# COMISSÃO

## DECISÃO DA COMISSÃO
## de 16 de Outubro de 2002
## relativa ao regime de auxílio estatal C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centros de Coordenação — do Luxemburgo

*[notificada com o número C(2002) 3740]*

**(Apenas faz fé o texto em língua francesa)**

**(Texto relevante para efeitos do EEE)**

(2003/501/CE)

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

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

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

Após ter convidado os terceiros interessados a apresentarem as suas observações nos termos das disposições acima referidas [1]

Considerando o seguinte:

### I. PROCEDIMENTO

(1) Em 1997, o Conselho Ecofin adoptou um código de conduta no domínio da fiscalidade directa das empresas, no intuito de pôr termo a práticas desleais neste domínio [2]. Na sequência do compromisso assumido neste código, a Comissão publicou em 1998 uma comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas [3] (em seguida designada «a comunicação»), reafirmando a sua determinação em aplicar estas disposições com rigor e em pleno respeito do princípio da igualdade de tratamento. O presente procedimento insere-se neste contexto.

(2) Por carta de 12 de Fevereiro de 1999 (D/50716), a Comissão solicitou ao Luxemburgo informações relativas ao regime luxemburguês dos centros de coordenação. Por carta de 26 de Março de 1999 (A/32604), as autoridades luxemburguesas informaram a Comissão de que essa medida tinha sido revogada em 20 de Fevereiro de 1996.

(3) Por carta de 25 de Abril de 2000 (D/51738), a Comissão solicitou informações adicionais na medida em que, embora revogado, o regime em causa era susceptível de ter produzido efeitos e/ou de continuar a produzir efeitos. Por carta de 10 de Maio de 2000 (A/34012), as autoridades luxemburguesas transmitiram à Comissão essas informações adicionais.

(4) Por carta SG(2001) D/289761 de 11 de Julho de 2001, a Comissão notificou ao Luxemburgo a sua decisão de dar início ao procedimento formal de investigação previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado relativamente ao regime fiscal aplicável aos centros de coordenação. Por carta de 14 de Setembro de 2001 (A/37236), o Luxemburgo transmitiu as suas observações relativamente ao início deste procedimento.

(5) A decisão da Comissão de dar início ao procedimento foi publicada no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* [4]. A Comissão convidou os terceiros interessados a apresentarem observações sobre a medida em causa, mas não recebeu quaisquer respostas a este respeito.

(6) Por carta de 25 de Março de 2002 (D/51316), a Comissão solicitou informações adicionais ao Luxemburgo, as quais foram transmitidas por carta de 17 de Abril de 2002 (A/32897).

[1] JO C 304 de 30.10.2001, p. 10.
[2] JO C 2 de 6.1.1998, p. 1.
[3] JO C 384 de 10.12.1998, p. 3.
[4] Ver nota de pé-de-página 1.

## II. DESCRIÇÃO DA MEDIDA

(7) O estatuto de centro de coordenação rege-se pela Circular LIR n.º 119 de 12 de Junho de 1989 (em seguida designada «circular 119» ou «circular»), a qual foi revogada pela circular LIR n.º 1119 de 20 de Fevereiro de 1996. No total, existem cinco sociedades autorizadas com este estatuto, das quais quatro operacionais.

(8) Um centro de coordenação é uma sociedade de capitais com residência para efeitos fiscais no Luxemburgo, com carácter multinacional, e cujas actividades se limitam à prestação de serviços exclusivamente às sociedades ou empresas de um mesmo grupo internacional estrangeiro. Nos termos da circular, por grupo internacional estrangeiro entende-se sociedades financeiramente ligadas entre si e estabelecidas em pelo menos dois países que não o Luxemburgo e cuja empresa-mãe não tenha residência fiscal neste Estado-Membro, estando sujeita no estrangeiro a um imposto equivalente ao imposto sobre o rendimento das sociedades do Luxemburgo.

(9) O estatuto de centro de coordenação era concedido por autorização administrativa prévia, limitada, em princípio, a quatro exercícios fiscais.

(10) Os serviços administrativos prestados pelos centros de coordenação em benefício exclusivo das outras sociedades do grupo são os seguintes:

— serviços de organização central e de secretariado,

— publicidade,

— *marketing* e estudos de mercado,

— prestação, recolha e tratamento de informações técnicas ou administrativas,

— relações com as autoridades nacionais ou internacionais,

— centralização da contabilidade e das tarefas financeiras administrativas, informáticas e de consultoria jurídica, bem como prestação de assistência e outros serviços directa e indirectamente relacionados com as actividades em causa.

(11) A circular precisa que, no atinente ao imposto sobre os rendimentos, as prestações de serviços intragrupo devem proporcionar um rendimento comercial adequado e conforme a um comportamento normal de um gestor competente a nível das suas relações com terceiros independentes. Para o efeito, os rendimentos tributáveis são determinados segundo o método conhecido por método do preço de custo acrescido de uma margem (*cost plus*). Este método consiste em aplicar ao conjunto das despesas dedutíveis associadas aos serviços prestados às outras sociedades do grupo uma margem percentual fixa.

(12) Não obstante, se o total das despesas e encargos a ter em conta não exceder 30 000 000 de francos luxemburgueses (cerca de 750 000 euros), o montante do rendimento comercial será automaticamente fixado em 1 500 000 francos luxemburgueses (cerca de 37 500 euros).

(13) Nos casos em que o centro de coordenação exerce actividades relacionadas com a compensação de facturas estabelecidas em várias divisas, o rendimento comercial não será determinado segundo o método do preço de custo acrescido de uma margem, mas sim tomando em consideração uma remuneração adequada geralmente paga por um terceiro numa situação de plena concorrência para a assunção do risco de taxa de câmbio. A taxa de remuneração deve equivaler a, pelo menos, 1 % do total das facturas a ter em conta e ser fixada em função do risco de câmbio.

