

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 9 février 2006¹

Table des matières

I — Introduction	I - 5487
II — Le cadre juridique communautaire	I - 5489
III — Le régime fiscal des centres de coordination	I - 5491
IV — Le cadre factuel et procédural	I - 5493
A — Les faits antérieurs à la décision de la Commission	I - 5493
B — La décision de la Commission	I - 5495
C — Les procédures contentieuses à l'encontre de la décision de la Commission ..	I - 5499
D — Les faits postérieurs à la décision de la Commission	I - 5500
E — La décision du Conseil	I - 5502
F — La procédure contentieuse à l'encontre de la décision du Conseil	I - 5504
V — L'examen des recours	I - 5504
A — Le recours à l'encontre de la décision du Conseil (affaire C-399/03)	I - 5504
1. Les conclusions et les moyens des parties	I - 5504
2. Appréciation	I - 5506
B — Les recours à l'encontre de la décision de la Commission (affaires jointes C-182/03 et C-217/03)	I - 5512
1. Les conclusions des parties	I - 5512
a) L'affaire Belgique/Commission (C-182/03)	I - 5512
b) L'affaire Forum 187/Commission (C-217/03)	I - 5514

1 — Langue originale: le français.

2. La recevabilité du recours de Forum 187	I - 5515
a) Argumentation des parties	I - 5515
b) Appréciation	I - 5518
i) Sur la recevabilité du recours de Forum 187 en ce qu'elle serait elle-même directement et individuellement concernée	I - 5519
ii) Sur la recevabilité du recours de Forum 187 en ce qu'elle se substitue à certains de ses membres	I - 5522
3. L'examen des recours au fond	I - 5529
a) La demande de Forum 187 en annulation de la décision du 17 février 2003 dans son entier	I - 5529
i) Le moyen tiré de l'absence de base légale et de la violation du principe de sécurité juridique	I - 5529
— Argumentation des parties	I - 5529
— Appréciation	I - 5531
ii) Le moyen tiré de la violation de l'article 87, paragraphe 1, CE	I - 5536
— Sur la méthode d'analyse du régime litigieux	I - 5536
— Sur l'existence d'un avantage au profit de certaines entreprises	I - 5538
L'existence d'un avantage économique	I - 5538
La détermination des revenus imposables	I - 5539
L'exonération du précompte immobilier	I - 5544
L'exonération du droit d'apport	I - 5545
L'exonération du précompte mobilier	I - 5546
Le précompte mobilier fictif	I - 5548
La sélectivité	I - 5549
La justification par la nature et l'économie du système	I - 5551

— Le caractère étatique de la mesure	I - 5552
— L'atteinte aux échanges entre les États membres et à la concurrence	I - 5553
iii) Le moyen tiré du défaut de motivation	I - 5556
b) Les demandes du Royaume de Belgique et de Forum 187 en annulation partielle de la décision du 17 février 2003	I - 5558
i) Sur la violation du principe de protection de la confiance légitime	I - 5560
— Argumentation des parties	I - 5560
— Appréciation	I - 5563
ii) Sur la violation du principe d'égalité	I - 5578
— Argumentation des parties	I - 5578
— Appréciation	I - 5579
4. Sur les dépens	I - 5581
VI — Conclusions	I - 5582
— Dans l'affaire C-399/03	I - 5582
— Dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03	I - 5582

I — Introduction

un agrément individuel d'une durée de dix ans renouvelable.

1. Les trois recours en annulation dont la Cour est saisie concernent le régime fiscal des centres de coordination adopté par le Royaume de Belgique.

2. Un centre de coordination est une entreprise créée par un groupe de sociétés multinational, qui a pour objet de fournir différents services à ces sociétés, notamment dans le domaine financier. Le Royaume de Belgique a instauré, en 1982, un régime fiscal particulier en faveur de ces centres, soumis à

3. La Commission des Communautés européennes, à laquelle ce régime avait été notifié, avait estimé qu'il ne constituait pas une aide d'État. Toutefois, à la suite des travaux effectués au sein du Conseil de l'Union européenne, en 1997, sur la concurrence fiscale entre les États membres, elle a procédé à un nouvel examen dudit régime.

4. Par décision du 17 février 2003², la Commission a estimé qu'un tel régime constituait une aide d'État incompatible avec le marché commun. Elle a fait défense au gouvernement belge d'en accorder le bénéfice à de nouveaux centres de coordination et de renouveler les agréments décennaux à compter du 17 février 2003. Elle a prévu, cependant, que les agréments en cours de validité à cette date pourraient produire leurs effets jusqu'à leur terme et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2010.

5. À la suite de cette décision, le gouvernement belge a demandé au Conseil de l'autoriser à accorder jusqu'au 31 décembre 2005 un traitement fiscal identique à celui du régime des centres de coordination aux centres dont l'agrément venait à expiration entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005. Le Conseil a fait droit à cette demande par décision du 16 juillet 2003³.

6. La décision de la Commission fait l'objet des recours en annulation dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, introduits respectivement par le Royaume de Belgique et par Forum 187 ASBL⁴, une association de

droit belge qui est une fédération des centres de coordination en Belgique.

7. La décision du Conseil fait, quant à elle, l'objet du recours en annulation dans l'affaire C-399/03, formé par la Commission.

8. Ces recours s'inscrivant dans le même contexte juridique et factuel, nous les traiterons ensemble dans les présentes conclusions.

9. Leur examen va nous conduire à examiner les six points suivants: la compétence du Conseil pour adopter la décision du 16 juillet 2003, la recevabilité du recours de Forum 187, la possibilité pour la Commission de modifier son appréciation antérieure sur l'existence d'une aide, le bien-fondé de la qualification du régime fiscal des centres de coordination d'aide d'État et, enfin, les questions de savoir si, en faisant défense au Royaume de Belgique de renouveler, même temporairement, les agréments venant à échéance à compter de la notification de sa décision du 17 février 2003, la Commission a méconnu la confiance légitime des centres de coordination et le principe général d'égalité.

2 — Décision C(2003) 564 final de la Commission, concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique, telle que rectifiée par le corrigendum du 23 avril 2003 (ci-après la «décision de la Commission» ou la «décision du 17 février 2003»).

3 — Décision 2003/531/CE, relative à l'octroi par le gouvernement belge d'une aide en faveur de certains centres de coordination établis en Belgique (JO L 184, p. 17, ci-après la «décision du Conseil» ou la «décision du 16 juillet 2003»).

4 — Ci-après «Forum 187».

II — Le cadre juridique communautaire

10. Dans le traité CE, les aides d'État font l'objet d'une interdiction de principe assortie de certaines dérogations. L'article 87, paragraphe 1, CE, dispose:

«Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.»

11. L'article 87 CE énumère ensuite, dans ses paragraphes 2 et 3, les aides d'État qui sont compatibles de plein droit avec le marché commun et celles qui peuvent être considérées comme compatibles avec celui-ci. Parmi cette dernière catégorie figurent, notamment, les aides destinées à favoriser le développement économique de régions qui souffrent d'un grave sous-emploi et celles destinées à faciliter le développement de certaines activités économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun.

12. L'article 88 CE prévoit:

«1. La Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun.

2. Si, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État n'est pas compatible avec le marché commun aux termes de l'article 87, ou que cette aide est appliquée de façon abusive, elle décide que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine.

Si l'État en cause ne se conforme pas à cette décision dans le délai imparti, la Commission ou tout autre État intéressé peut saisir directement la Cour de justice, par dérogation aux articles 226 et 227.

Sur demande d'un État membre, le Conseil, statuant à l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet État, doit être considérée comme compatible avec le marché commun, en dérogation des dispositions de l'article 87 ou des règlements prévus à l'article 89, si des circonstances

exceptionnelles justifient une telle décision. Si, à l'égard de cette aide, la Commission a ouvert la procédure prévue au présent paragraphe, premier alinéa, la demande de l'État intéressé adressée au Conseil aura pour effet de suspendre ladite procédure jusqu'à la prise de position du Conseil.

Toutefois, si le Conseil n'a pas pris position dans un délai de trois mois à compter de la demande, la Commission statue.

3. La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché commun, aux termes de l'article 87, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale.»

13. L'article 89 CE habilite le Conseil à prendre des règlements en vue de l'application des articles 87 CE et 88 CE. En vertu de cette habilitation, le Conseil a adopté le règlement (CE) n° 659/1999⁵, qui édicte des règles précises concernant les procédures à suivre aux fins de l'application de l'article 88 CE.

5 — Règlement du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article [88] du traité CE (JO L 83, p. 1).

14. L'article 1^{er}, sous b), du règlement n° 659/1999 définit la notion d'«aide existante». Il prévoit que, aux fins du présent règlement, cette notion recouvre:

- «i) [...] toute aide existant avant l'entrée en vigueur du traité dans l'État membre concerné, c'est-à-dire les régimes d'aides et aides individuelles mis à exécution avant, et toujours applicables après ladite entrée en vigueur;
- ii) toute aide autorisée, c'est-à-dire les régimes d'aides et les aides individuelles autorisés par la Commission ou le Conseil;
- iii) toute aide qui est réputée avoir été autorisée conformément à l'article 4, paragraphe 6, du présent règlement [6], ou avant le présent règlement, mais conformément à la présente procédure;

6 — L'article 4 du règlement n° 659/1999 prévoit que la Commission, lorsqu'une mesure nationale lui est notifiée de manière complète, doit, dans un délai de deux mois, prendre une décision selon laquelle cette mesure ne constitue pas une aide, ou bien qu'il s'agit d'une aide compatible avec le marché commun, ou encore que la mesure suscite des doutes quant à sa compatibilité avec ce marché, qui nécessitent l'ouverture de la procédure formelle d'examen. Aux termes de l'article 4, paragraphe 6, dudit règlement, lorsque la Commission n'a pas pris de décision dans ce délai de deux mois, l'aide est réputée avoir été autorisée.

- iv) toute aide réputée existante conformément à l'article 15 [7];
- v) toute aide qui est réputée existante parce qu'il peut être établi qu'elle ne constituait pas une aide au moment de sa mise en vigueur, mais qui est devenue une aide par la suite en raison de l'évolution du marché commun et sans avoir été modifiée par l'État membre. Les mesures qui deviennent une aide suite à la libéralisation d'une activité par le droit communautaire ne sont pas considérées comme une aide existante après la date fixée pour la libéralisation».

15. La procédure de contrôle des aides existantes fait l'objet des articles 17 à 19 du règlement n° 659/1999. L'article 17 prévoit que la Commission procède en coopération avec les États membres à l'examen des régimes d'aides existants. Si elle considère qu'un tel régime n'est pas, ou n'est plus, compatible avec le marché commun, elle informe l'État membre concerné de cette conclusion préliminaire et l'invite à présenter ses observations dans un délai d'un mois qui peut être prorogé.

7 — L'article 15 du règlement n° 659/1999 porte sur le délai de prescription et dispose que les pouvoirs de la Commission en matière de récupération d'une aide sont soumis à un délai de prescription de dix ans. L'article 15, paragraphe 3, dudit règlement dispose que toute aide à l'égard de laquelle ce délai a expiré est réputée être une aide existante.

16. Selon l'article 18 dudit règlement, si, à la lumière des informations que lui a transmises l'État membre en application de l'article 17, la Commission parvient à la conclusion qu'un régime d'aides existant n'est pas, ou n'est plus, compatible avec le marché commun, elle adresse à l'État membre concerné une recommandation proposant l'adoption de mesures utiles. Cette recommandation peut notamment proposer de modifier sur le fond le régime d'aides en question, ou d'introduire un certain nombre d'exigences procédurales, ou encore de supprimer ce régime.

17. Conformément à l'article 19 du même règlement, si l'État membre concerné n'accepte pas les mesures proposées et si la Commission, après examen des arguments qu'il présente, continue de penser que ces mesures sont nécessaires, elle ouvre la procédure formelle d'examen, prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE.

III — Le régime fiscal des centres de coordination

18. Le régime fiscal des centres de coordination adopté par le Royaume de Belgique a été institué par un arrêté royal du 30 décembre 1982⁸. Il est constant qu'il n'a pas fait l'objet de modification significative entre le

8 — Arrêté royal n° 187 relatif à la création de centres de coordination (*Moniteur belge* du 13 janvier 1983).

moment où la Commission a fait connaître au gouvernement belge qu'elle estimait qu'il ne constituait pas une aide d'État, en 1984, en 1987 puis en 1990, et la décision du 17 février 2003⁹.

exercées au seul profit de tout ou partie des sociétés dudit groupe¹⁰.

19. Un centre de coordination peut être créé sous la forme d'une société belge ayant la personnalité juridique ou celle d'une succursale créée en Belgique par une société étrangère. Le bénéfice du régime fiscal institué par l'arrêté royal n° 187 est subordonné à l'octroi d'un agrément préalable et individuel d'un tel centre par arrêté royal. Pour obtenir cet agrément, ce centre doit faire partie d'un groupe de sociétés ayant un caractère multinational. Cette condition suppose notamment que les sociétés qui composent ce groupe soient implantées dans quatre pays au moins. Ce groupe doit également disposer d'un capital et de réserves dont le montant atteint ou excède 1 milliard de BEF. Il doit aussi réaliser un chiffre d'affaires annuel dont le montant consolidé atteint ou excède 10 milliards de BEF. Les banques et les compagnies d'assurances sont exclues du bénéfice dudit régime.

21. Il doit employer en Belgique au moins l'équivalent de dix personnes à temps plein au terme des deux premières années de son activité.

22. L'agrément accordé audit centre est valable durant dix années et il est renouvelable pour une même durée.

23. Le régime fiscal dont bénéficient ces centres de coordination agréés comporte les mesures suivantes:

- le revenu imposable desdits centres est déterminé forfaitairement. Il correspond à un pourcentage du montant de leurs dépenses et de leurs frais de fonctionnement, desquels sont exclus leurs frais de personnel, leurs charges financières et l'impôt sur les sociétés dû;

20. Le centre en question doit avoir pour objet exclusif le développement et la centralisation d'une ou de plusieurs activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire,

10 — L'article 1^{er}, paragraphe 2, de l'arrêté royal n° 187 cite les activités suivantes: «publicité, fourniture et rassemblement d'informations, assurance et réassurance, recherche scientifique, relations avec les autorités nationales et internationales, centralisation de travaux comptables, administratifs et d'informatique, centralisation des opérations financières et de couverture de risques résultant des fluctuations des taux de change des monnaies ainsi que toutes activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire pour les sociétés du groupe».

9 — Mémoire en défense de la Commission dans l'affaire C-217/03 (points 27 et 31).

- ces centres sont exonérés du précompte immobilier sur les immeubles qu'ils utilisent pour l'exercice de leur activité professionnelle;
- le droit d'enregistrement de 0,5 % n'est pas dû sur les apports faits à un centre ni sur les augmentations de son capital statuaire;
- ces centres sont exonérés du précompte mobilier. Sont ainsi exonérés de ce précompte, d'une part, les dividendes, intérêts et redevances distribués par lesdits centres, sauf certaines exceptions, et, d'autre part, les revenus perçus par de tels centres sur leurs dépôts en argent;
- ils acquittent une taxe annuelle fixée à 400 000 BEF par membre du personnel occupé à temps plein, mais qui ne peut excéder 4 000 000 BEF par centre.

IV — Le cadre factuel et procédural

A — Les faits antérieurs à la décision de la Commission

24. Le régime fiscal des centres de coordination a été examiné une première fois par la

Commission en 1984. Dans une décision du 16 mai 1984, celle-ci a estimé que ce régime ne constituait pas une aide. Cependant, le régime mis en place dans les faits divergeait de ce qui lui avait été notifié. La Commission a donc ouvert la procédure formelle d'examen en décembre 1985. À la suite des modifications apportées à ce régime par le gouvernement belge, la Commission a estimé qu'il ne contenait plus d'élément d'aide et, par lettre du 9 mars 1987, elle a informé ce gouvernement de la clôture de la procédure.

25. Cette appréciation a été confirmée dans la réponse donnée au nom de la Commission par Leon Brittan, commissaire chargé de la concurrence, le 24 septembre 1990, à la question écrite n° 1735/90 de M. Gijs de Vries, parlementaire européen¹¹.

11 — JO 1991, C 63, p. 37. La question écrite comprenait plusieurs interrogations, rédigées dans les termes suivants:

«En vertu du 'statut des centres de coordination' de 1982, la Belgique accorde des avantages fiscaux intéressants aux entreprises qui opèrent au niveau international. Actuellement, 213 entreprises bénéficient de cette réglementation; la constitution de 54 centres de coordination supplémentaires est en projet [...]»

1. Est-il exact qu'une réglementation analogue existe en Irlande, au Luxembourg et en Autriche?

2. D'autres États membres que l'Irlande et le Luxembourg envisagent-ils d'instaurer une réglementation similaire?

3. Ces réglementations, qui constituent un important instrument de la concurrence entre les États membres, ont-elles toutes été notifiées à la Commission, conformément à l'article [88, paragraphe 3, CE]? Sont-elles compatibles avec les articles [10 CE] et [87 CE]?

4. La Commission entend-elle user, en l'occurrence, de son pouvoir de proposer 'les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun' (article 88, paragraphe 1, CE)?»

Le commissaire chargé de la concurrence a répondu:

«Il existe effectivement dans plusieurs États membres, France, République fédérale d'Allemagne, Luxembourg, Pays-Bas et Royaume-Uni, des réglementations fiscales relatives à l'imposition des quartiers généraux des groupes multinationaux établis en Europe, en vue d'éviter leur double imposition, notamment par une détermination forfaitaire du montant du bénéfice imposable. La Commission considère que ces réglementations fiscales ne tombent pas sous l'application des dispositions des articles [87 CE] et [88 CE]. En ce qui concerne la réglementation applicable aux centres de coordination en Belgique, après que le gouvernement belge eut modifié les premières dispositions qu'il avait communiquées à cet égard à la Commission, celle-ci a considéré que la réglementation actuelle ne soulevait pas d'objection de sa part au regard des dispositions de l'article [87 CE].»

26. Au terme d'une réflexion sur la concurrence fiscale entre les États membres, le Conseil «Affaires économiques et financières» (Ecofin) a adopté un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises¹². Il a mis en place un groupe ad hoc, qui sera appelé «groupe code de conduite», chargé de recenser les mesures fiscales nationales ayant des conséquences dommageables pour le marché commun.

27. À la suite de cette démarche des États membres, la Commission s'est engagée à élaborer des lignes directrices relatives à l'application des articles 87 CE et 88 CE aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises et «à veiller scrupuleusement à la mise en œuvre rigoureuse des règles relatives aux aides en cause». La Commission a ainsi adopté, le 11 novembre 1998, une communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises¹³. Sur la base de cette communication, la Commission a procédé à l'examen ou au réexamen des régimes fiscaux en vigueur dans les différents États membres.

28. Dans ce cadre, en février 1999, la Commission a demandé aux autorités belges des renseignements sur le régime fiscal des centres de coordination, qui se trouvait cité par le groupe code de conduite parmi les

66 mesures nationales potentiellement dommageables pour le fonctionnement du marché commun. Ces autorités ont répondu en mars 1999.

29. En juillet 2000, les services de la Commission ont informé lesdites autorités que ce régime semblait constituer une aide d'État. En vue d'entamer la procédure de coopération avec ces mêmes autorités, conformément à l'article 17 du règlement n° 659/1999, les services de la Commission les ont invitées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois.

30. Lors de sa session des 26 et 27 novembre 2000, le Conseil «Ecofin» a rappelé que, conformément à sa résolution du 1^{er} décembre 1997, toutes les mesures dommageables en ce qui concerne la fiscalité directe des entreprises devaient avoir été démantelées avant le 1^{er} janvier 2003. Il a adopté la proposition de la présidence, prévoyant que, pour les entreprises qui bénéficient d'un régime fiscal dommageable au 31 décembre 2000, les effets de ce régime expirent au plus tard le 31 décembre 2005, qu'il s'agisse d'un régime accordé pour une période déterminée ou non. Il a prévu également qu'il pouvait, au cas par cas et pour tenir compte de circonstances particulières, décider, après rapport du groupe code de conduite, de prolonger les effets de certains régimes fiscaux dommageables au-delà du 31 décembre 2005¹⁴.

12 — Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (JO 1998, C 2, p. 2).

13 — JO C 384, p. 3.

14 — Annexes 17, p. 5, et 18, p. 7 et 8, de la requête du Royaume de Belgique.

31. Par lettre du 11 juillet 2001, la Commission, à la suite d'un échange de courriers avec les autorités belges, a proposé à ces dernières, sur le fondement de l'article 88, paragraphe 1, CE, plusieurs mesures utiles afin de rendre le régime fiscal des centres de coordination compatible avec le marché commun. Dans ce courrier, la Commission indiquait également auxdites autorités que, à titre transitoire, les centres de coordination agréés avant la date d'acceptation de ces mesures utiles pourraient continuer de bénéficier dudit régime fiscal jusqu'au 31 décembre 2005¹⁵.

32. Les autorités belges n'ayant pas accepté les mesures proposées par la Commission, celle-ci a ouvert la procédure formelle d'examen par une décision notifiée par lettre du 27 février 2002, publiée au *Journal officiel des Communautés européennes* du 20 juin 2002¹⁶. Elle a notamment invité le Royaume de Belgique à lui faire connaître le nombre de centres de coordination agréés à la date de cette lettre et, pour chacun d'eux, la date du dernier agrément ou du renouvellement en cours de validité. Elle a également invité cet État membre et les tiers intéressés à présenter des observations et à fournir tout élément utile pour déterminer s'il existait, pour les bénéficiaires du régime visé, une confiance légitime imposant de prévoir des mesures transitoires¹⁷.

33. Par lettre du 16 mai 2002, les autorités belges ont notifié à la Commission un nouveau régime fiscal des centres de coordination, enregistré par la Commission comme une aide nouvelle sous la référence N 351/2002.

34. Le 21 janvier 2003, le Conseil «Ecofin» s'est prononcé en faveur de la prolongation des effets de certains régimes fiscaux domageables au-delà de 2005. Il a prévu, en ce qui concerne le régime fiscal belge des centres de coordination, que les centres relevant de ce régime au 31 décembre 2000 pourraient continuer d'en bénéficier jusqu'au 31 décembre 2010¹⁸.

B — *La décision de la Commission*

35. Le 17 février 2003, la Commission a adopté la décision attaquée, qui a été notifiée le jour même au Royaume de Belgique.

36. Dans cette décision, la Commission justifie, à titre liminaire, la qualification d'«aide existante» qu'elle a retenue pour le régime fiscal des centres de coordination ainsi que la base légale sur laquelle est fondée

15 — Point 33 de la lettre de la Commission, figurant à l'annexe 23 de la requête du Royaume de Belgique.

16 — JO C 147, p. 2.

17 — Points 76 et 77 de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen.

18 — Point 10 de l'annexe 29 de la requête du Royaume de Belgique.

la procédure qu'elle a suivie. Cette même décision expose que l'article 1^{er}, sous b), du règlement n° 659/1999 pouvait servir de base légale en l'espèce et que, à défaut, les articles 87 CE et 88 CE s'imposaient comme la véritable base légale fondant l'action de la Commission.

37. Il est encore indiqué dans la décision du 17 février 2003 que, si celle-ci devait s'analyser comme un retrait ou une modification des décisions de 1984 et de 1987, elle remplirait les conditions auxquelles est soumis le droit dont la Commission dispose de retirer ou de modifier tout acte favorable entaché d'illégalité.

