quattro i criteri illustrati in appresso.

Vantaggio

(46) In primo luogo, la misura deve conferire alle imprese beneficiarie un vantaggio che riduca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio. Il ricorso a metodi alternativi di determinazione del reddito imponibile per evitare che talune transazioni nascondano vantaggi indotti o premi unicamente allo scopo di evadere l'imposta deve, di norma, avere come obiettivo un livello di imposizione comparabile a quello risultante dall'applicazione, nell'ambito di relazioni tra operatori indipendenti, del metodo classico in cui il reddito imponibile è rappresentato dalla differenza tra i risultati e le spese dell'impresa. Ciò corrisponde al principio della piena concorrenza. In materia di prezzi di trasferimento, questo principio internazionale figura all'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE sul reddito e sul capitale (ed è precisato nelle direttive OCSE sui prezzi di trasferimento del 1995). Poiché per compiere un'analisi occorre tener conto dei fatti e delle circostanze individuali, le linee direttive dell'OCSE non consigliano l'utilizzazione di zone di sicurezza (ad esempio margini prestabiliti).

([7]) Interrogazione scritta n. 1735/90, GU C 63 dell'11.3.1991, pag. 37.

([8]) Cfr. la nota a piè di pagina n. 1.

(47) Le autorità lussemburghesi non hanno fornito informazioni sul modo in cui sono stati determinati in pratica i tassi di rendimento utilizzati per stabilire la base imponibile dei centri di coordinamento secondo il metodo del prezzo di costo maggiorato. Se la Commissione può accettare la tesi secondo cui l'amministrazione non disponeva di alcun potere discrezionale per accordare o rifiutare l'applicazione del regime dei centri di coordinamento, dalle risposte del Lussemburgo si evince chiaramente che l'amministrazione disponeva di siffatto potere per quanto riguarda la determinazione del tasso di rendimento da applicare. La circolare 119 ha fissato un tasso minimo del 5 %. Ciononostante non ha previsto né modalità né direttive per fissare di fatto il tasso. Al contrario, le autorità lussemburghesi hanno espressamente indicato che è stato applicato soltanto il tasso del 5 % raccomandato dalla circolare. La Commissione conclude pertanto che i centri di coordinamento e i gruppi cui appartengono potevano trarre vantaggio dal fatto che, in pratica, il Lussemburgo ha sistematicamente accordato il tasso minimo del 5 % senza verificare se tale tasso minimo rispecchiasse la realtà economica delle prestazioni di servizi in questione. Ne consegue che le autorità lussemburghesi hanno rinunciato, almeno in taluni casi, ad assoggettare i centri di coordinamento ad un'imposizione comparabile a quella gravante sulla maggior parte delle imprese soggette alla tassazione lussemburghese.

(48) Il fatto che la circolare 119 esigesse che la società madre fosse assoggettata all'estero ad un'imposta corrispondente all'imposta lussemburghese sul reddito delle imprese e che lo Stato estero del quale è originaria la società madre potesse applicare misure antievasione fiscale non è pertinente in quanto non dimostra che il regime lussemburghese dei centri di coordinamento non accordasse vantaggi né che un eventuale vantaggio sarebbe stato giustificato. Infatti il comportamento di altri Stati membri, in particolare l'eventualità che questi ultimi tengano conto del vantaggio accordato da uno Stato membro per cercare di ridurne o di annullarne gli effetti, non annulla la realtà di tale vantaggio. In ogni caso, il metodo applicato dal Lussemburgo per tassare le prestazioni transfrontaliere di servizi intragruppo, che si basa sul prezzo di costo maggiorato, rischia di non coincidere con quello impiegato in altri Stati membri secondo il quale l'utile imponibile è ottenuto dalla differenza tra i risultati e le spese dell'impresa. In tale ipotesi esiste il rischio che la sovraffatturazione della transazione dia luogo ad una riduzione dell'onere fiscale in un altro Stato membro che non sarebbe compensata da un aumento dell'onere fiscale in Lussemburgo. In tal caso il vantaggio ottenuto in Lussemburgo si aggiungerebbe al vantaggio ottenuto in un altro Stato membro e non sarebbe affatto compensato.