(14) Podem também beneficiar deste método de cálculo do rendimento tributável as operações associadas às actividades autorizadas pela circular e efectuadas por intermédio de um estabelecimento estável, situado no Luxemburgo, de um grupo internacional estrangeiro ou por uma sociedade residente, que não um centro de coordenação, e que integre um grupo internacional estrangeiro.

## III. RAZÕES QUE CONDUZIRAM AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO

(15) A Comissão, na sua apreciação das informações prestadas pelas autoridades luxemburguesas, estudou a questão de saber se o método de fixação das margens percentuais, a exclusão de algumas despesas do cálculo da base tributável e o exercício de um eventual poder discricionário por parte da administração eram susceptíveis de conferir uma vantagem aos centros de coordenação. No seu entender, tal vantagem poderia ser concedida através de recursos estatais, era susceptível de afectar a concorrência e as trocas comerciais entre Estados-Membros e poderia ser selectiva. Por fim, a Comissão concluiu que se afigurava não serem aplicáveis as derrogações ao princípio geral de proibição de auxílios estatais. Estes aspectos levaram a Comissão a dar início ao procedimento de investigação formal.

## IV. OBSERVAÇÕES DO LUXEMBURGO

(16) As observações das autoridades luxemburguesas podem ser resumidas da forma exposta *infra*.

(17) Visto ter sido revogado, o regime dos centros de coordenação deixou de produzir efeitos, a não ser relativamente às empresas às quais eram de aplicação, até ao final de 2001, as disposições da Circular 119. As autoridades luxemburguesas levantaram a questão dos preços de transferência [5] e defenderam a solução adoptada no Grão-Ducado. Por fim, consideraram que a medida não constituía um auxílio na acepção do artigo 87.º do Tratado.

### Preços de transferência

(18) As relações existentes entre duas empresas de um mesmo grupo permitem-lhes (pelo menos em teoria) fixar condições de fornecimento de produtos ou serviços entre si diferentes das que seriam aplicáveis se ambas as partes tivessem actuado como empresas independentes operando em mercados livres. Deste modo, as empresas podem sentir-se tentadas a distribuir os seus lucros no interior do grupo, por forma a minimizar o total da carga fiscal que pesa sobre todo o grupo. No caso dos grupos multinacionais, esta distribuição traduz-se frequentemente pelo aumento da base tributável num país e correspondente redução noutro, facto que explica a preocupação dos Governos em velar por que os preços de transferência num mesmo grupo sejam o mais próximo possível dos preços praticados no mercado.

[5] Os preços de transferência são os preços a que uma empresa factura produtos ou serviços a empresas a si associadas.

(19) No âmbito da OCDE, a que pertencem os Estados-Membros, foi adoptado o princípio da plena concorrência no intuito de eliminar a incidência de condições especiais sobre o nível dos rendimentos. Este princípio, expresso no artigo 9.º do modelo de convenção fiscal da OCDE, serve um objectivo dual: por um lado, determinar correctamente o imposto em cada país e, por outro, evitar, na medida do possível, a dupla tributação. Deste modo, e na medida do possível, poderá ser reservado às empresas multinacionais e às empresas independentes um tratamento equitativo neste domínio. Entre os métodos utilizados para definir os preços de transferência figuram o método dos preços comparáveis no mercado livre ou, em alternativa, o método do preço de custo acrescido de uma margem (também conhecido por método «*cost plus*»).

(20) Referindo-se à preocupação em evitar a evasão fiscal e ao princípio da plena concorrência, as autoridades luxemburguesas constatam que o artigo 164.º da lei de 4 de Dezembro de 1967 relativa ao imposto sobre os rendimentos constitui a base da legislação em matéria de preços de transferência. Neste contexto, a Circular 119 foi adoptada no intuito de facilitar a tributação de um determinado tipo de actividades. Em princípio, a administração luxemburguesa tenta comparar os preços praticados dentro de um mesmo grupo com os preços praticados no âmbito de transacções comparáveis entre empresas independentes. Todavia, na ausência de elementos de comparação, tal abordagem nem sempre é possível.

(21) Por conseguinte, a administração luxemburguesa optou, no presente caso, pelo método do preço de custo acrescido de uma margem para determinar os preços de transferência dos serviços prestados intragrupo pelos centros de coordenação. Em aplicação de um método uniforme, como preconizado pela OCDE, foi considerado razoável para este tipo de serviço um nível mínimo de 5 %, ou seja, um nível comparável ao potencialmente alcançável no mercado livre. Não obstante, seria sempre possível aplicar uma taxa mais elevada caso a administração fiscal dispusesse de elementos que indiciassem uma margem de lucro mais elevada.

*A Circular 119 não implicava a existência de auxílios estatais na acepção do artigo 87.º do Tratado*

**A medida deve conferir uma vantagem**

(22) A medida não tinha por objectivo a redução dos encargos fiscais a que os centros de coordenação estão, em princípio, obrigados, visando simplesmente, através da aplicação do método do preço de custo acrescido de uma margem, definir com a maior precisão possível um preço de mercado para as prestações de serviços intragrupo. O Luxemburgo constata que a Comissão, no n.º 13 da comunicação, destaca que as medidas de pura técnica fiscal, por exemplo as disposições destinadas a evitar a dupla tributação ou a evasão fiscal, não constituem auxílios estatais. Visto que a Circular 119 era uma medida de carácter geral que tinha por objectivo evitar a evasão fiscal e proporcionar aos centros de coordenação rendimentos comerciais adequados e equitativos, a mesma não constituía um auxílio estatal.

