II

(Atti per i quali la pubblicazione non è una condizione di applicabilità)

COMMISSIONE

DECISIONE DELLA COMMISSIONE

del 5 settembre 2002

relativa al regime di aiuti cui la Germania ha dato esecuzione in favore di centri di controllo e coordinamento

[notificata con il numero C(2002) 3298]

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

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(2003/512/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 conformemente a detti articoli [1],

considerando quanto segue:

I. PROCEDIMENTO

(1) Con lettera del 12 febbraio 1999 (D/50716), la Commissione ha chiesto alla Germania di inviare informazioni dettagliate in merito alle disposizioni in materia di imposizione diretta dei centri di controllo e di coordinamento di società estere. Tali disposizioni non sono state notificate alla Commissione. Con lettera EC3-714725/12 del 26 maggio 1999, la Germania ha inviato descrizioni dettagliate delle misure in oggetto e ha risposto alle domande della Commissione.

(2) Con lettera dell'11 luglio 2001 (SG 2001 D/289745), la Commissione ha comunicato alla Germania la propria decisione di avviare il procedimento a norma dell'articolo 88, paragrafo 2, del trattato CE in relazione alla misura in oggetto. La Germania ha preso posizione in merito all'11 settembre 2001, con la lettera EC3-F2516-101/01.

(3) La decisione della Commissione di avviare il procedimento è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* [2]. La Commissione ha invitato gli interessati a presentare osservazioni sull'aiuto in questione.

(4) La Commissione non ha ricevuto alcuna osservazione dagli interessati.

II. DESCRIZIONE DETTAGLIATA DELLA MISURA

(5) In Germania, il trattamento riservato ai centri di controllo e di coordinamento di società estere era disciplinato da un decreto del ministero delle Finanze riportante istruzioni amministrative per i centri di controllo e di coordinamento di società estere in conformità alle convenzioni contro la doppia imposizione sottoscritte dalla Germania, varato mediante la circolare del ministro delle Finanze del 24 agosto 1984 (di seguito denominato decreto) [3]. In base alle informazioni ottenute, detto decreto è stato abrogato il 31 dicembre 2000.

(6) Tale decreto riguardava i centri di controllo e di coordinamento che controllano le imprese figlie e le stabili organizzazioni delle rispettive società estere in Germania e in altri paesi e/o che ne coordinano le attività.

(7) Il decreto descrive inoltre il tipo di attività che i centri di controllo e di coordinamento possono svolgere, per godere dello speciale trattamento fiscale. Da tale descrizione emerge che essi possono prestare esclusivamente servizi alle società (quali fatturazione, relazioni di consolidamento, marketing, programmi di produzione, coordinamento della ricerca). I centri di controllo e di coordinamento non possono agire in qualità di amministrazione centrale di una società holding, attività che deve essere invece svolta da un'altra entità del gruppo.

[1] GU C 304 del 30.10.2001, pag. 2.
[2] Cfr. nota 1.
[3] Bundessteuerblatt 1984 parte I, pag. 458.

(8) L'utile imponibile dei centri di controllo e di coordinamento non viene calcolato secondo il procedimento abituale, vale a dire la differenza tra entrate e uscite, bensì in base al metodo del costo maggiorato ([1]), il quale prevede che i centri di controllo e di coordinamento applichino un margine di profitto (percentuale di ricarico) sui costi da sostenere. L'importo risultante è soggetto alla regolare aliquota fiscale. A norma del decreto, è ammessa una percentuale di ricarico compresa tra il 5 % e il 10 %. A parere della Germania, ciò è conforme alla prassi generalmente seguita nel paese.

(9) Di prassi, i centri di controllo e di coordinamento determinano dapprima autonomamente la percentuale di ricarico, entro una fascia compresa tra il 5 % e il 10 %, senza alcun accordo preventivo tra il contribuente e le autorità fiscali in merito alla percentuale di ricarico da adottarsi. Una percentuale di ricarico inferiore al 5 % non è autorizzata mentre le autorità fiscali non prescrivono mai una percentuale di ricarico superiore al 10 %, sebbene il contribuente abbia la facoltà di utilizzarla. Le percentuali di ricarico comprese tra il 5 % e il 10 % sono generalmente soggette a un controllo a posteriori da parte delle autorità fiscali.

III. **MOTIVAZIONI PER L'AVVIO DEL PROCEDIMENTO**

(10) Sulla base delle informazioni, fornite dalla Germania alla Commissione nell'ambito della valutazione preliminare a norma dell'articolo 10 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE ([2]), la Commissione è giunta alla conclusione che la limitazione della percentuale di ricarico a un massimo del 10 % potrebbe rappresentare un aiuto di Stato, poiché tale soglia è in grado di ridurre artificiosamente il debito fiscale dei centri di controllo e di coordinamento.

