II

(Actos cuya publicación no es una condición para su aplicabilidad)

COMISIÓN

DECISIÓN DE LA COMISIÓN
de 5 de septiembre de 2002
relativa al régimen de ayudas que Alemania ha ejecutado en favor de los centros de control y coordinación

[notificada con el número C(2002) 3298]

(El texto en lengua alemana es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(2003/512/CE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

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

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

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con los citados artículos [1],

Considerando lo siguiente:

I. PROCEDIMIENTO

(1) Por carta de 12 de febrero de 1999 (D/50716), la Comisión pidió a Alemania información más detallada sobre el régimen relativo a la fiscalidad directa aplicada a los centros de control y coordinación de grupos empresariales extranjeros. Este régimen no había sido notificado a la Comisión. Por carta EC3-714725/12, de 26 de mayo de 1999, Alemania remitió una descripción del régimen y respondió con detalle a las cuestiones planteadas por la Comisión.

(2) Por carta de 11 de julio de 2001 (SG 2001 D/289745), la Comisión comunicó a Alemania su decisión de incoar el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE debido a este régimen. El 11 de septiembre de 2001, Alemania se pronunció al respecto mediante carta EC3-F2516-101/01.

(3) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* [2]. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda en cuestión.

(4) La Comisión no recibió observaciones de ningún interesado.

II. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA MEDIDA

(5) El tratamiento de los centros de control y coordinación de grupos empresariales extranjeros se regía en Alemania por una resolución administrativa del Ministerio de Hacienda relativa al tratamiento de los centros de control y coordinación de grupos empresariales extranjeros en virtud de los convenios alemanes de doble imposición (en adelante, «la resolución»; véase el escrito del Ministro de Hacienda de 24 de agosto de 1984) [3]. Según la información disponible, la resolución se anuló con efecto a partir del 31 de diciembre de 2000.

(6) La resolución era aplicable a los centros de control y coordinación que vigilan las actividades de filiales y establecimientos de la empresa extranjera en cuestión en Alemania y en otros países o que coordinan sus actividades.

(7) En la resolución se describen, asimismo, las actividades que pueden ejercer los centros de control y coordinación para beneficiarse de un trato fiscal especial. Como se desprende de dicha descripción, únicamente pueden prestarse servicios para el propio grupo empresarial (como contabilidad, informes de consolidación, marketing, planos de producción o coordinación en materia de investigación). No está permitido que los centros de control y coordinación actúen como administración central de un grupo, sino que tal actividad ha de ser asumida por otro establecimiento del grupo.

[1] DO C 304 de 30.10.2001, p. 2.
[2] Véase la nota 1.
[3] Bundessteuerblatt 1984, parte I, p. 458.

(8) Los beneficios imponibles de los centros de control y coordinación no se calculan con arreglo al procedimiento habitual, es decir, la diferencia entre gastos e ingresos, sino conforme al método del coste incrementado con un margen [1], que consiste en que los centros de control y coordinación aplican a los costes soportados un margen de beneficios. El importe resultante queda sujeto al tipo ordinario del impuesto de sociedades. En virtud de la resolución se permite un margen de beneficios entre el 5 % y el 10 %. A juicio de Alemania, esto se corresponde con la práctica habitual en este país.

(9) En la práctica, son los propios centros de control y coordinación quienes fijan, en un primer momento, el margen de beneficios en la franja comprendida entre el 5 % y el 10 %. El contribuyente y la administración de Hacienda no acuerdan de antemano el margen de beneficios que se ha de aplicar. No se acepta un margen inferior al 5 %, y la administración tributaria no impone en ningún caso un margen superior al 10 %. Sin embargo, los contribuyentes pueden optar por un tipo superior al 10 %. La administración de Hacienda suele examinar *a posteriori* todos los márgenes de beneficios situados entre el 5 % y el 10 %.

III. **MOTIVOS PARA LA INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO**

(10) Sobre la base de la información que Alemania había presentado a la Comisión en el marco del examen preliminar con arreglo al artículo 10 del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE [2], la Comisión llegó a la conclusión de que la limitación del margen de beneficios a un máximo del 10 % podía constituir una ayuda estatal, puesto que tal límite máximo podía reducir artificialmente la deuda impositiva de los centros de control y coordinación.