(23) O requisito que exige que os centros de coordenação pertençam a um grande grupo internacional e a tributação de um nível mínimo de rendimentos de 1 500 000 francos luxemburgueses (cerca de 37 500 euros) permitia assegurar um volume suficiente de actividades no Luxemburgo. Caso contrário, os rendimentos teriam sido de tal forma irrelevantes do ponto de vista fiscal que a aplicação da Circular 119 deixaria de se justificar.

(24) Nos termos da Circular 119, a empresa-mãe deve estar sujeita no estrangeiro a um imposto correspondente ao imposto luxemburguês sobre o rendimento das sociedades. Deste modo, afigura-se excluída a possibilidade de uma transferência excessiva de encargos fiscais dedutíveis para o estrangeiro. O Estado estrangeiro da sede da empresa-mãe do centro de coordenação podia, se necessário, recusar a aplicação do regime previsto na directiva «sociedades-mães e afiliadas» ([6]) à distribuição de dividendos pelo centro de coordenação luxemburguês ou optar pela aplicação de medidas de luta contra a evasão fiscal, se considerasse que o regime fiscal luxemburguês era demasiado favorável.

(25) O Luxemburgo nota que a Comissão se limita a questionar a forma como é observado o princípio da plena concorrência, a afirmar que este objectivo não seria prosseguido no âmbito do regime dos centros de coordenação e a declarar que, sempre que as autoridades beneficiam de uma certa margem de manobra, algumas empresas ou grupos poderão sair beneficiados.

(26) No entender das autoridades luxemburguesas, a Comissão critica dois aspectos atinentes à vantagem de que beneficiariam os centros de coordenação: por um lado, a aplicação prática do método de preço de custo acrescido de uma margem face à utilização dos preços de transferência realmente pagos e, por outro, a não consideração na matéria colectável das despesas não dedutíveis.

(27) No que se refere ao primeiro aspecto, o Luxemburgo destaca que só no caso de os preços de transferência praticados pela empresa serem superiores aos resultantes da aplicação do método do preço de custo acrescido de uma margem é que o recurso a este método é susceptível de proporcionar uma vantagem à empresa que, assim, beneficiaria de uma base de tributação inferior. As autoridades luxemburguesas admitem que a Circular 119 não continha uma referência explícita ao princípio do alinhamento das contas para efeitos fiscais pelas contas comerciais, não sendo de excluir que um ou outro contribuinte tenha podido tentar retirar vantagem desta lacuna para sobrefacturar no Luxemburgo prestações a outras empresas do grupo. Não obstante, o Luxemburgo considera que os países terceiros tinham os meios necessários para verificar se este tipo de sobrefacturação era praticado. Caso a Comissão se veja obrigada a concluir que, nestes casos, a aplicação da Circular 119 constitui um auxílio estatal ilegal e a solicitar a sua recuperação, seria necessário identificar estas empresas e, com base nos preços de transferência reais, efectuar um cálculo específico relativamente a cada empresa.

([6]) Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225 de 20.8.1990, p. 6).

(28) O Luxemburgo observa que a Comissão aceita o recurso a métodos como o do preço de custo acrescido de uma margem e que não existiria qualquer vantagem se o recurso a métodos alternativos conduzisse a um nível de tributação equivalente, ou pelo menos comparável, ao que seria obtido por dois operadores independentes por meio do método clássico, segundo o qual os rendimentos tributáveis são determinados através da diferença entre as receitas e as despesas da empresa. Segundo o Luxemburgo, a Comissão seria de parecer que se justificava considerar que existe uma vantagem quando o resultado obtido ao aplicar o método do preço de custo acrescido de uma margem não é suficientemente comparável ao que teria sido obtido com a aplicação do método clássico. Não obstante, a Comissão não aborda a questão do alcance da alegada vantagem, considerando o Luxemburgo, por seu lado, que o método do preço de custo acrescido de uma margem não proporcionará nunca uma vantagem cuja importância faça que o rendimento tributável deixe de ser comparável ao rendimento tributável de dois operadores independentes no quadro da aplicação do método clássico.

(29) No atinente ao segundo aspecto, o Luxemburgo considera que se afigura que a Comissão entende que o facto de a matéria colectável não incluir as despesas não dedutíveis nos termos do artigo 168.º da lei relativa ao imposto sobre o rendimento poderia levar à concessão de uma vantagem aos centros de coordenação. Todavia, as autoridades luxemburguesas consideram tal exclusão justificada. No que se refere à isenção dos dividendos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e do imposto sobre a fortuna, salientam que se trata de afectações dos resultados comerciais e não de despesas reais, pelo que a questão da sua dedução não se coloca. A exclusão de prémios, subsídios de presença e donativos a obras culturais, de caridade ou de interesse geral da matéria colectável calculada com base no preço de custo acrescido de uma margem explica-se pela necessidade de evitar a dupla tributação. Os prémios constituem uma afectação das reservas constituídas a partir dos resultados líquidos.

(30) Na realidade, o Luxemburgo considera que todas estas despesas, não dedutíveis, estão já incluídas no resultado fiscal do centro de coordenação. Por outras palavras, estão, de qualquer modo, já incluídas na matéria colectável. Caso fossem tomadas em consideração na matéria colectável calculada com base no preço de custo acrescido de uma margem, estas despesas seriam objecto de dupla tributação. O Luxemburgo observa ainda que a Circular 119 é globalmente aplicada, pelo que deve apresentar uma vantagem no seu conjunto, sem que se possa isolar um ou outro dos seus elementos.

