SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 22 de junio de 2006 *

En los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03,

que tienen por objeto sendos recursos de anulación interpuestos, con arreglo al artículo 230 CE, los días 25 y 28 de abril de 2003,

Reino de Bélgica, representado inicialmente por la Sra. A. Snoecx, y posteriormente por la Sra. E. Dominkovits, en calidad de agentes, asistidas por los Sres. B. van de Walle de Ghelcke, J. Wouters y P. Kelley, abogados,

parte demandante en el asunto C-182/03,

Forum 187 ASBL, con domicilio social en Bruselas, representada por los Sres. A. Sutton y J. Killick, Barristers,

parte demandante en el asunto C-217/03,

* Lenguas de procedimiento: francés e inglés.

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. G. Rozet, R. Lyal, y V. Di Bucci, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J. Makarczyk, R. Schintgen, P. Kūris (Ponente) y J. Klučka, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de septiembre de 2005;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de febrero de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, el Reino de Bélgica solicita la anulación de la Decisión 2003/757/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en

Bélgica (DO L 282, p. 25; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»), en la medida en que no autoriza a conceder, ni siquiera temporalmente, la renovación del estatuto de centro de coordinación a los centros de coordinación que gozaban de este régimen a 31 de diciembre de 2000.

2 Forum 187 ASBL (en lo sucesivo, «Forum 187») solicita la anulación de la Decisión impugnada.

Marco jurídico

El control de los regímenes de ayudas existentes en Derecho comunitario

3 El artículo 88 CE, apartados 1 y 2, párrafo primero, dispone:

«1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 87, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.»

4 A tenor del artículo 17, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [88] del Tratado CE (DO L 83, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento»):

«Cuando la Comisión considere que un régimen de ayudas no es o ha dejado de ser compatible con el mercado común, informará al Estado miembro interesado acerca de esta conclusión preliminar y le ofrecerá la oportunidad de presentar sus observaciones en el plazo de un mes. En casos debidamente justificados, la Comisión podrá prorrogar dicho plazo.»

El Régimen fiscal belga de los centros de coordinación

5 El régimen fiscal belga de los centros de coordinación, que establece una excepción al régimen común, está regulado por el Real Decreto nº 187, de 30 de diciembre de 1982, relativo a la creación de centros de coordinación *(Moniteur belge* de 13 de enero de 1983), tal como ha sido completado y modificado en varias ocasiones posteriormente.

6 La posibilidad de beneficiarse de dicho régimen está supeditada a la autorización previa e individual del centro mediante real decreto. Para obtener dicha autorización, el centro debe formar parte de un grupo multinacional que disponga de fondos propios –capital y reservas– por un importe igual o superior a 1.000 millones de BEF y que tenga un volumen de negocios anual consolidado de 10.000 millones de BEF como mínimo. Sólo se autorizan determinadas actividades de carácter auxiliar, preparatorio o de centralización, y las empresas del sector financiero están excluidas del beneficio de este régimen. Los centros deben emplear en Bélgica, como mínimo, el equivalente de diez personas a jornada completa al término de los dos primeros años de actividad.

7 La autorización otorgada al centro es válida por un plazo de diez años y es renovable por un período de igual duración.

8 El régimen fiscal de que se benefician los centros de coordinación autorizados establece excepciones al régimen fiscal común en relación con varios aspectos.

9 En primer lugar, la renta imponible de los centros se determina a tanto alzado con arreglo al método denominado «cost plus». Corresponde a un porcentaje del importe de los gastos generales y de funcionamiento del que se excluyen los gastos de personal, las cargas financieras y el impuesto adeudado sobre las sociedades.

10 En segundo lugar, los centros están exentos de la retención a cuenta del impuesto sobre los bienes inmuebles correspondiente a los edificios que utilizan para el ejercicio de su actividad profesional.

11 En tercer lugar, no adeudan los derechos de registro del 0,5 % ni sobre las aportaciones de capital efectuadas a un centro ni sobre los aumentos de su capital social.

12 En cuarto lugar, están exentos del impuesto sobre los rendimientos del capital mobiliario, por un lado, los dividendos, intereses y cánones distribuidos por los centros, con algunas excepciones, y, por otro lado, las rentas que los centros perciben sobre sus depósitos en efectivo.

13 En quinto lugar, los centros pagan un canon anual fijado en 400.000 BEF por miembro del personal empleado a jornada completa, pero que no puede ser superior a 4.000.000 de BEF.

Los trabajos del Consejo de la Unión Europea en materia de competencia fiscal perniciosa

14 En el marco de una reflexión global sobre la competencia fiscal perniciosa, el Consejo adoptó, el 1 de diciembre de 1997, un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (DO 1998, C 2, p. 2). En ese contexto, los Estados miembros se comprometieron a desmantelar de manera progresiva determinados aspectos de sus medidas fiscales considerados perniciosos, mientras que la Comisión expresó su intención de estudiar o volver a estudiar, a la luz de las normas sobre las ayudas de Estado, cada uno de los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros.

15 La normativa belga relativa al régimen fiscal de los centros de coordinación figuraba entre las medidas fiscales nacionales afectadas por estas iniciativas.

Hechos anteriores a la Decisión impugnada

16 El régimen fiscal de los centros de coordinación fue examinado por la Comisión en el momento de ser establecido. En particular, en Decisiones comunicadas mediante escritos de 16 de mayo de 1984 y de 9 de marzo de 1987 (en lo sucesivo, «Decisiones de 1984 y de 1987») la Comisión consideró, básicamente, que dicho régimen, basado en un sistema de determinación a tanto alzado de las rentas de los centros de coordinación, no contenía ningún elemento de ayuda.

17 Esta apreciación fue confirmada en la respuesta, en nombre de la Comisión, del Sr. Brittan, Comisario responsable de Competencia, el 24 de septiembre de 1990, a la cuestión escrita nº 1735/90 del Sr. Gijs de Vries, parlamentario europeo (DO 1991, C 63, p. 37).

18 Tras haber adoptado, el 11 de noviembre de 1998, una Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, p. 3), la Comisión emprendió un examen general de la legislación fiscal de los Estados miembros desde el punto de vista de las normas sobre ayudas de Estado.

19 En este marco, en febrero de 1999, la Comisión solicitó a las autoridades belgas determinadas informaciones relativas, en particular, al régimen de los centros de coordinación. Éstas respondieron en marzo de 1999.

20 En julio de 2000, los servicios de la Comisión informaron a dichas autoridades de que el referido régimen parecía constituir una ayuda de Estado. Con el fin de iniciar el procedimiento de cooperación con arreglo al artículo 17, apartado 2, del Reglamento, los servicios de la Comisión instaron a las autoridades belgas a presentar sus observaciones en el plazo de un mes.

21 En su sesión de los días 26 y 27 de noviembre de 2000, el Consejo «Ecofin» recordó que, conforme a su resolución de 1 de diciembre de 1997, todas las medidas perniciosas en lo que respecta a la fiscalidad directa de las empresas debían haber sido retiradas antes del 1 de enero de 2003. Adoptó la propuesta de la presidencia de la Unión Europea, que preveía que para las empresas acogidas a un régimen fiscal pernicioso a 31 de diciembre de 2000 los efectos de dicho régimen expirarían a más tardar el 31 de diciembre de 2005, ya se tratara o no de un régimen concedido por un período determinado. Asimismo, estableció que podía, en cada caso y con el fin de tener en cuenta circunstancias particulares, decidir, previo informe del grupo «Código de conducta», prorrogar los efectos de determinados regímenes fiscales perniciosos después del 31 de diciembre de 2005.

22 El 11 de julio de 2001, la Comisión adoptó cuatro propuestas de medidas apropiadas, sobre la base del artículo 88 CE, apartado 1, en relación, en particular, con el

régimen de los centros de coordinación. Proponía a las autoridades belgas que aceptaran la introducción de una serie de modificaciones en dicho régimen, estableciendo sin embargo, con carácter transitorio, que los centros autorizados con anterioridad a la fecha de aceptación de dichas medidas pudieran continuar beneficiándose del régimen anterior hasta el 31 de diciembre de 2005.