(11) Sobre la base de la información presentada en el marco del examen preliminar, la Comisión dudaba, en particular, de que pudiesen aplicarse a la medida las disposiciones de excepción contenidas en los apartados 2 y 3 del Tratado CE. Por ello, expresó sus dudas en lo relativo a la compatibilidad con el mercado común.

(12) Por estos motivos, la Comisión incoó el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE.

IV. **COMENTARIOS DE ALEMANIA**

(13) A juicio de Alemania, el régimen no da lugar a ningún tipo de bonificación fiscal. Afirma que con el establecimiento de un límite por debajo del cual no se plantean objeciones sólo se persigue una simplificación administrativa y la seguridad jurídica al evitar los litigios.

(14) Basándose en informes de las autoridades de Hacienda de los Estados federados para el período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 2000, Alemania alega que la aplicación de la resolución efectivamente no ha dado lugar a una bonificación fiscal de los contribuyentes debido a la renuncia a una fijación de beneficios correspondiente al principio del precio de mercado (*arm's-length principle*). Alemania señala, en particular, que no hay indicios de casos en que hubiese sido necesario un margen de un tipo superior al 10 %.

(15) Según datos facilitados por las autoridades alemanas, desde 1996 sólo se han detectado siete asuntos relativos a centros de control y coordinación en el sentido de la resolución. En tres casos, el precio de transferencia [3] no se determinó aplicando la resolución, sino otro método de precio de transferencia distinto o sobre la base del principio de igualdad de condiciones competitivas con otras empresas.

(16) Según la información facilitada por Alemania, de los cuatro casos en que se aplicó la resolución en cuestión, sólo en uno se aceptó un margen de costes situado dentro de la franja sin proceder a un examen individual. En los tres casos restantes, la determinación de los beneficios se verificó en el marco de una auditoría de las empresas. En un caso, se plantearon objeciones y se fijó un nuevo precio de transferencia sobre la base de experiencias previas en otros casos de establecimiento de precios de transferencia, con un resultado situado dentro de la franja del 5-10 %. En otro caso, el resultado se aceptó tal cual con motivo de la auditoría de la empresa y, por fin, en un caso (en el que la actividad se suspendió en el primer trimestre de 1996) se fijó a raíz de la auditoría un margen de beneficios del 5 %.

(17) Desde la óptica de Alemania, este resultado refleja el reducido ámbito de aplicación material de la resolución, que sólo abarcaba los establecimientos que cumplían funciones auxiliares para la dirección del grupo y respecto de los cuales, atendiendo al principio del precio de mercado, sólo se justifica un reducido margen de beneficios. A juicio de Alemania, el reducido número de casos detectados también demuestra que los contribuyentes no consideraban el régimen como una bonificación fiscal comparable a una ayuda. Esto lo evidencia el caso del centro de coordinación que suspendió sus actividades en el primer trimestre de 1996, a pesar de la aplicación de un margen de beneficios situado en la parte baja de la franja, en torno al 5 %.

(18) En lo relativo a la información solicitada por la Comisión respecto del carácter selectivo de la medida, Alemania señala que el régimen no contenía criterios de delimitación en cuanto a su ámbito de aplicación geográfico o material que le hubiesen podido conferir un carácter selectivo.

---

[1] En lo relativo a la aplicación de métodos impositivos alternativos, véase el punto 27 de la Comunicación 98/C 384/03 de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3).

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

[3] Por precio de transferencia se entienden los precios al que se pueden transferir bienes y activos inmateriales o servicios entre empresas vinculadas (véase el preámbulo a las Directrices sobre los precios de transferencia de la OCDE de 1995).

(19) A juicio de Alemania, no es posible reclamar los importes desembolsados. La argumentación expuesta en este sentido es que la notificación tributaria es firme al término de un plazo de un mes y que, en tales casos, ya no es posible proceder a una nueva fijación del impuesto con efecto retroactivo. Por esta razón, la administración de Hacienda alemana no está en condiciones de reclamar *a posteriori* un impuesto adicional en el (único) caso en que se ha comprobado que la resolución se aplicó sin proceder a un examen individual y en el que, por tanto, era teóricamente posible que se fijara un impuesto demasiado reducido. Las autoridades alemanas alegan, además, que en este caso Alemania también tendría que haber soportado la carga de la prueba para demostrar una desviación del principio de igualdad de condiciones competitivas con otras empresas conforme al artículo 1 de la Ley alemana de fiscalidad exterior. En consecuencia, desde la perspectiva de las autoridades alemanas no existe ninguna posibilidad real o jurídica ni ninguna necesidad de rectificar con efecto retroactivo la aplicación de la resolución.

V. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

1. Aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE

(20) Con arreglo al apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE, son incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

(21) Quedan sometidas a la prohibición del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE las medidas que reúnan los cuatro criterios siguientes:

a) la medida ha de otorgar al beneficiario una ventaja que reduzca las cargas que normalmente debe soportar;

b) la ventaja debe concederse mediante fondos estatales;

c) la medida debe falsear la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros;

d) la medida debe ser específica o selectiva, es decir, debe favorecer a determinadas empresas o producciones.

(22) En cuanto al primer criterio, según el cual la medida debe otorgar una ventaja al beneficiario, la Comisión estima que un límite máximo del 10 % para la fijación del margen de costes puede otorgar una ventaja a los centros de control y coordinación y a los correspondientes grupos multinacionales. La limitación al 10 % puede reducir artificialmente la carga impositiva de los centros de control y coordinación en aquellos casos en que los márgenes reales sean superiores a tal porcentaje.

(23) No puede aceptarse el argumento de Alemania de que la fijación de un límite máximo no está destinada a producir una bonificación fiscal, sino que simplemente persigue una simplificación administrativa y la seguridad jurídica al evitar los litigios. Si bien la Comisión no discute que la administración de Hacienda tiene el derecho y ha de estar en medida de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes, esto no puede dar lugar a una reducción de la base imponible. Al fijar un límite máximo para el margen de beneficios, la resolución daba al contribuyente la seguridad de que, en aquellos casos en que un examen ulterior demostrara que hubiese sido necesario un margen de beneficios superior al 10 % para reflejar la realidad económica del precio de transferencia, se iba a aceptar no obstante un margen del 10 %. Esta aceptación automática de un margen de beneficios infravalorado equivale a una reducción artificial de la base imponible de los centros de control y coordinación que no puede justificarse alegando la seguridad jurídica.

(24) La seguridad jurídica debe garantizarse por lo que se refiere a los componentes que se han de tener en cuenta a efectos de la imposición, pero no en lo relativo al margen de costes máximo aplicable. Un límite máximo no se puede justificar alegando una simplificación administrativa, puesto que los centros de control y coordinación están sometidos en cualquier caso a un control ulterior por parte de las autoridades fiscales.

(25) Por otra parte, Alemania señaló en sus comentarios de 11 de septiembre de 2001 [1] que al menos en un caso el margen de beneficios de un centro de control y coordinación se fijó sin control ulterior y, por tanto, se dejó al arbitrio de la administración de Hacienda. Esto demuestra claramente que la aplicación del régimen —aunque ello no fuera deliberado— dio lugar, al menos en un caso, a que un centro de control y coordinación posiblemente obtuviera una bonificación gracias al ejercicio del poder discrecional de la autoridad fiscal.

(26) La norma internacional acordada para los precios de transferencia es el llamado principio del precio de mercado (*arm's length principle*) recogido en el artículo 9 del Modelo de convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio de la OCDE y desarrollado en las directrices de la OCDE de 1995 sobre los precios de transferencia. En virtud de dicho principio, los beneficios imponibles de las transacciones transfronterizas entre empresas vinculadas se calculan como si la transacción se hubiese realizado entre partes independientes en condiciones de mercado. Las Directrices de la OCDE no recomiendan la aplicación de un margen mínimo o máximo, como en el presente caso (también llamado *safe harbour*), dado que estos márgenes no reflejan necesariamente la naturaleza de la transacción en cuestión.

(27) Según la información disponible, la administración de Hacienda ejerció su poder discrecional para la concesión de una bonificación al menos en un caso, lo que está en contradicción con el principio del precio de mercado. La Comisión no puede excluir que antes de 1996 —es decir, en un período para el que Alemania no ha facilitado información pero que, conforme al artículo 15 del Reglamento (CE) nº 659/1999 queda cubierto por este examen— se produjeran otros casos similares.