**A vantagem deve ser concedida por meio de recursos estatais**

(31) O Luxemburgo reconhece que se a circular conferiu uma vantagem, a mesma decorra de recursos estatais.

**A medida deve ser selectiva**

(32) Relativamente à alegada selectividade resultante da aplicação de uma prática discricionária, as autoridades luxemburguesas confirmam que a administração não dispõe de qualquer poder discricionário para conceder ou recusar a aplicação do regime dos centros de coordenação. Em contrapartida, se tal selectividade resulta de uma derrogação de natureza legislativa ou administrativa às disposições fiscais, referem que as disposições em matéria de auxílios estatais nunca foram aplicadas a uma situação semelhante à presente. A Comissão não menciona qualquer precedente.

(33) O Luxemburgo salienta que, no ponto 20 da comunicação, a Comissão explica que, por vezes, algumas vantagens fiscais se aplicam apenas a certas formas de empresas, de funções ou produções, podendo constituir auxílios estatais. No entanto, o Luxemburgo constata que não existe nenhum exemplo de decisão ou acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em que uma medida foi declarada selectiva pelo facto de se aplicar apenas a algumas formas de empresas ou funções.

(34) O critério da especificidade não é do agrado do Luxemburgo, visto que a Circular 119 decorre da aplicação normal do regime fiscal luxemburguês, dirigindo-se a todos os grupos internacionais de dimensão suficiente e inserindo-se no contexto da luta contra preços de transferência anormalmente baixos. As únicas condições impostas dizem respeito à dimensão do grupo e à sua implantação em vários Estados. Estas limitações são necessárias para garantir a seriedade das operações geridas a partir do Luxemburgo e que o volume dessas mesmas operações é suficiente para suscitar dificuldades a nível da determinação dos preços de transferência das empresas em questão. Os princípios de determinação dos rendimentos tributáveis dos centro de coordenação propostos na circular baseiam-se nas disposições em matéria de preços de transferência definidas pela OCDE, que têm um alcance geral e são aplicáveis por todos os contribuintes confrontados com facturações intragrupo. A circular não consiste na aplicação aos centros de coordenação de uma taxa de tributação inferior, mas visa, quando muito, regulamentar especialmente o cálculo da matéria colectável tendo em conta a especificidade das empresas multinacionais; trata-se, por conseguinte, de pura técnica fiscal que, segundo a Comissão, não constitui auxílio estatal.

(35) Se, em razão de uma lacuna de redacção, foi possível utilizar a circular para conseguir um nível mais baixo de imposto, o facto de considerar que a exploração de uma lacuna por um contribuinte constitui um auxílio representa uma extensão abusiva do conceito de auxílio estatal.

(36) A título subsidiário, o Luxemburgo entende que, mesmo nos casos em que a Comissão considera que o regime dos centros de coordenação constitui uma derrogação ao sistema normal, esse regime se justifica pela natureza e economia do sistema. As autoridades luxemburguesas pretenderam conciliar o princípio da segurança jurídica com o princípio da plena concorrência. Pelas razões mencionadas *supra*, optaram pelo método do preço de custo acrescido de uma margem no intuito de dar aos contribuintes interessados um ponto de referência fixando um nível mínimo na declaração das receitas decorrentes de operações internas.

**A medida falseia a concorrência e afecta o comércio entre os Estados-Membros**

(37) Dado que as disposições em matéria de preços de transferência se destinam a impedir transferências de receitas dissimuladas para o estrangeiro graças a métodos de facturação inadequados, a Circular 119 visava grupos internacionais. O seu objectivo não consistia em permitir uma redução global dos rendimentos tributáveis dos grupos internacionais, mas sim evitar a evasão fiscal. Por conseguinte, segundo o Luxemburgo, não se pode considerar que confere uma vantagem destinada a melhorar a posição competitiva das empresas destes grupos no mercado comum.

**Princípio da confiança legítima**

(38) No entender do Luxemburgo, existe por parte dos contribuintes aos quais se aplicava a Circular 119 uma confiança legítima que se opõe ao reembolso de um eventual auxílio estatal, decorrente da aplicação da referida circular. Não existe qualquer precedente para a aplicação das disposições em matéria de auxílios estatais à selecção dos métodos de cálculo da matéria colectável; essa aplicação representaria uma extensão radical e imprevisível do actual âmbito do artigo 88.º do Tratado.

(39) Além disso, a Comissão considerou, na época, que as disposições do Tratado em matéria de auxílios estatais não se aplicavam à legislação fiscal relativa à tributação da administração central de grupos internacionais estabelecidos na Europa ([7]). Analogamente, a Comissão não tinha levantado objecções à tributação dos centros de coordenação na Bélgica. Por conseguinte, o Luxemburgo podia legitimamente confiar na legalidade da circular.

(40) Ademais, até à publicação da comunicação de 1998, a política comunitária em matéria de auxílios estatais não era clara. A eventual recuperação dos auxílios poderá, quando muito, ter lugar apenas relativamente às vantagens obtidas após a data de publicação da comunicação.

**Princípio da não retroactividade da legislação fiscal**

(41) O Luxemburgo considera que um pedido de recuperação dos alegados auxílios equivaleria a uma alteração retroactiva do regime fiscal de direito comum, situação esta que seria contrária ao princípio constitucional fundamental da não retroactividade da legislação fiscal. A Comissão não pode razoavelmente exigir essa recuperação se os auxílios resultam de um regime fiscal geral contestado *a posteriori* pela Comissão.