23 Al no haber sido aceptadas por las autoridades belgas las medidas apropiadas que había propuesto, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal mediante una decisión notificada mediante escrito de 27 de febrero de 2002 (DO C 147, p. 2), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, apartado 2, del Reglamento. En particular, instó al Reino de Bélgica a presentar sus observaciones y a proporcionarle cualquier información útil para la evaluación de la medida de que se trata. Asimismo, instó a dicho Estado miembro y a los terceros interesados a presentar sus observaciones y a proporcionar cualquier elemento útil para determinar si existía, para los beneficiarios del régimen en cuestión, una confianza legítima que obligara a adoptar medidas transitorias.

24 Tras haber sido prorrogado en un mes el plazo, las autoridades belgas transmitieron sus observaciones a la Comisión mediante escrito de 12 de abril de 2002.

25 Mediante escrito de 16 de mayo de 2002, dichas autoridades notificaron un anteproyecto de ley de modificación del Real Decreto nº 187. Este anteproyecto fue registrado por la Comisión como una ayuda nueva con el número de referencia N351/2002.

26 Tras varias reuniones, en julio de 2002, la Comisión dirigió al Reino de Bélgica una solicitud de informaciones complementarias relativas tanto al régimen existente como al proyecto notificado, solicitud a la que las autoridades belgas respondieron mediante escrito de 30 de agosto de 2002. También algunos terceros interesados participaron en el procedimiento formal de examen de la medida de que se trata.

27 El 21 de enero de 2003, el Consejo «Ecofin» se pronunció a favor de la prórroga después de 2005 de los efectos de determinados regímenes fiscales perniciosos. En lo que respecta al régimen fiscal belga de los centros de coordinación, estableció que los centros a los que se aplicara dicho régimen el 31 de diciembre de 2000 podrían seguir acogiéndose al mismo hasta el 31 de diciembre de 2010.

Decisión impugnada

28 El 17 de febrero de 2003, la Comisión adoptó la Decisión impugnada, notificada ese mismo día al Reino de Bélgica. Tras haber comprobado que la formulación del artículo 2 de la parte dispositiva de dicha Decisión podía parecer contradictoria con las conclusiones a las que se llegaba en los puntos 122 y 123 de su exposición de motivos, el 23 de abril de 2003, la Comisión decidió modificar el artículo 2 mediante una rectificación. Esta rectificación fue notificada a dicho Estado miembro el 25 de abril de 2003.

29 En la Decisión impugnada, la Comisión justificaba, con carácter preliminar, la calificación de ayuda existente que había atribuido al régimen de los centros de coordinación, así como la base jurídica en la que se fundaba el procedimiento que había seguido. En la Decisión se indica que el artículo 1, letra b), del Reglamento podía servir como base jurídica en el presente caso y que, de no ser así, se imponían los artículos 87 CE y 88 CE como la verdadera base jurídica en la que se fundaba la acción de la Comisión.

30 En la Decisión impugnada, esta última indicaba asimismo que, si bien dicha Decisión debía considerarse como una revocación o una modificación de las Decisiones de 1984 y de 1987, la Decisión impugnada cumple los requisitos a los que está supeditado el derecho de la Comisión a revocar o modificar cualquier acto favorable viciado de ilegalidad.

31 A continuación, la Comisión expuso, en la Decisión impugnada, las razones por las cuales considera que las diferentes medidas que constituyen el régimen fiscal de los centros de coordinación cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87 CE, apartado 1, sin que puedan beneficiarse de ninguna de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 de ese mismo artículo.

32 Por lo que respecta a la confianza legítima invocada por los centros de coordinación, en la exposición de motivos de la Decisión impugnada se precisa lo siguiente:

«(117) La Comisión reconoce que existe legítima confianza por parte de los beneficiarios de la ayuda. Por ello, está justificado que la Comisión permita a los centros que el 31 de diciembre de 2000 dispusieran de autorización disfrutar del régimen hasta el término de su período de autorización vigente en el momento de la presente Decisión, y como máximo hasta el 31 de diciembre de 2010. Esta posición se basa en los motivos que se exponen a continuación.

(118) [...] [los] acuerdos [concedidos por la administración fiscal] se refieren únicamente a los hechos y en modo alguno al régimen aplicable. Por tanto, no pueden ofrecer garantía jurídica alguna de que en los diez próximos años el régimen se mantenga tal como se presentaba en la fecha de la autorización. [...]

(119) [...] Si bien la autorización no ofrece garantía alguna de la continuidad ni del carácter ventajoso del régimen, la Comisión reconoce que la creación del centro, las inversiones y los compromisos contraídos se basaban en la perspectiva razonable y legítima de una cierta continuidad de los requisitos económicos, incluido el régimen fiscal. Por ello, la Comisión ha decidido conceder un período transitorio que permitirá la eliminar gradualmente la aplicación del régimen *cost plus* a los actuales beneficiarios.

(120) Dado que las autorizaciones no confieren ningún derecho a la continuidad del régimen ni al carácter ventajoso del mismo, incluso para el período de autorización, la Comisión considera que en ningún caso pueden dar derecho a la prórroga del régimen posteriormente a la fecha de expiración de las autorizaciones en vigor. Dada la limitación explícita de las autorizaciones a diez años resulta incluso imposible depositar legítima confianza en una renovación automática, la cual sería equivalente a una autorización teóricamente eterna.»

33 De acuerdo con las conclusiones que figuran en los puntos 121 a 123 de la exposición de motivos de la Decisión impugnada:

«(121) La Comisión observa que el régimen fiscal aplicable a los centros de coordinación en Bélgica es incompatible con el mercado común y que debe ponerse fin a la incompatibilidad de sus distintos componentes mediante la supresión o modificación de los mismos. A partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, no podrá ya reconocerse el beneficio de dicho régimen ni de sus componentes a nuevos beneficiarios ni mantenerse mediante la renovación de autorizaciones. La Comisión toma nota de que los centros autorizados en 2001 dejarán de disfrutar del régimen a partir del 31 de diciembre de 2002.

(122) Por lo que se refiere a los centros actualmente reacogidos al régimen, la Comisión reconoce que la Decisión de 1984 por la que se autorizaba el Real Decreto nº 187, así como la respuesta del Comisario responsable de Competencia a una pregunta parlamentaria [...], han creado legítima confianza en que el régimen no constituía infracción a las normas del Tratado en materia de ayudas estatales.

(123) Por otro lado, dadas las considerables inversiones efectuadas por esa razón, está justificado, por motivos de respeto a la legítima confianza y a la seguridad jurídica de los beneficiarios, conceder un plazo razonable para la

extinción de los efectos del régimen sobre los centros ya autorizados. La Comisión considera que dicho plazo razonable finaliza el 31 de diciembre de 2010. Los centros cuya autorización expire antes de esa fecha no podrán seguir disfrutando del régimen una vez expirada su autorización. Con posterioridad a la fecha de expiración de la autorización y, en cualquier caso, después del 31 de diciembre de 2010, será ilegal la concesión o mantenimiento de los beneficios fiscales en cuestión.»

34 Según los artículos 1 y 2 de la parte dispositiva de la Decisión impugnada:

«*Artículo 1*

El régimen fiscal actualmente vigente en Bélgica en favor de los centros de coordinación autorizados con base en el Real Decreto nº 187 constituye un régimen de ayudas incompatible con el mercado común.

Artículo 2

Bélgica deberá suprimir el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 o modificarlo a fin de hacerlo compatible con el mercado común.

A partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, no podrá ya reconocerse el beneficio de dicho régimen ni de componentes del mismo a nuevos beneficiarios, ni mantenerse por medio de la renovación de autorizaciones vigentes.

Por lo que respecta a los centros ya autorizados antes del 31 de diciembre de 2000, el régimen podrá mantenerse hasta el final del plazo de la autorización individual vigente en la fecha de la notificación de la presente Decisión, y como máximo hasta el 31 de diciembre de 2010. De conformidad con el segundo párrafo, en el caso de renovación de la autorización antes de esta fecha, no se concederá ya, ni siquiera temporalmente, el beneficio del régimen objeto de la presente Decisión.»