(11) Alla luce delle informazioni presentate nell'ambito della valutazione preliminare, la Commissione dubita in particolare che le deroghe previste dall'articolo 87, paragrafi 2 e 3 del trattato CE siano applicabili alla misura ed ha pertanto sollevato obiezioni per quanto riguarda la sua compatibilità con il mercato comune.

(12) Per i suddetti motivi, la Commissione ha avviato il procedimento a norma dell'articolo 88, paragrafo 2, del trattato CE.

IV. **OSSERVAZIONI DELLA GERMANIA**

(13) Secondo il parere della Germania, le disposizioni non sono finalizzate a determinare vantaggi fiscali e, fissando una soglia determinata, al di sotto della quale non sarebbero state sollevate obiezioni, la misura avrebbe solo contribuito ad agevolare la gestione amministrativa e a creare certezza giuridica, evitando contestazioni.

(14) Viste le relazioni delle autorità tributarie dei Länder per il periodo dal 1º gennaio 1996 al 31 dicembre 2000, la Germania sostiene che l'applicazione del decreto non ha effettivamente comportato vantaggi per i contribuenti, grazie alla rinuncia alla fissazione dell'utile in conformità al principio del «valore normale di mercato». In particolare, la Germania adduce il fatto che non vi sarebbero indicazioni di casi in cui sarebbe stata necessaria una percentuale di ricarico superiore al 10 %.

(15) Secondo le dichiarazioni della Germania, dal 1996 sono stati rilevati solo sette casi di centri di controllo e di coordinamento ai sensi del decreto. In tre casi, il prezzo di compensazione ([3]) è stato determinato senza applicare il decreto, mediante utilizzo di un altro metodo, oppure è stato stabilito sulla base del principio del valore normale di mercato.

(16) Secondo quanto dichiarato dalla Germania, in uno solo dei quattro casi, nei quali ha trovato applicazione il decreto contestato, è stata accettata una maggiorazione dei costi entro la fascia prevista senza una valutazione specifica mentre, nei tre casi restanti, la determinazione dell'utile è stata verificata nell'ambito di un controllo aziendale. In uno di tali casi, il prezzo di compensazione è stato contestato e nuovamente determinato con un risultato rientrante nella fascia dal 5 al 10 %, sulla base delle esperienze derivanti da altri casi simili. In un altro caso, il risultato del controllo aziendale è stato accettato senza correzioni e in un caso (nel quale l'attività era stata sospesa nel primo trimestre del 1996), nel quadro del controllo, è stata fissata una percentuale di ricarico dell'utile pari al 5 %.

(17) Dal punto di vista della Germania, tale risultato rispecchia il ristretto campo di applicazione del decreto. Sono state infatti rilevate solo le entità di gruppo che svolgono funzioni ausiliarie per i vertici del gruppo e per le quali, secondo il «principio del valore normale di mercato», sono giustificati margini ridotti di utile. Secondo il parere della Germania, il numero esiguo di casi accertati dimostra che i contribuenti non considerano le disposizioni come un vantaggio fiscale equiparabile a un aiuto. Ciò sarebbe evidenziato dal caso del centro di coordinamento che, malgrado una percentuale di ricarico dell'utile che si collocava alla soglia inferiore del 5 %, nel primo trimestre del 1996 ha comunque sospeso l'attività.

(18) Per quanto concerne le informazioni, richieste dalla Commissione in merito al carattere selettivo della misura, la Germania dichiara che il campo di applicazione delle disposizioni non è delimitato in termini di attività e in termini geografici, in modo tale da renderle selettive.

([1]) Per quanto riguarda l'applicazione di metodi alternativi vedere punto 27 della comunicazione 98/C 384/03 della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3).

([2]) GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1.

([3]) Quali prezzi di compensazione si intendono i prezzi, ai quali i beni e le immobilizzazioni immateriali o i servizi possono essere trasferiti tra imprese collegate (cfr. prefazione alle direttive sui prezzi di trasferimento dell'OCSE del 1995).

(19) Secondo il parere della Germania, non è possibile recuperare un importo e a tale proposito fornisce la seguente argomentazione: l'avviso d'imposizione diventa effettivo alla scadenza del termine di un mese e in tali casi non è possibile fissare nuovamente l'imposta con effetto retroattivo. Pertanto, le autorità fiscali tedesche non sarebbero in grado di richiedere successivamente il versamento dell'imposta in un (singolo) caso rilevato, nel quale sia stato applicato il decreto senza verifica del caso specifico e quindi sussista la possibilità teorica che sia stata determinata un'imposta troppo bassa. Inoltre, anche in questo caso, alla Germania spetterebbe l'onere della prova per l'eventuale deroga al principio del valore normale di mercato, previsto dall'articolo 1 della legge tedesca sulle imposte estere. Pertanto, dal punto di vista tedesco, non sussisterebbe né la possibilità di fatto o di diritto né la necessità di un annullamento dell'applicazione del decreto.