38. Dans la suite de ladite décision, la Commission expose les motifs pour lesquels elle considère que les différentes mesures qui forment le régime fiscal des centres de coordination remplissent les conditions de l'article 87, paragraphe 1, CE, sans pouvoir bénéficier d'aucune des dérogations envisagées aux paragraphes 2 et 3 du même article.

39. La Commission examine enfin la confiance légitime des centres de coordination. Elle en reconnaît l'existence et indique que cette confiance légitime justifie qu'elle accorde aux centres disposant d'un agrément au 31 décembre 2000 de profiter des avantages du régime fiscal en cause jusqu'à l'expiration de leur période d'agrément en cours lors de la notification de la décision du

17 février 2003 et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2010. Elle précise que sa position se fonde sur les éléments suivants.

40. La Commission expose que l'agrément délivré par les autorités belges constitue une reconnaissance anticipée de ce que le centre agréé remplit les conditions requises pour bénéficier du régime dérogatoire prévu par l'arrêté royal n° 187 pendant dix ans, sans devoir rapporter cette preuve chaque année. Elle indique toutefois que cet agrément ne constitue pas un engagement desdites autorités envers le centre agréé de maintenir pendant dix ans les avantages conférés dans le cadre de ce régime. Elle rappelle également que, dans la mesure où elle a utilisé la procédure de contrôle des aides existantes, sa décision ne peut pas avoir un effet rétroactif et qu'elle doit garantir la sécurité juridique en fixant, si nécessaire, une période transitoire pour l'extinction des effets du régime litigieux.

41. La Commission estime, à cet égard, qu'elle doit prendre en considération les investissements importants réalisés par les centres de coordination et par les groupes auxquels ils appartiennent, concernant la mise en place et le développement des infrastructures de ces centres ainsi que les modifications apportées à l'organisation des structures, des réseaux et des procédures ainsi qu'à la répartition des tâches dans le groupe. Elle doit aussi tenir compte des engagements à long terme pris vis-à-vis du personnel et de sociétés immobilières ou financières. La Commission indique que, même si l'agrément ne constitue pas une

garantie de la pérennité du régime fiscal en cause ni de son caractère avantageux, elle reconnaît que la création d'un centre, les investissements réalisés et les engagements pris ont été décidés avec la perspective raisonnable et légitime d'une certaine continuité dans les conditions économiques, en ce compris le régime fiscal. Elle en déduit qu'elle doit accorder une période transitoire permettant l'extinction progressive dudit régime pour les bénéficiaires actuels.

42. Elle ajoute cependant le cent vingtième considérant suivant:

«Étant donné que les agréments ne confèrent aucun droit à la pérennité du régime ni au caractère avantageux de ses dispositions, même pour la période d'agrément, la Commission estime qu'ils ne peuvent en aucun cas donner droit au renouvellement du bénéfice du régime au-delà de la date d'expiration des agréments en cours. La limitation expresse des agréments à dix ans empêche même qu'une confiance légitime ait pu être placée dans un tel renouvellement automatique qui s'apparenterait virtuellement à un agrément perpétuel.»

43. Des considérations qui précèdent, la Commission tire les conclusions énoncées comme suit:

«121. La Commission constate que le régime fiscal applicable aux centres

de coordination en Belgique est incompatible avec le marché commun et qu'il doit être mis fin à l'incompatibilité de ses différentes composantes, soit par leur abrogation, soit par leur modification. À dater de la notification de la présente décision, le bénéfice de ce régime ou de ses composantes ne pourra plus être reconnu à de nouveaux bénéficiaires ni être prolongé par le renouvellement d'agréments en cours. La Commission prend acte de ce que les centres agréés en 2001 ne bénéficient plus du régime depuis le 31 décembre 2002.

122. En ce qui concerne les centres bénéficiant actuellement du régime, la Commission reconnaît que la décision de 1984 autorisant l'arrêté royal n° 187, ainsi que la réponse donnée à une question parlementaire par le commissaire à la concurrence [...], ont créé dans leur chef la confiance légitime que ce régime n'enfreignait pas les règles du traité relatives aux aides d'État.

123. En outre, en raison des investissements importants qui ont pu être réalisés sur cette base, le respect de la confiance légitime et de la sécurité juridique des bénéficiaires justifie l'octroi d'un délai raisonnable pour l'extinction des effets du régime pour les centres déjà agréés. La Commission considère que ce délai raisonnable prend fin le 31 décembre 2010. Les centres dont l'agrément expire avant cette date ne pourront plus

bénéficiaire de ce régime après la date d'expiration. Au-delà de la date d'expiration de l'agrément, et en tout cas au-delà du 31 décembre 2010, l'octroi ou le maintien des avantages fiscaux visés sera illégal.»

À compter de la notification de la présente décision, le bénéfice de ce régime ou de ses composantes ne pourra plus être reconnu à de nouveaux bénéficiaires ni être prolongé par le renouvellement d'agréments en cours.

44. Le dispositif de la décision du 17 février 2003 était rédigé initialement de la manière suivante:

En ce qui concerne les centres déjà agréés avant le 31 décembre 2000, les effets du régime peuvent être maintenus jusqu'au terme de l'agrément individuel en cours à cette date, et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2010. Conformément au deuxième alinéa, en cas de renouvellement de l'agrément avant cette date, le bénéfice du régime faisant l'objet de la présente décision ne peut plus être accordé, même temporairement.

«Article premier

[...]»

Le régime fiscal actuellement en vigueur en Belgique en faveur des centres de coordination agréés sur la base de l'arrêté royal n° 187 est un régime d'aides d'État incompatible avec le marché commun.

45. Ayant constaté que les termes «à cette date» figurant à l'article 2, troisième alinéa, première phrase, de ladite décision pouvaient prêter à confusion, la Commission a décidé de les remplacer par les termes «à la date de la notification de la présente décision». Elle a donc établi un corrigendum en ce sens, le 23 avril 2003, qui a été notifié au Royaume de Belgique le 25 avril 2003.

Article 2

46. Selon ce corrigendum, l'article 2, troisième alinéa, de la décision du 17 février 2003 doit donc être lu comme suit:

La Belgique est tenue de supprimer le régime d'aides visé à l'article 1^{er} ou de le modifier pour le rendre compatible avec le marché commun.

«En ce qui concerne les centres déjà agréés avant le 31 décembre 2000, les effets du

régime peuvent être maintenus jusqu'au terme de l'agrément individuel en cours à la date de la notification de la présente décision [19], et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2010. Conformément au deuxième alinéa, en cas de renouvellement de l'agrément avant cette date, le bénéfice du régime faisant l'objet de la présente décision ne peut plus être accordé, même temporairement.»

47. Compte tenu de ce corrigendum, la portée des mesures transitoires prévues par la décision du 17 février 2003 doit être comprise de la manière suivante, ainsi que toutes les parties en sont convenues en cours de procédure. Tous les centres de coordination qui disposent d'un agrément individuel en cours à la date de notification de celle-ci, c'est-à-dire le 17 février 2003, peuvent continuer à en bénéficier jusqu'à son terme et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2010. Cependant, aucun agrément ne peut être renouvelé à compter du 17 février 2003.

C — Les procédures contentieuses à l'encontre de la décision de la Commission

48. Par requête en date du 25 avril 2003, le Royaume de Belgique a introduit un recours en annulation à l'encontre de la décision du 17 février 2003, dans sa version initiale. Il a également formé une demande de sursis à l'exécution de cette décision.

49. À la suite du corrigendum notifié au Royaume de Belgique le 25 avril 2003, ce dernier a adressé à la Cour une nouvelle requête datée du 9 mai 2003, en se prévalant de l'article 42, paragraphe 2, du règlement de procédure, visant à faire valoir deux moyens nouveaux et à étendre son recours en annulation à la décision de la Commission, telle que rectifiée.

50. Par requête en date du 28 avril 2003, Forum 187 a saisi le Tribunal de première instance des Communautés européennes d'un recours en annulation à l'encontre de la décision de la Commission, dans sa version initiale. Elle a également demandé le sursis à l'exécution de cette décision. Le 16 mai 2003, elle a établi une requête additionnelle à l'encontre de la décision de la Commission, telle que rectifiée.

51. Par ordonnance du 16 mai 2003, le Tribunal s'est dessaisi de ce recours et de cette demande de référé au profit de la Cour, où ces procédures ont été enregistrées, respectivement, sous les numéros C-217/03 et C-217/03 R.

52. Par acte séparé du 16 juin 2003, la Commission a soulevé l'irrecevabilité du recours introduit par Forum 187. Cette dernière a déposé ses observations en réponse à cette exception le 7 août 2003. Par ordonnance du 30 mars 2004, la Cour a joint cette exception au fond.

19 — Souligné par nous pour mettre la correction en évidence.

53. Par ordonnance du 26 juin 2003, le président de la Cour a statué sur les demandes de sursis à l'exécution de la décision de la Commission formées par le gouvernement belge et Forum 187. Il a ordonné:

- «1) Il est sursis à l'exécution de la décision C(2003) 564 final de la Commission, du 17 février 2003, concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique, dans la mesure où celle-ci interdit au Royaume de Belgique de renouveler les agréments des centres de coordination en cours à la date de la notification de ladite décision.
- 2) Les effets des renouvellements éventuels intervenant sur le fondement de la présente ordonnance ne pourront pas aller au-delà du jour du prononcé de la décision au principal

[...]»

54. Les affaires C-182/03 et C-217/03 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt. Les parties ont été entendues en leurs plaidoiries à l'audience du 14 septembre 2005.

D — Les faits postérieurs à la décision de la Commission

55. D'une part, la Commission a procédé à l'examen du nouveau régime fiscal des centres de coordination notifié par le Royaume de Belgique par lettre du 16 mai 2002.

56. Par décision du 23 avril 2003, la Commission a autorisé ce nouveau régime en ce qu'il prévoit, notamment, le principe de l'agrément préalable des centres de coordination pour une période de dix ans et la détermination de la base imposable calculée à partir de l'ensemble des frais de fonctionnement, avec application d'un taux de marge adéquat. Toutefois, ce nouveau régime prévoyant également l'exonération de tels centres du précompte mobilier et du droit d'apport, ainsi que la non-imposition des avantages dits «anormaux et bénévoles» accordés à ces centres, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen en ce qui concerne ces trois mesures.

57. À la suite de l'ouverture de cette procédure, le Royaume de Belgique a pris l'engagement de supprimer les exonérations en cause et de les remplacer par des mesures d'exonération ou de réduction applicables à l'ensemble des entreprises établies sur son territoire. Il s'est également engagé à soumettre à l'impôt la totalité des avantages anormaux et bénévoles perçus par les centres de coordination.

58. Par une décision du 8 septembre 2004, la Commission a estimé que, compte tenu de ces engagements, les mesures constituant le nouveau régime fiscal des centres de coordination ne constituaient pas des aides relevant de l'article 87, paragraphe 1, CE²⁰.

59. Lors de l'audience du 14 septembre 2005, le représentant du Royaume de Belgique a indiqué toutefois que les autorités belges n'avaient pas pu obtenir des services de la Commission les précisions suffisantes afin de mettre en œuvre ce nouveau régime et que celui-ci a été finalement abandonné, ainsi que la Commission en a été informée par lettre du 28 février 2005. Il a exposé également que le Royaume de Belgique avait opté pour des mesures de portée générale qui avaient été adoptées au cours de l'été 2005.

60. D'autre part, le Royaume de Belgique a pris des mesures en faveur des centres de coordination dont l'agrément venait à expiration après la décision du 17 février 2003.

61. Par lettre datée du 20 mars 2003, le ministre des Finances du Royaume de Belgique a notifié à la Commission, au titre de l'article 88, paragraphe 3, CE, son intention d'accorder, jusqu'au 31 décembre 2005, le bénéfice de mesures fiscales identi-

ques à celles prévues par le régime des centres de coordination aux centres dont l'agrément expirait entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005.

62. Le Royaume de Belgique a également demandé au Conseil, par lettre du même jour, que ces mesures soient déclarées compatibles avec le marché commun conformément à l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE.

63. Par courrier du 25 avril 2003, le président de la Commission a répondu au ministre des Finances belge que la décision du 17 février 2003 était exécutoire, que la Belgique ne pouvait pas surseoir à son application et que, l'octroi ou le renouvellement du bénéfice du régime fiscal litigieux étant explicitement traité par ladite décision, la lettre du 20 mars 2003 ne pouvait pas être considérée comme la notification d'une aide nouvelle au sens de l'article 88, paragraphe 3, CE.

64. Par lettre du 26 mai 2003, le Royaume de Belgique a notifié à nouveau à la Commission son intention exprimée dans son courrier du 20 mars 2003. Il a également demandé une nouvelle fois au Conseil, par lettre du même jour, que les mesures envisagées soient déclarées compatibles avec le marché commun conformément à l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE.

20 — Décision 2005/378/CE, concernant le régime d'aide que la Belgique envisage de mettre à exécution en faveur des centres de coordination (JO 2005, L 125, p. 10).

65. Lors de sa réunion du 3 juin 2003, le Conseil «Ecofin» a exprimé un accord de principe sur cette demande et a chargé le Comité des représentants permanents de prendre toutes les mesures nécessaires afin de permettre au Conseil d'adopter la décision envisagée au plus tôt, et, en tout état de cause, avant la fin du mois de juin 2003.

66. Par lettre du 17 juillet 2003, la Commission, en réponse à la notification faite par le Royaume de Belgique par courrier du 26 mai 2003, a confirmé sa réponse du 25 avril 2003, sans préjudice de l'ordonnance de référé du 17 juin 2003, précité.

E — *La décision du Conseil*

67. Dans sa décision du 16 juillet 2003, le Conseil rappelle le contexte juridique et factuel dans lequel le Royaume de Belgique lui a demandé d'autoriser les mesures envisagées pour les centres de coordination dont l'agrément vient à échéance entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005.

68. Il indique ainsi que la Commission avait estimé en 1987 et en 1990 que le régime fiscal des centres de coordination instauré par l'arrêté royal n° 187 ne soulevait pas d'objection. Il précise les circonstances qui ont conduit cette institution à procéder à un nouvel examen de ce régime et décrit le contenu de la décision du 17 février 2003. Le

Conseil rappelle aussi que, lors de sa session des 26 et 27 novembre 2000, des conclusions ont été approuvées selon lesquelles les entreprises bénéficiant d'un régime fiscal dommageable au 31 décembre 2000 pouvaient continuer d'en bénéficier jusqu'au 31 décembre 2005 et qu'il se réservait la possibilité d'accorder une prolongation au-delà de cette date pour tenir compte de circonstances particulières.

69. Le Conseil expose ensuite que les centres visés par la demande du Royaume de Belgique sont titulaires d'un agrément temporaire, lequel, en vertu de l'arrêté royal n° 187, était renouvelable, que sans les mesures envisagées ces centres sont susceptibles de mettre un terme à leurs activités en Belgique et que cette cessation d'activités aurait des conséquences économiques et sociales très négatives pour cet État membre.

70. Le Conseil mentionne également que la Commission a prévu dans sa décision que les effets du régime fiscal des centres de coordination peuvent être maintenus jusqu'à des échéances postérieures au 31 décembre 2005 et que d'autres décisions de la Commission accordent des délais jusqu'au 31 décembre 2010 pour des régimes fiscaux concurrentiels d'autres États membres, de sorte que l'application des mesures spécifiques envisagées par le Royaume de Belgique ne devrait pas provoquer des distorsions de concurrence potentielles disproportionnées eu égard aux avantages escomptés.

71. Le Conseil en déduit qu'il existe bien des circonstances exceptionnelles justifiant de faire droit à la demande du Royaume de Belgique d'accorder, jusqu'au 31 décembre 2005, les mesures fiscales envisagées aux centres de coordination agréés au 31 décembre 2000 dont l'agrément vient à expiration entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005.

base d'imposition résultant de l'application de la méthode 'cost plus'; cette base d'imposition alternative comprend les avantages anormaux et bénévoles reçus par les centres et les dépenses non admises,

72. C'est au vu de ces éléments que le Conseil a arrêté:

- l'application d'un impôt annuel spécial de 10 000 euros par salarié avec un maximum de 100 000 euros,

«Article premier

Est considérée comme compatible avec le marché commun, l'aide que compte accorder la Belgique jusqu'au 31 décembre 2005 aux entreprises qui bénéficiaient au 31 décembre 2000 d'un agrément comme centre de coordination au titre de l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 expirant entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005 et qui consiste, par dérogation aux règles générales de l'impôt, en

- l'exemption du précompte immobilier sur les immeubles dont les centres sont propriétaires et qu'ils utilisent pour leur activité professionnelle,

- l'application du taux normal de l'impôt des sociétés à une base d'imposition théorique correspondant à un pourcentage variable de certains coûts d'exploitation (méthode dite du 'cost plus'). Une base d'imposition alternative est cependant retenue lorsqu'elle excède la

- l'exemption du précompte mobilier sur les dividendes, les intérêts et les redevances que les centres paient, sauf, dans le cas des intérêts, lorsque le bénéficiaire est assujéti à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales,

- l'exemption du précompte mobilier sur les revenus que les centres perçoivent en raison de dépôts d'argent,

- l'exemption du droit d'enregistrement de 0,50 % sur les apports et sur les augmentations de capital statutaire. illégale qui a été déclarée incompatible avec le marché commun par une décision de la Commission, d'un montant destiné à compenser les remboursements auxquels ils sont tenus en application de ladite décision²².

[...]»

76. Les parties se sont prononcées sur les conséquences qu'il convient de tirer de cet arrêt dans le cadre du présent recours lors de l'audience du 14 septembre 2005.

F — La procédure contentieuse à l'encontre de la décision du Conseil

73. Par requête en date du 24 septembre 2003, la Commission a saisi la Cour d'une demande d'annulation de la décision du Conseil.

V — L'examen des recours

77. Nous commencerons par examiner le recours introduit par la Commission à l'encontre de la décision du Conseil.

74. Le Conseil a déposé son mémoire en défense le 16 décembre 2003, la Commission, son mémoire en réplique le 27 février 2004, et le Conseil, son mémoire en duplique le 18 mai 2004.

A — Le recours à l'encontre de la décision du Conseil (affaire C-399/03)

75. Postérieurement à la clôture de la procédure écrite, la Cour a rendu l'arrêt du 29 juin 2004, Commission/Conseil²¹, dans lequel elle a jugé que le Conseil n'était plus compétent pour autoriser, sur le fondement de l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE, l'attribution, aux bénéficiaires d'une aide

1. Les conclusions et les moyens des parties

78. La Commission demande l'annulation de la décision du Conseil ainsi que la condamnation de celui-ci aux dépens.

21 — C-110/02, Rec. p. I-6333.

22 — Point 47.

79. À l'appui de son recours, elle invoque quatre moyens, tirés respectivement de l'incompétence du Conseil, d'un détournement de pouvoir et de procédure, d'une violation du traité ainsi que des principes généraux du droit communautaire et, à titre subsidiaire, d'une erreur manifeste d'appréciation et d'un détournement de pouvoir quant à l'existence de circonstances exceptionnelles.

80. Elle fait valoir que le caractère bien fondé du premier moyen est établi au vu de l'arrêt Commission/Conseil, précité. Elle expose que la décision du Conseil vise à maintenir les effets du régime fiscal litigieux qu'elle a déclaré incompatible avec le marché commun et qu'il ne porte pas sur un régime d'aides nouvelles ou sur des mesures individuelles, comme le soutient le Conseil.

81. Elle soutient également que le Conseil n'était plus compétent, *rationae temporis*, pour adopter la décision du 16 juillet 2003, puisque l'article 88, paragraphe 2, CE impartit à celui-ci un délai de trois mois pour se prononcer et que la date à laquelle le Royaume de Belgique a soumis au Conseil l'aide en cause doit être fixée au 20 mars 2003.

82. Le Conseil conclut, à titre principal, au rejet du recours et, à titre subsidiaire, au maintien des effets de sa décision jusqu'à la

date de l'arrêt de la Cour. Il demande également la condamnation de la Commission aux dépens.

83. Le Conseil soutient que la solution retenue dans l'arrêt Commission/Conseil, précité, n'est pas transposable dans le cadre du présent recours, parce que, en l'espèce, il a autorisé la mise en place d'une aide nouvelle, différente de celle visée par la décision de la Commission.

84. Il expose que le fait qu'un régime d'aides a été déclaré incompatible ne s'oppose pas à ce que l'État membre concerné accorde une nouvelle aide à des entreprises qui auraient pu bénéficier du régime antérieur, comme cela est d'ailleurs prévu expressément dans le règlement n° 659/1999.

85. Il fait valoir que l'aide autorisée dans sa décision se différencie du régime fiscal des centres de coordination qualifié d'aide d'État incompatible avec le marché commun par la Commission pour les raisons suivantes: premièrement, sur le plan formel, elle est instituée par des dispositions légales différentes; deuxièmement, contrairement à ce régime fiscal, elle est attribuée à un nombre limité d'entreprises qui sont identifiables, c'est-à-dire la trentaine de centres de coordination dont l'agrément vient à expiration entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005; enfin, sa décision a un effet limité au 31 décembre 2005.

86. Le Conseil soutient que la circonstance que la Commission a déclaré le régime fiscal des centres de coordination incompatible avec le marché commun ne s'oppose pas à ce que le Royaume de Belgique accorde à certains centres des avantages fiscaux comparables à ceux prévus par le régime antérieur.

87. Le Conseil indique ensuite que sa décision ne vise pas à annihiler les effets de la décision de la Commission. Celle-ci ayant déclaré que le régime fiscal des centres de coordination constitue désormais une aide d'État, le Conseil et la Commission seraient en droit d'autoriser des mesures d'aides s'ils estiment que les circonstances le justifient.

88. En ce qui concerne, enfin, le délai écoulé entre la demande du Royaume de Belgique et la décision du 16 juillet 2003, le Conseil a fait valoir que la lettre du représentant permanent de la Belgique auprès de l'Union européenne du 20 mars 2003 ne constitue qu'un document préparatoire, destiné à faciliter les traductions, afin que les discussions sur les mesures envisagées puissent avoir lieu. La demande du Royaume de Belgique ne lui aurait donc été présentée que le 26 mai 2003.

2. Appréciation

89. Au vu de l'analyse de la répartition des pouvoirs en matière d'aides d'État entre le

Conseil et la Commission, retenue par la Cour dans l'arrêt Commission/Conseil, précité, rendu par son assemblée plénière, nous sommes d'avis que le moyen tiré du défaut de compétence du Conseil pour adopter la décision du 16 juillet 2003 est fondé.

90. À l'appui de notre analyse, nous commencerons par rappeler les faits et la motivation de la Cour dans cet arrêt.

91. En 1994 et en 1999, la République portugaise avait institué divers régimes d'aides en faveur de certaines entreprises agricoles sous forme de crédits, de moratoires pour le remboursement d'emprunts et de prêts bonifiés. La Commission a déclaré ces aides incompatibles avec le marché commun, en totalité ou en partie, et elle en a ordonné la récupération auprès des bénéficiaires, majorée des intérêts sur les sommes dues.

92. À la suite des décisions de la Commission, la République portugaise a demandé au Conseil, sur le fondement de l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE, de l'autoriser à accorder une aide aux éleveurs portugais tenus de rembourser les aides susvisées, d'un montant équivalent aux sommes dues.

93. Le Conseil a fait droit à cette demande²³. Il a exposé que le remboursement des aides accordées par la République portugaise compromettrait la viabilité économique de bon nombre de bénéficiaires et aurait un impact social très négatif dans certaines régions de cet État membre²⁴. Il en a déduit qu'il existait donc des circonstances exceptionnelles, au sens de l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE, qui justifiaient d'autoriser la mesure envisagée.