Hechos posteriores a la Decisión impugnada

35 Las modificaciones del Real Decreto nº 187 que habían sido notificadas el 16 de mayo de 2002 por las autoridades belgas a la Comisión fueron adoptadas por el Parlamento belga el 24 de diciembre de 2002 y publicadas en el *Moniteur belge* el 31 de diciembre siguiente.

36 El 23 de abril de 2003, la Comisión autorizó dicho nuevo régimen en la medida en que éste establece, en particular, el principio de la autorización previa de los centros de coordinación por un período de diez años y la determinación de la base imponible calculada a partir de la totalidad de los gastos de explotación, con aplicación de un margen de beneficio adecuado. Sin embargo, debido a que ese nuevo régimen preveía asimismo la exención de tales centros de la retención a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario y del derecho sobre las aportaciones de capital, así como la no imposición de beneficios «extraordinarios y gratuitos» otorgados a dichos centros, la Comisión inició el procedimiento formal de examen en lo que respecta a esas tres medidas.

37 Mediante su Decisión 2005/378/CE, de 8 de septiembre de 2004, relativa al régimen de ayudas que Bélgica tiene previsto ejecutar en favor de los centros de coordinación (DO 2005, L 125, p. 10), la Comisión estimó que, habida cuenta de los compromisos contraídos por el Reino de Bélgica de suprimir las exenciones controvertidas y de sustituirlas por medidas de exención o de reducción aplicables a todas las empresas establecidas en su territorio así como de someter al impuesto todos los beneficios «extraordinarios y gratuitos» recibidos por los centros de coordinación, las medidas que constituyen el nuevo régimen fiscal de los centros de coordinación no constituyen ayudas en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

38 En la vista de 14 de septiembre de 2005, el representante del Reino de Bélgica confirmó la información dada a la Comisión mediante escrito de 28 de febrero de 2005, según la cual este nuevo régimen había sido abandonado.

39 Por otro lado, mediante escrito de 20 de marzo de 2003, el Ministro de Hacienda belga informó a la Comisión, en virtud del artículo 88 CE, apartado 3, de su intención de conceder, hasta el 31 de diciembre de 2005, la posibilidad de disfrutar de medidas fiscales a las empresas acogidas al régimen de los centros de coordinación a 31 de diciembre de 2000 y cuya autorización expiraba entre el 17 de febrero de 2003 y el 31 de diciembre de 2005.

40 El Reino de Bélgica también solicitó al Consejo, mediante escrito de ese mismo día, que considerara dichas medidas compatibles con el mercado común con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88 CE, apartado 2, párrafo tercero.

41 Mediante escrito de 25 de abril de 2003, el Presidente de la Comisión observó que la Decisión impugnada era ejecutiva, y estimó que el escrito, antes mencionado, de 20 de marzo de 2003 no podía considerarse como la notificación de una ayuda nueva en el sentido del artículo 88 CE, apartado 3.

42 Mediante escrito de 26 de mayo de 2003, el Reino de Bélgica notificó de nuevo a la Comisión su intención manifestada en su escrito de 20 de marzo de 2003.

43 En su reunión de 3 de junio de 2003, el Consejo «Ecofin» manifestó su acuerdo de principio sobre dicha solicitud y encargó al Comité de Representantes Permanentes que adoptara todas las medidas necesarias para permitir al Consejo adoptar la decisión solicitada lo antes posible, y en todo caso antes del fin del mes de junio de 2003.

44 Mediante Decisión 2003/531/CE del Consejo, de 16 de julio de 2003, relativa a la concesión de una ayuda por parte del Gobierno belga en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO L 184, p. 17), adoptada sobre la base del artículo 88 CE, apartado 2, se consideró compatible con el mercado común «la ayuda que Bélgica se propon[ía] conceder, hasta el 31 de diciembre de 2005, a las empresas que el 31 de diciembre de 2000 disfrutaban de una autorización como centro de coordinación, con arreglo al Real Decreto nº 187 [...], que expiraba entre el 17 de febrero de 2003 y el 31 de diciembre de 2005». Esta Decisión es objeto del asunto C-399/03.

45 Mediante escrito de 17 de julio de 2003, la Comisión, en respuesta a la notificación antes mencionada de 26 de mayo de 2003, confirmó la posición expuesta en su correo de 25 de abril de 2003.

46 Mediante auto de 26 de junio de 2003, Bélgica y Forum 187/Comisión, (C-182/03 R y C-217/03 R, Rec. p. I-6887), el Presidente del Tribunal de Justicia suspendió la ejecución de la Decisión impugnada, en la medida en que prohíbe al Reino de Bélgica renovar las autorizaciones de los centros de coordinación vigentes en la fecha de la notificación de dicha Decisión.

Pretensiones de las partes y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

47 En el asunto C-182/03, el Reino de Bélgica solicita al Tribunal de Justicia que:

— Anule el artículo 2, párrafos segundo y tercero, de la Decisión impugnada en la medida en que dispone que, «a partir de la fecha de notificación de la [citada] Decisión no podrá ya [mantenerse] el beneficio de dicho régimen ni de componentes del mismo [...] por medio de la renovación de autorizaciones

vigentes», y que, «de conformidad con el segundo párrafo, en caso de renovación de la autorización antes [del 31 de diciembre de 2010], no se reconocerá ya, ni siquiera temporalmente, el beneficio del régimen objeto de la presente Decisión».

— Condene en costas a la Comisión, incluidas las correspondientes al procedimiento sobre medidas provisionales.

48 En el asunto C-217/03, Forum 187 solicita al Tribunal de Justicia que:

— Con carácter principal, anule la Decisión impugnada y, con carácter subsidiario, la anule en la medida en que no estableció medidas transitorias adecuadas.

— Condene en costas a la Comisión en el asunto C-217/03 así como en el asunto que dio lugar al auto del Tribunal de Primera Instancia de 2 de junio de 2003, Forum 187/Comisión (T-267/02, Rec. p. II-2075).

49 La Comisión solicita al Tribunal de Justicia en todos los asuntos que:

— Desestime los recursos.

— Condene en costas a los demandantes, incluidas las correspondientes al procedimiento sobre medidas provisionales.

50 Mediante escrito separado, registrado el 16 de junio de 2003, la Comisión propuso una excepción de inadmisibilidad frente al recurso de Forum 187.

51 Mediante resolución de 30 de marzo de 2004, el Tribunal de Justicia decidió unir la excepción de inadmisibilidad al examen del fondo y continuar el procedimiento.

52 Mediante auto del Presidente de la Sala Segunda de 28 de abril de 2005, se acumularon los asuntos C-182/03 y C-217/03 a efectos de la fase oral y de la sentencia.

Sobre la admisibilidad

53 La Comisión sostiene que Forum 187 no está legitimada para ir contra la Decisión impugnada, de la que no es destinataria, porque no resulta directa ni individualmente afectada por dicha Decisión.

54 Por una parte, Forum 187 se opone a esta excepción de inadmisibilidad alegando que resultan directa e individualmente afectados por la Decisión treinta centros que obtuvieron una renovación de autorización durante los años 2001 y 2002, y para los que el plazo durante el que podrán acogerse al régimen fiscal controvertido está limitado al 31 de diciembre de 2010, y ocho centros cuya solicitud de renovación estaba pendiente en la fecha en que se adoptó la Decisión impugnada. Por otra parte, se considera afectada por la Decisión impugnada en su condición de órgano de representación de los centros de coordinación reconocido por las autoridades belgas, ante las que tenía un estatuto cuasi oficial que le permitió en particular desempeñar un importante papel en el procedimiento administrativo ante la Comisión así como porque la citada Decisión afecta a su razón de ser.

55 Con arreglo al artículo 230 CE, una persona física o jurídica sólo puede interponer recurso contra una decisión dirigida a otra persona si esta decisión le afecta directa e individualmente.

56 Una asociación como Forum 187, encargada de defender los intereses colectivos de los centros de coordinación establecidos en Bélgica sólo está, en principio, legitimada para interponer un recurso de anulación contra una decisión definitiva de la Comisión en materia de ayudas de Estado si las empresas que representa o algunas de ellas están legitimadas individualmente (sentencia de 7 de diciembre de 1993, Federmineraria y otros/Comisión, C-6/92 , Rec. p. I-6357, apartados 15 y 16) o si puede alegar un interés propio (sentencia de 24 de marzo de 1993, CIRFS y otros/ Comisión, C-313/90 , Rec. p. I-1125, apartados 29 y 30).