**Impossibilidade de recuperar os alegados auxílios**

(42) O Luxemburgo considera que, segundo jurisprudência constante, nos casos em que a recuperação de um auxílio ilegal é realmente impossível, não pode a mesma ser exigida ao Estado-Membro. Ora, é esta a situação do Luxemburgo no presente caso. Não é possível quantificar o montante do auxílio dado não ser possível determinar os preços de transferência reais que deveriam ter sido praticados pelos centros de coordenação, nem prever a utilização dos outros métodos descritos pela OCDE.

([7]) Questão escrita n.º 1735/90 (JO C 63 de 11.3.1991, p. 37).

V. **APRECIAÇÃO DA MEDIDA**

(43) Após ter estudado as observações das autoridades luxemburguesas, a Comissão confirma a posição preliminar manifestada na sua carta ao Luxemburgo, de 11 de Julho de 2001 ([8]), em que dá início ao procedimento formal de investigação previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado. Considera que as observações apresentadas pelo Luxemburgo não permitiram esclarecer as dúvidas que tinha e considera, por conseguinte, que o regime fiscal em apreciação constitui um auxílio estatal na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado. Por outro lado, entende que este auxílio é ilegal e que se trata de um auxílio ao funcionamento que não pode ser declarado compatível com o mercado comum. Não obstante, defende que, neste caso concreto, o Luxemburgo e as empresas beneficiárias tinham motivos para manter uma confiança legítima susceptível de impedir a recuperação do auxílio.

(44) À partida, a Comissão pode aceitar os comentários do Luxemburgo relativamente à problemática dos preços de transferência num contexto internacional. Nada impede as administrações fiscais de utilizar um sistema de preços de custo acrescidos de uma margem para definir a matéria colectável relativa aos serviços intragrupo prestados pelos centros de coordenação. Este sistema é equiparável a uma medida de técnica fiscal, como previsto no segundo travessão do ponto 13 da comunicação. No entanto, de determinadas modalidades de aplicação do método no presente caso resulta não ser de excluir a possibilidade de terem sido concedidos auxílios.

(45) Para ser considerada auxílio na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado, uma medida deve satisfazer cumulativamente os quatro critérios em seguida expostos.

**Vantagem**

(46) Em primeiro lugar, a medida deve proporcionar uma vantagem que reduz os encargos que normalmente oneram o orçamento das empresas. O recurso a métodos alternativos de determinação do rendimento tributável no intuito de evitar que algumas transacções ocultem vantagens indevidas ou liberalidades com o objectivo único de evitar o imposto deve, em princípio, visar um nível de tributação comparável ao que poderia ser atingido, no âmbito das relações entre operadores independentes, através do método clássico segundo o qual os rendimentos tributáveis são representados pela diferença entre as receitas e as despesas da empresa. Tal está em consonância com o princípio da plena concorrência. No âmbito dos preços de transferência, este princípio internacional figura no artigo 9.º do modelo de convenção fiscal da OCDE relativa aos rendimentos e ao capital (e é precisado nas orientações da OCDE, de 1995, relativas aos preços de transferência). Posto que uma análise exige que os factos e circunstâncias individuais sejam tomados em consideração, as orientações da OCDE não defendem a utilização de margens de segurança (por exemplo margens fixas).

([8]) Ver nota de pé-de-página 1.

(47) As autoridades luxemburguesas não prestaram informações quanto à forma de determinação, na prática, das margens percentuais utilizadas para estabelecer a matéria colectável dos centros de coordenação aplicando o método do preço de custo acrescido de uma margem. Se a Comissão pode aceitar o argumento de que a administração não dispunha de qualquer poder discricionário para conceder ou recusar a aplicação do regime dos centros de coordenação, resulta claramente das respostas do Luxemburgo que a administração dispunha desses poderes no que se refere à determinação da margem percentual a aplicar. Muito embora a Circular 119 tenha estabelecido uma taxa mínima de 5 %, não consagrou modalidades ou orientações destinadas a fixar, na prática, essa mesma margem. Muito pelo contrário, as autoridades luxemburguesas indicaram expressamente que apenas tinha sido aplicada a taxa de 5 % preconizada pela circular. Por conseguinte, a Comissão conclui que os centros de coordenação e os grupos que estes integram poderiam retirar uma vantagem do facto de, na prática, o Luxemburgo aplicar, sistematicamente, a taxa mínima de 5 % sem comprovar se a mesma reflectia a realidade económica das prestações de serviços subjacentes. Decorre, portanto, que as autoridades luxemburguesas renunciaram, pelo menos em alguns casos, a sujeitar os centros de coordenação a uma tributação comparável à que afectava a generalidade das empresas sujeitas ao regime fiscal luxemburguês.

(48) O facto de a Circular 119 exigir que a empresa-mãe esteja sujeita no estrangeiro a um imposto equivalente ao imposto luxemburguês sobre o rendimento das pessoas colectivas e de o Estado estrangeiro no qual se situa a sede da empresa-mãe poder aplicar medidas de luta contra a evasão fiscal não é pertinente, na medida em que não demonstra que o regime luxemburguês dos centros de coordenação não confere vantagens nem que uma eventual vantagem seria justificada. Com efeito, o comportamento dos outros Estados e, em especial, a eventualidade de estes tomarem em consideração a vantagem conferida por um Estado-Membro para tentar reduzir ou anular os seus efeitos em nada invalida esta vantagem. Em qualquer caso, o método aplicado pelo Luxemburgo para impor as prestações transfronteiras de serviços intragrupo, baseado no preço de custo acrescido de uma margem, pode não coincidir com o utilizado noutros Estados-Membros, em que o rendimento tributável é obtido através da diferença entre as receitas e as despesas da empresa. Nesta hipótese, corre-se o risco de que a sobrefacturação da transação origine uma redução da carga fiscal noutro Estado-Membro não compensada por um aumento da carga fiscal no Luxemburgo; neste caso, a vantagem obtida no Luxemburgo não seria compensada de forma alguma e viria a reforçar a vantagem obtida no outro Estado-Membro.