94. La Commission a introduit un recours en annulation contre cette décision devant la Cour, dans le cadre duquel elle a invoqué, notamment, le moyen selon lequel le Conseil n'avait pas compétence pour prendre cette décision.

95. Dans son appréciation de ce moyen, la Cour a adopté un raisonnement en deux temps. Dans un premier temps, elle a précisé la portée de l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE, qui définit les pouvoirs du Conseil en matière d'aides d'État. Elle a indiqué que cette disposition revêt un caractère d'exception, parce que les articles 87 CE et 88 CE réservent à la Commission un rôle central pour la reconnaissance de l'incompatibilité éventuelle d'une aide.

23 — Décision 2002/114/CE du Conseil, du 21 janvier 2002, concernant l'autorisation d'octroyer une aide par le gouvernement du Portugal aux éleveurs de porcs portugais bénéficiaires des mesures accordées en 1994 et 1998 (JO L 43, p. 18).

24 — Treizième considérant de la décision 2002/114.

96. Elle a déduit également du contenu de l'article 88, paragraphe 2, troisième et quatrième alinéas, CE que, si aucune demande n'a été adressée au Conseil par l'État membre concerné avant que la Commission déclare l'aide en cause incompatible avec le marché commun, le Conseil n'est plus autorisé à exercer le pouvoir exceptionnel que lui confère ledit troisième alinéa afin de déclarer une telle aide compatible avec le marché commun²⁵.

97. Elle a ajouté que cette interprétation, qui permet d'éviter qu'une même aide d'État fasse l'objet de décisions contraires prises successivement par la Commission et le Conseil, contribue à la sécurité juridique.

98. Dans un second temps, la Cour a estimé que la limite ainsi définie à la compétence du Conseil implique que celui-ci est également incompétent pour statuer sur une aide qui a pour objet l'attribution, aux bénéficiaires de l'aide illégale déclarée incompatible par une décision de la Commission, d'un montant destiné à compenser les remboursements auxquels ceux-ci sont tenus en application de cette décision.

99. Elle a exposé que, aux termes d'une jurisprudence constante, la suppression, par voie de récupération, d'une aide étatique

25 — Arrêt Commission/Conseil, précité (point 33).

illégalement accordée est la conséquence logique de la constatation de son illégalité, puisque l'obligation, pour l'État membre attributaire, de supprimer une telle aide vise au rétablissement de la situation antérieure et que cet objectif est atteint dès que les aides en cause, augmentées le cas échéant des intérêts de retard, ont été restituées par le bénéficiaire.

100. Elle en a déduit qu'admettre qu'un État membre puisse octroyer aux bénéficiaires d'une aide illégale, déclarée incompatible avec le marché commun par une décision de la Commission, une aide nouvelle d'un montant équivalent à celui de l'aide illégale, destinée à neutraliser l'impact des remboursements auxquels ces derniers sont tenus en application de ladite décision, reviendrait à l'évidence à mettre en échec l'efficacité des décisions prises par la Commission en vertu des articles 87 CE et 88 CE.

101. Selon la Cour, de même que le Conseil ne saurait paralyser l'efficacité d'une décision de la Commission constatant l'incompatibilité d'une aide avec le marché commun en déclarant lui-même l'aide compatible avec ledit marché, il ne saurait davantage mettre en échec l'efficacité d'une telle décision en déclarant compatible avec le marché commun, au titre de l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE, une aide destinée à compenser, au profit des bénéficiaires de l'aide illégale déclarée incompat-

tible, les remboursements auxquels ceux-ci sont tenus en application de ladite décision²⁶.

102. L'application de ces règles dans le présent litige conduit à la conclusion que le Conseil ne pouvait pas valablement adopter la décision du 16 juillet 2003.

103. En effet, le Royaume de Belgique n'a saisi le Conseil d'une demande sur le fondement de l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE que postérieurement à la décision du 17 février 2003. Par conséquent, conformément à l'arrêt Commission/Conseil, précité²⁷, le Conseil n'était plus autorisé à exercer le pouvoir exceptionnel que lui confère cette disposition aux fins de déclarer compatible avec le marché commun le régime national que la Commission avait déclaré incompatible dans cette décision. De même, selon le même arrêt, le Conseil ne pouvait pas mettre en échec l'efficacité de ladite décision.

104. Or, contrairement à ce que soutient le Conseil, nous sommes d'avis que, en adoptant sa décision du 16 juillet 2003, il a enfreint ces deux règles.

26 — Arrêt Commission/Conseil, précité (points 44 et 45).

27 — Point 33.

105. Ainsi, il ressort de la comparaison des mesures décrites à l'article 1^{er} de la décision du Conseil ainsi que dans les lettres du Royaume de Belgique des 28 mars et 26 mai 2003 que ces mesures ont le même contenu que celles prévues par le régime fiscal des centres de coordination, faisant l'objet de la décision de la Commission. Les mesures autorisées par le Conseil consistent, en effet, en l'application de la même méthode de détermination des bénéfices imposables, accompagnée de la même taxe exigible en fonction du nombre de salariés que dans le régime fiscal des centres de coordination. Elles reprennent également les mêmes exonérations du précompte mobilier, du précompte immobilier ainsi que du droit d'apport.

106. Ensuite, il convient de constater que les mesures visées par la décision du Conseil sont autorisées au profit des centres de coordination qui bénéficiaient, au 31 décembre 2000, du régime fiscal déclaré incompatible avec le marché commun et dont l'agrément vient à expiration entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005. Ces mesures sont donc autorisées au profit d'entreprises qui bénéficiaient du régime d'aides déclaré incompatible par la décision de la Commission et qui, en application de cette décision, ne pouvaient pas obtenir le renouvellement de ce régime.

107. Enfin, il ressort clairement de la motivation de la décision du Conseil que celle-ci a pour objet de pallier les effets de la décision

de la Commission en ce qui concerne les centres de coordination dont l'agrément vient à expiration entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005²⁸.

108. En autorisant ainsi le Royaume de Belgique à appliquer aux centres de coordination, dont l'agrément expire entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005, un traitement fiscal identique à celui du régime déclaré incompatible par la Commission dans sa décision du 17 février 2003 aux fins de pallier l'absence de renouvellement possible de ce régime au profit de ces centres, le Conseil a bien statué sur la compatibilité d'un régime sur lequel la Commission s'était déjà prononcée et il a bien cherché à mettre à néant les effets de cette décision en ce qui les concerne.

109. Aucun des arguments invoqués par le Conseil ne nous paraît de nature à mettre en cause cette analyse. Ainsi, le fait que les mesures autorisées par le Conseil procéderaient formellement de nouvelles dispositions législatives prises par le Royaume de Belgique, et non d'une demande de prorogation des effets du régime fiscal institué par l'arrêté royal n° 187, ne saurait justifier de les considérer comme des mesures différentes.

28 — Cette analyse se trouve également corroborée par les motifs avancés par le représentant permanent de la Belgique auprès de l'Union européenne au soutien de la demande d'autorisation des mesures en cause, exposés dans ses lettres au Conseil en date des 28 mars et 20 mai 2003. Il y indique, en effet, que son gouvernement estimait que la décision de la Commission, en ce qu'elle ne permettait pas le renouvellement de l'agrément des centres en question, violait leur confiance légitime et qu'il avait l'intention de maintenir en leur faveur l'application du régime fiscal des centres de coordination jusqu'au 31 décembre 2005.

La répartition des pouvoirs entre le Conseil et la Commission dérogée par la Cour dans l'arrêt *Commission/Conseil*, précité, pourrait à l'évidence être aisément contournée et l'effet utile d'une décision d'incompatibilité largement compromis s'il suffisait à l'État membre concerné de reprendre à l'identique, dans un nouveau texte, les dispositions d'un régime d'aides déclaré incompatible avec le marché commun et de le soumettre au Conseil.

110. Au vu de l'arrêt *Commission/Conseil*, précité, c'est aux effets des mesures concernées par les décisions prises respectivement par la Commission puis par le Conseil qu'il convient de s'attacher aux fins de déterminer si ce dernier a agi dans le cadre des compétences qui lui sont conférées par l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE.

111. De même, les arguments selon lesquels la décision du Conseil ne vise qu'un nombre précis et déterminé d'entreprises et porte des effets limités dans le temps ne permettent pas de considérer que le Conseil était en droit d'autoriser les mesures en cause sur le fondement de l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE.

112. En effet, ainsi qu'il ressort des motifs de l'arrêt *Commission/Conseil*, précité, la répartition des pouvoirs entre le Conseil et la Commission en matière d'aides d'État a pour objet de contribuer à la sécurité juridique en

évitant qu'une même aide fasse l'objet de décisions contraires prises successivement par ces institutions²⁹. Lorsque la Commission a déclaré une aide incompatible avec le marché commun, c'est dans le cadre des voies de recours ouvertes devant le juge communautaire et le juge national qu'il appartient à l'État membre et aux bénéficiaires de cette mesure de contester, directement ou indirectement, cette décision. La sécurité juridique commande également que, lorsque la décision de la Commission a acquis un caractère définitif, elle ne puisse pas être annulée par une décision du Conseil. Il s'agit, enfin, d'éviter un conflit éventuel entre une décision du Conseil et un arrêt du juge communautaire rendu sur la décision antérieure de la Commission.

113. Au regard de ces finalités, le critère déterminant est de savoir si la décision du Conseil se trouve ou non en contradiction avec la décision de la Commission ou en annihile les effets. Il importe donc peu que la décision du Conseil vise un nombre d'entreprises plus réduit par rapport à la décision de la Commission ou que les mesures qu'il autorise ont une durée plus limitée que le régime fiscal déclaré incompatible par la Commission. Il suffit de constater, en l'espèce, que l'article 2 de la décision de la Commission dispose que, à compter de sa notification, le bénéfice du régime en cause ne pourra plus être prolongé par le renouvellement des agréments en cours (deuxième alinéa) et que, si l'agrément vient à échéance

²⁹ — Point 35.

avant le 31 décembre 2010, le bénéfice dudit régime ne peut plus être accordé, même temporairement (troisième alinéa).

114. Il s'ensuit que le Conseil n'était plus compétent pour autoriser le Royaume de Belgique à accorder à ces centres un traitement fiscal identique à celui qui avait été déclaré incompatible par la Commission. Nous sommes donc d'avis que le premier moyen invoqué par la Commission, tiré du défaut de compétence du Conseil pour adopter la décision du 16 juillet 2003, est fondé et que, par conséquent, celle-ci doit être annulée.

115. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons donc à la Cour d'annuler la décision du Conseil, sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres moyens invoqués par la Commission au soutien de son recours. Le Conseil, qui succombe dans cette affaire, devra supporter les dépenses.

116. Le Conseil demande que, en cas d'annulation de sa décision du 16 juillet 2003, les effets de celle-ci soient maintenus jusqu'à la date à laquelle l'arrêt de la Cour sera rendu.

117. Nous ne croyons pas que cette demande puisse être accueillie pour les raisons suivantes. La répartition des compétences prévue à l'article 88 CE en matière

d'aides d'État a pour objet, ainsi que nous l'avons vu, d'éviter d'éventuels conflits non seulement entre la Commission et le Conseil à propos d'une même mesure nationale, mais également entre le Conseil et le juge communautaire lorsque celui-ci statue sur un recours en annulation à l'encontre d'une décision de la Commission.

118. En l'espèce, la décision du 17 février 2003 a fait l'objet de deux recours introduits respectivement par le Royaume de Belgique et par Forum 187. Le recours de cet État membre a pour objet l'annulation de ladite décision en ce qu'elle lui fait défense de renouveler les agréments venant à échéance à compter du 17 février 2003. Nous savons également que le Royaume de Belgique et Forum 187 ont obtenu, par l'ordonnance de référé du 26 juin 2003, le sursis à l'exécution de la décision de la Commission en ce qu'elle interdit tout renouvellement d'agrément à compter de cette date. Il s'ensuit que, en application de cette ordonnance, le Royaume de Belgique peut accorder aux centres dont l'agrément vient à échéance postérieurement au 17 février 2003 le renouvellement de celui-ci. Ladite ordonnance produit donc des effets qui sont comparables à ceux de la décision du Conseil, puisque, comme nous l'avons vu, les mesures fiscales visées par cette dernière sont identiques à celles prévues par le régime fiscal des centres de coordination.

119. Au vu de ces éléments, la demande du Conseil tendant à ce que les effets de sa décision soient maintenus jusqu'au prononcé de l'arrêt de la Cour est dépourvu d'intérêt si

la Cour fait droit aux recours introduits par le Royaume de Belgique et par Forum 187.

120. Si, en revanche, la Cour rejette ces recours et met à néant les effets de l'ordonnance de référé, il serait contradictoire et contraire à la répartition des pouvoirs instaurée par l'article 88 CE de prévoir que la décision du Conseil produise ses effets jusqu'au prononcé de l'arrêt de la Cour. Dans la mesure, en effet, où cet arrêt ne pourra être rendu avant le 31 décembre 2005, une telle solution aurait pour conséquence de priver de tout effet l'annulation de la décision du Conseil.

122. Son recours a pour objet l'annulation de l'article 2, deuxième et troisième alinéas, de la décision de la Commission en ce que celui-ci dispose que, «[à] compter de la notification de la présente décision, le bénéfice de ce régime ou de ses composantes ne pourra plus être [...] prolongé par le renouvellement d'agréments en cours», et que, «[c]onformément au deuxième alinéa, en cas de renouvellement de l'agrément avant le [31 décembre 2010], le bénéfice du régime faisant l'objet de la présente décision ne peut plus être accordé, même temporairement»³⁰.

123. Cet État membre conclut également à la condamnation de la Commission aux dépens, y compris ceux afférents à la procédure de référé.

B — *Les recours à l'encontre de la décision de la Commission (affaires jointes C-182/03 et C-217/03)*

1. Les conclusions des parties

a) *L'affaire Belgique/Commission (C-182/03)*

121. Le Royaume de Belgique demande à la Cour d'annuler la décision de la Commission en ce qu'elle ne l'autorise pas à accorder, même temporairement, le renouvellement du statut de «centre de coordination» à ceux qui en bénéficiaient au 31 décembre 2000.

124. Dans l'acte en date du 9 mai 2003, déposé à la suite du corrigendum du 23 avril 2003, le Royaume de Belgique a invoqué deux moyens nouveaux, dirigés contre ce corrigendum. Le premier de ces moyens était tiré d'une violation du principe de sécurité juridique en raison des difficultés d'interprétation que posait encore, selon cet État membre, la nouvelle rédaction de l'article 2, troisième alinéa, de la décision du 17 février 2003, telle qu'elle ressort de ce corrigendum. Cependant, au vu des explications fournies par la Commission dans son mémoire en défense quant au sens de cet article et à la portée des mesures transitoires qu'il prévoit,

30 — Requête du Royaume de Belgique (point 18).

le Royaume de Belgique a retiré expressément ce moyen nouveau dans son mémoire en réplique³¹. Il n'y a donc pas lieu d'examiner ce moyen.

125. Le second de ces moyens nouveaux mettait en cause les conditions dans lesquelles un tel corrigendum a été adopté. Dans le cadre de ce moyen, le Royaume de Belgique indiquait éprouver des doutes sérieux quant à la régularité de la procédure d'adoption de cet acte rectificatif. Il exposait également se réserver le droit d'en contester la validité. Il faisait valoir qu'il appartenait à la Commission de préciser selon quelle procédure décisionnelle cet acte avait été pris et de fournir la preuve qu'il avait été attaché, selon le cas, à la note récapitulative ou à la note journalière prévue à l'article 18 du règlement intérieur de la Commission³². Cet État membre exposait que, à défaut, il appartiendrait à la Cour de fixer par voie d'ordonnance, conformément à l'article 45 de son règlement de procédure, les mesures d'instruction qui lui sembleraient convenir, en réservant les droits du requérant.

126. Dans son mémoire en défense, la Commission a exposé que le corrigendum du 23 avril 2003 était revêtu des mêmes sceaux officiels d'authentification que la version initiale de la décision du 17 février 2003. Elle a soutenu également que cet acte avait été adopté dans le cadre de la procédure orale lors de la réunion du collège

du 23 avril 2003, dans le strict respect de ses règles procédurales.

127. Nous constatons que le Royaume de Belgique, dans sa requête additionnelle, n'a pas demandé l'annulation dudit corrigendum, mais s'est simplement réservé le droit d'en contester ultérieurement la validité. Il n'a donc pas saisi la Cour d'une véritable demande, au sens de l'article 38 du règlement de procédure.

128. Nous relevons aussi, au surplus, que le Royaume de Belgique n'a exposé aucun élément qui permettrait de penser que cet acte rectificatif aurait été adopté en méconnaissance du règlement intérieur de cette institution et qu'il serait ainsi entaché d'une violation de ses formes substantielles. Le seul élément exposé en ce sens par le Royaume de Belgique tenait au fait qu'il s'agit d'un acte rectificatif. Toutefois, il ressort des explications de la Commission que cet acte a suivi la même procédure d'adoption que la version initiale de la décision du 17 février 2003³³. Cette affirmation est corroborée par le fait que la lettre de la Commission du 23 avril 2003 et la version rectifiée de la décision du 17 février 2003 sont revêtues des mêmes sceaux d'authentification que la version initiale de celle-ci. Il apparaît, enfin, que cet État membre n'a plus exprimé de contestation dans son mémoire en réplique ni au cours de la procédure orale quant à la régularité de la procédure suivie pour l'adoption de cet acte rectificatif.

31 — Points 45 et 46.
32 — JO 2000, L 308, p. 26.

33 — Voir, en ce sens, arrêt du 15 juin 1994, Commission/BASF e.a. (C-137/92 P, Rec. p. I-2555, point 68).

129. Nous sommes donc d'avis que le second moyen nouveau présenté par le Royaume de Belgique dans sa requête additionnelle n'est pas recevable, puisqu'il n'est pas invoqué à l'appui d'une demande, et, à titre subsidiaire, qu'il doit être rejeté.

130. Au vu de ces éléments, la Cour se trouve donc saisie par le Royaume de Belgique d'une demande d'annulation partielle de la décision de la Commission, en ce que celle-ci ne l'autorise pas à accorder, même temporairement, le renouvellement de l'agrément aux centres de coordination qui bénéficiaient du régime en cause au 31 décembre 2000 et dont l'agrément vient à échéance avant le 31 décembre 2010.

131. La Commission conclut au rejet de cette demande et à la condamnation du Royaume de Belgique aux dépens, y compris ceux afférents à la procédure de référé.

b) L'affaire Forum 187/Commission (C-217/03)

132. Dans sa requête parvenue au greffe du Tribunal le 30 avril 2003, Forum 187 a demandé à ce dernier d'annuler la décision du 17 février 2003 en tout ou en partie.

133. Par cette demande, Forum 187 réclame ainsi, à titre principal, l'annulation de ladite décision dans son entier, donc notamment en ce que celle-ci, à son article 1^{er}, déclare que le régime fiscal des centres de coordination est une aide d'État incompatible avec le marché commun. Elle demande également, à titre subsidiaire, l'annulation partielle de la décision de la Commission, en ce que celle-ci n'a pas prévu des mesures transitoires adéquates.

134. Dans sa requête initiale, Forum 187 reprochait à la Commission de n'avoir pas pris de telles mesures transitoires en ce qui concerne, d'une part, les centres de coordination dont l'agrément a été renouvelé entre le 31 décembre 2000 et le 17 février 2003 et, d'autre part, ceux dont l'agrément venait à expiration en 2003, après le 17 février, et en 2004. Toutefois, à la suite de la correction apportée au contenu de l'article 2 de la décision du 17 février 2003, Forum 187 a retiré sa demande en ce qui concerne les centres dont l'agrément a été renouvelé entre le 31 décembre 2000 et le 17 février 2003³⁴.

135. Forum 187 réclame, enfin, la condamnation de la Commission aux dépens des affaires C-217/03 et T-276/02³⁵.

34 — Point 36 du mémoire en réplique de Forum 187.

35 — Affaire Forum 187/Commission ayant donné lieu à l'ordonnance du Tribunal du 2 juin 2003 (Rec. p. II-2075).

136. À la suite du corrigendum de la décision du 17 février 2003, Forum 187 a déposé à la Cour une requête additionnelle en date du 16 mai 2003, dans laquelle elle a indiqué que l'erreur commise par la Commission dans le libellé de l'article 2 de ladite décision l'avait amenée à exposer des arguments qui ne sont plus pertinents. Elle a demandé que cette institution supporte les frais qui ont été ainsi occasionnés, quelle que soit l'issue du recours en annulation.

137. La Commission demande à la Cour de rejeter le recours formé par Forum 187 comme manifestement irrecevable et, subsidiairement, comme non fondé. Elle conclut également à la condamnation de Forum 187 aux dépens.

138. Nous commencerons par examiner l'exception d'irrecevabilité du recours de Forum 187, soulevée par la Commission.

2. La recevabilité du recours de Forum 187

a) Argumentation des parties

139. La Commission soutient que Forum 187 n'a pas qualité pour contester la décision du 17 février 2003, dont elle n'est pas la

destinataire, parce qu'elle n'est pas directement et individuellement concernée par ladite décision.

140. Elle rappelle qu'une association comme Forum 187, constituée afin de promouvoir les intérêts collectifs d'une catégorie de justiciables, ne saurait être individuellement concernée par un acte affectant les intérêts généraux de cette catégorie. Le recours de Forum 187 ne pourrait être recevable que si cette association démontrait que ses propres intérêts sont affectés par la décision du 17 février 2003, ou bien qu'elle agit en se substituant à certains de ses membres qui auraient eux-mêmes qualité à agir.

141. Sur le premier point, la Commission fait valoir que Forum 187 ne saurait prétendre être directement et individuellement concernée par la décision du 17 février 2003 en raison du rôle qu'elle a joué auprès des autorités belges et de sa participation à la procédure administrative ayant abouti à ladite décision.

142. Elle indique que, conformément à l'arrêt *Arbeitsgemeinschaft Deutscher Luftfahrt-Unternehmen et Hapag-Lloyd/Commission*³⁶, le simple fait que Forum 187 a présenté des observations au nom de ses membres au cours de cette procédure ne constitue pas en soi un élément suffisant

³⁶ — Arrêt du Tribunal du 11 février 1999 (T-86/96, Rec. p. II-179, ci-après l'«arrêt ADL»).

pour lui conférer la qualité requise pour agir. Elle fait valoir qu'elle n'a jamais reconnu à Forum 187 la qualité de négociateur au nom de ses membres et que cette association ne jouit pas non plus d'un statut officiel ou quasi officiel auprès des autorités belges. La situation de Forum 187 serait donc différente de l'association en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *AIUFFASS et AKT/Commission*³⁷, qui occupait une situation toute particulière dans le secteur de l'industrie textile. Le rôle de Forum 187 ne serait pas non plus comparable à celui joué par le *Landbouwschap*, dont le recours a été déclaré recevable dans l'arrêt *Van der Kooy e.a./Commission*³⁸ et qui avait négocié avec le gouvernement néerlandais le tarif de gaz préférentiel analysé comme une aide d'État incompatible avec le traité.

143. La Commission expose, en outre, que Forum 187 ne saurait soutenir que la décision du 17 février 2003 porte atteinte à sa raison d'être, parce que ladite décision n'exige en aucune manière la cessation des activités des centres de coordination en Belgique.