57 En lo que se refiere al primer requisito exigido por el artículo 230 CE, párrafo cuarto, no se discute que la Decisión de la Comisión, que impide al Gobierno belga renovar las autorizaciones de los centros de coordinación que expiran a partir del 17 de febrero de 2003, y que limita en cualquier caso el efecto en el tiempo de las autorizaciones vigentes a 31 de diciembre de 2010, debe aplicarse imperativamente y los centros de coordinación de que se trata están, por ello, directamente afectados por la Decisión impugnada.

58 Por lo que respecta al segundo requisito previsto en el artículo 230, antes citado, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el hecho de que una disposición objeto de litigio, por su naturaleza y alcance, tenga carácter general en la medida en que se aplica a la generalidad de los operadores económicos interesados, no excluye, sin embargo, que pueda afectar individualmente a algunos de ellos (véase en este sentido la sentencia de 18 de mayo de 1994, Codorníu, C-309/89, Rec. p. I-1853, apartado 19).

59 Una persona física o jurídica sólo puede afirmar que la disposición objeto de litigio le afecta individualmente cuando le atañe debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que la caracteriza en relación con cualesquiera otras personas (véase la sentencia de 15 de julio de 1963, Plaumann/Comisión, 25/62, Rec. p. 199).

60 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que cuando el acto impugnado afecta a un grupo de personas identificadas o identificables en el momento de la adopción de dicho acto y en función de criterios que caracterizan a los miembros de dicho grupo, éstos pueden considerarse individualmente afectados por dicho acto, en la medida en que forman parte de un círculo restringido de operadores económicos (véanse las sentencias de 17 de enero de 1985 Piraiki-Patraiki y otros/ Comisión, 11/82, Rec. p. 207, apartado 31, y de 26 de junio de 1990, Sofrimport/ Comisión, C-152/88, Rec. p. I-2477, apartado 11).

61 En primer lugar, procede señalar, por un lado, que la Decisión impugnada fijó a 31 de diciembre de 2010 a más tardar el fin del periodo de autorización de los centros de coordinación que disfrutaban de la renovación de la autorización en los años 2001 y 2002 en vez de fijar éste en los años 2011 y 2012, y, por otro lado, que estos centros eran perfectamente identificables en el momento en que se adoptó la Decisión impugnada. Así, los treinta centros de coordinación afectados por los efectos de la citada Decisión podían actuar individualmente frente a ésta.

62 En segundo lugar, debe señalarse que la Decisión impugnada no previó medidas transitorias en favor de los centros de coordinación cuya autorización expiraba de manera concomitante con la notificación de dicha Decisión ni de aquellos cuya solicitud de autorización estaba pendiente en la fecha de notificación de la referida Decisión.

63 Así, ocho centros cuya solicitud de renovación de autorización estaba pendiente están afectados. Éstos forman parte de un círculo cerrado cuyos miembros están especialmente afectados por la Decisión impugnada puesto que ya no podrán obtener renovación de la autorización. De ello se desprende que estos centros estaban legitimados para ejercitar la acción individualmente contra la Decisión impugnada.

64 De lo anterior resulta, y sin que sea necesario examinar si Forum 187 puede alegar un interés propio, que dicha asociación está legitimada para ejercitar la acción en

cuanto representa, por una parte, a treinta centros de coordinación cuyos derechos a acogerse al régimen controvertido fueron limitados al 31 de diciembre de 2010 y, por otra, a ocho centros cuyas solicitudes de renovación estaban pendientes en la fecha de notificación de la Decisión impugnada.

Sobre la procedencia de los recursos

65 Considerando que las pretensiones del Reino de Bélgica y de Forum 187 tienen en común ir dirigidas a la anulación de la Decisión impugnada en la medida en que no prevé disposiciones transitorias, procede examinar en primer lugar las pretensiones de Forum 187 dirigidas a la anulación de la citada Decisión en tanto en cuanto califica las ayudas en litigio de incompatibles con el mercado común.

Sobre las pretensiones de Forum 187 dirigidas a la anulación de la Decisión impugnada en tanto en cuanto califica las medidas controvertidas de ayuda de Estado incompatibles con el mercado común

Sobre el motivo basado en la inexistencia de base jurídica

66 Mediante este motivo, Forum 187 sostiene que la Decisión impugnada carece de base jurídica y viola el principio de seguridad jurídica. Precisa que, habida cuenta de las posiciones adoptadas por la Comisión quince años antes, dicha Decisión no puede fundarse ni en los artículos 87 CE y 88 CE, ni en el artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento, desde el momento en que no hace referencia a ninguna evolución del mercado común.

67 Añade que la Comisión no puede invocar el derecho a rectificar sus errores. La asociación deduce de ello que, en el caso de autos, se violó el principio de seguridad jurídica, basado en el respeto de la intangibilidad de las decisiones anteriores.

68 Con carácter preliminar, debe señalarse que, mediante la Decisión impugnada, la Comisión no revocó las Decisiones de 1984 y 1987. En realidad, procedió a un nuevo examen del régimen fiscal de los centros de coordinación aplicando a éste el procedimiento de control de las ayudas existentes y concluyó de ello que en adelante este régimen constituye una ayuda de Estado incompatible.

69 Para comprobar si la Comisión procedió acertadamente a ese nuevo examen, hay que recordar no sólo que el principio de seguridad jurídica implica que la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables (sentencias de 15 de diciembre de 1987, Irlanda/Comisión, 325/85, Rec. p. 5041, apartado 18, y de 15 de febrero de 1996, Duff y otros, C-63/93, Rec. p. I-569, apartado 20), sino asimismo que su aplicación debe conciliarse con la del principio de legalidad (sentencia de 22 de marzo de 1961, SNUPAT/Alta Autoridad, 42/59 y 49/59, Rec. pp. 99 y ss., especialmente p. 159).

70 A este respecto, consta, como ha señalado el Abogado General en los puntos 212 y 213 de sus conclusiones, que el Reglamento, que codifica el ejercicio por la Comisión de las competencias que se le confieren en el artículo 88 CE, no define el concepto de «evolución del mercado común», que figura en su artículo 1, letra b), inciso v), que precisa que una medida que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda debe, no obstante, considerarse existente en la medida en que «posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común».

71 Este concepto, que puede entenderse como una modificación del contexto económico y jurídico en el sector afectado por la medida de que se trate, no se refiere al supuesto en el que, como en el presente asunto, la Comisión cambia su apreciación basándose exclusivamente en una aplicación más rigurosa de las reglas del Tratado en materia de ayudas de Estado.

72 No obstante, hay que destacar que el Reglamento constituye un acto de Derecho derivado adoptado para la aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE, que no puede reducir el alcance de los citados artículos, tanto más cuanto que la Comisión obtiene sus facultades directamente de éstos.

73 En efecto, el artículo 88 CE, apartado 1, confía a la Comisión la tarea de examinar permanentemente los regímenes de ayudas existentes en los Estados y proponer a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

74 El apartado 2 de este mismo artículo permite a la Comisión, si este procedimiento fracasa, imponer al Estado miembro de que se trate modificaciones de la ayuda o su supresión en un plazo determinado.

75 De ello resulta que, al decidir proceder a un nuevo examen del régimen fiscal de los centros de coordinación vigente en Bélgica que había sido declarado perjudicial para el mercado común por el grupo «Código de conducta», la Comisión desempeñó la función que le atribuye el artículo 88 CE. Por tanto, la Decisión impugnada tiene como base jurídica los artículos 87 CE y 88 CE.

76 Por tanto, dado que se ha respetado el principio de legalidad, la Decisión impugnada constituye un acto preciso cuya aplicación era previsible para los justiciables. Por consiguiente, esta Decisión no es contraria al principio de seguridad jurídica.

77 Además, el único procedimiento aplicable, en el presente caso, para la Comisión es el previsto por el Reglamento para el control de las ayudas existentes. En efecto, no hay duda de que el régimen fiscal en cuestión constituye una medida existente en la medida en que la Comisión había recibido notificación en 1984 y en que el citado régimen no había sufrido ninguna modificación sustancial.