V. VALUTAZIONE DELL'AIUTO

1. Applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE

(20) In conformità all'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

(21) Rientrano nel divieto di cui all'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE, le misure che soddisfano i quattro seguenti criteri:

a) la misura deve fornire al beneficiario un vantaggio, in grado di ridurre gli oneri normalmente a suo carico;

b) il vantaggio deve essere concesso mediante risorse statali;

c) la misura deve falsare la concorrenza e gli scambi tra Stati membri;

d) la misura deve essere specifica o selettiva e favorire quindi determinate imprese o produzioni.

(22) Per quanto concerne il primo criterio, in base al quale la misura deve fornire un vantaggio al beneficiario, la Commissione sostiene che una soglia massima del 10 % per la maggiorazione dei costi può garantire un vantaggio ai centri di controllo e di coordinamento e ai gruppi multinazionali interessati, in quanto, nei casi in cui i margini effettivi siano superiori al 10 %, la delimitazione al 10 % può ridurre artificiosamente l'onere fiscale dei centri di controllo e di coordinamento.

(23) Non è possibile accettare l'argomentazione della Germania, secondo cui una soglia massima non sarebbe finalizzata a determinare vantaggi fiscali, bensì avrebbe il solo scopo di agevolare la gestione amministrativa e di creare certezza giuridica, evitando contestazioni. Sebbene la Commissione non contesti il fatto che le autorità fiscali devono essere autorizzate e in grado di offrire ai contribuenti certezza giuridica, ciò non deve comportare una riduzione del criterio di calcolo delle imposte. Mediante la determinazione di una soglia massima, il decreto forniva al contribuente la certezza che, nei casi in cui da una successiva verifica fosse emersa la necessità di un margine di profitto superiore al 10 % che rispecchiasse la realtà economica del prezzo di trasferimento, sarebbe stato comunque accettato un margine del 10 %. Tale accettazione automatica di un margine di profitto sottovalutato corrisponde a una riduzione artificiosa del limite di calcolo delle imposte per il centro di controllo e di coordinamento che non può essere giustificata con la necessaria certezza giuridica.

(24) Laddove occorra una certezza giuridica, essa deve applicarsi ai componenti, di cui si tiene conto ai fini dell'imposizione e non alla percentuale massima di maggiorazione del costo. La soglia massima non è giustificata al fine di agevolare la gestione amministrativa, in quanto i centri di controllo e di coordinamento sono soggetti in ogni caso a un controllo a posteriori da parte delle autorità fiscali.

(25) Inoltre, nelle sue osservazioni dell'11 settembre 2001 ([1]), la Germania dichiara che, almeno in un caso, il margine di profitto di un centro di controllo e di coordinamento è stato stabilito senza controllo a posteriori e quindi sottoposto alla discrezione delle autorità finanziarie. Ciò dimostra chiaramente che l'applicazione delle disposizioni, anche laddove ciò non era nelle intenzioni, almeno in un caso, ha comportato l'eventuale concessione di un'agevolazione a un centro di controllo e di coordinamento, grazie all'esercizio della facoltà discrezionale spettante all'autorità finanziaria.

(26) La norma internazionale concordata per i prezzi di trasferimento consiste nel cosiddetto «principio del valore normale di mercato», contenuto all'articolo 9 della convenzione tipo dell'OCSE in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e meglio definito nelle direttive sui prezzi di trasferimento dell'OCSE del 1995, in base al quale gli utili imponibili sulle operazioni internazionali tra imprese collegate vengono calcolati come se l'operazione si fosse svolta tra parti indipendenti e a condizioni di mercato. Le direttive dell'OCSE non raccomandano l'applicazione di un ricarico minimo o massimo come nel presente caso (denominato anche «safe harbour»), poiché non rispecchiano necessariamente il tipo di operazione in questione.

(27) Secondo le informazioni disponibili, l'amministrazione delle imposte, almeno in un caso, ha esercitato la propria facoltà discrezionale per concedere un vantaggio, la qual cosa è contraria al «principio del valore normale di mercato». La Commissione non può inoltre escludere che, prima del 1996, quindi in un periodo, per il quale la Germania non ha fornito informazioni, ma che in conformità all'articolo 15 del regolamento (CE) n. 659/1999 rientra nella presente valutazione, vi siano stati altri casi simili.