144. Sur le second point, la Commission expose que sa décision porte sur un régime d'aides accessible à une catégorie d'entreprises et non sur un ensemble de mesures individuelles octroyant une aide à une ou plusieurs entreprises désignées nommément.

Il s'agirait donc d'une mesure de portée générale qui s'applique à des situations déterminées objectivement et qui produit ses effets juridiques à l'égard de catégories de personnes envisagées de manière abstraite. Selon la Commission, ladite décision ne s'appliquerait pas non plus à un cercle fermé de personnes, dont le nombre et l'identité seraient connus ou vérifiables, mais à toutes les entreprises, présentes, passées et futures, qui auraient pu prétendre au bénéfice du régime fiscal des centres de coordination.

145. La Commission précise que Forum 187 ne mentionne aucune caractéristique qui permettrait de considérer que certains de ses membres seraient concernés «en raison de certaines qualités qui leur sont particulières ou d'une situation de fait qui les caractérise par rapport à toute autre personne et de ce fait les individualise d'une manière analogue à celle du destinataire», selon la formule consacrée depuis l'arrêt *Plaumann/Commission*³⁹. Toute entreprise gérant actuellement un centre de coordination ou qui envisagerait de créer un tel centre à l'avenir ne serait affectée par la décision de la Commission qu'en vertu de sa qualité objective de bénéficiaire actuel ou potentiel du régime fiscal litigieux, de sorte qu'elle ne serait pas directement et individuellement concernée par la décision du 17 février 2003.

146. En outre, aucun des membres de Forum 187 n'aurait fait l'objet d'une attention particulière de la part soit des autorités belges lors de l'instauration de ce régime,

37 — Arrêt du Tribunal du 12 décembre 1996 (T-380/94, Rec. p. II-2169).

38 — Arrêt du 2 février 1988 (67/85, 68/85 et 70/85, Rec. p. 219).

39 — Arrêt du 15 juillet 1963 (25/62, Rec. p. 197, 223).

soit de la Commission lors de l'examen de celui-ci. La Commission expose que la situation des membres de Forum 187 est différente de celle des bénéficiaires d'une aide individuelle accordée dans le cadre d'un régime sectoriel et qu'ils sont tenus de rembourser, comme c'était le cas dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts CETM/Commission⁴⁰, Italie et Sardegna Lines/Commission⁴¹ ainsi que Italie/Commission⁴². Dans le présent litige, aucun membre de Forum 187 n'aurait eu un droit actuel et établi qui aurait été affecté par la décision du 17 février 2003. La Commission indique, à cet égard, que les mesures transitoires ont permis à tous les centres de coordination de jouir de leur agrément en cours jusqu'à la date d'expiration de celui-ci, sous réserve de ceux dont l'agrément allait au-delà du 31 décembre 2010.

147. En ce qui concerne plus particulièrement les centres de coordination dont l'agrément vient à expiration peu après la décision du 17 février 2003, ils ne se trouveraient pas dans une situation différente de celle des autres membres de Forum 187, au point de les individualiser comme le serait un destinataire. Dans un régime fiscal prévoyant un avantage d'une durée limitée dans le temps, il serait inévitable que tous les agréments ne viennent pas à expiration en même temps. La date à laquelle cette expiration intervient constituerait un élément objectif qui illustrerait que ces centres sont affectés par une mesure générale et

qu'ils peuvent l'être de manières différentes. La Commission souligne en outre que lesdits centres n'avaient pas un droit acquis au renouvellement de leur agrément. Quant à la question de savoir s'ils pouvaient avoir une confiance légitime dans le renouvellement de leur agrément, il s'agirait d'une question de fond.

148. Enfin, les membres de Forum 187 ne seraient pas privés de tout recours en justice, parce qu'ils pourraient attaquer devant les tribunaux belges toute mesure prise par les autorités nationales et affectant leur situation fiscale. Ils pourraient contester la validité de la décision du 17 février 2003 dans le cadre de cette procédure.

149. Forum 187 conteste l'exception d'irrecevabilité soulevée par la Commission et soutient que son recours doit être déclaré recevable pour deux motifs. Premièrement, certains de ses membres seraient directement et individuellement concernés par la décision de la Commission. Il s'agirait, d'une part, des trente centres qui ont obtenu un renouvellement de leur agrément au cours des années 2001 et 2002 et pour lesquels la durée pendant laquelle ils pourront bénéficier du régime fiscal litigieux est limitée au 31 décembre 2010. Il s'agirait, d'autre part, des huit centres dont la demande de renouvellement était pendante au moment de l'adoption de la décision de la Commis-

40 — Arrêt du Tribunal du 29 septembre 2000 (T-55/99, Rec. p. II-3207).

41 — Arrêt du 19 octobre 2000 (C-15/98 et C-105/99, Rec. p. I-8855).

42 — Arrêt du 29 avril 2004 (C-298/00 P, Rec. p. I-4087).

sion et qui, en application de celle-ci, ne pourront pas en bénéficier⁴³.

150. Forum 187 soutient, deuxièmement, qu'elle est affectée par la décision de la Commission parce qu'elle est l'organe de représentation des centres de coordination reconnu par les autorités belges, auprès desquelles elle avait un statut quasi officiel, comme le prouveraient les documents joints à sa réponse à l'exception d'irrecevabilité. Elle indique qu'elle a collaboré étroitement avec ces autorités lorsque la Commission et le groupe code de conduite ont enquêté sur le régime fiscal des centres de coordination et que le gouvernement belge lui a régulièrement demandé d'informer ses membres de l'évolution de la situation. Forum 187 serait donc individuellement concernée par la décision de la Commission, conformément aux principes dégagés par la Cour dans l'arrêt *Van der Kooy e.a./Commission*, précité.

151. Forum 187 ajoute qu'elle est individuellement concernée par la décision de la Commission, parce que celle-ci affecte sa raison d'être. Ainsi, en l'absence d'un régime fiscal de remplacement, bon nombre de centres de coordination seraient contraints de s'interroger sur leur présence en Belgique.

152. Forum 187 souligne, enfin, qu'elle a joué un rôle important dans la procédure administrative devant la Commission et que celle-ci lui a communiqué directement sa décision.

b) Appréciation

153. Comme il a été exposé au cours des débats et ainsi qu'il ressort de la jurisprudence, une association telle que Forum 187, qui est chargée de défendre les intérêts collectifs d'entreprises, n'est, en principe, recevable à introduire un recours en annulation contre une décision finale de la Commission en matière d'aides d'État que dans deux cas de figure. Son recours est recevable, d'une part, si les entreprises qu'elle représente ou certaines d'entre elles ont qualité à agir à titre individuel⁴⁴. L'association est alors considérée comme se substituant à ses membres. D'autre part, son recours est aussi admissible si elle peut faire valoir un intérêt propre à la poursuite de l'action. La jurisprudence admet que tel peut être le cas, notamment, lorsque la position de négociatrice de l'association a été affectée par l'acte dont l'annulation est demandée⁴⁵.

43 — Selon le tableau figurant à l'annexe A 4 de la requête, les huit dossiers de renouvellement qui se trouvaient pendant au moment de l'adoption de ladite décision correspondaient à deux dossiers dont la nouvelle période d'agrément aurait pu débuter en juillet et en octobre 2003, à cinq dossiers dont la période d'agrément aurait pu débuter le 1^{er} janvier 2004 et à un dossier pour lequel ladite période aurait pu commencer le 1^{er} janvier 2005.

44 — Arrêt du 7 décembre 1993, *Federmineraria e.a./Commission* (C-6/92, Rec. p. I-6357, point 17).

45 — Arrêts du 24 mars 1993, *CIRFS e.a./Commission* (C-313/90, Rec. p. I-1125, points 29 et 30), ainsi que *AIUFFASS et AKT/Commission*, précité (point 50).

154. Cet encadrement de la recevabilité de l'action d'une association de défense d'intérêts collectifs devant le juge communautaire découle de l'article 230, quatrième alinéa, CE, qui, rappelons-le, subordonne le recours en annulation de toute personne physique ou morale à l'encontre d'une décision dont elle n'est pas la destinataire à la double condition que cette décision la concerne directement et individuellement. Si l'acte en cause ne remplit pas ces conditions, le recours introduit contre celui-ci par une personne physique ou morale est irrecevable. En outre, chacune des conditions requises est d'ordre public, de sorte que le juge communautaire doit soulever cette irrecevabilité d'office⁴⁶.

155. Une association de défense d'intérêts collectifs n'est donc recevable à demander l'annulation d'une décision dont elle n'est pas la destinataire que si cette décision la concerne elle-même ou ses membres directement et individuellement. Il s'ensuit que, conformément à une jurisprudence établie, une association n'est pas recevable à agir contre un tel acte au nom de la défense d'intérêts généraux et collectifs des entreprises qu'elle représente⁴⁷. Il s'agit ainsi d'éviter que, par la création d'une telle association, des particuliers puissent

contourner les exigences de l'article 230, quatrième alinéa, CE⁴⁸.

156. C'est au regard de ces considérations qu'il convient d'apprécier la recevabilité du recours en annulation introduit par Forum 187 à l'encontre de la décision de la Commission. À cet effet, nous commencerons par examiner si ce recours est recevable au motif que ladite association serait affectée par cette décision dans ses intérêts propres.

i) Sur la recevabilité du recours de Forum 187 en ce qu'elle serait elle-même directement et individuellement concernée

157. Forum 187 soutient qu'elle est individuellement concernée par la décision de la Commission, parce que, d'une part, sa position de négociatrice aurait été affectée par cette décision et, d'autre part, cette dernière mettrait en cause son existence même. Nous sommes d'avis que l'argumentation de Forum 187 ne peut être suivie pour aucun de ces points.

158. En ce qui concerne, tout d'abord, l'affectation de sa position de négociatrice,

46 — Voir, notamment, arrêts du 23 avril 1986, Parti écologiste «Les Verts»/Parlement (294/83, Rec. p. 1339, point 19); CIRFS e.a./Commission, précité (point 23), et Italie/Commission, précité (point 35).

47 — Arrêt du 14 décembre 1962, Confédération nationale des producteurs de fruits et légumes e.a./Conseil (16/62 et 17/62, Rec. p. 901, 919 et 920); ordonnance du 18 décembre 1997, Sveriges Betodlars et Henrikson/Commission (C-409/96 P, Rec. p. I-7531, point 45); arrêt ADL, précité (point 55), et ordonnance du Tribunal du 29 avril 1999, Unione provinciale degli agricoltori di Firenze e.a./Commission (T-78/98, Rec. p. II-1377, point 36).

48 — Arrêts du Tribunal du 6 juillet 1995, AITEC e.a./Commission (T-447/93 à T-449/93, Rec. p. II-1971, point 60), et ADL, précité (point 65).

il convient de rappeler que ce critère a été dégagé par la Cour dans l'arrêt Van der Kooy e.a./Commission, précité, qui correspond à des circonstances factuelles bien particulières.

159. Ainsi, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, la Cour a jugé que la décision rendue par la Commission qualifiant d'aide d'État incompatible avec le marché commun les tarifs préférentiels du gaz pour les horticulteurs sous serre affectait la position de négociateur du Landbouwschap, l'organisme de droit public néerlandais en charge de la défense des intérêts des opérateurs dans le domaine agricole, non seulement parce que cet organisme avait participé activement à la procédure formelle d'examen, ouverte par la Commission, mais aussi parce qu'il avait négocié ces tarifs avec le fournisseur, sa signature figurant d'ailleurs sur l'accord établissant ces tarifs, et que, à la suite de la décision rendue par la Commission, il avait été obligé d'entamer de nouvelles négociations et de conclure un nouvel accord. Le Landbouwschap était donc, en quelque sorte, coauteur du régime national en cause.

160. La Cour a également admis que le recours d'une association était recevable parce que la position de négociatrice de celle-ci était affectée dans un cas de figure différent, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt CIRFS e.a./Commission, précité. Dans cette affaire, la Cour se trouvait confrontée au recours du CIRFS, une association qui réunissait les principaux producteurs internationaux de fibres synthétiques, à l'encontre de la décision par laquelle la Commission

avait estimé qu'une aide accordée par un État membre ne devait pas faire l'objet d'une notification préalable, parce que cette aide n'entrait pas dans le champ d'application de la «discipline» acceptée par les États membres en matière d'octroi d'aides à l'industrie communautaire des fibres synthétiques, reprise dans une communication de cette institution.

161. La Cour a retenu que la position de négociatrice du CIRFS était affectée parce que cette association avait poursuivi, dans l'intérêt des principaux producteurs internationaux de fibres synthétiques, un certain nombre d'actions concernant la politique de restructuration de ce secteur d'activités et qu'elle avait été, notamment, l'interlocuteur de la Commission au sujet de l'instauration de la discipline relative aux conditions d'octroi des aides d'État dans ce secteur ainsi que de la prorogation et de l'adaptation de celle-ci. Le CIRFS avait donc participé activement avec la Commission à l'élaboration de la discipline encadrant l'octroi des aides dans le secteur concerné.

162. Ainsi que la Cour vient de le confirmer récemment dans l'arrêt Commission/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum⁴⁹, la participation à la procédure formelle d'examen pour la défense des intérêts collectifs des opérateurs que l'association

49 — Arrêt du 13 décembre 2005 (C-78/03 P, Rec. p. I-10737).

représente ne constitue pas un élément prouvant que celle-ci est affectée par la décision en cause dans ses intérêts propres⁵⁰. La position de négociatrice d'une telle association ne peut être considérée comme affectée que si et seulement si elle a participé activement à l'adoption de la mesure nationale en cause, comme c'était le cas dans l'arrêt *Van der Kooy e.a./Commission*, précité, ou du régime juridique dont il relève, comme l'avait fait le CIRFS à propos de la discipline applicable aux attributions d'aides dans le secteur d'activité concerné.

163. Or, les éléments produits par Forum 187 ne démontrent pas que sa participation ait été de ce niveau. Ces éléments prouvent, certes, qu'elle a entretenu des relations suivies avec les autorités belges pour la bonne application du régime fiscal en cause. Cependant, il n'en ressort pas qu'elle ait été impliquée dans la détermination du contenu des différentes mesures prévues par le régime litigieux qui ont été considérées comme des aides d'État par la Commission. Elle n'a pas négocié ni signé d'accord instituant le régime fiscal des centres de coordination. Elle n'est pas tenue non plus, pour mettre à exécution la décision litigieuse, d'entamer de nouvelles négociations et de conclure un nouvel accord concernant ces dispositions⁵¹. Nous ne croyons pas, par conséquent, qu'elle puisse être affectée par la décision du 17 février 2003 dans sa «position de négociatrice».

50 — Point 56. Voir également arrêt du 23 mai 2000, *Comité d'entreprise de la Société française de production e.a./Commission* (C-106/98 P, Rec. p. I-3659, points 42 et 45).

51 — Voir, en ce sens, arrêt *ADL*, précité (point 62).

164. En ce qui concerne, ensuite, l'argument selon lequel la décision de la Commission mettrait en cause l'existence même de Forum 187, il pourrait conduire, s'il était fondé, à admettre la recevabilité du recours de cette association, puisque celle-ci serait alors affectée dans ses intérêts propres. Toutefois, cet argument ne nous paraît pas fondé en l'espèce pour les motifs suivants.

165. Forum 187 soutient que la décision de la Commission aura pour effet que, en l'absence d'un régime de remplacement, les centres de coordination seront contraints de cesser leurs activités en Belgique. Or, comme le relève la Commission, sa décision du 17 février 2003 n'interdit pas l'exercice par ces centres de leurs activités en Belgique et ne fixe pas non plus de limites à celles-ci. Elle ne porte que sur le régime fiscal dont relèvent ces centres et elle ne fait pas défense au Royaume de Belgique de prévoir un régime fiscal de remplacement. En outre, Forum 187 soutient dans son deuxième moyen, tiré de la violation de l'article 87, paragraphe 1, CE, que les différentes mesures fiscales prévues par le régime en cause et qualifiées d'«aides d'État» par la Commission ne confèrent pas d'avantage économique auxdits centres. Il paraît donc difficile d'admettre, dans ces conditions, que la suppression de ce régime fiscal conduise tous les centres de coordination ou un nombre significatif d'entre eux à cesser leurs activités dans cet État membre.

166. Par conséquent, nous sommes d'avis que Forum 187 n'est pas individuellement concernée par la décision du 17 février 2003

en tant qu'elle serait affectée par celle-ci dans ses intérêts propres.

167. Il convient à présent d'examiner si le recours en annulation de Forum 187 est recevable parce que certains de ses membres auraient eux-mêmes qualité pour introduire un tel recours devant le juge communautaire.

ii) Sur la recevabilité du recours de Forum 187 en ce qu'elle se substitue à certains de ses membres

168. Forum 187 soutient que son recours doit être déclaré recevable parce qu'elle représente deux groupes de centres de coordination qui sont directement et individuellement concernés par la décision de la Commission. Il s'agirait, d'une part, des trente centres dont l'agrément a été renouvelé en 2001 ou en 2002 et pour lesquels cette décision limite la durée d'application du régime fiscal litigieux au 31 décembre 2010 et, d'autre part, des huit centres dont la demande de renouvellement était pendante et qui, en vertu de ladite décision, se voient empêchés d'obtenir ce renouvellement.

169. Ainsi que la Cour l'a confirmé explicitement dans l'arrêt Codorniu/Conseil⁵², le

fait qu'un acte communautaire ait une portée générale n'exclut pas qu'il puisse concerner directement et individuellement certains opérateurs économiques et constituer ainsi une décision à leur égard. Le fait, en l'espèce, que la décision de la Commission se présente à l'égard des opérateurs économiques comme une mesure de portée générale, en ce qu'elle déclare incompatible avec le droit communautaire le régime fiscal applicable aux centres de coordination, c'est-à-dire à une catégorie d'opérateurs économiques envisagée de manière générale et abstraite, n'empêche donc pas qu'elle puisse concerner directement et individuellement certains de ces centres en fonction de caractéristiques qui leur sont propres.

170. En ce qui concerne la première condition requise par l'article 230, quatrième alinéa, CE, en vertu de laquelle les centres appartenant aux deux groupes représentés par Forum 187 doivent être directement concernés par la décision du 17 février 2003, elle ne fait pas l'objet de contestation de la part de la Commission. Nous sommes également d'avis que cette condition est satisfaite. Il ressort, en effet, de la jurisprudence que les personnes physiques ou morales concernées par l'acte attaqué le sont directement par celui-ci lorsque ledit acte ne laisse aucun pouvoir d'appréciation au destinataire chargé de sa mise en œuvre, celle-ci devant avoir, selon la formule habituelle, «un caractère purement automatique et découlant de la seule réglementation communautaire sans application d'autres règles intermédiaires»⁵³.

52 — Arrêt du 18 mai 1994 (C-309/89, Rec. p. I-1853, point 19).

53 — Voir, notamment, arrêt du 5 mai 1998, Dreyfus/Commission (C-386/96 P, Rec. p. I-2309, point 43 et jurisprudence citée).

171. Tel est bien le cas en l'espèce, puisque la décision de la Commission, après avoir déclaré le régime fiscal des centres de coordination incompatible avec le marché commun, fait défense au Royaume de Belgique de reconduire son application au profit des centres dont l'agrément vient à expiration à compter du 17 février 2003 et prévoit que les effets dans le temps des agréments renouvelés avant cette date ne pourront pas dépasser le 31 décembre 2010. Les autorités belges ne disposent donc d'aucune marge d'appréciation dans la mise en œuvre de ces dispositions.

172. En revanche, le débat, en l'espèce, porte sur le point de savoir si les centres appartenant aux deux groupes visés par Forum 187 doivent être considérés comme étant individuellement concernés par la décision de la Commission. Il s'agit donc de déterminer si, selon les critères énoncés par la Cour dans l'arrêt *Plaumann/Commission*, précité, et confirmés⁵⁴ depuis par une jurisprudence constante, ces deux groupes sont atteints par la décision du 17 février 2003 en raison de certaines qualités qui leur sont particulières ou d'une situation de fait qui les caractérise par rapport à toute autre personne et les individualise «d'une manière analogue à celle d'un destinataire».

173. Comme le rappelle la Commission, la portée générale d'un acte par rapport à certains opérateurs économiques n'est pas

mise en cause par le seul fait que ceux-ci sont affectés davantage ou différemment que d'autres opérateurs. Il est, en effet, dans la nature d'une disposition générale que son application uniforme puisse atteindre les intéressés de façon variable, selon les particularités de leur situation. Dans le domaine particulier des aides d'État, il est également de jurisprudence établie qu'une entreprise ne saurait, en principe, attaquer une décision de la Commission interdisant un régime d'aides sectoriel si elle n'est concernée par cette décision qu'en raison de son appartenance au secteur en question et en sa qualité de bénéficiaire potentiel dudit régime⁵⁵.

174. Toutefois, il ressort également de la jurisprudence que, lorsque l'acte attaqué affecte un groupe de personnes qui étaient identifiées ou identifiables au moment où cet acte a été adopté et en fonction de critères qui sont propres aux membres de ce groupe, ceux-ci peuvent être considérés comme individuellement concernés par cet acte, en tant qu'ils font partie d'un cercle restreint d'opérateurs économiques⁵⁶.

⁵⁴ — Voir, notamment, arrêt du 1^{er} avril 2004, *Commission/Jégo-Quéré* (C-263/02 P, Rec. p. I-3425, point 45).

⁵⁵ — Arrêts précités *Van der Kooy e.a./Commission* (point 15); *Federmineria e.a./Commission* (point 14), ainsi que *Italie et Sardagna Lines/Commission* (point 33).

⁵⁶ — Arrêts du 1^{er} juillet 1965, *Toepfer et Getreide-Import/Commission* (106/63 et 107/63, Rec. p. 525, 533); du 17 janvier 1985, *Piraiiki-Patraiki e.a./Commission* (11/82, Rec. p. 207, point 31); du 26 juin 1990, *Sofrimport/Commission* (C-152/88, Rec. p. I-2477, point 11), et du 11 février 1999, *Antillean Rice Mills e.a./Commission* (C-390/95 P, Rec. p. I-769, points 25 à 30). Arrêts du Tribunal du 14 septembre 1995, *Antillean Rice Mills e.a./Commission* (T-480/93 et T-483/93, Rec. p. II-2305, point 67), et du 17 janvier 2002, *Rica Foods/Commission* (T-47/00, Rec. p. II-113, point 41).

175. Le recours de tels particuliers a ainsi été déclaré recevable lorsque l'acte attaqué modifie rétroactivement les droits du requérant. La Cour l'a décidé dans l'arrêt *Toepfer et Getreide-Import/Commission*, précité, dans lequel elle a admis pour la première fois qu'un particulier pouvait être individuellement concerné par une décision adressée à un État membre⁵⁷. Elle a également adopté cette solution dans l'arrêt *Bock/Commission*⁵⁸, ainsi que dans les arrêts *Agricola commerciale olio e.a./Commission* et *Savma/Commission*⁵⁹.

176. Dans l'arrêt *CAM/Commission*⁶⁰, la Cour a également admis que la requérante avait qualité pour agir lorsque la mesure attaquée porte sur des situations en cours au moment de son adoption et met en cause le bénéfice de droits acquis pour des opérations à venir⁶¹.

177. Il s'ensuit que, lorsque des droits acquis antérieurement par des justiciables sont remis en cause par un acte communautaire, ces justiciables sont admis à contester la légalité de cet acte devant le juge communautaire.

178. Au vu de cette jurisprudence, nous sommes d'avis que les centres de coordination dont l'agrément a été renouvelé au cours des années 2001 et 2002 doivent être déclarés individuellement concernés par la décision de la Commission.