78 Por ello, Forum 187 carece de fundamento para sostener que, al considerar los artículos 17 y 18 del Reglamento como fundamento de la incoación del procedimiento formal de examen, como indicó en su escrito de 17 de julio de 2000 dirigido a las autoridades belgas, y posteriormente al referirse exclusivamente a los artículos 87 CE y 88 CE, la Comisión haya incurrido en un error de Derecho. De ello se deduce que debe desestimarse el primer motivo.

Sobre el motivo basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1

79 Mediante este motivo, Forum 187 sostiene que el régimen fiscal aplicable a los centros de coordinación no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. A tal efecto, alega no sólo que el método de análisis de este régimen fiscal utilizado por la Comisión era demasiado global sino también que las diferentes medidas que constituyen el régimen en cuestión no reunían los requisitos previstos en el citado artículo. En particular, indica que estas medidas no confieren ninguna ventaja a los centros, no proceden a una transferencia de recursos estatales, no tienen carácter selectivo y que la Comisión no ha aportado pruebas de que tuvieran incidencia sobre la competencia y los intercambios intracomunitarios. En cualquier caso, según ella, el citado régimen está justificado por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal belga.

— Sobre el método de análisis del régimen fiscal

80 Forum 187 reprocha a la Comisión no haber tenido en cuenta la competencia de los Estados miembros en materia fiscal y haber procedido a un análisis demasiado general del régimen en cuestión.

81 Procede responder, por un lado, que el artículo 87 CE no excluye de su ámbito de aplicación las normas fiscales.

82 Por otro lado, hay que recordar que, en el caso de un programa de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características del referido programa para apreciar si éste concede una ventaja notable a los beneficiarios con respecto a sus competidores (sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 48). Tampoco está obligada a examinar cada caso concreto en que se aplique el régimen (sentencia de 29 de abril de 2004, Grecia/Comisión, C-278/00, Rec. p. I-3997, apartado 24, y la jurisprudencia allí citada).

83 De ello se deduce que debe desestimarse la primera parte del motivo invocado.

— Sobre los requisitos previstos en el artículo 87 CE, apartado 1

84 Con carácter preliminar, cabe precisar que, según reiterada jurisprudencia, la calificación de ayuda exige que se cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 87 CE, apartado 1 (sentencia de 24 de julio de 2003, Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00 , Rec. p. I-7747, apartado 74).

85 Por ello, hay que proceder al examen de la totalidad de estos requisitos.

i) Por lo que respecta a la existencia de una ventaja en beneficio de determinadas empresas

86 A este respecto, el concepto de ayuda abarca no sólo las prestaciones positivas como subvenciones, préstamos o tomas de participación en el capital de empresas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser

subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (sentencia de 20 de noviembre de 2003, GEMO, C-126/01, Rec. p. I-13769, apartado 28 y jurisprudencia allí citada).

87 Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes constituye una ayuda de Estado (sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Rec. p. I-877, apartado 14).

88 La Comisión consideró en la Decisión impugnada que el modo de determinación de los ingresos imponibles, la exención de la contribución territorial y del impuesto sobre las rentas del capital, del impuesto sobre las aportaciones, así como el sistema de la retención ficticia en origen del impuesto sobre las rentas del capital constituyen ventajas para los centros de coordinación.

89 Forum 187 rebate este análisis.

90 En primer lugar, la Comisión consideró, en los puntos 89 a 95 de la Decisión impugnada, que la determinación a tanto alzado de los ingresos según el método «cost plus» constituye una ventaja económica en el sentido del artículo 87 CE.

91 En efecto, según el régimen en cuestión, el beneficio imponible se fija en un importe a tanto alzado, que corresponde a un porcentaje del importe de los gastos generales y de explotación, de los que están excluidos los gastos de personal y las cargas financieras.

92 Por otro lado, el margen de beneficio de un centro de coordinación debe, en principio, fijarse en función de las actividades efectivamente ejercidas por éste. Si el propio centro factura determinados servicios prestados a un precio correspondiente al importe de los gastos más un margen de beneficio, el porcentaje de éste podrá no distribuirse siempre que no sea anormal. Cuando no existen criterios objetivos para determinar el porcentaje de beneficios que han de tenerse en cuenta, éste debe, en principio, fijarse en un 8 %.

93 El beneficio imponible del citado centro no puede, sin embrago, ser inferior al total de los gastos o cargas no deducibles en concepto de gastos profesionales y de beneficios «extraordinarios o gratuitos» concedidos a dicho centro por los miembros del grupo al que pertenece. Este beneficio tributa al tipo normal del impuesto sobre sociedades.

94 Dicho método de determinación del beneficio imponible se basa en el denominado «cost plus» propuesto por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para la tributación de los servicios efectuados por una filial o un establecimiento estable por cuenta de las sociedades pertenecientes al mismo grupo establecidas en otros Estados.

95 Para examinar si la determinación de los ingresos imponibles, tal como se prevé en el régimen de los centros de coordinación, les procura una ventaja, procede, como sugiere la Comisión en el punto 95 de la Decisión impugnada, comparar el citado régimen al del Derecho común basado en la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia.

96 Ahora bien, sobre este particular, los gastos de personal y las cargas financieras soportados en el marco de actividades de gestión de tesorería o de financiación representan elementos que contribuyen de manera preponderante a la realización de los ingresos de los centros de coordinación, puesto que éstos prestan servicios, en particular de carácter financiero. Por consiguiente, la exclusión de dichas cargas y de

dichos gastos de los costes que sirven para la determinación de los ingresos imponibles de los referidos centros no permite llegar a precios de transferencia cercanos a los que se aplicarían en condiciones de libre competencia.

97 De ello resulta que esta exclusión puede procurar una ventaja económica a los citados centros.

98 Contrariamente a lo que sostiene Forum 187, este análisis no puede cuestionarse ni por el hecho de que la inclusión de las cargas financieras puede, en determinados supuestos, dar lugar a una base imponible demasiado elevada, ni por la importancia de la carga fiscal soportada por el grupo, ni tampoco porque un centro pueda tributar pese a no haber obtenido beneficios. En efecto, dichas incidencias son todas ellas inherentes al método «cost plus».

99 Además, el impuesto anual, establecido a partir del 1 de enero de 1993, de 10.000 euros por persona contratada a tiempo completo y limitado a 100.000 euros, no compensa los efectos positivos del método de cálculo utilizado, ya que el límite corresponde al número mínimo de los trabajadores por cuenta ajena que los centros de coordinación están obligados a emplear durante sus dos primeros años de actividad.

100 La misma afirmación se impone en cuanto al tipo del 8 % aplicado por defecto a los gastos de explotación para determinar la base imponible, en la medida en que este tipo se aplica a una base ya reducida y que el tipo del margen de beneficios es en realidad muy diferente de un centro a otro ya que depende de la actividad desarrollada.

101 Por último, como ha señalado el Abogado General en el punto 265 de sus conclusiones, la posición de la Comisión, según la cual la base alternativa de imposición, destinada a evitar posibles abusos al establecer un límite mínimo, no

puede suprimir la ventaja procurada por la aplicación combinada de las exclusiones antes indicadas y del tipo del 8 %. En efecto, esta base sólo contiene importes que, para las sociedades que no están acogidas al régimen controvertido, también tributan en Bélgica.

102 A la vista de estos elementos, la Comisión estimó, por ello, acertadamente que las reglas relativas a la determinación de los ingresos imponibles constituían una ventaja para los centros de coordinación y los grupos a los que pertenecen.

103 En segundo lugar, en los puntos 76 y 77 de la Decisión impugnada, la Comisión consideró que la exención de la contribución territorial de la que se benefician los centros de coordinación procura a éstos una ventaja económica.

104 En efecto, el régimen fiscal en cuestión establece que éstos centros estarán exentos de la contribución territorial correspondiente a los inmuebles que utilicen para el ejercicio de sus actividades mientras que esta carga recae, en principio, sobre el presupuesto de toda sociedad que posea inmuebles en Bélgica, es decir bienes inmobiliarios construidos o no construidos, así como el material y las herramientas que por su naturaleza o su destino tengan carácter inmobiliario.