(49) Quanto all'osservazione del Lussemburgo secondo la quale la circolare 119 non faceva riferimento al principio dell'allineamento del bilancio fiscale al bilancio commerciale, la Commissione non formula alcuna critica. Da notare che nel caso di prestazioni transfrontaliere di servizi intragruppo, non si tratta di comparare il sistema del prezzo di costo maggiorato con i prezzi di trasferimento reali, bensì di accertare che il sistema consenta una imposizione analoga a quella che si sarebbe potuta ottenere mediante il metodo classico. L'entità del vantaggio tratto dal sistema non deve essere determinata in questa fase dell'analisi, ma soltanto in vista di un eventuale recupero dell'aiuto: la Commissione osserva che, nella fattispecie, il tasso minimo del 5 % è stato applicato in maniera sistematica. Il Lussemburgo non ha fornito alcuna indicazione quanto all'esistenza di un controllo che garantisse l'adeguamento dell'applicazione del tasso minimo al livello d'imposizione derivante dall'applicazione del metodo classico. Di conseguenza la Commissione ritiene che il comportamento dell'amministrazione fiscale abbia avuto per effetto di recare un vantaggio.

(50) Quanto al fatto di non prendere in considerazione le spese non deducibili nella base sulla quale si applica il tasso di rendimento secondo il metodo del prezzo di costo maggiorato, la Commissione può accettare alcuni degli argomenti addotti dal Lussemburgo. La logica di tali esclusioni risulta evidente da un raffronto con il metodo di imposizione classico. Le imposte non sono delle autentiche spese di un'attività commerciale, bensì una destinazione del risultato commerciale. L'esclusione dei premi sembra seguire la stessa logica nel senso che non rappresentano veri e propri costi di un'impresa. In altri termini dette spese non deducibili non sono tali da poter costituire un risultato imponibile. Poiché la sussistenza di un vantaggio si evince dall'applicazione sistematica di un tasso del 5 %, non è necessario determinare se le stesse considerazioni si applichino ai premi e ai gettoni di presenza giacché rappresenterebbero distribuzioni degli utili netti.

Incidenza sulla concorrenza e sugli scambi intracomunitari

(51) Il criterio è soddisfatto in quanto i centri di coordinamento dovevano prevalentemente prestare servizio a società situate fuori del Lussemburgo. Inoltre, conformemente alla giurisprudenza della Corte [9] e come sottolineato al punto 11 della comunicazione, il semplice fatto che l'aiuto rafforzi la posizione dell'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari permette di concludere che l'aiuto incide sugli scambi. Nella fattispecie, i centri di coordinamento o le imprese dei gruppi cui appartengono hanno potuto trovarsi in siffatta posizione rafforzata per effetto della diminuzione dell'onere fiscale applicato al loro centro in Lussemburgo. In tal caso, e tenuto conto della possibilità che i gruppi in questione operino in settori caratterizzati dall'esistenza di scambi intracomunitari, la Commissione ritiene che la misura sia atta ad incidere su detti scambi.

(52) Anche ammesso, come sostengono le autorità lussemburghesi, che l'obiettivo principale della circolare 119 non consistesse nel permettere una riduzione globale dell'utile imponibile, ma nell'evitare trasferimenti occulti, una misura deve essere valutata secondo i suoi effetti e non secondo i suoi scopi. Conformemente alla giurisprudenza della Corte [10], l'obiettivo perseguito dal regime in causa non è sufficiente per sottrarlo ipso facto alla qualifica di aiuto ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.

[9] Sentenza della Corte del 17 settembre 1980, Philip Morris/Commissione (causa 730/79, Racc. 1980, pag. 2671).

[10] Sentenza della Corte del 17 giugno 1999, Belgio/Commissione (causa C-75/97, Racc. 1999, pagg. I-3671, punto 25).

Selettività

(53) Considerato che le disposizioni fiscali in questione riguardano unicamente i centri di coordinamento appartenenti a gruppi multinazionali presenti in almeno due paesi diversi dal Lussemburgo e la cui sede si è stabilita al di fuori del Lussemburgo, soltanto determinate imprese avevano accesso ai vantaggi di cui sopra. Inoltre, come precisato al punto 20 della comunicazione, alcune agevolazioni fiscali sono talvolta limitate a talune forme di imprese, come ad esempio i servizi all'interno del gruppo. È anche il caso del regime lussemburghese dei centri di coordinamento. È pertanto soddisfatto il criterio della selettività.