57 — La Cour a déclaré recevable le recours intenté par deux sociétés importatrices de céréales en Allemagne contre la décision de la Commission qui autorisait rétroactivement cet État membre à prendre des mesures de sauvegarde en vertu desquelles leurs demandes de certificat d'importation avaient été rejetées.

58 — Arrêt du 23 novembre 1971 (62/70, Rec. p. 897). Dans cet arrêt, la Cour a déclaré recevable le recours introduit par une société importatrice de denrées alimentaires à l'encontre d'une décision de la Commission autorisant la République fédérale d'Allemagne à exclure du traitement communautaire certains produits originaires de Chine et mis en libre pratique dans les pays du Benelux, en ce que ladite décision portait également sur les importations de produits dont les demandes de licence étaient en instance auprès de l'administration allemande lors de son entrée en vigueur. Ainsi, le 4 septembre 1970, la requérante avait demandé à l'autorité allemande compétente une licence d'importation pour un lot de champignons chinois mis en libre pratique aux Pays-Bas. Le 11 septembre suivant, cette autorité l'avait avertie qu'elle rejetterait cette demande dès que la Commission aurait délivré une autorisation en ce sens. Par décision du 15 septembre 1970, la Commission a autorisé la République fédérale d'Allemagne à exclure du traitement communautaire non seulement les demandes d'importation futures de champignons noirs originaires de Chine, mais également les demandes d'importation pendantes.

59 — Arrêts du 27 novembre 1984 (respectivement 232/81, Rec. p. 3881, et 264/81, Rec. p. 3915). Il s'agissait de recours introduits par des entreprises adjudicataires à l'encontre d'un règlement de la Commission abrogeant un règlement antérieur sur la base duquel l'organisme d'intervention italien avait mis en vente une certaine quantité d'huile d'olive. La Cour a relevé que, la situation étant fixée entre les parties à la vente, « toute intervention de la part des institutions communautaires, empêchant [l'organisme d'intervention italien] d'exécuter ses obligations vis-à-vis des soumissionnaires désignés par le tirage au sort, constituait nécessairement un acte concernant ceux-ci de manière directe et individuelle » (points 11 des deux arrêts).

60 — Arrêt du 18 novembre 1975 (100/74, Rec. p. 1393).

61 — Il s'agissait d'une société qui avait obtenu, le 19 juillet 1974, un certificat d'exportation pour 10 000 tonnes d'orge, valable jusqu'au 16 octobre 1974. En vertu d'un règlement du Conseil, les prix indicatifs et d'intervention applicables notamment aux céréales devaient bénéficier d'une augmentation de 5 % à compter du 7 octobre 1974. Toutefois, la Commission, par un règlement du 4 octobre 1974, avait prévu que cette mesure ne s'appliquerait pas aux certificats d'exportation délivrés avant le 7 octobre, privant ainsi la requérante du bénéfice de l'augmentation prévue par le Conseil pour les 3 978 tonnes d'orge qu'elle devait encore exporter entre le 7 et le 16 octobre. La Cour a admis la recevabilité du recours de la requérante à l'encontre du règlement de la Commission. Elle a jugé que ce règlement, en refusant à une catégorie d'opérateurs économiques et pour des exportations déterminées le bénéfice de l'augmentation du montant de la restitution, visait un nombre déterminé et connu d'exportateurs de céréales et que cette mesure, même si elle faisait partie d'un acte à caractère normatif, affectait ces exportateurs en raison d'une situation de fait qui les caractérisait par rapport à toute autre personne.

179. En effet, en vertu du régime fiscal en cause, le renouvellement de l'agrément de ces centres en 2001 ou en 2002 leur conférait le droit de bénéficier de l'application de ce régime pendant une durée de dix ans et celle-ci a été limitée par la décision de la Commission au 31 décembre 2010. Les droits acquis par ces centres sur le fondement du régime fiscal belge et des décisions antérieures de la Commission, selon lesquelles le droit communautaire en matière d'aides d'État ne s'opposait pas à ce régime, ont donc bien été réduits par la décision du 17 février 2003.

180. En outre, le nombre de centres dans une telle situation pouvait être connu au moment de l'adoption de ladite décision et il n'est pas susceptible d'augmenter. Ils forment donc bien un cercle restreint ou un cercle fermé d'opérateurs économiques au sens de la jurisprudence, qui sont spécialement affectés par la décision de la Commission.

181. Enfin, la qualité pour agir de ces centres pourrait également être déduite, selon nous, des arrêts *Italie et Sardegna Lines/Commission* et *Italie/Commission*, précités. Dans ces arrêts, il a été jugé qu'une entreprise à laquelle une aide avait été octroyée au titre d'un régime sectoriel devait être considérée comme individuellement concernée par la décision de la Commission déclarant ce régime d'aides incompatible avec le marché commun et ordonnant la récupération des sommes octroyées au titre dudit régime auprès de chaque bénéficiaire. La Cour a estimé que cette entreprise n'était pas seulement concernée par une telle décision en tant qu'entreprise du secteur d'activités

en cause, potentiellement bénéficiaire du régime d'aides litigieux. Elle l'était aussi en sa qualité de bénéficiaire effective d'une aide individuelle octroyée au titre de ce régime⁶².

182. Cette jurisprudence nous paraît transposable en l'espèce. Comme les requérantes dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts précités, les centres de coordination dont les agréments, renouvelés en 2001 et en 2002, ont été limités au 31 décembre 2010 ne sont pas seulement concernés par la décision de la Commission en tant que centres potentiellement bénéficiaires du régime fiscal litigieux. Ils le sont aussi en leur qualité de bénéficiaires effectifs de ce régime, à la suite du renouvellement de leur agrément individuel.

183. Pour l'ensemble de ces motifs, le recours de Forum 187 nous paraît donc recevable en ce qu'elle représente les trente centres dont les droits au bénéfice du régime litigieux ont été réduits au 31 décembre 2010.

184. Cet élément est suffisant pour justifier la recevabilité du recours de Forum 187 en annulation de la décision du 17 février 2003 en ce que celle-ci déclare que le régime fiscal

62 — Arrêts précités *Italie et Sardegna Lines/Commission* (point 34) et *Italie/Commission* (point 39).

des centres de coordination constitue une aide d'État incompatible avec le marché commun.

défaut d'intérêt à agir constitue, en outre, une fin de non-recevoir d'ordre public⁶⁴.

185. Toutefois, Forum 187 demande également l'annulation partielle de la décision du 17 février 2003, en ce que celle-ci n'a pas prévu de mesures transitoires en faveur des centres dont l'agrément vient à expiration en 2003, après le 17 février, et en 2004. Or, parmi les deux groupes de centres de coordination représentés par Forum 187 qui, selon cette association, seraient recevables à agir directement devant le juge communautaire, seuls les huit centres dont la demande de renouvellement était pendante lors de l'adoption de la décision du 17 février 2003 ont un intérêt à faire une telle demande.

187. La recevabilité de cette demande subsidiaire de Forum 187 se trouve, par conséquent, subordonnée à la condition que ces huit centres soient également recevables à agir. Le fait que cette demande en annulation partielle de la décision de la Commission soit englobée dans celle du Royaume de Belgique, dont la recevabilité n'est pas contestée et ne paraît pas contestable⁶⁵, ne dispense pas d'un tel examen si, le cas échéant, la demande principale de Forum 187 est rejetée et qu'il s'avère nécessaire de statuer sur sa demande subsidiaire.

186. En effet, l'annulation partielle de ladite décision en ce qu'elle ne prévoit pas de mesures transitoires pour les centres de coordination dont l'agrément expire en 2003, après le 17 février, et en 2004 n'est susceptible de procurer aucun bénéfice aux centres dont l'agrément a été renouvelé en 2001 ou en 2002. Or, un recours en annulation intenté par une personne physique ou morale n'est recevable que si ce requérant a un intérêt à voir annuler l'acte attaqué, ce qui suppose que ce recours soit susceptible, par son résultat, de procurer un bénéfice à la partie qui l'a intenté⁶³. Le

188. Si tel devait être le cas, nous sommes également d'avis que le recours de Forum 187 est recevable parce que les centres de coordination dont la demande de renouvellement était pendante lors de la notification de la décision de la Commission auraient bien qualité pour agir en annulation de ladite décision devant le juge communautaire.

64 — Ibidem (point 45 et jurisprudence citée).

65 — Le recours du Royaume de Belgique, en sa qualité de requérant privilégié, est recevable et, selon la jurisprudence, un État membre a un intérêt juridique à contester un acte d'une institution au motif que celui-ci porte atteinte aux intérêts de certains opérateurs économiques (arrêt du 19 novembre 1998, Espagne/Conseil, C-284/94, Rec. p. I-7309, point 42 et jurisprudence citée).

63 — Arrêt du Tribunal du 28 septembre 2004, MCI/Commission (T-310/00, non encore publié au Recueil, point 44 et jurisprudence citée).

189. En effet, la recevabilité du recours introduit par les membres d'un groupe de personnes qui étaient identifiées ou identifiables au moment où l'acte attaqué a été adopté et en fonction de critères qui sont propres aux membres de ce groupe a été admise lorsque le texte de droit communautaire, sur le fondement duquel ledit acte a été pris, faisait expressément obligation à l'institution, auteur de celui-ci, de prendre en compte la situation particulière des requérants⁶⁶.

190. Cette jurisprudence nous semble pouvoir être transposée aux centres de coordination dont la demande de renouvellement de leur agrément était pendante lors de l'adoption de la décision du 17 février 2003.

191. D'une part, ces centres font bien partie d'un cercle fermé, au sens de la jurisprudence, dont les membres se trouvent spécialement affectés par la décision de la

Commission. En effet, cette décision prévoit, rappelons-le, que les centres agréés au 31 décembre 2000 dont l'agrément individuel est en cours au 17 février 2003 peuvent bénéficier des effets de celui-ci jusqu'à son terme et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2010. Elle dispose aussi que les agréments qui expirent avant le 31 décembre 2010 ne peuvent faire l'objet d'aucun renouvellement, même temporaire. Les centres déjà agréés au 31 décembre 2000 et dont l'agrément décennal vient à échéance entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2010 constituent donc un groupe qui était parfaitement identifiable au moment de l'adoption de la décision de la Commission et qui n'est pas susceptible d'augmenter après celle-ci.

192. En outre, lesdits centres sont affectés d'une manière particulière, par rapport aux autres centres de coordination et à l'ensemble des sociétés qui auraient pu créer de tels centres. Ce qui les particularise tient au fait qu'ils disposaient d'un agrément décennal qui vient à expiration entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2010, que cet agrément, dans la législation belge visée par les décisions de la Commission rendues en 1984 et en 1987, était renouvelable et que, en vertu de la décision de la Commission, il ne pourra faire l'objet d'aucun renouvellement.

193. D'autre part, ainsi qu'il ressort de l'arrêt *Sofrimport/Commission*, précité⁶⁷, et comme la Cour l'a confirmé dans l'arrêt

66 — Ainsi, dans l'arrêt *Piraiiki-Patraiki e.a./Commission*, précité, des entreprises exportatrices de coton ont été considérées comme étant individuellement concernées par la décision de la Commission autorisant la République française à prendre des mesures de sauvegarde à l'encontre des importations de coton en provenance de Grèce aux motifs que ces requérantes avaient déjà conclu des contrats dont l'exécution était empêchée par cette décision et que la Commission était tenue, en vertu de l'article 130 de l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la République hellénique et aux adaptations des traités (JO 1979, L 291, p. 17), en application duquel ladite décision avait été prise, de se renseigner sur les répercussions négatives que celle-ci risquait d'avoir pour les entreprises intéressées. De même, dans l'arrêt *Sofrimport/Commission*, précité, la société *Sofrimport* a été considérée comme étant individuellement concernée par deux règlements de la Commission suspendant la délivrance de certificats pour l'importation, dans la Communauté européenne, de pommes en provenance du Chili aux motifs qu'elle était importatrice de produits en cours d'acheminement et que le texte en vertu duquel les règlements litigieux avaient été pris imposait à la Commission de tenir compte, lors de l'adoption de mesures de suspension des autorisations d'importation, de la situation particulière de ces produits.

67 — Point 12.

Antillean Rice Mills e.a./Commission, précité⁶⁸, l'élément fondamental aux fins d'apprécier si des particuliers qui sont affectés d'une manière particulière par un acte de portée générale sont individuellement concernés par celui-ci est la protection dont ils bénéficient au titre du droit communautaire. Forum 187 invoque le principe de protection de la confiance légitime et soutient que les centres de coordination concernés avaient une telle confiance dans le renouvellement de leur agrément.

194. Il ne nous paraît pas douteux qu'un principe général tel que le principe de protection de la confiance légitime puisse conférer une protection de nature à individualiser des requérants comme peut le faire une disposition expresse du texte de droit communautaire sur le fondement duquel les mesures attaquées ont été prises et qui fait obligation à l'auteur de l'acte en question de prendre en compte leur situation particulière, ainsi que la Cour l'a admis dans les arrêts Piraiki-Patraiki e.a./Commission et Sofrimport/Commission, précités. La protection garantie par un principe général paraît bien être un élément de nature à individualiser un requérant et à lui permettre d'engager directement un recours en annulation devant le juge communautaire⁶⁹.

68 — Point 28.

69 — Voir, en ce sens, arrêt Parti écologiste «Les Verts»/Parlement, précité, dans lequel la Cour a admis la recevabilité du recours introduit par ce parti politique contre les actes du bureau du Parlement européen portant répartition des crédits au motif que l'irrecevabilité de ce recours aboutirait à créer une inégalité de protection juridictionnelle entre des formations concurrentes (point 36).

195. Certes, comme l'indique la Commission, la question de savoir si les centres de coordination pouvaient avoir une confiance légitime dans le renouvellement de leur agrément fait l'objet d'une contestation au fond. Toutefois, au stade de l'examen de la recevabilité du recours, nous sommes d'avis qu'il suffit de constater que, dans sa décision du 17 février 2003, la Commission a analysé, du cent dix-septième au cent vingtième considérant, quelle était la confiance légitime dont pouvaient se prévaloir les centres de coordination disposant d'un agrément en cours lors de la notification de ladite décision. Le fait que la Commission se soit livrée à une telle analyse démontre bien que ces centres bénéficient d'une protection spécifique, par rapport à tous les autres centres de coordination et aux sociétés des groupes multinationaux qui auraient envisagé la création de tels centres, au titre du principe de protection de la confiance légitime.

196. Cet élément suffit, selon nous, à individualiser les centres de coordination dont l'agrément vient à expiration entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2010 par rapport aux autres opérateurs concernés par la décision de la Commission. Ces centres constituent donc bien un cercle fermé suffisamment caractérisé par rapport à ces autres opérateurs économiques et qui tirent du principe de protection de la confiance légitime une protection spécifique qu'ils devraient être en mesure de faire valoir par l'introduction d'un recours juridictionnel devant le juge communautaire.

197. Nous sommes donc favorables à la reconnaissance de la qualité pour agir du second groupe de centres de coordination que Forum 187 indique représenter dans le cadre du présent recours.

3. L'examen des recours au fond

198. Dans la mesure où le recours de Forum 187 est plus large que celui du Royaume de Belgique, puisqu'il tend à obtenir l'annulation de la décision du 17 février 2003 dans son entier, nous commencerons par examiner cette demande.

199. Le cas échéant, nous examinerons ensuite les demandes de Forum 187 et du Royaume de Belgique en annulation partielle de la décision de la Commission, en ce que celle-ci n'a pas prévu de mesures transitoires pour les centres dont l'agrément vient à expiration à compter du 17 février 2003.

a) La demande de Forum 187 en annulation de la décision du 17 février 2003 dans son entier

200. À l'appui de cette demande en annulation, Forum 187 invoque trois moyens. Dans

le cadre du premier moyen, elle soutient que cette décision est dépourvue de base légale et viole le principe de sécurité juridique, en ce qu'elle est contraire aux décisions antérieures, prises plus de quinze ans auparavant. Dans son deuxième moyen, Forum 187 fait valoir que la Commission, en qualifiant le régime fiscal des centres de coordination d'aide d'État, a méconnu les dispositions de l'article 87, paragraphe 1, CE. Dans son dernier moyen, Forum 17 reproche à ladite décision d'être entachée d'une insuffisance de motivation en ce qui concerne les motifs pour lesquels la Commission est revenue sur ses décisions antérieures.

i) Le moyen tiré de l'absence de base légale et de la violation du principe de sécurité juridique

— Argumentation des parties

201. Forum 187 soutient que le principe de sécurité juridique impose à la Commission de respecter ses décisions et que les hypothèses dans lesquelles cette dernière peut retirer une décision illégale sont très limitées. Selon cette association, la Commission a fondé sa décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen sur deux fondements, à savoir l'article 1^{er}, sous b), v), du règlement n° 659/1999 et sa compétence générale de corriger une erreur antérieure.

Dans sa décision du 17 février 2003, la Commission aurait ajouté les articles 87 CE et 88 CE. Forum 187 fait valoir que cette décision est dépourvue de base légale au motif qu'elle ne pouvait être prise sur aucun de ces fondements.

202. Selon Forum 187, le règlement n° 659/1999 ne peut pas servir de base légale parce que l'article 1^{er}, sous b), v), de celui-ci, qui définit la notion d'aide existante, exige, pour qu'une mesure qui ne constituait pas une aide devienne une aide existante, qu'il y ait eu une évolution du marché commun. Cette disposition ne serait pas applicable dans l'hypothèse où la Commission voudrait modifier son appréciation selon laquelle une mesure ne constitue pas une aide d'État.

203. Forum 187 soutient que la Commission ne pouvait pas non plus fonder sa décision sur les articles 87 CE et 88 CE pour les deux raisons suivantes. D'une part, cette dernière n'aurait ouvert la procédure formelle d'examen que sur la base du règlement n° 659/1999 et elle ne saurait fonder la décision qui clôt cette procédure sur une autre base légale. D'autre part, ces articles ne confèreraient pas à la Commission une compétence plus large que celle prévue dans le règlement n° 659/1999, qui définit les pouvoirs de cette institution de manière exhaustive. Dès lors que le régime fiscal des centres de coordination n'entre pas dans la définition de la notion d'aide existante

prévue dans ledit règlement, elle ne pourrait pas prétendre avoir fondé la décision du 17 février 2003 sur l'article 88, paragraphe 1, CE.

204. Enfin, Forum 187 expose que la Commission ne peut pas prétendre avoir corrigé une décision erronée plus de quinze années après qu'elle a été adoptée. Selon la jurisprudence, le droit de corriger une erreur devrait être exercé dans un délai raisonnable. En revenant plus de quinze ans après sur sa décision, selon laquelle le régime fiscal litigieux ne constitue pas une aide d'État, la Commission violerait le principe de sécurité juridique, notamment en ce qu'elle doit respecter l'intégralité de ses décisions précédentes. En outre, elle ne fournirait aucune explication justifiant l'écoulement d'un tel délai. Enfin, la Commission ne saurait tirer argument du fait que sa décision n'a pas d'effet rétroactif. Selon Forum 187, la décision du 17 février 2003 a nécessairement des conséquences rétroactives, en raison de l'importance des investissements effectués dans les centres de coordination.

205. En réponse à ces arguments, la Commission soutient qu'elle était en droit de modifier son appréciation selon laquelle le régime fiscal litigieux ne constitue pas une aide d'État, à condition de respecter les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime ainsi que les droits acquis. Cette compétence se déduirait de son pouvoir de contrôle permanent des aides existantes, qui lui permettrait de réviser, pour l'avenir, une décision déclarant

une aide compatible avec le marché commun. Quant à la procédure à suivre, il serait manifeste, selon la Commission, que le régime litigieux ne pouvait pas être considéré comme une aide nouvelle et que c'est la procédure applicable au contrôle des aides existantes qui devait être appliquée par analogie.

ont pu se fier à la légalité de celui-ci⁷⁰. Ces conditions n'auraient manifestement pas été remplies si la Commission avait voulu annuler rétroactivement son appréciation selon laquelle le régime fiscal des centres de coordination ne constitue pas une aide d'État, 19 ans après et alors que l'État membre destinataire de ses décisions antérieures a mis en œuvre ce régime.

— Appréciation

206. À titre liminaire, il nous paraît important de constater que, dans la décision du 17 février 2003, la Commission ne prévoit pas le retrait de ses décisions antérieures relatives au régime fiscal des centres de coordination. En effet, elle n'indique ni dans les motifs ni dans le dispositif de cette décision que ses décisions de 1984 et de 1987 ainsi que sa réponse à la question parlementaire de 1990 doivent être annulées rétroactivement et que sa décision prise le 17 février 2003 est destinée à les remplacer. Si tel avait été le cas, il ne paraît pas douteux qu'une telle décision aurait été contraire aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime.

208. Il ressort, en réalité, du contenu de la décision du 17 février 2003 et des éléments du dossier que celle-ci a été prise après que la Commission eut décidé de procéder à un nouvel examen du régime fiscal des centres de coordination en appliquant à celui-ci la procédure de contrôle d'une aide existante, ce qui implique que sa décision finale ne doit pas avoir d'effet rétroactif. Il résulte également du contenu de celle-ci que la Commission a estimé que ce régime constituait désormais une aide d'État incompatible avec le marché commun.

207. En effet, si une institution est en droit de retirer, avec un effet rétroactif, une décision qui lui paraît erronée, il est de jurisprudence établie qu'un tel retrait doit être effectué dans un délai raisonnable et qu'il doit être tenu compte de la mesure dans laquelle les bénéficiaires de l'acte en cause

209. Il s'agit donc de déterminer, dans le cadre de l'examen du présent moyen, si la Commission était en droit de changer d'appréciation sur le point de savoir si ce régime de portée générale, sans qu'il ait été modifié de manière significative depuis ses précédentes appréciations de 1984, de 1987

70 — Arrêts de la Cour du 3 mars 1982, *Alpha Steel/Commission* (14/81, Rec. p. 749, point 10); du 26 février 1987, *Consorzio Cooperativo d'Abruzzo/Commission* (15/85, Rec. p. 1005, point 12); du 20 juin 1991, *Cargill/Commission* (C-248/89, Rec. p. I-2987, point 20); du 17 avril 1997, *De Compte/Parlement* (C-90/95 P, Rec. p. I-1999, point 35), et du Tribunal du 20 novembre 2002, *Lagardère et Canal+/Commission* (T-251/00, Rec. p. II-4825, point 140).

et de 1990, constitue une aide au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE et, dans l'affirmative, si la Commission était fondée à appliquer la procédure relative aux régimes d'aides existants.

210. Certes, le principe de sécurité juridique implique que la législation communautaire soit certaine et que son application soit prévisible pour les justiciables⁷¹. Il vise à garantir la prévisibilité des situations et des relations juridiques relevant du droit communautaire⁷². Ce principe s'impose avec une rigueur particulière lorsque l'acte de droit dérivé est susceptible de comporter des incidences financières⁷³, comme cela peut être le cas s'agissant des décisions prises par la Commission en matière d'aides d'État. En outre, l'obligation de notification de ces aides fixée à l'article 88, paragraphe 3, CE a notamment pour objectif d'écarter d'éventuels doutes quant au point de savoir si une mesure nationale constitue ou non une aide au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

211. Le principe de sécurité juridique et celui de protection de la confiance légitime, qui constitue le versant subjectif du premier, impliquent donc que l'État membre, qui a pris la précaution de notifier à la Commission le régime fiscal qu'il envisage de mettre en œuvre ainsi que les bénéficiaires de ce régime puissent se fier à la légalité d'une

décision de cette institution déclarant que ledit régime ne constitue pas une aide d'État.