105 De ello se desprende que la exención de la citada contribución constituye una ventaja económica. La circunstancia de que únicamente un 5 % de los centros de coordinación se benefician de ella realmente, porque todos los demás son arrendatarios de sus inmuebles no influye en esta apreciación, dado que la elección entre propiedad y alquiler de un inmueble es producto exclusivamente de la voluntad de los referidos centros.

106 En tercer lugar, en los puntos 78 y 79 de la Decisión impugnada, la Comisión consideró que la exención del impuesto sobre las aportaciones del que se benefician los centros de coordinación constituye también una ventaja económica.

107 En efecto, dado que la norma es, en Bélgica, la tributación de las aportaciones, cualquier sociedad de capital soporta, por ello, la carga de este tributo. Por consiguiente, es forzoso considerar que la exención de la que gozan los citados centros de coordinación, tanto respecto a las aportaciones iniciales como a los aumentos estatutarios, constituye una ventaja.

108 El hecho de que el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171), estableciera que las exenciones de operaciones vigentes a 1 de julio de 1984 debían mantenerse, carece de incidencia sobre esta apreciación, dado que la exención del derecho de aportación en litigio, al estar previsto para determinados tipos de sociedades, no tiene carácter general.

109 En cuarto lugar, en los puntos 80 a 87 de la Decisión impugnada, la Comisión califica de ventaja económica la exención del impuesto sobre las rentas del capital de la que gozan los centros de coordinación.

110 En efecto, según el régimen en cuestión, no se adeudan los impuestos sobre las rentas del capital, es decir, los retenidos en la fuente sobre los dividendos, los intereses –con excepción de los pagados a beneficiarios sometidos en Bélgica al impuesto de las personas físicas o jurídicas–, los cánones distribuidos por los centros de coordinación así como los ingresos percibidos por los depósitos en efectivo.

111 De las apreciaciones de la Comisión resulta que el impuesto sobre las rentas del capital constituye el impuesto belga definitivo para los ingresos distribuidos a las sociedades no residentes que no pueden obtener su imputación o reembolso en su país de establecimiento.

112 De ello se deduce que, al exonerar a los centros de coordinación del pago de este impuesto, el régimen controvertido les concede una ventaja cuya existencia no puede, en cualquier caso, discutirse porque se hayan establecido otras exenciones del mismo impuesto en beneficio de otros tipos de empresas.

113 En quinto lugar, en el punto 88 de la Decisión impugnada, la Comisión consideró que la concesión de una retención en origen ficticia del impuesto sobre las rentas de capital constituye una ventaja.

114 En efecto, los destinatarios de los pagos realizados por los centros de coordinación no sólo están exentos de la retención del impuesto sobre las rentas del capital sino que además gozan de una deducción a tanto alzado sobre el importe total del impuesto que deberán abonar.

115 De los debates resulta que el tipo de retención a cuenta del impuesto sobre las rentas de capital ficticio se redujo a cero en 1991.

116 No obstante, los intereses pagados por los préstamos a largo plazo suscritos antes del 24 de julio de 1991 siguen estando exentos. En consecuencia, esta situación procura una ventaja a los centros de coordinación de que se trata.

117 En cambio, el hecho de que el tipo de esta retención a cuenta del impuesto sobre las rentas de capital, que ha sido reducido a cero, pueda modificarse mediante Real Decreto únicamente constituye a lo sumo una posible ventaja futura. Ahora bien, tal eventualidad no puede ser tenida en cuenta para calificar dicha medida de ayuda de Estado.

118 De ello se desprende que el régimen en cuestión procura una ventaja a los centros de coordinación.

ii) Por lo que respecta a la selectividad

119 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado previsto en dicha disposición (véase la sentencia de 3 de marzo de 2005, Heiser, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40 y la jurisprudencia allí citada).

120 Por consiguiente, del análisis precedente resulta que las exenciones de la contribución territorial y del impuesto sobre las rentas del capital, del impuesto sobre las aportaciones, y la concesión de una retención ficticia en origen del impuesto sobre las rentas del capital constituyen excepciones al régimen fiscal belga de Derecho común. La circunstancia, invocada por Forum 187 de que existen muchas otras excepciones, no cuestiona que el propio régimen controvertido tiene, de hecho, un carácter excepcional y que limita la posibilidad de acogerse a dichas exenciones a los centros de coordinación.

121 Por tanto, el carácter selectivo de las citadas exenciones está acreditado.

122 En lo que respecta, al modo de determinación de los ingresos imponibles, Forum 187 alega que el régimen controvertido se aplica a las sociedades para las que fue específicamente concebido para hacer frente a los riesgos de doble imposición, consta que el citado régimen es aplicable únicamente a los grupos internacionales cuyas filiales estén implantadas al menos en cuatro países diferentes, que dispongan de un capital y de reservas superiores o iguales a 1.000 millones de BEF, y que realicen un volumen de negocios anual consolidado superior o igual a 10.000 millones de BEF.

123 También sobre este punto presenta, pues, el régimen controvertido un carácter selectivo.

124 Esta afirmación no se desvirtúa por la posición de Forum 187 que sostiene que el régimen en cuestión no constituye una excepción respecto del régimen general de tributación aplicable a las empresas, sino un tipo de régimen diferente, dictado por la lógica fiscal y la necesidad de solucionar el problema de la doble imposición de los servicios efectuados dentro de un grupo internacional de sociedades.

125 En efecto, por una parte, Forum 187 no explica la razón por la que las diferentes medidas previstas en el régimen en cuestión están justificadas por el sistema fiscal vigente en Bélgica. Por otra, Forum 187 no ha demostrado que el objetivo de resolver el problema de la doble imposición entre sociedades del grupo justifique limitar el beneficio del régimen en cuestión a los centros creados por grupos de una cierta importancia, ni que dicho objetivo haga necesaria cada una de las diferentes ventajas que componen este régimen.

126 Por ello, Forum 187 no ha demostrado que el régimen en cuestión esté justificado por la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal belga en el que se inscribe, de modo que debe considerarse acreditado el carácter selectivo.

iii) En lo que respecta a la exigencia según la cual la ayuda debe ser otorgada mediante fondos estatales y ser imputable al Estado

127 Para que unas ventajas puedan ser calificadas de ayudas en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, es necesario, por una parte, que sean otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales y, por otra parte, que sean imputables al Estado (sentencia GEMO, antes citada, apartado 24).

128 Consta que el segundo requisito se cumple ya que el régimen fiscal en cuestión se establece por el Gobierno belga, pero, alega Forum 187, no cabe decir lo mismo del primer requisito, ya que el Estado belga ha percibido 500 millones de euros anuales de ingresos fiscales y de cotizaciones sociales procedentes de los centros de coordinación.

129 Ahora bien, basta señalar que las exenciones analizadas anteriormente han provocado la falta de ingresos fiscales y sociales en las arcas de dicho Estado para demostrar que las ventajas que se derivan de éstas se conceden mediante fondos estatales.

iv) En lo que se refiere a la exigencia según la cual el régimen de ayuda debe afectar a los intercambios entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia

130 De los puntos 99 a 103 de la Decisión impugnada resulta que la Comisión estimó que el régimen en cuestión afecta a los intercambios entre los Estados miembros y falsea o amenaza con falsear la competencia.

131 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la competencia se falsea cuando una medida alivia las cargas de la empresa beneficiaria reforzando así su posición con respecto a la de otras empresas competidoras (véanse en este sentido, las sentencias de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, Rec. p. 2671, apartado 11, y de 11 de noviembre de 1987, Francia/Comisión, 259/85, Rec. p. 4393, apartado 24).

132 En el caso de autos, las ventajas concedidas a los centros de coordinación han falseado la competencia entre éstos y los prestadores de servicios en los sectores financieros, fiduciarios, informáticos y de contratación favoreciendo el recurso por las sociedades del grupo a los servicios prestados por los citados centros.

133 Por otro lado, como ha señalado el Abogado General en el punto 320 de sus conclusiones, por la amplitud del ámbito de actividades cubierto por los grupos multinacionales que crearon un centro de coordinación, el régimen fiscal en cuestión tiene necesariamente una repercusión sobre la competencia.