(54) Un altro elemento di selettività deriva dal fatto che, quando il totale delle spese del centro di coordinamento non supera l'importo di 30 000 000 di LUF (circa 750 000 EUR), l'utile commerciale da prendere in considerazione è fissato forfettariamente a 1 500 000 franchi lussemburghesi (circa 37 500 EUR). Ciò implica una selettività a favore dei grandi gruppi dato che i gruppi che non avessero potuto realizzare la soglia minima di spese sarebbero esclusi da uguale trattamento secondo il sistema del prezzo di costo maggiorato. Le stesse autorità lussemburghesi ammettono che il requisito dell'appartenenza dei centri di coordinamento ad un grande gruppo internazionale e l'imposizione di un utile minimo permettevano di garantire un volume di attività sufficiente in Lussemburgo.

(55) La Commissione ritiene che detti elementi di selettività non siano giustificati dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale lussemburghese. In particolare la Commissione non considera che siffatte limitazioni siano necessarie per garantire la serietà ed un volume di operazioni gestite dal Lussemburgo sufficiente per mettere in luce difficoltà nella determinazione del prezzo di trasferimento delle imprese in questione [11]. Le difficoltà connesse alla fissazione del prezzo di trasferimento riguardano in linea di massima tutte le prestazioni di servizi o consegne di beni effettuate tra società collegate. Tali difficoltà, per quanto eventualmente accentuate dal carattere internazionale di siffatte prestazioni o consegne di beni, non sono incontrate unicamente dalle società appartenenti ad un gruppo multinazionale di dimensione rilevante, la cui sede sia situata al di fuori del Lussemburgo. In ogni caso le difficoltà in questione non sono pertinenti, considerato che le autorità lussemburghesi hanno sistematicamente applicato un tasso del 5 % per calcolare il prezzo di costo maggiorato.

(56) Quanto all'osservazione del Lussemburgo secondo la quale non esiste alcun precedente sotto forma di decisione o di sentenza della Corte, la Commissione constata semplicemente che siffatti precedenti non sono necessari. La qualificazione del regime dei centri di coordinamento come aiuto di Stato deriva direttamente dall'articolo 87, paragrafo 1, del trattato. Da notare tuttavia che secondo la giurisprudenza recente, misure fiscali hanno carattere selettivo e costituiscono aiuti di Stato qualora il loro beneficio sia riservato alle imprese che effettuano investimenti superiori ad un certo ammontare oppure ad imprese che creano un certo numero di posti di lavoro [12]. La Commissione ritiene che nella fattispecie si debba applicare lo stesso ragionamento.

(57) Quanto alla volontà di conciliare il principio della certezza del diritto con il principio della piena concorrenza e di fornire ai contribuenti un punto di riferimento, nulla osta a che le amministrazioni fiscali scelgano la formula del prezzo di costo maggiorato. La Commissione non critica l'utilizzazione di tale sistema per facilitare la fissazione dei prezzi di trasferimento per le transazioni tra società collegate. Ciononostante, nella fattispecie, l'applicazione sistematica del tasso minimo del 5 % deve essere considerata come una deroga all'utilizzazione corretta del metodo del prezzo di costo maggiorato, che può aver conferito un vantaggio a talune imprese senza peraltro essere giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema.

Risorse di Stato

(58) Nella fattispecie, la riduzione dell'ammontare dell'imposta, conseguente all'applicazione della circolare 119, comporta la diminuzione del gettito fiscale, gettito che costituisce risorse di Stato.

Compatibilità

(59) Le autorità lussemburghesi non hanno contestato la valutazione preliminare della compatibilità del regime dei centri di coordinamento di cui alla decisione di avvio del procedimento formale d'indagine [13], che la Commissione conferma e che può essere riassunta come segue.

(60) Le deroghe di cui all'articolo 87, paragrafo 2, del trattato, riguardanti gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, gli aiuti destinati a ovviare ai danni recati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali e gli aiuti concessi all'economia di determinate regione della Repubblica federale di Germania nella fattispecie non sono applicabili.

(61) La deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del trattato, che prevede la possibilità di autorizzare aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, non può essere invocata.