212. Il est également constant que le règlement n° 659/1999, qui, selon son deuxième considérant, codifie l'exercice par la Commission des pouvoirs qui lui sont conférés par l'article 88 CE, ne prévoit pas expressément le cas de figure auquel nous sommes confrontés en l'espèce. Ainsi, la seule hypothèse, figurant à l'article 1^{er}, sous b), v), de ce règlement qui définit la notion d'aide existante, dans laquelle une mesure qui ne constituait pas une aide au moment de sa mise en vigueur doit néanmoins être réputée existante est celle selon laquelle ladite mesure est «devenue une aide par la suite en raison de l'évolution du marché commun».

213. Le règlement n° 659/1999 ne définit pas ce que recouvre la notion d'«évolution du marché commun». Elle peut être comprise, néanmoins, comme une modification du contexte économique et juridique dans le secteur concerné par la mesure en cause. Les termes «évolution» et «marché commun» conduisent à penser que le marché sur lequel la mesure nationale en question produit ses effets a connu un changement à cause duquel cette mesure, qui ne constituait pas une aide, relève désormais du champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE. Cette notion ne vise donc pas l'hypothèse dans laquelle, comme en l'espèce, la Commission change son appréciation sur le seul fondement d'une application plus rigoureuse des règles du traité en matière d'aides d'État.

71 — Arrêt du 15 décembre 1987, Irlande/Commission (325/85, Rec. p. 5041, point 18).

72 — Arrêt du 15 février 1996, Duff e.a. (C-63/93, Rec. p. I-569, point 20).

73 — Idem.

214. Toutefois, contrairement à Forum 187, nous ne croyons pas que le principe de sécurité juridique et le libellé du règlement n° 659/1999 s'opposent à ce que la Commission change son appréciation quant au point de savoir si un régime fiscal de portée générale constitue une aide, lorsqu'elle estime que telle est la conclusion à laquelle doit conduire l'application correcte des règles du traité.

215. Cette analyse trouve sa justification, selon nous, dans les articles 87 CE et 88 CE. D'une part, en effet, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, le principe de sécurité juridique, tout important qu'il soit, ne saurait s'appliquer de façon absolue et son application doit être combinée avec celle du principe de légalité⁷⁴. D'autre part, comme la Commission l'a fait valoir, c'est à partir des articles 87 CE et 88 CE qu'il convient d'apprécier la portée de ses pouvoirs et de ses obligations en matière d'aides d'État. Le règlement n° 659/1999, qui constitue un acte de droit dérivé adopté pour l'application des articles 87 CE et 88 CE, ne saurait donc être interprété dans un sens qui réduise la portée des règles prévues par le traité.

216. La Commission est investie par l'article 88 CE de la mission de procéder non seulement à un examen préalable des projets des États membres visant à instaurer une aide nouvelle, mais également à un contrôle permanent de toute aide existante. À l'occa-

sion de ce contrôle permanent, la Commission peut, dans le cadre d'une coopération avec l'État membre qui a accordé l'aide en cause, proposer à cet État d'apporter, pour l'avenir, toute modification qui paraît nécessaire pour que cette aide demeure compatible avec le marché commun. Conformément à l'article 88, paragraphe 2, CE, en cas d'échec de cette procédure, elle peut imposer audit État des modifications d'une telle aide ou la suppression de celle-ci, dans le délai qu'elle détermine.

217. Les pouvoirs conférés à la Commission par l'article 88 CE ont donc pour objet d'éviter qu'un régime d'aides général continue de recevoir application et permette l'octroi de nouvelles aides individuelles, lorsqu'il apparaît que ce régime n'est plus compatible avec le marché commun. La Commission a ainsi pour mission de faire en sorte qu'aucun régime d'aides qui serait contraire au bon fonctionnement du marché commun ne soit autorisé ou donne lieu à de nouvelles applications.

218. L'article 88 CE a également pour effet d'assurer l'égalité entre les États membres et les opérateurs économiques. En effet, en raison de l'évolution du contexte économique et juridique, un nouveau régime d'aides, dont le contenu serait en tous points identique à un régime existant en vigueur dans un autre État membre, pourrait devoir faire l'objet d'une décision négative de la part de la Commission. Il serait donc contraire au principe général d'égalité de permettre que

74 — Arrêt du 22 mars 1961, SnuPAT/Haute Autorité (42/59 et 49/59, Rec. p. 99, 160).

des opérateurs économiques puissent bénéficier de nouvelles applications du régime d'aides existant.

étaient susceptibles de relever du champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE.

219. C'est au vu de ces éléments que nous estimons que la Commission est en droit de modifier son appréciation quant à l'existence d'une aide, si elle considère que telle est la réponse à laquelle doit conduire une application correcte des règles du traité. Si, par conséquent, la Commission est tenue de respecter les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, cette exigence, si importante soit-elle, doit être conciliée avec le principe de légalité et, partant, les règles des articles 87 CE et 88 CE. Or, il serait contraire à ces dispositions de permettre qu'un régime national puisse donner lieu à de nouvelles applications alors qu'il s'avère contraire au bon fonctionnement du marché commun. Ce serait également contraire à l'égalité de traitement entre les États membres et les opérateurs économiques, puisqu'un nouveau régime identique au régime national considéré initialement comme ne constituant pas une aide ferait l'objet d'une décision négative.

220. Dans cet esprit, nous estimons que la Commission a joué le rôle qui lui est imparté par le traité en matière d'aides d'État lorsque, en l'espèce, elle a décidé de procéder à l'examen ou au réexamen de tous les régimes fiscaux en vigueur dans les États membres que le groupe code de conduite avait déclaré dommageables pour le marché commun, dès lors qu'il lui apparaissait que ces régimes

221. Par conséquent, nous sommes d'avis que la sécurité juridique ne s'oppose pas à ce que la Commission modifie pour l'avenir son appréciation quant à l'existence d'une aide. Dans le même sens, la décision du 17 février 2003 n'est pas dépourvue de base légale, comme le soutient Forum 187, mais elle a pour fondement les articles 87 CE et 88 CE, comme il est indiqué à son soixante-neuvième considérant.

222. Quant à la procédure applicable lorsque la Commission change ainsi son appréciation, nous sommes également d'avis qu'il ne peut s'agir que de la procédure applicable au contrôle des aides existantes. Le règlement n° 659/1999, qui codifie l'exercice par la Commission des pouvoirs que lui confère l'article 88 CE, ne connaît que deux types de mesures nationales: les mesures nouvelles et les aides existantes. Dans notre cas de figure, la Commission envisage de modifier son appréciation sur un régime national qui lui avait été notifié et qui, par hypothèse et comme c'est le cas en l'espèce, n'a pas subi de modification significative depuis sa décision antérieure. Ce régime ne saurait donc être considéré comme une mesure nouvelle, qui vient d'être notifiée à la Commission sans avoir encore été mise en œuvre, ou comme une aide illégale, c'est-à-dire une aide octroyée sans avoir été notifiée préalablement à ladite institution ou avant que celle-ci ne se soit prononcée dans les délais requis. Il s'agit

bien d'une mesure existante pour la Commission, puisqu'elle en avait connaissance, et qui est assimilable, pour les besoins de la détermination de la procédure de contrôle applicable, à une aide existante au sens de l'article 1^{er}, sous b), du règlement n° 659/1999.

223. En outre, cette qualification assure la meilleure sécurité juridique à l'État membre qui a institué la mesure en cause et aux opérateurs économiques qui en bénéficient. Elle a, en effet, pour conséquence que cette mesure continue de recevoir application jusqu'à ce que la Commission constate son incompatibilité avec le marché commun. De plus, si la Commission vient à prendre une telle décision, celle-ci ne peut avoir d'effet que pour l'avenir et dans un délai qu'il appartient à cette institution de déterminer⁷⁵.

224. Enfin, cette procédure ne prive pas les entreprises qui ont bénéficié de l'application du régime général litigieux de contester, sur le fond, la nouvelle appréciation de la Commission selon laquelle le régime en cause constitue une aide d'État, soit par un recours en annulation devant le juge communautaire, comme le fait Forum 187, soit au moyen d'une exception d'illégalité, soulevée notamment devant le juge national,

ainsi que la Cour en a rappelé la possibilité dans l'arrêt Unión de Pequeños Agricultores/Conseil⁷⁶.

225. Forum 187 n'est donc pas fondée non plus à reprocher à la Commission d'avoir indiqué, dans sa lettre au gouvernement belge l'informant de l'ouverture de la procédure formelle d'examen, que la procédure applicable était celle des articles 17 à 19 du règlement n° 659/1999, ni d'avoir changé de base légale en cours de procédure, puisque ce règlement a seulement pour objet de codifier l'exercice par la Commission des pouvoirs qui lui sont conférés par les articles 87 CE et 88 CE.

226. Quant à la question de savoir si, dans la décision du 17 février 2003, la Commission a correctement pris en compte la confiance légitime des centres de coordination, elle sera examinée, le cas échéant, dans le cadre de la demande en annulation partielle de cette décision. Toutefois, la réponse à cette question n'est pas de nature à mettre en cause la conclusion selon laquelle la Commission était en droit de changer d'avis sur le point de savoir si le régime fiscal des centres de coordination constitue une aide d'État et d'appliquer la procédure relative aux régimes d'aides existants, prévue aux articles 17 à 19 du règlement n° 659/1999.

75 — Arrêt Italie/Commission, précité (point 42 et jurisprudence citée).

76 — Arrêt du 25 juillet 2002 (C-50/00 P, Rec. p. I-6677, point 40).

227. Au vu de l'ensemble de ces éléments, nous sommes d'avis que le premier moyen doit être rejeté.

ii) Le moyen tiré de la violation de l'article 87, paragraphe 1, CE

228. Forum 187 invoque plusieurs arguments afin de démontrer que la Commission a fait une application erronée de l'article 87, paragraphe 1, CE en qualifiant le régime fiscal des centres de coordination d'aide d'État au sens de cette disposition. Tout d'abord, elle conteste la méthode avec laquelle la Commission a analysé le régime fiscal en cause. Elle soutient ensuite que les différentes mesures qui constituent ce régime ne remplissent pas les conditions requises par l'article 87, paragraphe 1, CE. Forum 187 fait ainsi valoir que ces mesures ne confèrent pas d'avantages aux centres de coordination, qu'elles ne procèdent pas d'un transfert de ressources d'État, que la Commission n'a pas apporté la preuve qu'elles ont une incidence sur la concurrence et les échanges intracommunautaires, que le régime en cause n'est pas sélectif et que, en tout état de cause, il est justifié par la nature et l'économie du système fiscal belge.

229. La Commission réfute quant à elle l'ensemble de ces griefs.

230. Pour la clarté de notre analyse, nous exposerons plus précisément le contenu des différents arguments des parties dans le cadre du point auquel ils se rapportent.

— Sur la méthode d'analyse du régime litigieux

231. Forum 187 reproche à la Commission d'avoir méconnu la compétence des États membres en matière fiscale. Elle rappelle que, en l'absence d'harmonisation des taux et de la structure de l'impôt sur les sociétés dans la Communauté, le Royaume de Belgique est en droit de déterminer les règles applicables à l'imposition des filiales de groupes multinationaux. Selon Forum 187, si ces règles créent des distorsions de concurrence, cette situation relève des articles 96 CE et 97 CE et non des dispositions relatives aux aides d'État.

232. Forum 187 fait également grief à la Commission d'avoir procédé à une analyse beaucoup trop générale du régime en cause. Elle fait valoir que le régime fiscal des centres de coordination s'applique à 230 centres qui appartiennent à des groupes exerçant leurs activités dans des secteurs très différents. Or, l'impact économique des mesures litigieuses serait très variable selon que le groupe vend des véhicules automobiles ou des produits alimentaires. La Commission aurait donc dû procéder à une analyse beaucoup plus détaillée de l'impact des mesures en cause.

233. Comme la Commission, nous ne croyons pas que l'examen d'un régime fiscal national au regard des dispositions de l'article 87 CE constitue en soi une méconnaissance de la compétence des États membres en matière fiscale. S'il est vrai que la fiscalité directe relève bien de leur compétence, de sorte que chaque État peut fixer librement ses propres règles relatives à l'imposition des sociétés, il est également constant que ces règles ne sont pas exclues du champ d'application de l'article 87 CE. Les dispositions prises par un État dans le cadre de l'exercice de ses compétences en matière fiscale peuvent donc, le cas échéant, s'avérer incompatibles avec cet article.

234. Comme l'expose à juste titre la Commission, la question qu'il incombe de résoudre dans le cadre de l'examen de ce moyen est donc de savoir si le régime litigieux constitue ou non une aide d'État. La notion d'aide d'État, telle qu'elle est définie à l'article 87, paragraphe 1, CE, présentant un caractère juridique et devant être interprété sur la base d'éléments objectifs⁷⁷, il convient d'examiner si, indépendamment du fait que la Commission avait pris une position contraire en 1984, en 1987 et en 1990, le régime fiscal des centres de coordination remplit bien les conditions requises pour relever du champ d'application de cette disposition.

235. En ce qui concerne, ensuite, le niveau d'examen des effets du régime litigieux auquel la Commission était tenue en l'espèce, il est vrai que, comme celle-ci le rappelle à bon droit, lorsque la mesure en cause est un régime d'aides et non une mesure d'aide individuelle, elle peut, selon la jurisprudence, se borner à étudier les caractéristiques générales dudit régime, sans être obligée d'examiner en plus ses effets sur la situation particulière de certaines entreprises⁷⁸. La question de savoir si, en l'espèce, cette jurisprudence doit trouver à s'appliquer et si la Commission pouvait ainsi s'en tenir à un tel examen, alors que le régime litigieux bénéficie à des centres dont les groupes exercent leurs activités dans des secteurs très divers, revient à mettre en cause l'appréciation de la Commission selon laquelle les mesures prévues par le régime litigieux remplissent chacune des conditions de l'article 87, paragraphe 1, CE. Nous étudierons donc ce grief dans le cadre de l'examen de ces conditions.

236. Il convient encore de préciser, à ce stade, d'une part, que ces conditions sont cumulatives⁷⁹. D'autre part, dans la mesure où, comme nous l'avons indiqué, la notion d'aide d'État est une notion juridique qui doit être interprétée sur la base d'éléments objectifs, le juge communautaire doit, en principe, dès lors que l'analyse de la

77 — Arrêt du 16 mai 2000, *France/Ladbroke Racing et Commission* (C-83/98 P. Rec. p. I-3271, point 25). Voir également arrêt du Tribunal du 16 septembre 2004, *Valmont/Commission* (T-274/01, non encore publié au Recueil, point 37).

78 — Arrêts *Italie et Sardegna Lines/Commission*, précité (point 51), et du 29 avril 2004, *Grèce/Commission* (C-278/00, Rec. p. I-3997, point 24).

79 — Arrêts du 16 mai 2002, *France/Commission* (C-482/99, Rec. p. I-4397, point 68); du 24 juillet 2003, *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg* (C-280/00, Rec. p. I-7747, point 74), et du 20 novembre 2003, *GEMO* (C-126/01, Rec. p. I-13769, point 21).

Commission ne repose pas sur des appréciations économiques complexes, exercer un entier contrôle sur la question de savoir si un régime national tombe effectivement dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE⁸⁰.

237. Nous allons examiner à présent si le régime fiscal des centres de coordination remplit chacune des conditions requises par cette disposition. Il s'agit ainsi d'apprécier si les mesures prévues par ce régime confèrent un avantage à certaines entreprises, si cet avantage est octroyé par un État membre ou au moyen de ressources d'État et s'il fausse ou est susceptible de fausser la concurrence dans les échanges intracommunautaires.

— Sur l'existence d'un avantage au profit de certaines entreprises

238. Notre examen portera, tout d'abord, sur le point de savoir si les mesures fiscales que comporte le régime fiscal des centres de coordination sont de nature à créer un avantage pour ses bénéficiaires. Nous examinerons, ensuite, si cet avantage est sélectif. Nous verrons, le cas échéant, si cette sélectivité est justifiée par les objectifs du système dans lequel s'insère ce régime.

80 — Arrêts précités *France/Ladbroke Racing* et *Commission* (point 25) et *Valmont/Commission* (point 37).

L'existence d'un avantage économique

239. Conformément à la jurisprudence, la notion d'aide revêt un caractère très large. Elle recouvre non seulement des prestations positives, telles que des subventions, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent «normalement» le budget d'une entreprise et qui, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques⁸¹. Ainsi, «une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État au sens de l'[article 87 CE]»⁸².

240. La Commission a estimé dans la décision du 17 février 2003 que le mode de détermination des revenus imposables, l'exonération du précompte immobilier, l'exonération du droit d'apport, l'exonération du précompte mobilier et le système du précompte mobilier fictif constituent des avantages pour les centres de coordination. Forum 187 conteste cette appréciation pour chacune de ces mesures. Nous les examine-

81 — Voir, notamment, arrêts du 12 décembre 2002, *Belgique/Commission* (C-5/01, Rec. p. I-11991, point 32 et jurisprudence citée), et *GEMO*, précité (point 28 et jurisprudence citée).

82 — Arrêts du 15 mars 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, Rec. p. I-877, point 14), et du 19 mai 1999, *Italie/Commission* (C-6/97, Rec. p. I-2981, point 16).

rons donc successivement, en commençant par la méthode de détermination des revenus imposables.

rendus à un prix correspondant au montant des frais majoré d'une marge bénéficiaire, le pourcentage de celle-ci peut être retenu pour autant qu'il ne soit pas anormal. Lorsqu'il n'existe pas de critères objectifs pour déterminer le pourcentage de bénéfices à prendre en considération, celui-ci doit, en principe, être fixé à 8 %.

La détermination des revenus imposables

241. Selon le régime fiscal des centres de coordination, le bénéfice imposable de ces centres ne résulte pas de la différence entre les recettes et les charges de l'entreprise, conformément au système belge de droit commun. Il est fixé à un montant forfaitaire, correspondant à un pourcentage du montant total des dépenses et des frais de fonctionnement, desquels sont exclus les frais de personnel⁸³ ainsi que les charges financières⁸⁴.

243. Le bénéfice imposable du centre en question ne peut pas, cependant, être inférieur au total des dépenses ou charges non déductibles au titre des frais professionnels (généralement les dépenses non admises) et des avantages anormaux ou bénévoles consentis audit centre par les membres du groupe auquel il appartient.

242. La marge bénéficiaire d'un centre de coordination doit, en principe, être fixée dans chaque cas particulier, compte tenu des activités réellement exercées par celui-ci. Si ce centre facture lui-même certains services

244. Le bénéfice des centres de coordination ainsi déterminé est imposé au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

83 — Sont notamment visés: les rémunérations et les avantages sociaux directs des membres de la direction et du personnel, les cotisations patronales d'assurances sociales, les primes patronales pour assurances extralégales, ainsi que les pensions de retraite et de survie (circulaire n° Ci. RH.421/439.244 dd. du 29 novembre 1993, chapitre III, F, point 42).

84 — La notion de «charges financières» est définie au même point 42 de la circulaire susmentionnée comme couvrant les intérêts, commissions et frais afférents aux dettes; les réductions de valeur comptabilisées sur des créances autres que commerciales, sur des placements de trésorerie et sur des valeurs disponibles; les moins-values sur réalisation d'actifs circulants autres que les créances commerciales, les placements de trésorerie et les valeurs disponibles; l'es-compte à charge du centre concerné sur la négociation de créances; les différences de change et les écarts de conversion des devises ainsi que tous les autres frais qui, conformément à la loi comptable, doivent être repris en charges financières.

245. Cette méthode de détermination du bénéfice imposable s'inspire de la méthode dite «cost plus», qui est l'un des systèmes préconisés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour la taxation des services effectués par une filiale ou un établissement stable pour le compte des sociétés appartenant au même groupe international et établies dans d'autres États.

246. Cette méthode répond à l'objectif suivant. La fixation des prix des opérations réalisées entre des entreprises appartenant au même groupe international peut être influencée par des considérations fiscales, de manière à réduire l'imposition supportée globalement par ledit groupe en jouant sur l'assiette imposable dans chaque pays. Pour lutter contre de telles pratiques et éviter les redressements auxquels elles donneraient lieu de la part des administrations nationales ainsi que le risque de double imposition, différentes méthodes ont été élaborées dans le cadre de l'OCDE pour déterminer les «prix de transfert» de produits ou de services au sein d'un même groupe international. Ces méthodes visent à ce que ces prix correspondent à ceux qui seraient fixés dans des conditions normales de concurrence. La méthode «cost plus», qui constitue l'une des dites méthodes, consiste à prendre comme base de calcul les coûts supportés par le prestataire de services et à leur appliquer une marge correspondant à un profit raisonnable et exprimée en pourcentage⁸⁵.

247. Dans la décision du 17 février 2003, ce n'est pas cette méthode d'imposition forfaitaire en tant que telle qui est qualifiée d'«aide d'État» par la Commission. C'est le fait que les autorités belges ont décidé de soustraire de l'ensemble des frais de fonctionnement qui servent de base de calcul pour la détermination du revenu imposable des centres de coordination, d'une part, les frais de personnel et, d'autre part, les charges

financières, lesquelles représentent des coûts quantitativement importants. La Commission relève également que, lorsqu'il n'existe pas de critères objectifs pour déterminer le pourcentage de bénéficiaires à prendre en considération, ce pourcentage est fixé, en principe, à 8 %. La Commission estime que, en application de ces deux exclusions et de ce pourcentage, le montant imposable auquel doit être appliqué le taux normal d'imposition des sociétés concernées ne permet pas d'aboutir à une imposition des services fournis par les centres de coordination comme s'ils étaient assurés par une autre société, dans un cadre de libre concurrence, selon le principe qui sous-tend la méthode «cost plus» de l'OCDE.

248. Forum 187 conteste l'analyse de la Commission pour les motifs suivants.

249. Elle expose, tout d'abord, que l'exclusion des charges financières et des frais de personnel de la base de taxation n'est pas contraire aux principes de l'OCDE en ce qui concerne la fixation des prix de transfert. Ces principes détermineraient quels sont les coûts qui doivent être pris en considération lors de la facturation de biens et de services à une entreprise liée, mais ne traiteraient pas la taxation de ces coûts, qui constituerait une étape subséquente.

250. En ce qui concerne, ensuite, l'exclusion des charges financières, Forum 187 fait valoir que leur taxation aurait pour conséquence de

85 — Voir *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Éditions de l'OCDE, Paris, 2001, p. II-12 et VII-1.

générer un impôt plus élevé que la marge de bénéfice prise par lesdits centres. Ce serait le cas, notamment, lorsque ceux-ci effectuent des transactions comptabilisées à la fois en coût et en bénéfice, sans avoir réalisé de perte ou de gain.

251. Selon Forum 187, il serait également nécessaire de prendre en compte les finances du groupe international dans son ensemble. Un taux d'imposition réduit au niveau des centres de coordination pourrait être compensé par une imposition supérieure au niveau du groupe. De nombreux pays taxeraient la société mère sur ses revenus mondiaux et auraient un système d'imposition des sociétés étrangères contrôlées.

252. Par ailleurs, la Commission n'aurait pas tenu compte de ce que, en vertu de la méthode «cost plus», de tels centres peuvent être imposés même s'ils ont subi des pertes, et ce cas de figure ne serait pas purement hypothétique.

253. En ce qui concerne l'exclusion des frais de personnel, Forum 187 expose qu'elle est compensée par la taxe de 10 000 euros par employé pour les dix premiers employés. Il serait également nécessaire de tenir compte du fait que de nombreux centres de coordination emploient des travailleurs transfrontaliers dont la situation fiscale est complexe.