(49) No que se refere à observação do Luxemburgo segundo a qual a Circular 119 não fazia qualquer referência ao princípio do alinhamento das contas para efeitos fiscais com as contas comerciais, a Comissão não formula qualquer crítica. Convém assinalar que, no caso das e prestações transfronteiras de serviços intragrupo, não se trata de comparar o sistema de preços de custo acrescidos de uma margem com os preços de transferência reais, mas sim garantir que o sistema conduz à tributação que seria atingida através do método clássico. O alcance da vantagem decorrente do sistema não deve ser determinado na presente fase de análise, mas apenas no âmbito de uma eventual recuperação do auxílio: a Comissão observa que, no presente caso, a taxa mínima de 5 % foi aplicada de forma sistemática. O Luxemburgo não avançou qualquer indicação quanto à existência de controlos que assegurem a adequação da aplicação da taxa mínima ao nível de tributação resultante da aplicação do método clássico. Por conseguinte, a Comissão considera que foi conferida uma vantagem em resultado do comportamento da administração fiscal.

(50) A Comissão pode aceitar alguns argumentos do Luxemburgo relativos ao facto de não serem tomadas em consideração as despesas não dedutíveis com base nas quais é aplicada a margem percentual em conformidade com o método do preço de custo acrescido de uma margem. A lógica de tais exclusões resulta evidentemente de uma comparação com o método de tributação clássico. Os impostos não são verdadeiras despesas de uma empresa, mas sim afectações do resultado comercial. Afigura-se que a exclusão dos donativos segue a mesma lógica, na medida em que não representam verdadeiros custos das empresas. Por outras palavras, estas despesas não dedutíveis não podem, pela sua natureza, contribuir para a realização de rendimentos tributáveis. Uma vez estabelecida a existência de uma vantagem decorrente da aplicação sistemática de uma taxa de 5 %, não é necessário definir se as mesmas considerações se aplicam aos prémios e subsídios de presença na medida em que representariam distribuições de lucros líquidos.

**Repercussões sobre a concorrência e o comércio entre os Estados-Membros**

(51) Este critério é cumprido na medida em que os centros de coordenação deviam prestar serviços preponderantemente a empresas situadas fora do Luxemburgo. Além disso, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal ([9]) e como destacado no ponto 11 da comunicação, o simples facto de o auxílio reforçar a posição dessa empresa em relação aos seus concorrentes no comércio intracomunitário permite concluir que este foi afectado. Neste caso, os centros de coordenação ou as empresas dos grupos a que pertencem encontraram-se numa tal posição reforçada em razão da diminuição da carga fiscal do seu centro no Luxemburgo. Assim sendo, e tendo em conta a possibilidade de os grupos em causa operarem em sectores caracterizados pela existência de comércio entre Estados-Membros, a Comissão considera que a medida é susceptível de afectar esse comércio.

(52) Mesmo que, como alegado pelas autoridades luxemburguesas, o objectivo principal da Circular 119 não fosse o de permitir a redução global dos rendimentos tributáveis, mas sim evitar transferências dissimuladas, uma medida deve ser avaliada em função dos seus efeitos e não dos seus objectivos. Em conformidade com a jurisprudência constante ([10]), o objectivo prosseguido pelo regime em causa não pode permitir-lhe escapar à qualificação de auxílio estatal na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado.

([9]) Acórdão do Tribunal, de 17 de Setembro de 1980, Bélgica/Comissão (Processo 730/79, Col. 1980, p. 2671).

([10]) Acórdão do Tribunal, de 17 de Junho de 1999, Bélgica/Comissão (Processo 75/97, Col. 1999, p. I-3671, n.º 25).

**Selectividade**

(53) Na medida em que as disposições fiscais em causa só se referem aos centros de coordenação de grupos multinacionais presentes em pelo menos dois países que não o Luxemburgo e com sede fora do território deste Estado-Membro, só poderiam beneficiar das vantagens anteriormente descritas algumas empresas. Além disso, como precisa o ponto 20 da comunicação, algumas vantagens fiscais estão por vezes limitadas a certas funções, como, por exemplo, serviços intragrupo. É também o caso do regime luxemburguês dos centros de coordenação. O critério da selectividade encontra-se, por conseguinte, cumprido.

(54) Um outro factor de selectividade decorre do facto de, se o total das despesas do centro de coordenação não exceder 30 000 000 de francos luxemburgueses (cerca de 750 000 euros), o rendimento comercial admissível será automaticamente fixado em 1 500 000 francos luxemburgueses (cerca de 37 500 euros). Tal implica uma selectividade a favor dos grandes grupos, na medida em que não reservaria aos grupos que não conseguissem atingir o nível mínimo de despesas um tratamento equitativo em aplicação do sistema de preço de custo acrescido de uma margem. As próprias autoridades luxemburguesas reconhecem que o requisito que exige que os centros de coordenação pertençam a um grande grupo internacional e a tributação de um nível mínimo de rendimentos de 1 500 000 francos luxemburgueses (cerca de 37 500 euros) permitia assegurar um volume suficiente de actividades no Luxemburgo.