(62) Il regime dei centri di coordinamento non rientra neppure nella categoria dei progetti di comune interesse europeo ammessi alla deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera b), del trattato né può beneficiare della deroga di cui alla lettera d) del medesimo articolo dato che non è destinato a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio.

[11] Cfr. il considerando 34: argomento svolto dal Lussemburgo.

[12] Sentenza del Tribunale del 6 marzo 2002, Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava c/Commissione (cause congiunte T-127/99, T-129/99 e T-148/99, punto 157 e cause congiunte T-92/00 e T-103/00, punti 39-40 e punti 49-50, non ancora pubblicate nella Raccolta).

[13] Cfr. la nota a piè di pagina n. 1.

(63) Si deve peraltro esaminare se il regime dei centri di coordinamento possa beneficiare della deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del trattato che autorizza gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche sempreché non alterino le condizioni di scambio in misura contraria al comune interesse. I vantaggi fiscali accordati nel quadro del regime in questione non sono connessi alla realizzazione d'investimenti, alla creazione di posti di lavoro o di progetti specifici. Essi costituiscono unicamente sgravi fiscali continui e devono di conseguenza essere considerati aiuti al funzionamento. La Commissione ritiene pertanto che gli aiuti in questione possano incidere sugli scambi in misura contraria al comune interesse e che di conseguenza non possano beneficiare della deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del trattato.

Recupero degli aiuti

(64) Le misure in questione non possono essere considerate come aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 1, del trattato e dell'articolo 1, lettera b), del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE [14] (attualmente articolo 88 CE). Infatti, sono state poste in essere dopo l'entrata in vigore del trattato, non sono mai state notificate alla Commissione ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, non sono soggette a prescrizione e costituivano aiuti fin dal momento della loro entrata in vigore. Esse configurano pertanto nuovi aiuti. Quando gli aiuti di Stato concessi illegalmente risultano incompatibili con il mercato comune, la conseguenza naturale di siffatta conclusione è che dovrebbero essere recuperati presso i beneficiari ai sensi dell'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999. Il recupero dell'aiuto tende a ripristinare, nella misura del possibile, lo stato di competitività esistente prima della sua concessione. Né l'assenza di precedenti ai fini dell'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato alla scelta dei metodi di calcolo della base imponibile né la pretesa mancanza di chiarezza della politica comunitaria in materia di aiuti di Stato giustificherebbero una deroga a questo principio fondamentale.

(65) Quanto alla pretesa impossibilità di recuperare l'aiuto e al principio della non retroattività delle leggi fiscali, la giurisprudenza ha constatato che anche supponendo che il recupero di un credito d'imposta ponga difficoltà sul piano amministrativo, tale circostanza non permette di considerare il recupero tecnicamente impossibile da realizzare [15]. Inoltre, secondo costante giurisprudenza, uno Stato membro non può eccepire norme, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno per sottrarsi all'esecuzione degli obblighi ad esso incombenti in base al diritto comunitario. In particolare, una disposizione che preveda un termine per la revoca di un atto amministrativo che sia fonte di diritti deve essere applicata, al pari di tutte le disposizioni pertinenti del diritto nazionale, in modo tale da non rendere praticamente impossibile la ripetizione in forza del diritto comunitario e da tenere pienamente in conto dell'interesse comunitario [16]. Diversamente, gli Stati membri potrebbero sfuggire ad un controllo effettivo degli aiuti di Stato mediante il mancato rispetto dell'obbligo di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato ad essi incombente di notificare preliminarmente i progetti di aiuto.

Legittimo affidamento

(66) Ciononostante, l'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio stabilisce che «la Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario». Secondo la giurisprudenza della Corte e la prassi decisionale della Commissione l'ordine di recupero dell'aiuto violerebbe un principio generale del diritto comunitario qualora, per effetto dell'azione della Commissione, il beneficiario di un aiuto invocasse il principio di legittimo affidamento per far valere che l'aiuto è stato accordato conformemente alla legislazione comunitaria.

(67) Nella causa Van den Bergh e Jurgens [17] la Corte ha dichiarato:

> «Dalla costante giurisprudenza della Corte emerge che il principio della tutela del legittimo affidamento può essere fatto valere dall'operatore economico nel quale un'istituzione abbia fatto sorgere fondate aspettative. Tuttavia, l'operatore economico prudente ed accorto, qualora sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento comunitario idoneo a ledere i suoi interessi, non può invocare detto principio nel caso in cui il provvedimento venga adottato.»