254. Forum 187 conteste, enfin, le bien-fondé du grief de la Commission portant sur l'application d'un taux forfaitaire standard de 8 % pour déterminer la marge bénéficiaire. Ce taux aurait été approuvé par le vice-président de la Commission, Leon Brittan, en 1990. Il correspondrait au taux d'imposition des succursales étrangères en Belgique. Le fait qu'il s'agit d'une pratique administrative ne le priverait pas de valeur légale. Enfin, ledit taux ne serait pas appliqué systématiquement, les autorités compétentes pouvant utiliser un taux inférieur ou supérieur en fonction de la valeur ajoutée par chaque centre en question.

255. Forum 187 rappelle également qu'il existe une règle selon laquelle le revenu taxable ne peut pas être inférieur au montant total des charges ou dépenses qui ne sont pas déductibles au titre des frais professionnels et des avantages anormaux ou bénévoles consentis audit centre par les membres du groupe auquel il appartient.

256. Ces arguments ne nous paraissent pas convaincants.

257. Nous relevons, tout d'abord, que Forum 187 ne semble pas mettre en cause le fait que l'existence ou non d'un avantage doit être appréciée à partir du critère qui sous-tend la méthode «cost plus» de l'OCDE, c'est-à-dire celui selon lequel les prix de transfert doivent être établis de manière à aboutir aux prix qui seraient

pratiqués dans des conditions normales de concurrence. La détermination de l'existence d'un avantage implique, en effet, d'avoir un point de comparaison. Ainsi que la Commission l'a exposé au point 95 de la décision du 17 février 2003, la méthode «cost plus» élaborée par l'OCDE a pour objet d'imposer les centres qui effectuent des services intragroupes sur une base comparable à celle qui résulterait de l'application du système de droit commun, fondé sur la différence entre les recettes et les charges d'une entreprise exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence. C'est donc à partir de ce critère qu'il convient d'examiner si la méthode de détermination des revenus imposables prévue dans le régime fiscal des centres de coordination allège la charge qui pèserait «normalement» sur ceux-ci.

258. Selon Forum 187, l'exclusion des charges financières et des frais de personnel ne serait pas contraire au principe qui sous-tend la méthode «cost plus» de l'OCDE. Nous partageons l'opinion opposée de la Commission. Ainsi que nous l'avons vu, cette méthode vise à obtenir des prix de transfert proches de ceux qui seraient pratiqués dans un cadre de libre concurrence. Or, les frais de personnel et les charges financières engagés dans le cadre d'activités de gestion de trésorerie ou de financement représentent, comme l'expose la Commission au point 89 de la décision du 17 février 2003, des éléments qui contribuent de manière prépondérante à la réalisation des revenus des centres de coordination, puisque ces derniers fournissent des services, en particulier de nature financière. Pour cette même raison, il paraît également peu contestable que ces

deux catégories de frais représentent une partie significative de l'ensemble des frais de fonctionnement supportés par lesdits centres⁸⁶.

259. Nous adhérons donc à l'analyse de la Commission, selon laquelle l'exclusion de ces charges et de ces frais des coûts servant à la détermination des revenus imposables des centres en question ne permet pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui seraient pratiqués dans un cadre de libre concurrence. Partant, cette exclusion est bien de nature à procurer à ces centres et aux groupes auxquels ils appartiennent un avantage économique.

260. Cette analyse ne saurait être mise en cause par le fait que l'inclusion des charges financières pourrait, dans certains cas, aboutir à une base imposable trop élevée. Cet élément démontrerait, s'il était avéré, que la méthode «cost plus» n'est pas appropriée pour l'établissement des prix de transfert des centres de coordination. Il ne justifie pas, cependant, l'exclusion en totalité des charges financières.

261. L'avantage économique créé par cette exclusion ne peut pas non plus être relativisé ou annulé au regard de la charge fiscale supportée globalement par le groupe inter-

86 — Voir, à cet égard, l'exemple de calcul figurant au point 50 de la circulaire n° Ci.RH.421/439.244 dd. du 29 novembre 1993.

national, du fait de l'imposition, dans les autres États, des différentes sociétés qui en font partie. C'est au regard du régime fiscal de l'État membre concerné qu'il convient d'apprécier si le régime en cause crée ou non un avantage au profit de ses bénéficiaires.

262. De même, le fait que, en vertu d'un tel système, un centre de coordination peut être imposé alors qu'il n'a pas réalisé de bénéfices ne nous paraît pas mettre en cause le bien-fondé de l'analyse de la Commission. Un tel risque est inhérent à la méthode «cost plus», puisque celle-ci prend comme base de calcul les frais de fonctionnement et non la différence entre les recettes et les dépenses. Ce risque ne saurait donc justifier de prévoir l'exclusion systématique des frais de personnel et des charges financières, qui représentent des dépenses indispensables à l'exercice de l'activité desdits centres. En outre, le fait que 220 ou 230 centres de coordination environ ont bénéficié pendant de nombreuses années de l'application du régime en cause confirme l'analyse de la Commission et le fait que le risque d'être imposé, malgré l'absence de bénéfices, n'a pas occulté le caractère avantageux de ce régime.

263. En ce qui concerne la taxe annuelle, instaurée à partir du 1^{er} janvier 1993, de 10 000 euros par membre du personnel occupé à temps plein, la Commission a déduit, à juste titre selon nous, du fait que cette taxe est plafonnée à 100 000 euros qu'elle ne compense pas les effets profitables de l'exclusion systématique de tous les frais de personnel. Ce plafonnement correspond au nombre minimal de dix salariés que les centres de coordination sont tenus

d'employer à temps plein au terme de leurs deux premières années d'activité. Il ressort des éléments du dossier que les 220 ou 230 centres de coordination créés en Belgique ont permis la création de 9 000 emplois directs, ce qui correspond à une moyenne supérieure à dix salariés par centre.

264. Quant au taux de 8 %, appliqué par défaut aux frais de fonctionnement afin de déterminer la base imposable, la Commission a exposé de manière convaincante, selon nous, qu'il est insuffisant dès lors qu'il porte sur une base de calcul diminuée de manière significative et que les centres de coordination exercent leurs activités au profit de groupes qui sont actifs dans des secteurs très différents, dans lesquels la marge bénéficiaire peut donc être variable. La circonstance, invoquée par Forum 187, que ce taux correspondrait au taux d'imposition des bénéfices des succursales en Belgique n'apparaît pas pertinente, puisque, dans le régime fiscal des centres de coordination, ledit taux sert à calculer la marge bénéficiaire à laquelle s'applique le taux normal de l'impôt des sociétés.

265. Enfin, la Commission peut être approuvée, selon nous, lorsqu'elle soutient que la base alternative d'imposition, destinée à éviter des abus éventuels en instaurant un plancher minimal, n'est pas de nature à supprimer l'avantage occasionné par l'application combinée des exclusions susvisées et du taux de 8 %. En effet, elle a exposé, dans la décision du 17 février 2003, que cette base alternative ne contient que des montants qui se trouvent également imposés en Belgique

auprès des sociétés qui ne relèvent pas du régime litigieux, en plus du bénéfice comptable que la méthode «cost plus» vise à reconstituer pour les centres de coordination.

coordination qui possèdent leur propre immeuble, soit moins de 5 % d'entre eux. D'autre part, il existerait d'autres cas d'exemption de cette taxe en droit belge, dont les centres exonérés auraient pu bénéficier.

266. Au vu de ces éléments, la Commission a estimé à juste titre, à notre avis, que les règles relatives à la détermination des revenus imposables constituaient un avantage pour les centres de coordination et les groupes auxquels ils appartiennent.

269. L'appréciation de la Commission, selon laquelle l'exonération du précompte immobilier constitue bien un avantage au sens de la jurisprudence, nous semble justifiée. Nous relevons que les autres cas d'exonérations de cette taxe, prévues en droit belge, ne couvrent pas l'ensemble des sociétés établies en Belgique. Une telle exonération des centres de coordination constitue donc bien un allègement d'une charge qui, en principe, grève le budget des sociétés.

L'exonération du précompte immobilier

267. Le régime fiscal des centres de coordination prévoit que ces derniers sont exonérés du précompte immobilier pour les immeubles qu'ils utilisent pour l'exercice de leurs activités. Ainsi qu'il ressort de la décision du 17 février 2003, le précompte immobilier est une charge qui est supportée, en principe, par toute société qui possède en Belgique, en qualité de propriétaire ou d'usufruitière, un immeuble, ce terme désignant une propriété foncière bâtie ou non bâtie ainsi que le matériel et l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination.

270. Quant à la circonstance que moins de 5 % desdits centres en bénéficient réellement, parce que plus de 95 % d'entre eux sont locataires de l'immeuble dans lequel ils exercent leurs activités, elle n'est pas de nature à mettre en cause cette analyse. Il suffit de constater que cette mesure confère un avantage économique aux centres de coordination qui sont propriétaires de l'immeuble dans lequel ils exercent leurs activités par rapport à une autre société qui se trouve également propriétaire de l'immeuble qu'elle utilise à usage professionnel et qui ne relève pas de l'une des autres exonérations prévues en droit belge.

268. Forum 187 conteste qu'il s'agisse d'un avantage, parce que, d'une part, cette exonération ne bénéficierait qu'aux centres de

271. L'exonération du précompte immobilier a donc été considérée à juste titre par la Commission comme constituant un avantage au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

L'exonération du droit d'apport

272. Le régime fiscal des centres de coordination prévoit aussi que le droit d'enregistrement de 0,50 % en vigueur dans la législation du Royaume de Belgique n'est pas dû sur les apports faits à un centre de coordination ni sur les augmentations de son capital statuaire.

273. Forum 187 soutient qu'il ne s'agit pas d'un avantage, parce que l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335/CEE⁸⁷ imposerait aux États membres de maintenir les exemptions sur les transactions en capital qui existeraient au 1^{er} juillet 1984⁸⁸ et que l'exonération prévue en faveur des centres de coordination aurait été instaurée avant cette date.

87 — Directive du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25), telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23, ci-après la «directive 69/335»).

88 — L'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335 est rédigé comme suit:

«Les États membres exonèrent du droit d'apport les opérations, autres que celles visées à l'article 9, qui étaient exonérées ou taxées à un taux égal ou inférieur à 0,50 % à la date du 1^{er} juillet 1984.

L'exonération est soumise aux conditions qui étaient applicables à cette date, pour l'octroi de l'exonération ou, le cas échéant, pour l'imposition à un taux égal ou inférieur à 0,50 %.

[...]

274. L'argumentation de Forum 187 ne nous paraît pas pouvoir être retenue. Comme la Commission le fait valoir, si l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335 prévoit bien que les États membres doivent maintenir l'exonération des opérations qui étaient déjà exonérées à la date du 1^{er} juillet 1984, cette disposition ne saurait être interprétée dans un sens qui va à l'encontre des règles du traité, telles que l'article 87, paragraphe 1, CE. Ladite disposition ne saurait donc autoriser un État membre à maintenir dans son ordre juridique une situation dans laquelle l'exonération du droit d'apport n'est prévue qu'en faveur d'un certain type de sociétés, telles que les centres de coordination, et qui leur confère ainsi un avantage par rapport aux autres sociétés établies sur le territoire de cet État.

275. Un tel traitement différencié aurait pu relever, le cas échéant, de l'article 9 de la directive 69/335, aux termes duquel certaines catégories d'opérations ou de sociétés de capitaux peuvent faire l'objet d'exonérations pour des motifs d'équité fiscale ou d'ordre social, ou pour mettre un État membre en mesure de faire face à des situations particulières. Toutefois, la mise en œuvre de cette possibilité se trouvait soumise à la condition que l'État concerné soumette une demande en ce sens à la Commission en temps utile, aux fins de l'application de l'article 97 CE. La Commission indique que cette condition n'a pas été respectée et ce point n'est pas contesté par Forum 187.

276. La Commission a donc estimé à bon droit, selon nous, que l'exonération du droit d'enregistrement pour les apports faits aux centres de coordination et les augmentations de leur capital statuaire constitue un avantage ayant vocation à relever de l'article 87, paragraphe 1, CE.

L'exonération du précompte mobilier

277. Le régime fiscal des centres de coordination prévoit que sont exonérés du précompte mobilier, c'est-à-dire de retenue à la source, les dividendes, les intérêts et les redevances distribués par ces centres, sauf, dans le cas des intérêts, lorsqu'ils sont versés à un bénéficiaire assujéti en Belgique à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales. Sont également exonérés du précompte mobilier les revenus perçus par lesdits centres sur leurs dépôts d'argent.

278. La Commission a estimé, dans sa décision du 17 février 2003, que cette exonération générale des revenus distribués par les centres de coordination confère un avantage économique aux centres ainsi qu'aux groupes auxquels ils appartiennent, dans la mesure où elle va au-delà des exonérations prévues par le droit commun. Ainsi, les revenus distribués par lesdits centres sont exonérés, alors qu'ils ne le sont pas au profit des autres sociétés, dans les trois hypothèses suivantes: d'une part, lorsque le bénéficiaire est une société non-

résidente établie hors de l'Union européenne, dans un pays avec lequel le Royaume de Belgique n'a pas conclu de convention préventive de double imposition, d'autre part, lorsqu'il s'agit d'une société établie en Belgique ou dans un autre État membre et qui ne remplit pas les conditions prévues par la directive 90/435/CEE⁸⁹ et, enfin, lorsqu'il s'agit d'une société établie dans un des nombreux pays avec lesquels cet État membre a conclu une convention qui prévoit une retenue à la source, même réduite.

279. La Commission expose également que l'avantage conféré par cette exonération résulte soit du report de paiement de l'impôt final, soit de la réduction de cet impôt, soit, enfin, de l'absence totale d'imposition sur les revenus mobiliers.

280. Forum 187 conteste que cette exonération constitue un avantage pour les motifs suivants. Il existerait de nombreuses exceptions au précompte mobilier en droit fiscal belge et les centres de coordination se trouveraient dans la même situation que les banques et les centres financiers, qui bénéficieraient d'une exemption comparable. Les hypothèses, visées par la Commission, dans lesquelles l'exonération de ces centres dérogerait aux exonérations qui existent en faveur des autres sociétés seraient marginales. Très peu de centres, en pratique, bénéficieraient de cette exonération supplémentaire parce que le Royaume de Belgique

⁸⁹ — Directive du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6).

aurait des conventions de prévention de double imposition avec de nombreux autres États et le nombre de centres de coordination qui ne remplissent pas les conditions prévues par la directive 90/435 serait très limitée. La Commission n'aurait pas non plus tenu compte du fait que cette exonération pourrait s'avérer, dans certains cas, désavantageuse pour lesdits centres.

les centres de coordination aboutit bien, pour les sociétés du groupe qui se trouvent dans la situation décrite précédemment, à une absence d'imposition. L'argument de Forum 187, selon lequel une telle exonération n'aboutit à une absence totale d'imposition que lorsque les bénéficiaires ne sont pas imposés en Belgique, ne met pas en cause le bien-fondé de cette appréciation.

281. Selon Forum 187, il serait également inexact de soutenir que l'exonération de précompte mobilier confère un avantage sous la forme d'un report de paiement de l'impôt, parce que toutes les sociétés, y compris les centres de coordination, seraient tenues d'effectuer un prépaiement en quatre fois. De même, les seuls cas dans lesquels une telle exonération aboutirait à une absence totale de taxation seraient ceux dans lesquels les bénéficiaires ne se trouveraient pas soumis à l'impôt des sociétés en Belgique, de sorte qu'il ne s'agirait pas d'un réel avantage.

283. De même, les explications fournies par la Commission nous paraissent convaincantes lorsqu'elle expose que la dispense du précompte mobilier crée un avantage à travers un report de paiement de l'impôt. Il paraît plus avantageux, en effet, pour les bénéficiaires des versements effectués par les centres de coordination, de payer au Royaume de Belgique des acomptes à valoir sur leur imposition de manière volontaire, selon un calendrier choisi par l'entreprise et dont le montant est déterminé en fonction des revenus imposables estimés, que de voir appliquer une retenue systématique et forfaitaire sur chaque montant distribué.

282. Les arguments de Forum 187 ne démontrent pas que l'analyse de la Commission est erronée. Cette dernière justifie par les explications fournies dans sa décision du 17 février 2003 les avantages que confère cette exonération en fonction des situations. Elle expose ainsi que le précompte mobilier constitue l'impôt belge définitif pour les revenus distribués à des sociétés non-résidentes qui ne peuvent en obtenir l'imputation ou le remboursement dans leur pays d'établissement. L'exonération du précompte pour les revenus distribués par

284. En outre, la Commission a établi que l'exonération du précompte mobilier dont bénéficient ces centres va au-delà des exonérations prévues par le droit commun pour les entreprises, de sorte que le régime litigieux crée bien, dans cette mesure, un avantage par rapport au régime de droit commun applicable.

Le précompte mobilier fictif

Elle expose, en outre, que le taux pourrait être révisé par simple arrêté royal.

285. Dans le régime fiscal des centres de coordination, à l'exonération du précompte mobilier s'ajoute un «précompte mobilier fictif» pour les versements effectués par ces centres. En vertu de ce système, les destinataires reçoivent les revenus versés par ceux-ci sans qu'il en soit déduit de précompte mobilier, mais ils sont autorisés à déduire un montant fictif de précompte mobilier sur le montant total de l'impôt qu'ils auront à acquitter.

288. Forum 187 conteste l'appréciation de la Commission. Elle soutient que, dans la mesure où le taux du précompte mobilier fictif est fixé à 0 % depuis 1991, la Commission n'est pas fondée à prétendre qu'il s'agit d'une aide d'État.

286. Au cours de la procédure formelle d'examen, les autorités belges ont informé la Commission que ce précompte mobilier fictif n'était plus accordé sur les intérêts versés par les centres de coordination en vertu de conventions conclues à partir du 24 juillet 1991, ni sur les dividendes distribués à partir de cette même date, ni sur les redevances payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 1986.

289. Nous partageons l'appréciation de la Commission uniquement en ce qui concerne les intérêts versés au titre de prêts à long terme conclus avant le 24 juillet 1991. Dans la mesure où le précompte mobilier fictif peut continuer à s'appliquer aux intérêts acquittés en vertu de ces conventions, ce système constitue bien, à notre avis, un avantage économique conféré aux centres de coordination et aux groupes auxquels ils appartiennent. Ce précompte fictif est, en effet, imputé sur les impôts des bénéficiaires des intérêts versés par les centres de coordination comme le serait une retenue à la source qui, en réalité, n'a pas été effectuée.

287. Dans sa décision du 17 février 2003, la Commission estime que, malgré le fait que son taux ait été ramené à zéro en 1991, le précompte mobilier fictif constitue bien un avantage parce qu'il n'a pas été abrogé. Elle expose que cette réduction à zéro pour les intérêts versés au titre de conventions conclues à compter de 1991 n'exclut pas qu'un tel système continue de s'appliquer aux intérêts perçus en application de prêts à long terme conclus avant cette même année.

290. En revanche, nous ne croyons pas que ce système puisse être considéré comme un avantage après que le taux a été ramené à zéro. Pour apprécier l'existence d'une aide, il convient en effet de prendre en compte les effets que la mesure en cause est susceptible

de produire⁹⁰. Or, la Commission ne démontre pas, selon nous, en quoi un précompte mobilier fictif ramené à zéro pourrait conférer un avantage aux destinataires des versements effectués par les centres de coordination ni, partant, aux centres eux-mêmes et aux groupes auxquels ils appartiennent. Le seul fait que ce taux pourrait être réévalué par un arrêté royal ne justifie pas de le considérer comme un avantage dès lors qu'il s'agit d'une simple hypothèse et qu'un arrêté royal constitue un acte normatif. La thèse de la Commission ne pourrait être suivie, à notre avis, que si le taux du précompte mobilier fictif pouvait être augmenté au cas par cas, dans le cadre d'une pratique purement discrétionnaire de l'administration nationale.

291. Nous estimons, par conséquent, que le précompte mobilier fictif ne constitue un avantage que dans la mesure où il s'applique à un taux supérieur à zéro aux intérêts versés en vertu de conventions passées avant le 24 juillet 1991.

La sélectivité

292. Conformément à l'article 87, paragraphe 1, CE, une aide d'État est une mesure qui confère un avantage à «certaines entreprises» ou à «certaines productions». Une

mesure nationale dont l'application dépend, comme en l'espèce, de critères objectifs ne relève donc de l'article 87 CE que si elle ne constitue pas une mesure de portée générale. Comme l'indique Forum 187, les distorsions de concurrence occasionnées par des mesures nationales de portée générale ne relèvent pas des dispositions du traité en matière d'aides d'État, mais des articles 94 CE et 96 CE, relatifs au rapprochement des législations nationales qui ont une incidence sur le fonctionnement du marché commun. Une mesure fiscale ne tombe donc sous le coup de l'article 87 CE que si elle revêt un caractère spécifique ou sélectif⁹¹.

293. Contrairement à ce que soutient Forum 187, la Commission a bien démontré que le régime fiscal des centres de coordination revêt un caractère sélectif. Il ressort, en effet, de la jurisprudence qu'une mesure nationale est sélective lorsque, dans le cadre d'un régime juridique donné, cette mesure est de nature à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable⁹². En d'autres termes, comme l'a exposé l'avocat général Darmon aux points 50 et 58 de ses conclusions dans l'affaire *Sloman Neptun*⁹³, le critère fondamental pour établir le caractère sélectif d'une mesure nationale est son caractère

90 — Arrêt du Tribunal du 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing/Commission* (T-67/94, Rec. p. II-1, point 52).

91 — Arrêts du 1^{er} décembre 1998, *Ecotrade* (C-200/97, Rec. p. I-7907, point 40); du 17 juin 1999, *Belgique/Commission* (C-75/97, Rec. p. I-3671, point 26), ainsi que *Piaggio* (C-295/97, Rec. p. I-3735, point 39); du 13 février 2003, *Espagne/Commission* (C-409/00, Rec. p. I-1487, point 47), et du 3 mars 2005, *Heiser* (C-172/03, Rec. p. I-1627, point 40 et jurisprudence citée).

92 — Arrêts précités *Espagne/Commission* (point 47) et *Heiser* (point 40).

93 — Arrêt du 17 mars 1993 (C-72/91 et C-73/91, Rec. p. I-887).

dérogatoire par rapport au système dans lequel cette mesure s'insère et une mesure est dérogatoire lorsqu'elle ne s'applique pas à toutes les entreprises qui, compte tenu de la nature et de l'économie du système, seraient susceptibles d'en bénéficier.

294. Les mesures fiscales qui sont prévues par le régime des centres de coordination remplissent bien cette condition.

295. Ainsi que nous l'avons vu précédemment, les exonérations du précompte immobilier, du droit d'apport et du précompte mobilier, accompagné du précompte mobilier fictif, constituent des dérogations au régime fiscal belge de droit commun, qui aurait vocation à s'appliquer aux centres de coordination. La circonstance, invoquée par Forum 187, qu'il existe de nombreuses autres dérogations à ces impositions et que certains centres de coordination pourraient aussi en bénéficier ne remet pas en cause le fait que le régime litigieux a lui-même un caractère dérogatoire et qu'il limite le bénéfice de ces exonérations aux centres qui remplissent les conditions qu'il prévoit. Ces éléments suffisent à démontrer le caractère sélectif des exonérations visées.