(55) A Comissão considera que estes factores de selectividade não se justificam pela natureza ou economia do sistema fiscal luxemburguês. Concretamente, a Comissão entende que estas limitações não são necessárias para garantir a seriedade das operações geridas a partir do Luxemburgo e que o volume dessas mesmas operações é suficiente para suscitar dificuldades a nível da determinação dos preços de transferência das empresas em questão ([11]). As dificuldades associadas à fixação de preços de transferência incidem, em princípio, sobre todas as prestações de serviços ou entregas de produtos efectuadas entre empresas associadas. Se o carácter internacional destas prestações ou entregas for susceptível de reforçar estas dificuldades, as mesmas não se colocam, não obstante, apenas às empresas que pertencem a um grupo multinacional de dimensão importante com sede fora do Luxemburgo. Em qualquer caso, as dificuldades em questão deixam de ser pertinentes a partir do momento em que as autoridades luxemburguesas aplicaram sistematicamente uma taxa de 5 % para calcular o preço de custo acrescido de uma margem.

(56) No que se refere à observação do Luxemburgo segundo a qual não existe nenhum precedente sob a forma de decisão ou acórdão do Tribunal, a Comissão limita-se a constatar que tais precedentes não são necessários. A qualificação do regime dos centros de coordenação enquanto auxílio estatal decorre directamente do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado. Não obstante, convém observar que, segundo jurisprudência recente, medidas fiscais têm carácter selectivo e constituem auxílios estatais se o seu benefício se limitar às empresas que efectuam investimentos superiores a um determinado montante ou que criam um determinado número de postos de trabalho ([12]). A Comissão considera que no presente caso se deve aplicar o mesmo raciocínio.

(57) Relativamente ao empenho em conciliar o princípio da segurança jurídica com o princípio da plena concorrência e dotar os contribuintes de um ponto de referência, nada impede as administrações fiscais de optar pelo método do preço de custo acrescido de uma margem. A Comissão não critica a utilização deste método a fim de facilitar a fixação dos preços de transferência de transacções entre entidades associadas. No entanto, no presente caso, a aplicação sistemática da taxa mínima de 5 % deve ser considerada uma derrogação à utilização correcta do método do preço de custo acrescido de uma margem susceptível de conferir uma vantagem a certas empresas, sem que a mesma se justifique pela natureza ou a economia do sistema.

**Recursos estatais**

(58) Neste caso, a redução do montante do imposto subsequente à aplicação da Circular 119 implica uma diminuição das receitas fiscais, as quais constituem recursos estatais.

**Compatibilidade**

(59) As autoridades luxemburguesas não contestaram a avaliação preliminar da compatibilidade do regime dos centros de coordenação exposta na decisão de dar início ao procedimento formal de investigação ([13]), que a Comissão confirma e que pode resumir-se do modo exposto *infra*.

(60) As derrogações previstas no n.º 2 do artigo 87.º do Tratado, referentes a auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais, a auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou outros acontecimentos extraordinários e a auxílios concedidos em algumas regiões da República Federal de Alemanha não são aplicáveis ao presente caso.

(61) A derrogação prevista no n.º 3, alínea a), do artigo 87.º do Tratado admite a concessão de auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões nas quais o nível de vida é anormalmente baixo ou em que existe grave situação de subemprego.

(62) Analogamente, o regime dos centros de coordenação não pode ser considerado projecto de interesse europeu comum susceptível de beneficiar da derrogação estabelecida no n.º 3, alínea b), do artigo 87.º do Tratado e, na medida em que não tem por objecto promover a cultura nem a conservação do património, não pode beneficiar da derrogação estabelecida na alínea d) do mesmo artigo.

([11]) Ver ponto 34: argumentação do Luxemburgo.

([12]) Acórdãos do Tribunal de 6 de Março de 2002, Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava e outros/Comissão (processos apensos T-127/99, T-129/99 e T-148/99, n.º 157 e processos apensos T-92/00 e T-103/00, n.os 39-40 e n.os 49-50, ainda não publicados na Colectânea).

([13]) Ver nota de pé-de-página 1.

(63) Ademais, convém examinar se o regime dos centros de coordenação pode beneficiar da derrogação prevista no n.º 3, alínea c), do artigo 87.º do Tratado, que autoriza os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas actividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum. As vantagens fiscais concedidas no âmbito do regime acima referido não associadas à realização de investimentos, à criação de emprego ou a projectos específicos, constituem meras reduções de encargos permanentes devendo, por conseguinte, ser consideradas auxílios ao funcionamento. Deste modo, a Comissão considera que os auxílios em causa podem afectar as trocas comerciais numa medida que contraria o interesse comum, não podendo, por isso, beneficiar da derrogação prevista no n.º 3, alínea c), do artigo 87.º do Tratado.

**Recuperação**

(64) As medidas em causa não podem ser consideradas auxílios existentes na acepção do n.º 1 do artigo 88.º do Tratado e da alínea b) do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE [14] (actual artigo 88.º do Tratado CE). Com efeito, foram aplicadas depois da entrada em vigor do Tratado, nunca foram notificadas à Comissão nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado, não estão cobertas por esta disposição e constituíram auxílios a partir da sua entrada em vigor. Por conseguinte, trata-se de auxílios novos. Sempre que auxílios estatais ilegalmente concedidos se revelam incompatíveis com o mercado comum, a consequência natural de tal conclusão é a de que o auxílio deve ser recuperado junto dos seus beneficiários, em conformidade com o artigo 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999. A recuperação da auxílio visa restaurar, na medida do possível, a situação concorrencial existente antes da concessão do auxílio. Nem a ausência de precedente para a aplicação das disposições em matéria de auxílios estatais à selecção de métodos de cálculo da matéria colectável, nem a alegada falta de clareza da política comunitária em matéria de auxílios estatais justificariam uma derrogação a este princípio básico.