[1] Véase el considerando 16.

(28) Por consiguiente, la Comisión considera que tanto la fijación de un valor máximo para el margen de beneficios como el ejercicio del poder discrecional por parte de la administración de Hacienda constituye una ventaja para las empresas y grupos empresariales afectados, en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE.

(29) En segundo lugar, la ventaja debe ser concedida mediante fondos estatales, sea cual sea su forma. Con arreglo al punto 10 de la Comunicación 98/C 384/03, una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Como ha confirmado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas [1], este principio también es aplicable a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros.

(30) En tercer lugar, la ayuda debe falsear o amenazar con falsear la competencia. Según jurisprudencia reiterada de Tribunal de Justicia [2], la condición de que una ayuda afecte a los intercambios comerciales se cumple cuando la empresa beneficiaria ejerce una actividad económica que es objeto de comercio entre Estados miembros.

(31) A juicio de la Comisión, la medida en cuestión puede afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, puesto que está abierta a todos los sectores de actividad. Además, los centros de control y coordinación forman parte de grupos multinacionales que pueden ejercer actividades en otros Estados miembros. Por consiguiente, se cumple este criterio.

(32) En cuarto lugar, la ayuda debe beneficiar a determinadas empresas o producciones. Alemania considera que no se produce ningún tipo de selectividad, dado que todos los sectores económicos pueden optar a la ayuda. La Comisión no puede aceptar este punto de vista, dado que la medida sólo beneficia, de hecho, a empresas pertenecientes a grupos empresariales que tienen su sede en el extranjero. El régimen excluía explícitamente a las empresas con sede en Alemania. Además, se limitaba a actividades internas del grupo y no podía justificarse, como establece la Comunicación 98/C 384/03, por la lógica del régimen fiscal. Alemania no presentó a la Comisión ninguna prueba a este respecto en el sentido del punto 23 de la Comunicación.

(33) Por último, como señala Alemania, el reducido número de casos detectados demuestra que los contribuyentes no consideraban el régimen como una bonificación fiscal comparable a una ayuda. A juicio de Alemania, esto es así particularmente en el caso del centro de control y coordinación que suspendió su actividad en el primer trimestre de 1996, a pesar de que el margen de costes aplicado se fijó en el límite mínimo del 5 %. La Comisión señala a este respecto que ni el reducido número de beneficiarios ni el importe de la bonificación es relevante para evaluar si la medida reviste carácter de ayuda.

(34) Por consiguiente, la resolución constituye un régimen de ayudas por dos razones. En primer lugar, otorga a la administración de Hacienda un poder discrecional para aceptar un margen sin examen ulterior y, en segundo lugar, les impide exigir la aplicación del margen real en caso de que éste supere el 10 %. Por consiguiente, la Comisión ha de examinar si la ayuda puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de las excepciones establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE.

2. **Compatibilidad de la medida de ayuda con el Tratado CE**

(35) Las medidas que entran en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE son incompatibles con el mercado común si no cumplen ninguna de las disposiciones de excepción establecidas en los apartados 2 o 3 de dicho artículo.

(36) La Comisión señala que la medida de ayuda contenida en el régimen fiscal no entra en el ámbito de aplicación del apartado 2 del artículo 87, puesto que no está destinada a los objetivos mencionados en dicha disposición.

(37) La medida tampoco puede considerarse compatible con el mercado común en virtud del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE.

(38) No hay indicios de que se cumplan las condiciones fijadas en las letras a), b), d) y e) del apartado 3 del artículo 87. Con arreglo a la letra c) del apartado 3 del artículo 87, una ayuda puede autorizarse si está destinada a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas. La Comisión ha reconocido en distintos Marcos comunitarios y Directrices que cuando la ayuda persigue un objetivo determinado puede considerarse que se dan las condiciones para una exención de este tipo.

(39) Sin embargo, el régimen fiscal en cuestión no está destinado a fomentar las inversiones o el empleo ni otros objetivos de reconocido interés comunitario. Por esta razón, la ayuda no puede autorizarse en virtud de las disposiciones del Tratado.

(40) En consecuencia, la Comisión concluye que la medida constituye una ayuda incompatible.