([1]) Cfr. considerando 16.

(28) Pertanto, la Commissione ritiene che sia la determinazione di una soglia massima per il margine di profitto sia l'esercizio delle facoltà discrezionali da parte dell'amministrazione delle imposte rappresentino un'agevolazione delle imprese e dei gruppi interessati ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE.

(29) In secondo luogo, il vantaggio deve essere concesso mediante risorse statali, in qualsiasi forma. In base al punto 10 della comunicazione 98/C 384/03, una perdita di gettito fiscale dovuta alla riduzione del criterio di calcolo delle imposte è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale. Come confermato dalla Corte di giustizia delle Comunità europee ([1]), tale principio si applica anche agli aiuti, concessi da enti regionali e locali degli Stati membri.

(30) In terzo luogo, l'aiuto deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza. Secondo la giurisprudenza costante della Corte ([2]), il presupposto del pregiudizio degli scambi sussiste laddove l'impresa beneficiaria svolga un'attività oggetto di uno scambio tra gli Stati membri.

(31) Secondo il parere della Commissione, la misura in questione può falsare la concorrenza e gli scambi tra gli Stati membri, poiché la stessa riguarda tutti i settori dell'economia. Inoltre, i centri di controllo e di coordinamento fanno parte di gruppi multinazionali che possono operare in altri Stati membri. Pertanto, tale criterio è da ritenersi soddisfatto.

(32) In quarto luogo, l'aiuto deve favorire determinate imprese o produzioni. Secondo il parere della Germania, non sussiste alcuna selettività, poiché tutti i settori dell'economia ne possono usufruire. La Commissione non può condividere tale parere, poiché di fatto la misura va ad esclusivo vantaggio delle imprese appartenenti a gruppi con sede all'estero. Le imprese con sede in Germania erano infatti esplicitamente escluse dalle disposizioni. Inoltre, nel presente caso, le disposizioni erano limitate alle attività interne del gruppo e, come esposto nella comunicazione 98/C 384/03, non potevano essere giustificate con la logica del sistema tributario. La Germania non ha fornito alla Commissione alcuna giustificazione in proposito, come previsto al punto 23 della comunicazione.

(33) Come argomenta infine la Germania, l'esiguo numero dei casi accertati dimostra che i contribuenti non consideravano le disposizioni come un vantaggio fiscale equiparabile a un aiuto; ciò varrebbe soprattutto per il centro di controllo e di coordinamento che ha sospeso la propria attività nel primo trimestre del 1996, sebbene la percentuale di maggiorazione dei costi fosse stata fissata alla soglia minima del 5 %. A tale proposito, la Commissione constata che né il numero esiguo dei beneficiari né l'entità del vantaggio sono rilevanti ai fini della valutazione della natura di aiuto di una misura.

(34) Il decreto configura quindi sotto due aspetti la fattispecie di un aiuto. In primo luogo, concede alle autorità finanziarie il potere discrezionale di accettare un ricarico senza controllo a posteriori e, in secondo luogo, impedisce loro di pretendere l'applicazione del ricarico effettivo, qualora lo stesso fosse superiore al 10 %. Pertanto occorre verificare, se l'aiuto possa essere ritenuto compatibile con il mercato comune in conformità alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafi 2 e 3, del trattato CE.

2. **Compatibilità dell'aiuto con il trattato CE**

(35) Le misure rientranti nel disposto dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE sono incompatibili con il mercato comune, fatte salve le deroghe previste dallo stesso articolo 87 ai paragrafi 2 o 3.

(36) Per quanto concerne l'articolo 87, paragrafo 2, la Commissione constata che l'aiuto contenuto nelle disposizioni fiscali non rientra nella presente norma, poiché la misura non persegue gli obiettivi ivi indicati.

(37) La misura non può essere altresì ritenuta compatibile con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato CE.

(38) Non sussistono appigli che facciano ritenere soddisfatti i presupposti di cui all'articolo 87, paragrafo 3 lettere a), b), d) ed e). A norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), possono essere concessi gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche. In numerosi ambiti comunitari, la Commissione ha ritenuto che sussistessero i presupposti per tale concessione, ove l'aiuto sia finalizzato ad un determinato obiettivo.

(39) Il regime fiscale in questione non ha tuttavia lo scopo di promuovere investimenti o l'occupazione né altri obiettivi riconosciuti a livello comunitario. Pertanto, in conformità alle norme del trattato, l'aiuto non può essere autorizzato.

(40) La Commissione constata pertanto che la misura rappresenta un aiuto non compatibile.