134 Por último, el citado régimen afecta necesariamente a los intercambios entre los Estados miembros dado que los centros de coordinación son creados por sociedades multinacionales que están implantadas al menos en cuatro Estados.

135 De todo lo anterior resulta que el régimen fiscal de los centros de coordinación cumple los requisitos previstos en el artículo 87 CE, apartado 1. Por consiguiente, debe desestimarse el motivo basado en la infracción del citado artículo.

— Sobre el motivo basado en la falta de motivación

136 Forum 187 sostiene principalmente que la Comisión no explicó las razones que la llevaron a retractarse de sus decisiones anteriores.

137 Procede señalar, a este respecto, que si bien la obligación de motivación de un acto comunitario prevista en el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el órgano jurisdiccional competente pueda ejercer su control (sentencias de 9 de julio de 1969, Italia/Comisión, 1/69, Rec.

p. 277, apartado 9, y de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C-310/99, Rec. p. I-2289, apartado 48), no puede exigirse a la Comisión que indique las razones por las que había llevado a cabo una apreciación diferente del régimen en cuestión en sus decisiones anteriores. En efecto, el concepto de ayuda de Estado responde a una situación objetiva que se aprecia en la fecha en la que la Comisión adopta su decisión.

138 Por consiguiente, debe desestimarse el motivo basado en la falta de motivación y desestimar las pretensiones de Forum 187 dirigidas a la anulación de la Decisión impugnada en la medida en que califica las medidas controvertidas de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común.

Sobre las pretensiones del Reino de Bélgica y de Forum 187 dirigidas a la anulación parcial de la Decisión impugnada

139 El Reino de Bélgica, que solicita la anulación de la Decisión impugnada en la medida en que no le autoriza a conceder, ni siquiera temporalmente, la renovación de la autorización de los centros acogidos al régimen en cuestión a 31 de diciembre de 2000 y cuya autorización expira antes del 31 de diciembre de 2010, invoca cuatro motivos basados en infracción del artículo 88 CE, en vulneración de los principios de la protección de la confianza legítima y de igualdad así como en falta de motivación.

140 Forum 187, que solicita la anulación de la misma Decisión en la medida en que no prevé medidas transitorias adecuadas para los centros cuya autorización expira entre el 17 de febrero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, invoca dos motivos basados en la vulneración del principio de protección de la confianza legítima y en falta de motivación.

Sobre la vulneración del principio de confianza legítima

— Alegaciones de las partes

141 El Reino de Bélgica sostiene que si bien la Comisión basó su Decisión en el Código de conducta y en los trabajos del Consejo «Ecofin» beneficiando hasta el 31 de diciembre de 2010 a los centros de coordinación con la autorización en vigor, no se ajustó a todas las posiciones del Consejo y, en particular, a la nota de los días 26 y 27 de noviembre de 2000 que preveía que el régimen fiscal en cuestión se mantendría para todos los centros hasta el 31 de diciembre de 2005.

142 Asimismo, alega que dicha toma de posición del Consejo llevó al Ministro de Hacienda belga a anunciar oficialmente a la Cámara de representantes, el 20 de diciembre de 2000, dicha posibilidad de renovación hasta el 31 de diciembre de 2005, fecha recogida por la Comisión en sus propuestas de medidas apropiadas, de 11 de julio de 2001.

143 El Reino de Bélgica señala también que, para los centros de coordinación, dado que la renovación de la autorización tenía carácter automático si se cumplían los requisitos exigidos, los centros cuya autorización expiraba en la época en que se adoptó la Decisión impugnada podían creer legítimamente que se les concedería dicha renovación. Subraya que hasta la fecha de la notificación de la Decisión impugnada, ni los citados centros, ni él mismo podían saber que dicha fecha sería elegida por la Comisión para terminar con las renovaciones de las autorizaciones.

144 Forum 187 sostiene que, habida cuenta de las decisiones anteriores de la Comisión, los centros de coordinación podían creer legítimamente que tenían derecho a continuar beneficiándose de una autorización.

145 Asimismo alega que los centros cuya autorización expiraba en los años 2003 y 2004 necesitaban un período de transición de dos años para reorganizarse, o, en su caso, para abandonar Bélgica. Rechaza los motivos invocados por la Comisión para denegar la concesión de medidas transitorias.

146 La Comisión rebate la totalidad de estos argumentos precisando que reconoció la existencia de una confianza legítima de los centros en el régimen en cuestión, nacida de las decisiones anteriores, y que por esta razón instituyó un periodo transitorio, que expiraba a más tardar el 31 de diciembre de 2010, aplicable a los centros que dispusieran de una autorización en vigor en la fecha de notificación de la Decisión impugnada.

— Apreciación del Tribunal de Justicia

147 El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el derecho a invocar el principio de protección de la confianza legítima se extiende a todo justiciable que se encuentre en una situación de la que se desprenda que una institución comunitaria le hizo concebir esperanzas fundadas. Además, nadie puede invocar una violación de dicho principio si la Administración no le dio garantías concretas (sentencia de 24 de noviembre de 2005, Alemania/Comisión, C-506/03, no publicada en la Recopilación, apartado 58). Del mismo modo, cuando un operador económico prudente y diligente está en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria que pueda afectar a sus intereses, no puede invocar el beneficio de tal principio si dicha medida se adopta (sentencia de 11 de marzo de 1987, Van den Bergh en Jurgens y Van Dijk Food Products Lopik/Comisión, 265/85, Rec. p. 1155, apartado 44).

148 Por otro lado, aun suponiendo que la Comunidad hubiera creado previamente una situación capaz de dar origen a una confianza legítima, un interés público imperativo puede oponerse a la adopción de medidas transitorias para situaciones nacidas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa, pero cuya evolución no hubiera llegado a su término (sentencia de 17 de julio de 1997, Affish, C-183/95, Rec. p. I-4315, apartado 57).

149 No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado también que, a falta de interés público imperativo, la Comisión, al no acompañar la supresión de una normativa con medidas transitorias destinadas a proteger la confianza que el operador podía legítimamente tener en la normativa comunitaria, infringió una norma jurídica superior (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de mayo de 1975, CNTA/ Comisión, 74/74, Rec. p. 533, apartado 44).

150 En primer lugar, hay que examinar si las conclusiones del Consejo de los días 26 y 27 de noviembre de 2000, así como las propuestas de medidas apropiadas realizadas por la Comisión, pudieron crear una confianza legítima en el mantenimiento del régimen fiscal en cuestión hasta al menos el 31 de diciembre de 2005.

151 De los documentos de los autos resulta que dichas conclusiones del Consejo expresan una voluntad de naturaleza política y no producen, por su contenido, efectos jurídicos que los justiciables puedan invocar ante el Tribunal de Justicia. Por otro lado, las citadas conclusiones no pueden en ningún caso vincular a la Comisión en el ejercicio de sus competencias propias, que le han sido conferidas en materia de ayudas de Estado por el Tratado. De ello se deduce que el Gobierno belga carece de fundamento para sostener que esas mismas conclusiones pudieron servir de base para fundar las garantías en cuanto a la obtención de medidas transitorias.

152 Lo mismo cabe decir de los centros de coordinación que, debe presumirse, conocen las competencias de la Comisión y no pueden, por ello, invocar las conclusiones del Consejo de los días 26 y 27 de noviembre de 2000 para oponerlas a la Comisión.

153 En lo que respecta a las propuestas de medidas apropiadas notificadas al Reino de Bélgica por la Comisión, no pueden, en cualquier caso, constituir el fundamento de una confianza en cuanto forman parte integrante del procedimiento formal de examen y que un Estado puede, como en el caso de autos, rechazarlas.

154 Por consiguiente, ni el Reino de Bélgica, ni Forum 187 pueden invocar una confianza legítima en el mantenimiento del régimen fiscal controvertido hasta el 31 de diciembre de 2005 por lo menos.

155 En segundo lugar, consta que la Comisión, mediante sus Decisiones adoptadas en 1984 y 1987 así como por la respuesta de 24 de septiembre 1990, creó una confianza en que el régimen en cuestión no contenía elementos de ayuda.