3. **Confianza legítima**

(41) En su carta de 11 de julio de 2001, la Comisión invitó a Alemania y a los demás interesados a que se pronunciaran sobre una posible confianza legítima que pudiese constituir un obstáculo para la reclamación de la ayuda en caso de que ésta se considerara ilegal e incompatible con el mercado común.

[1] Véase la Sentencia de 14 de octubre de 1987 en el asunto 248/84, apartado 17, Alemania/Comisión, Rec. 1987, p. 4013.

[2] Véanse las Sentencias de 17 de septiembre de 1980 en el asunto 730/79, Philip Morris/Comisión, Rec. 1980, p. 2671, y de 21 de marzo de 1990 en el asunto 142/87, Bélgica/Comisión, Rec. 1990, p. I-959.

(42) En su respuesta, Alemania indicaba que la reclamación estaba excluida, dado que las notificaciones tributarias eran firmes al término de un plazo de un mes y porque, en tales casos, no era posible proceder a una nueva fijación del impuesto con efecto retroactivo. Señalaba que, por esta razón, la administración de Hacienda alemana no estaba en condiciones de reclamar *a posteriori* un impuesto adicional en el (único) caso en que se había comprobado que la resolución se aplicó sin proceder a un examen individual y en el que, por tanto, era teóricamente posible que se hubiese fijado un impuesto demasiado reducido. La Comisión no comparte esta opinión. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia ([1]), un plazo establecido en la legislación nacional por razones de seguridad jurídica no constituye un obstáculo insalvable para reclamar una ayuda.

(43) En el presente caso, la Comisión comprueba, sin embargo, que la resolución alemana presenta un cierto parecido con el régimen introducido en Bélgica por medio del Real Decreto nº 187, de 30 de diciembre de 1982, relativo al tratamiento fiscal de los centros de coordinación. Ambas medidas se refieren a actividades internas de grupos empresariales y ambas utilizan un método de coste incrementado con un margen que da lugar a una reducción de la base imponible. En su Decisión de 2 de mayo de 1984, la Comisión concluyó que el régimen belga no constituía una ayuda en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE. Si bien dicha Decisión no se publicó, consta tanto en el 14º Informe de Competencia como en una respuesta a una pregunta parlamentaria ([2]) que la Comisión no planteaba objeciones al respecto. En este contexto cabe argumentar que la Decisión de la Comisión de 1984 relativa al régimen belga, que fue adoptada antes de la entrada en vigor de la resolución alemana, podía fundamentar una confianza legítima, tanto por parte de las autoridades alemanas como de los beneficiarios de la ayuda, puesto que sobre la base de dicha Decisión podían considerar que la resolución no era constitutiva de ayuda estatal. Además, en la citada respuesta a una pregunta parlamentaria se mencionaba el régimen objeto del presente examen y se lo consideraba no sujeto a los artículos 92 y 93 (ahora 87 y 88) del Tratado CE. En consecuencia, se ha de partir de que Alemania y los beneficiarios tenían una confianza legítima, de modo que, con arreglo al apartado 1 del artículo 14 del Reglamento (CE) nº 659/1999, la reclamación de la ayuda sería contraria a un principio general del Derecho comunitario.

VI. **CONCLUSIONES**

(44) Sobre la base de la información proporcionada por Alemania, la Comisión concluye que Alemania aplicó la resolución infringiendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE. Por otra parte, concluye que la medida favorece a los centros de control y coordinación y no cumple las condiciones establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 87. Por lo tanto, la medida es incompatible con el mercado común. Ahora bien, como se ha comprobado que Alemania y los beneficiados por el régimen pueden invocar una confianza legítima, se renuncia a una reclamación de la ayuda.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

La ayuda concedida por Alemania por medio de la resolución administrativa relativa al tratamiento de los centros de control y coordinación de grupos empresariales extranjeros en virtud de los convenios alemanes de doble imposición (escrito del Ministro de Hacienda de 24 de agosto de 1984) es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

El destinatario de la presente Decisión será la República Federal de Alemania.

Hecho en Bruselas, el 5 de septiembre de 2002.

Por la Comisión

Mario MONTI

Miembro de la Comisión

([1]) Véase, entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de marzo de 1997, en el asunto C-24/95, Alcan/Alemania, Rec. 1997, p. I-1591.

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