(68) Nella decisione 2001/168/CECA della Commissione, del 31 ottobre 2000, relativa alle leggi spagnole sull'imposta sulle società [18], la Commissione ha riconosciuto l'analogia tra il sistema spagnolo in questione ed un sistema francese da essa approvato in quanto non costituiva aiuto ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 1, del trattato CEE (attualmente articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE). Nella fattispecie la Commissione rileva che il regime lussemburghese dei centri di coordinamento assomiglia strettamente al sistema introdotto in Belgio con il regio decreto n. 187 del 30 dicembre 1992 riguardante la tassazione dei centri di coordinamento. I due sistemi riguardano attività intragruppo e per determinare la base imponibile utilizzano il metodo del prezzo di costo maggiorato. Nella decisione del 2 maggio 1984 la Commissione ha considerato che il sistema non costituisse aiuto ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 1, del trattato CE. Benché tale decisione non sia stata pubblicata il fatto che la Commissione non abbia sollevato obiezioni nei confronti del sistema belga dei centri di coordinamento all'epoca è stata resa pubblica nella quattordicesima relazione sulla politica di concorrenza nonché in una risposta ad un'interrogazione parlamentare [19].

[14] GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1.
[15] Cfr. le sentenze della Corte del 29 gennaio 1998, Commissione/Italia (C-280/95, Racc. 1998, pagg. I-259, punto 23) e del 3 luglio 2001, Commissione/Belgio (C-378/98, Racc. 2001, pagg. I-5107, punto 42).
[16] Sentenza della Corte del 20 settembre 1990, Commissione/Germania (C-5/89, Racc. 1990, pagg. I-3437, punti 18 e 19).
[17] Sentenza della Corte dell'11 marzo 1987, Van den Bergh en Jurgens c/Commissione (causa 265/85, Racc. 1987, pag. 1155, punto 44).
[18] GU L 60 dell'1.3.2001, pag. 57.
[19] Cfr. la nota a piè di pagina n. 7.

(69) A questo proposito la Commissione osserva che la decisione sul regime belga dei centri di coordinamento è stata adottata prima dell'entrata in vigore del regime lussemburghese. La Commissione nota inoltre che tutti i beneficiari del regime sono stati autorizzati ad operare quali centri di coordinamento prima della decisione della Commissione dell'11 luglio 2001 relativa all'avvio del procedimento formale d'indagine. La Commissione osserva altresì che la circolare 119 è stata abrogata il 20 febbraio 1996 e che dal 31 dicembre 2001 non si applica più ai beneficiari. Di conseguenza la Commissione accetta gli argomenti addotti dal Lussemburgo concernenti l'esistenza di fondate aspettative da parte dei beneficiari del regime e rinuncia ad ingiungere la restituzione degli aiuti concessi.

VI. **CONCLUSIONI**

La Commissione conclude che il regime lussemburghese dei centri di coordinamento costituisce un regime di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato cui non sono applicabili le deroghe previste all'articolo 87, paragrafo 2 o paragrafo 3, di detto trattato. La Commissione osserva inoltre che il Lussemburgo ha illegalmente dato esecuzione al sistema in violazione dell'articolo 88, paragrafo 3, del trattato. Ciononostante essa constata che il sistema è stato abrogato il 20 febbraio 1996 e che i vantaggi fiscali accordati ai beneficiari sono cessati il 31 dicembre 2001. Infine la Commissione riconosce il diritto dei beneficiari degli aiuti di invocare il principio di legittimo affidamento per opporsi al recupero degli aiuti incompatibili con il mercato comune. Di conseguenza la Commissione non esige il recupero di detti aiuti,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

Il regime fiscale applicabile ai centri di coordinamento cui il Granducato del Lussemburgo ha dato esecuzione in base alla circolare LIR del 12 giugno 1989 n. 119 costituisce un regime di aiuti incompatibile con il mercato comune.

Articolo 2

Il Granducato del Lussemburgo è destinatario della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 16 ottobre 2002.

Per la Commissione

Mario MONTI

Membro della Commissione