156 Asimismo consta que:

— si bien el régimen en cuestión prevé un procedimiento de concesión de una autorización por un período de diez años, la renovación de dicha autorización, sin ser automática, está sometida al mismo procedimiento y puede obtenerse sin dificultad siempre y cuando que se sigan reuniendo las condiciones objetivas requeridas;

— además, el número de renovaciones no está definido por la legislación nacional;

— a falta de apreciación discrecional por las autoridades nacionales, los centros de coordinación afectados por una renovación de autorización podían razonablemente considerar que ningún obstáculo se opondría a dicha renovación.

157 La circunstancia, invocada par la Comisión, de que las autoridades belgas hayan procedido a una reducción de las ventajas conferidas por el régimen en cuestión, instaurando, en particular, un impuesto anual por trabajador empleado, no desvirtúa la apreciación sobre la continuidad del citado régimen para los centros de coordinación. En efecto, de lo debatido no resulta que las modificaciones introducidas al régimen establecido por el Real Decreto nº 187 tengan un carácter sustancial, que pueda transformarlo fundamentalmente.

158 De ello se desprende que mediante sus Decisiones de 1984 y 1987 así como con su respuesta de 24 de septiembre de 1990, la Comisión permitió a los centros de coordinación autorizados a 31 de diciembre de 2000 confiar en que las reglas del Tratado no se oponían a la renovación de su autorización.

159 En tercer lugar, debe estudiarse si la confianza así fundada es legítima.

160 La Comisión sostiene esencialmente que los centros de coordinación no podían invocar una confianza legítima en la continuidad del régimen en cuestión, dado que habían dispuesto de una serie de elementos que les indicaban que dicho régimen no sería mantenido.

161 Aun suponiendo que los elementos invocados a este respecto por la Comisión hubieran podido socavar la confianza de los centros de coordinación en la compatibilidad con las reglas del Tratado del régimen al que estaban acogidos, los citados centros podían, en cualquier caso, esperar que una decisión de la Comisión que rectificase su apreciación anterior les concediese el tiempo necesario para tener efectivamente en cuenta ese cambio de apreciación.

162 Sobre este particular, debe señalarse que el plazo que transcurrió entre la publicación de la Decisión de incoación del procedimiento formal de examen de 20 de junio de 2002 y la Decisión impugnada de 17 de febrero de 2003 fue insuficiente para permitir a los centros tomar en consideración la eventualidad de una decisión que pusiera fin al régimen en cuestión. En efecto, como se ha indicado anteriormente, el citado régimen es un régimen fiscal autorizado por períodos de diez años, que implica medidas contables y decisiones financieras y económicas que no pueden adoptarse en un plazo tan breve por un operador económico diligente.

163 Por ello, los centros de coordinación que tenían una solicitud de renovación de autorización pendiente en la fecha de notificación de la Decisión impugnada o cuya autorización expiraba simultáneamente o poco después de la notificación de la referida Decisión, tenían razones para depositar una confianza legítima en la concesión de un período transitorio razonable para poderse adaptar a las consecuencias derivadas de la referida Decisión. En este contexto, la expresión «poco después» debe entenderse en el sentido de que hace referencia a una fecha tan próxima a la de la notificación de la Decisión impugnada que los centros de coordinación afectados no disponían del tiempo necesario para adaptarse al cambio de régimen en cuestión.

164 En cuarto lugar, hay que asegurarse de que ningún interés de orden público podía primar sobre el interés de los centros de coordinación afectados en que se les concediese tal período transitorio.

165 Por un lado, hay que señalar que la Comisión no ha demostrado que el interés comunitario se oponga a un período transitorio de este tipo. Por otro, la posición de la Comisión muestra una falta de coherencia cuando, al mismo tiempo, permite que las autorizaciones en vigor en la fecha de la notificación de esta Decisión se mantengan a más tardar hasta el 31 de diciembre de 2010 y, por el contrario, niega el disfrute de régimen transitorio alguno a los centros de coordinación que tenían pendiente una solicitud de renovación de la autorización en la fecha de notificación de la Decisión impugnada o cuya autorización expiraba poco después de la notificación de la citada Decisión.

166 Por último, además del hecho de que la Comisión admitió en su Decisión que los centros de coordinación habían procedido a inversiones importantes y adquirido compromisos a largo plazo, hay que señalar que en la fecha de la Decisión impugnada no existía ningún régimen de sustitución o modificación.

167 De todo lo anterior resulta que el motivo basado en la vulneración del principio de la protección de la confianza legítima es fundado.

Sobre la vulneración del principio de igualdad

168 El Reino de Bélgica alega que la Decisión impugnada crea una discriminación no justificada entre los centros de coordinación cuya autorización expiró poco tiempo antes de su adopción, que se benefician así del régimen en cuestión hasta el 31 de diciembre de 2010, y aquellos cuya autorización expiraba con posterioridad a la fecha de notificación de la Decisión impugnada, a los que se priva de cualquier medida transitoria.

169 La Comisión rebate esta alegación manifestando que todos los centros de coordinación son objeto de una autorización decenal y que, al poder beneficiarse de la totalidad del periodo de autorización, se encuentran en la misma situación.

170 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio general de igualdad de trato exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que este trato esté justificado objetivamente (sentencias de 27 de marzo de 1980, Salumi y otros,

66/79, 127/79 y 128/79, Rec. p. 1237, apartado 14, y de 6 de marzo de 2003, Niemann, C-14/01, Rec. p. I-2279, apartado 49 y jurisprudencia allí citada).

171 Habida cuenta de la conclusión formulada en el punto 167 de la presente sentencia, la Decisión impugnada conduce a tratar de manera diferente a centros de coordinación que podían, todos ellos, confiar legítimamente en la concesión de un periodo transitorio razonable.

172 Así, según la fecha en que tuvo lugar la última renovación de la autorización en los años 2001 y 2002, o según que su finalización se produzca simultáneamente o poco después de la notificación de la Decisión impugnada, el término del beneficio del régimen en cuestión es diferente ya que, para los primeros, es el 31 de diciembre de 2010 mientras que, para los segundos, no se prevé ningún periodo transitorio.

173 De ello se desprende que, al no adoptar medidas transitorias por lo que respecta a los centros de coordinación cuya autorización expiraba simultáneamente o poco después de la notificación de la Decisión impugnada, la Comisión ha vulnerado el principio general de igualdad.

174 De todo lo anterior resulta que debe anularse la Decisión impugnada en la medida en que no prevé medidas transitorias para los centros de coordinación cuya solicitud de renovación de autorización estaba pendiente en la fecha de notificación de la Decisión impugnada o cuya autorización expiraba simultáneamente o poco después de la notificación de la referida Decisión.

175 Dado que se han estimado los recursos, no procede examinar los demás motivos expuestos en las demandas.

Costas

176 En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Según el apartado 3 del mismo artículo, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, el Tribunal de Justicia podrá repartir las costas.

177 Al haber solicitado el Reino de Bélgica que se condene en costas a la Comisión y haber sido desestimadas los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas en los asuntos C-182/03 y C-182/03 R.

178 Al haber solicitado Forum 187 que se condene en costas a la Comisión y por haber sido estimados parcialmente los motivos formulados por ésta, procede condenarla a la mitad de las costas de Forum 187 en el asunto C-217/03 y a la totalidad de las costas en el asunto C-217/03 R.

179 En cambio, dado que el Tribunal de Primera Instancia hizo recaer en Forum 187 las costas del asunto que originó el auto del Tribunal de Primera Instancia, Forum 187/ Comisión, antes citado, procede desestimar la pretensión de Forum 187 que tenía por objeto que se condenara a la Comisión al pago de las costas de dicha instancia.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

1) **Anular la Decisión 2003/757/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica, en la medida en que no prevé medidas transitorias para los centros de coordinación cuya solicitud de renovación estaba pendiente en la fecha de notificación de la Decisión impugnada o cuya autorización expiraba simultáneamente o poco después de la notificación de la citada Decisión.**

2) **Desestimar el recurso de Forum 187 ASBL en todo lo demás.**

3) **Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas en el asunto C-182/03 y a la mitad de las costas de Forum 187 ASBL en el asunto C-217/03.**

4) **Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas en los asuntos C-182/03 R y C-217/03 R.**

Firmas