(65) No que se refere à alegada impossibilidade de recuperar o auxílio e ao princípio da não retroactividade da legislação fiscal, a jurisprudência destacou que, mesmo se recuperação de um crédito fiscal suscitar dificuldades administrativas, esta circunstância não permite concluir que a recuperação é tecnicamente inviável [15]. Além disso, segundo jurisprudência constante, um Estado-Membro não pode alegar disposições, práticas ou situações da sua ordem jurídica interna para se eximir ao cumprimento das obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário. Em particular, uma disposição que estabelece um prazo para a revogação de um acto gerador de direitos deve ser aplicada, tal como as disposições pertinentes do direito nacional, de forma a não tornar praticamente impossível a recuperação exigida pelo direito comunitário e a ter plenamente em conta o interesse comunitário [16]. De outro modo, os Estados-Membros poderiam evitar um controlo efectivo dos auxílios estatais através da não observância da obrigação prevista no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado de notificar previamente os projectos de auxílios.

**Confiança legítima**

(66) Não obstante, o n.º 1 do artigo 14.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 dispõe que «a Comissão não deve exigir a recuperação do auxílio se tal for contrário a um princípio geral de direito comunitário». A jurisprudência do Tribunal e a própria prática decisória da Comissão estabeleceram que uma ordem de recuperação de um auxílio violaria um princípio geral de direito comunitário quando, na sequência da acção da Comissão, existe uma confiança legítima por parte do beneficiário de uma medida de que o auxílio foi concedido em conformidade com a legislação comunitária.

(67) No processo Van den Bergh e Jurgens [17], o Tribunal declarou:

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

(68) Na Decisão 2001/168/CECA da Comissão, de 31 de Outubro de 2000, relativa à legislação espanhola do imposto sobre as sociedades [18], a Comissão teve em conta as afinidades entre o sistema espanhol em causa e um sistema francês que tinha aprovado com base no facto de não constituir um auxílio na acepção do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado CEE (actual n.º 1 do artigo 87.º do Tratado CE). No presente caso, a Comissão salienta que o regime luxemburguês dos centros de coordenação é muito semelhante ao sistema introduzido na Bélgica pelo Decreto Real n.º 187 de 30 de Dezembro de 1982 relativo à tributação dos centros de coordenação. Ambos os sistemas se referem a actividades intragrupo e recorrem ao método do preço de custo acrescido de uma margem para definir a base tributável. Na sua decisão de 2 de Maio de 1984, a Comissão considerou que o sistema não implicava auxílios na acepção do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado CEE. Embora ainda não publicada a decisão, o facto de a Comissão não ter levantado objecções ao sistema belga dos centros de coordenação foi tornado público na ocasião com o 14.º relatório sobre a política da concorrência, bem como com uma resposta a uma questão parlamentar [19].

[14] JO L 83 de 27.3.1999, p. 1.
[15] Ver acórdãos do Tribunal de 29 de Janeiro de 1998, Comissão/Itália (C-280/95, Col. 1998, p. I-259, ponto 23) e de 3 de Julho de 2001, Comissão/Bélgica (C-378/98, Col. 2001, p. I-5107, n.º 42).
[16] Acórdão do Tribunal, de 20 de Setembro de 1990, Comissão/Alemanha (Processo C-5/89, Col. 1990, p. I-3437, n.os 18 e 19).
[17] Acórdão do Tribunal, de 11 de Março de 1987, Van den Bergh, Jurgens e outros/Comissão (Processo 265/85, Col. 1987, p. 1155, n.º 44).
[18] JO L 60 de 1.3.2001, p. 57.
[19] Ver nota de pé-de-página 7.

(69) Neste contexto, a Comissão salienta que a sua decisão relativa ao regime belga dos centros de coordenação foi adoptada antes da entrada em vigor do regime luxemburguês. A Comissão refere ainda que todos os beneficiários do regime foram autorizados enquanto centros de coordenação antes da decisão da Comissão de 11 de Julho de 2001 de dar início ao procedimento formal de investigação. A Comissão salienta ainda que a Circular 119 foi revogada em 20 de Fevereiro de 1996 e deixou de ser aplicável aos beneficiários em 31 de Dezembro de 2001. Por conseguinte, a Comissão aceita os argumentos do Luxemburgo relativos à existência de uma confiança legítima por parte dos beneficiários do regime e renuncia exigir a recuperação dos auxílios concedidos.

## VI. **CONCLUSÕES**

A Comissão conclui que o regime luxemburguês dos centros de coordenação constitui um regime de auxílios estatais na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado e que não é aplicável qualquer uma das derrogações previstas nos n.ºs 2 ou 3 do mesmo artigo. A Comissão observa ainda que o Luxemburgo aplicou ilegalmente o sistema em causa, em violação do n.º 3 do artigo 88.º do Tratado. No entanto, a Comissão constata que o sistema foi derrogado em 20 de Fevereiro de 1996 e que as vantagens fiscais concedidas aos beneficiários cessaram em 31 de Dezembro de 2001. Por fim, a Comissão reconhece, no que se refere aos beneficiários dos auxílios, a existência de uma confiança legítima susceptível de impedir a recuperação de auxílios estatais incompatíveis com o mercado comum, pelo que não exige a recuperação dos mesmos,

ADOPTOU A PRESENTE DECISÃO:

*Artigo 1.º*

O regime fiscal aplicável aos centros de coordenação implementado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo através da Circular LIR n.º 119, de 12 de Junho de 1989, constitui um regime de auxílios incompatível com o mercado comum.

*Artigo 2.º*

O Grão-Ducado do Luxemburgo é o destinatário da presente decisão.

Feito em Bruxelas, em 16 de Outubro de 2002.

*Pela Comissão*

Mario MONTI

*Membro da Comissão*