3. **Legittimo affidamento**

(41) Nella lettera dell'11 luglio 2001, la Commissione ha invitato la Germania e gli altri interessati a prendere posizione su un eventuale legittimo affidamento che rappresenterebbe un impedimento al recupero dell'aiuto, qualora quest'ultimo fosse giudicato illecito e incompatibile con il mercato comune.

([1]) Cfr. sentenza del 14 ottobre 1987 nella causa 248/84, Germania contro Commissione, Racc. 1987, pag. 4013, n. 17.

([2]) Cfr. sentenze del 17 settembre 1980 nella causa 730/79, Philip Morris/Commissione, Racc. 1980, pag. 2671, e del 21 marzo 1990 nella causa 142/87, Belgio/Commissione, Racc. 1990, pag. I-959.

(42) Nella sua replica, la Germania ha dichiarato che il recupero non può essere preso in considerazione, poiché l'avviso d'imposizione diventa effettivo alla scadenza del termine di un mese e in tali casi non è possibile fissare nuovamente l'imposta con effetto retroattivo. Pertanto, le autorità fiscali tedesche non sarebbero in grado di richiedere successivamente il versamento dell'imposta in un (singolo) caso rilevato, nel quale sia stato applicato il decreto senza verifica specifica e quindi sussista la possibilità teorica che sia stata determinata un'imposta troppo bassa. La Commissione non condivide tale parere. Secondo la giurisprudenza costante della Corte [1], un termine stabilito dalla legislazione nazionale ai fini della certezza giuridica non costituisce un impedimento insormontabile per il recupero di un aiuto.

(43) Nel caso presente, la Commissione constata tuttavia che il decreto tedesco presenta una certa somiglianza con le disposizioni, introdotte in Belgio mediante l'Arrêté royal n. 187 del 30 dicembre 1982 in materia di trattamento fiscale dei centri di coordinamento. Entrambe le misure riguardano attività interne al gruppo e adottano un metodo del costo maggiorato che comporta una riduzione del criterio di calcolo delle imposte. Nella sua decisione del 2 maggio 1984, la Commissione è giunta alla conclusione che le disposizioni belghe non configurano un aiuto ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE. Sebbene tale decisione non sia stata pubblicata, sia nella XIV relazione sulla concorrenza sia in una risposta a un'interrogazione parlamentare [2] risulta che la Commissione non avrebbe obiezioni. A tale proposito, si può argomentare che la decisione della Commissione pronunciata nel 1984 in merito alle disposizioni belghe, quindi prima dell'entrata in vigore del decreto tedesco, può giustificare per la Germania e per i beneficiari dell'aiuto un legittimo affidamento, poiché gli stessi, sulla base di tale decisione, potevano ritenere che il decreto non costituisse un aiuto di Stato. Inoltre, nella succitata risposta all'interrogazione parlamentare, venivano citate le presenti disposizioni e classificate come non rientranti nel disposto degli articoli 92 e 93 (ora 87 e 88) del trattato CE. Pertanto, si presuppone che la Germania e i beneficiari godano del legittimo affidamento, ritenendo che, a norma dell'articolo 14, paragrafo 1 del regolamento (CE) n. 659/1999 il recupero dell'aiuto violi un principio generale del diritto comunitario.

VI. **CONCLUSIONI**

(44) Sulla base delle informazioni fornite dalla Germania, la Commissione constata che la Germania ha dato esecuzione al decreto in violazione dell'articolo 88, paragrafo 3, del trattato CE. Essa constata altresì che la misura favorisce i centri di controllo e di coordinamento e non soddisfa i presupposti previsti dall'articolo 87, paragrafi 2 e 3. Pertanto, la misura è incompatibile con il mercato comune. Poiché tuttavia si è constatato che la Germania e i beneficiari delle disposizioni possono appellarsi al legittimo affidamento, si rinuncia a richiedere il recupero,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

L'aiuto che la Germania ha concesso mediante un decreto amministrativo relativo al trattamento da riservarsi ai centri di controllo e di coordinamento di società estere in conformità alle convenzioni contro la doppia imposizione sottoscritte dalla Germania, varato dal ministro delle Finanze il 24 agosto 1984, è incompatibile con il mercato comune.

Articolo 2

La Repubblica federale di Germania è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 5 settembre 2002.

Per la Commissione

Mario MONTI

Membro della Commissione

[1] Cfr. tra l'altro sentenza della Corte del 20 marzo 1997 nella causa C-24/95, Alcan Deutschland, Racc.1997, pag. I-1591.

[2] Interrogazione scritta n. 1735/90, GU C 63 dell'11.3.1991.