296. En ce qui concerne, ensuite, le mode de détermination des revenus imposables, Forum 187 fait valoir que le régime litigieux n'est pas sélectif, parce qu'il aurait été conçu pour fournir le traitement fiscal le plus approprié aux multinationales créant des

centres de coordination devant assurer des prestations à l'intérieur du groupe auquel ils appartiennent et qui se trouveraient confrontées à des risques de double taxation, notamment à cause des activités de «cash pooling»⁹⁴. Ce régime s'appliquerait donc aux sociétés pour lesquelles il aurait été conçu. Il serait inapproprié pour une petite entreprise belge et arbitraire s'il devait s'appliquer à toutes les sociétés.

297. À l'encontre de cet argument, la Commission fait valoir, à juste titre selon nous, que le régime fiscal des centres de coordination n'est pas ouvert à tous les groupes internationaux, mais uniquement à ceux dont les filiales sont implantées dans quatre pays différents au moins, qui disposent d'un capital et de réserves supérieurs ou égaux à 1 milliard de BEF et qui réalisent un chiffre d'affaires annuel consolidé supérieur ou égal à 10 milliards de BEF.

298. Si nous prenons en considération l'objectif qui, selon Forum 187, sous-tend la détermination du bénéfice imposable des centres de coordination, à savoir choisir un système adapté à la taxation de services intragroupes et permettant d'éviter la double imposition, nous constatons, comme la Commission l'indique au point 112 de sa décision du 17 février 2003, que les conditions susvisées excluent de l'application

94 — Cette activité, telle qu'elle est décrite par les parties au litige, correspond à la centralisation quotidienne par un centre de coordination des excédents de trésorerie de certaines sociétés du groupe auquel il appartient et au prêt de ces excédents à d'autres sociétés du même groupe.

dudit régime les centres réalisant des activités identiques, mais au profit de groupes de moindre importance, c'est-à-dire de groupes dont les filiales sont établies dans moins de quatre pays et dont le capital ainsi que le chiffre d'affaires sont inférieurs aux seuils requis. Il s'agit donc bien, là encore, d'une mesure sélective en ce qu'elle est réservée à «certaines entreprises».

299. Enfin, il ressort des éléments qui précèdent que la Commission, même si elle a indiqué, au point 104 de sa décision, que les arguments qui lui ont été présentés au cours de la procédure formelle d'examen «n'ont pas permis de renverser sa conviction au sujet de l'existence de cette sélectivité», n'a pas renversé la charge de la preuve, comme le soutient Forum 187. La Commission a bien exposé de manière convaincante, dans ladite décision, pour quels motifs les mesures prévues par le régime fiscal des centres de coordination sont sélectives.

La justification par la nature et l'économie du système

300. Conformément à la jurisprudence, la mesure litigieuse ne peut pas être considérée comme sélective et, par conséquent, il n'y a pas d'aide d'État au sens du traité lorsque la différenciation entre les entreprises en matière de charges se trouve justifiée par la

nature et l'économie du système dans lequel elle s'inscrit⁹⁵.

301. Il a également été jugé que c'est à l'État membre qui a introduit cette différenciation en matière de charges dans son ordre juridique qu'il incombe de démontrer qu'elle est effectivement justifiée par la nature et l'économie du système dans lequel elle s'insère⁹⁶.

302. Forum 187 reprend ici des arguments qu'elle a déjà exposés, selon lesquels le régime litigieux ne constitue pas une dérogation par rapport au régime général, mais un type de taxation différent, dicté par la logique fiscale et la nécessité de solutionner le problème de la double imposition des services effectués à l'intérieur d'un groupe international de sociétés. Elle affirme à nouveau que ce régime litigieux ne serait ouvert qu'aux multinationales, parce que ce problème ne deviendrait véritablement complexe que lorsque plusieurs filiales sont impliquées. Enfin, le régime fiscal des centres de coordination constituerait un ensemble et les différentes mesures qu'il prévoit ne devraient pas être analysées séparément.

95 — Arrêt du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, Rec. p. I-4777, point 72 et jurisprudence citée). Voir, pour une application récente, arrêt du 14 avril 2005, AEM et AEM Torino (C-128/03 et C-129/03, Rec. p. I-2861, point 39).

96 — Arrêt du 29 avril 2004, Pays-Bas/Commission (C-159/01, Rec. p. I-4461, point 43).

303. Ces arguments ne nous paraissent pas démontrer que le régime fiscal des centres de coordination est justifié par la situation particulière de ces centres ou des groupes auxquels ils appartiennent. Forum 187 se limite, selon nous, à de simples affirmations, mais n'explique pas réellement pourquoi le risque de double imposition justifiait de limiter le bénéfice du régime litigieux aux centres créés par des groupes d'une certaine importance. Elle n'établit pas non plus en quoi ce risque de double imposition rendait nécessaire les avantages conférés par la méthode de détermination des revenus imposables, ni les différentes exonérations prévues par le régime litigieux, ni en quoi les différentes mesures composant ce régime devaient nécessairement être prises ensemble. Forum 187 ne prouve pas davantage en quoi les différentes mesures prévues dans le cadre dudit régime seraient justifiées par le système fiscal en vigueur en Belgique.

304. Au vu de ces éléments, les mesures prévues dans le cadre du régime fiscal des centres de coordination constituent bien un avantage au sens de l'article 87, paragraphe 1 CE.

— Le caractère étatique de la mesure

305. Conformément à la jurisprudence, afin de recevoir la qualification d'aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, des avantages doivent être, d'une part, imputables à l'État et, d'autre part, accordés

directement ou indirectement au moyen de ressources d'État⁹⁷.

306. La première de ces deux conditions cumulatives n'est pas contestée et ne paraît pas contestable, puisque le régime litigieux est un régime fiscal arrêté par le Royaume de Belgique.

307. En revanche, Forum 187 soutient que le régime litigieux ne remplit pas la seconde condition, parce qu'il aurait augmenté les recettes fiscales de cet État membre. En effet, celui-ci aurait perçu plus de 500 millions d'euros par an de revenus fiscaux et de cotisations sociales en provenance des centres de coordination. Il n'y aurait donc pas eu transfert de ressources étatiques.

308. Cet argument ne peut pas être retenu. Pour que la condition selon laquelle l'aide doit être financée au moyen de ressources d'État soit satisfaite, il suffit que la mesure soit effectivement supportée, directement ou indirectement, par le budget public⁹⁸. Le renoncement, par l'État membre concerné, à percevoir une taxe ou un impôt en tout ou

97 — Voir, notamment, arrêts précités France/Commission (point 24, et jurisprudence citée) et GEMO (point 24).

98 — Keppenne, J.-P., *Guide des aides d'État en droit communautaire — Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, Bruylant, Bruxelles, 1999, p. 112, point 141.

en partie, dès lors qu'il place les bénéficiaires dans une situation plus favorable que les autres contribuables, constitue une aide d'État⁹⁹, même si, par ailleurs, le régime litigieux génère des rentrées fiscales pour cet État grâce, notamment, à l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés bénéficiaires de l'aide et des rémunérations versées par ces entreprises à leurs salariés. Ce qui importe dans l'examen de cette condition, c'est le caractère public de la ressource et non le fait que, au final, la mesure en cause représente ou non une charge pour le budget de l'État concerné.

309. Comme l'indique à bon droit la Commission, suivre l'argument de Forum 187 pourrait avoir pour conséquence qu'une mesure ne tomberait plus sous le coup de l'interdiction de l'article 87, paragraphe 1, CE dès lors qu'elle aurait pour effet d'inciter une entreprise à s'établir sur le territoire de l'État membre concerné ou lui permettrait d'augmenter ses revenus imposables ou encore la dissuaderait de s'établir dans un autre pays. Ce résultat pourrait aller à l'encontre de l'objectif poursuivi par cette disposition. Cet argument impliquerait également que l'existence d'une aide d'État ne pourrait être appréciée qu'après que la mesure litigieuse a produit ses effets, ce qui irait à l'encontre du système de contrôle préventif des aides nouvelles, prévu à l'article 88, paragraphe 3, CE.

99 — Voir, en ce sens, arrêts *Banco Exterior de España*, précité (points 13 et 14); du 19 mai 1999, *Italie/Commission*, précité (point 16), et du 19 septembre 2000, *Allemagne/Commission* (C-156/98, Rec. p. I-6857, points 25 et 26).

— L'atteinte aux échanges entre les États membres et à la concurrence

310. Forum 187 expose, tout d'abord, que la Commission n'a pas justifié en quoi le commerce entre États membres serait affecté par le régime fiscal des centres de coordination. Selon cette association, la Commission n'aurait pas précisé si cet effet se produit au niveau des centres ou à celui des groupes de sociétés auxquels ils appartiennent.

311. Forum 187 soutient ensuite que le commerce interétatique n'est pas affecté, parce que, en l'absence du régime litigieux, les groupes multinationaux auraient effectué les mêmes opérations internes à partir d'un autre pays. Forum 187 souligne, à cet égard, qu'il existait des régimes comparables au régime belge dans d'autres États membres. La localisation des centres de coordination serait également dénuée de pertinence sur le commerce interétatique, parce que ces centres effectueraient des opérations intragroupes.

312. Forum 187 fait valoir également que la Commission n'a pas démontré en quoi la position des sociétés possédant des centres de coordination serait renforcée par rapport aux sociétés concurrentes. Selon cette association, la Commission aurait méconnu le principe de l'entité économique unique, en vertu duquel les activités à l'intérieur d'un même groupe ne doivent pas être considérées comme étant en concurrence avec des

tiers. Il n'y aurait pas non plus de concurrence possible entre les centres de coordination.

313. En outre, le régime en cause aurait été ouvert à toutes les multinationales, de sorte qu'il n'y aurait pas eu de distorsion de concurrence à ce niveau. De même, ces multinationales ne seraient pas en concurrence avec les petites entreprises, qui n'effectueraient pas d'opérations transfrontières comme le «cash pooling» et qui ne seraient pas confrontées à la double taxation des transferts financiers internes.

314. Ces différents arguments ne nous paraissent pas fondés.

315. Il ressort, tout d'abord, de la décision du 17 février 2003 que la Commission a bien indiqué pourquoi elle estimait que le régime litigieux affecte les échanges entre États membres et fausse ou menace de fausser la concurrence. Ainsi, elle a indiqué au centième considérant de cette décision que les avantages dont bénéficient lesdits centres renforcent leur position concurrentielle dans le secteur des services qu'ils rendent aux membres du groupe auquel ils appartiennent, où ils sont notamment en concurrence directe avec les organismes financiers et fiduciaires, les cabinets de conseils spécialisés en fiscalité, en recrutement et en informatique, etc. Ces avantages renforcent aussi la position concurrentielle des sociétés

du dit groupe, actives dans de nombreux secteurs de l'économie. La Commission a ajouté que tous ces secteurs font l'objet d'un commerce international et intracommunautaire intense et les grandes sociétés multinationales y sont en concurrence directe avec d'autres entreprises multinationales ou locales de toutes tailles.

316. Contrairement à ce que soutient le Forum 187, la Commission a donc indiqué que les échanges entre États membres et la concurrence se trouvaient affectés par la position renforcée tant des centres de coordination que des sociétés du groupe auquel ils appartiennent.

317. Ensuite, cette analyse nous paraît justifiée.

318. En ce qui concerne les effets du régime litigieux sur la concurrence, il convient de rappeler que cette notion fait l'objet d'une interprétation large. Selon la jurisprudence, il suffit que la mesure en cause allège les charges de l'entreprise bénéficiaire et renforce ainsi sa position par rapport à d'autres entreprises concurrentes pour que la concurrence soit faussée¹⁰⁰.

100 — Arrêts du 17 septembre 1980, Philip Morris/Commission (730/79, Rec. p. 2671, point 11), et du 11 novembre 1987, France/Commission (259/85, Rec. p. 4393, point 24).

319. La Commission a estimé à bon droit, selon nous, que les avantages conférés aux centres de coordination faussaient la concurrence entre ces centres et les prestataires de services dans les secteurs financier, fiduciaire, informatique et du recrutement, c'est-à-dire les prestataires qui offrent des services identiques à ceux fournis par ces centres. Il n'est pas contesté par Forum 187, et il ne paraît pas contestable, que ces différentes activités de services fassent l'objet d'une concurrence certaine au sein de l'Union. Quant à la circonstance, invoquée par Forum 187, selon laquelle les centres en question ne peuvent fournir leurs prestations qu'aux sociétés de leur groupe, elle n'empêche pas que, lorsqu'ils fournissent ces prestations, lesdits centres se trouvent en concurrence avec les prestataires étrangers qui fournissent des services identiques. Comme l'indique la Commission, la fiscalité réduite de ces centres de coordination incite les sociétés du groupe à recourir aux services rendus par ces mêmes centres plutôt qu'à ceux fournis par d'autres prestataires. Nous ne trouvons pas, dans les arguments avancés par Forum 187, d'explication convaincante de nature à démontrer que les services fournis par ces centres aux sociétés de leur groupe ne pourraient pas l'être par d'autres prestataires.

320. De même, nous partageons l'analyse de la Commission en ce qui concerne les effets sur la concurrence au niveau des sociétés des groupes multinationaux ayant créé les 220 ou 230 centres de coordination actifs en Belgique. Le régime litigieux renforce bien la position de ces sociétés par rapport à leurs concurrents, puisqu'il leur permet de bénéficier des services fournis par les centres de coordination à des conditions plus favorables que celles qui résulteraient d'une simple

économie d'échelle par la concentration des tâches correspondantes. Dans la mesure où ces sociétés sont actives dans de nombreux secteurs d'activités, qui peuvent être aussi divers, pour reprendre les exemples de Forum 187, que la vente de véhicules automobiles ou celle de denrées alimentaires, dans lesquels il existe une concurrence effective, nous sommes d'avis qu'un tel régime fiscal, à cause précisément de l'ampleur du champ d'activités couvert par les groupes multinationaux qu'il avantage, a nécessairement un impact sur la concurrence.

321. L'argument avancé par Forum 187, selon lequel le régime en cause serait ouvert à tous les groupes multinationaux ne nous paraît pas devoir mettre en cause cette analyse. Comme le souligne la Commission, d'une part, cet argument n'est pas exact, dans la mesure où ce régime n'est ouvert qu'aux groupes d'une certaine importance en termes d'implantation, de capitaux et de chiffre d'affaires. D'autre part, ces groupes internationaux peuvent également, selon leurs activités, se trouver en concurrence avec des entreprises nationales.

322. Enfin, il ne paraît pas douteux que le régime litigieux affecte les échanges entre les États membres. Cette condition fait également l'objet d'une interprétation large, puisque, selon la jurisprudence, lorsqu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracom-

munautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par cette aide¹⁰¹.

323. Les motifs pour lesquels la Commission a estimé à bon droit que le régime litigieux était de nature à créer des distorsions de concurrence démontrent également qu'il affecte les échanges au sein de la Communauté. Les centres de coordination fournissant leurs prestations de services aux sociétés des groupes auxquels ils appartiennent, qui doivent être implantées dans quatre pays différents au moins, il n'apparaît pas douteux que le régime litigieux fausse la concurrence dans le cadre des échanges intracommunautaires.

324. Au regard des éléments qui précèdent, nous sommes également d'avis qu'il n'était pas nécessaire que la Commission entre dans le détail et examine les effets du régime litigieux sur la situation particulière de certaines entreprises. Il ressort suffisamment, selon nous, de l'ensemble de ces éléments que le régime fiscal des centres de coordination remplit les différentes conditions requises par l'article 87, paragraphe 1, CE, sans qu'il soit besoin d'illustrer cette appréciation par des exemples concrets des effets produits au profit de certains centres ou de certains groupes en particulier.

325. Au vu de l'ensemble de ces considérations, le régime fiscal des centres de coordination remplit bien les conditions requises par l'article 87, paragraphe 1, CE et tombe ainsi dans le champ d'application de cette disposition.

326. Nous proposons donc de rejeter le moyen tiré de la violation de l'article 87, paragraphe 1, CE comme étant non fondé.

iii) Le moyen tiré du défaut de motivation

327. Forum 187 fait valoir que l'obligation de motivation est proportionnelle à la mesure avec laquelle les intérêts particuliers peuvent être affectés par la décision en cause et que, en l'espèce, cette obligation s'impose avec une exigence toute particulière parce que la Commission revient sur deux décisions antérieures, prises plus de quinze ans auparavant.

328. Forum 187 soutient que la Commission a omis d'expliquer pourquoi ses décisions antérieures étaient erronées. Elle se réfère, à cet égard, à l'arrêt rendu dans l'affaire *Stork Amsterdam/Commission*¹⁰², dans lequel le

101 — Arrêts précités *Philip Morris/Commission* (point 11) et *Allemagne/Commission* (point 33).

102 — Arrêt du Tribunal du 17 février 2000 (*T-241/97*, Rec. p. II-309).

Tribunal a annulé, pour défaut de motivation, une décision de la Commission par laquelle celle-ci adoptait une position différente à celle retenue dans une décision précédente.

329. Forum 187 reproche également à la Commission de ne pas avoir exposé en quoi il y a eu une évolution du marché commun.

330. Ces griefs ne nous paraissent pas fondés.

331. En ce qui concerne, tout d'abord, le grief fondé sur l'absence d'explication relative à une évolution du marché commun, il n'est pas pertinent parce que, comme nous l'avons vu précédemment, le changement d'appréciation de la Commission quant à la qualification d'aide d'État du régime litigieux n'est pas fondé sur une telle évolution.

332. S'agissant du second grief, Forum 187 est bien fondée à soutenir que l'obligation de motivation s'impose avec une exigence toute particulière lorsque la Commission modifie son appréciation antérieure quant à l'existence d'une aide. Il est, en effet, de jurisprudence établie que la motivation d'un acte communautaire requise par l'article 253 CE doit être adaptée à la nature de cet acte et faire apparaître, de façon claire et non équivoque, le raisonnement de l'institu-

tion, auteur de l'acte, de manière à permettre aux intéressés de connaître les justifications de la mesure prise et à la juridiction compétente d'exercer son contrôle¹⁰³. Lorsque, comme en l'espèce, la Commission qualifie d'aide d'État incompatible avec le marché commun un régime fiscal national qui lui avait été notifié et à propos duquel elle avait décidé qu'il ne constituait pas une aide, sa décision doit permettre à l'État membre concerné et aux parties intéressées de bien comprendre pour quels motifs elle estime qu'il remplit chacune des conditions requises par l'article 87, paragraphe 1, CE.

333. Ainsi que nous l'avons vu dans le cadre de l'examen du moyen précédent, la Commission a satisfait à l'obligation de motivation, puisque les motifs de sa décision ont permis à Forum 187 de contester d'une manière approfondie ses appréciations quant à l'existence d'une aide d'État et ils permettent à la Cour, selon nous, de vérifier le bien-fondé de celles-ci.

334. Nous ne croyons pas que, dans la décision du 17 février 2003, la Commission devait, en plus, expliquer pour quels motifs elle avait abouti à une conclusion contraire dans ses décisions rendues en 1984 et en 1987 ainsi que dans la réponse donnée en 1990 à une question parlementaire par le commissaire chargé de la concurrence. Comme nous l'avons déjà indiqué, la notion d'aide d'État telle qu'elle est définie à

103 — Voir, notamment, arrêts du 9 juillet 1969, *Italie/Commission* (I/69, Rec. p. 277, point 9), et du 7 mars 2002, *Italie/Commission* (C-310/99, Rec. p. I-2289, point 48).

l'article 87, paragraphe 1, CE répond à une situation objective et les raisons pour lesquelles la Commission avait fait une appréciation différente dans ses décisions antérieures ne sont pas pertinentes pour l'examen de la question de savoir si le régime en cause tombe ou non dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE.

335. Au vu de ces éléments, nous sommes d'avis que le moyen tiré d'un défaut de motivation, en ce qu'il est fondé sur les griefs exposés ci-dessus, doit être rejeté.

b) Les demandes du Royaume de Belgique et de Forum 187 en annulation partielle de la décision du 17 février 2003

336. Dans sa décision du 17 février 2003, la Commission a, rappelons-le, décidé que le régime fiscal des centres de coordination constituait une aide d'État incompatible avec le marché commun et elle a fait défense au Royaume de Belgique d'en accorder le bénéfice à de nouveaux opérateurs économiques.

337. En ce qui concerne les agréments en cours, la Commission a reconnu que ses décisions de 1984 et de 1987 ainsi que sa réponse donnée en 1990 par le commissaire chargé de la concurrence à la question parlementaire n° 1735/90 avaient créé une

confiance légitime de la part des centres de coordination dans le fait que le régime fiscal en cause n'enfreignait pas les règles du traité en matière d'aides d'État. Elle a indiqué que, en raison, d'une part, des investissements importants qui ont pu être réalisés par ces centres ainsi que par les groupes auxquels ils appartiennent et, d'autre part, des engagements à long terme pris par ces mêmes centres, le respect de la confiance légitime des bénéficiaires du régime en cause justifiait de prévoir que les centres déjà agréés au 31 décembre 2000, qui disposaient d'un agrément en cours à la date de notification de sa décision, soit le 17 février 2003, puissent bénéficier du régime en cause jusqu'au terme de leur agrément et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2010.

338. Elle a décidé, cependant, qu'aucun renouvellement ne pouvait être accordé pour les agréments en cours au 31 décembre 2000 venant à expiration à compter du 17 février 2003.

339. Elle a indiqué, au cent vingtième considérant de sa décision, que les agréments ne conférant aucun droit à la pérennité du régime en cause ni au caractère avantageux de ses dispositions, même pour la période d'agrément, ils ne pouvaient en aucun cas donner droit au renouvellement du bénéfice du régime au-delà de la date d'expiration des agréments en cours. Elle a ajouté que la limitation expresse des agréments à dix ans empêchait même qu'une confiance légitime

ait pu être placée dans un tel renouvellement automatique qui s'apparenterait à un agrément perpétuel.

340. L'article 2, deuxième et troisième alinéas, de la décision de la Commission prévoit ainsi:

«À compter de la notification de la présente décision, le bénéfice de ce régime [...] ne pourra plus être reconnu à de nouveaux bénéficiaires ni être prolongé par le renouvellement d'agréments en cours.

En ce qui concerne les centres déjà agréés avant le 31 décembre 2000, les effets du régime peuvent être maintenus jusqu'au terme de l'agrément individuel en cours à la date de la notification de la présente décision, et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2010. Conformément au deuxième alinéa, en cas de renouvellement de l'agrément avant cette date, le bénéfice du régime faisant l'objet de la présente décision ne peut plus être accordé, même temporairement.»

341. Le Royaume de Belgique demande l'annulation de la décision de la Commission en ce que celle-ci ne l'autorise pas à accorder, même temporairement, le renouvellement de l'agrément des centres de coordination qui bénéficiaient du régime en cause au 31 décembre 2000 et dont l'agrément vient à échéance avant le 31 décembre 2010.

342. Forum 187, quant à elle, demande l'annulation de cette même décision en ce qu'elle ne prévoit pas de mesures transitoires adéquates pour les centres dont l'agrément vient à expiration en 2003, à compter du 17 février, et en 2004.

343. Nous examinerons donc ces demandes ensemble, puisque celle de Forum 187 se trouve comprise dans celle du Royaume de Belgique.

344. Le Royaume de Belgique invoque quatre moyens à l'appui de son recours. Le premier moyen est tiré d'une violation de l'article 88, paragraphe 2, CE ainsi que des principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de proportionnalité.

345. Dans son deuxième moyen, il invoque une violation du principe de protection de la confiance légitime quant à la possibilité d'un renouvellement de l'agrément.

346. Dans son troisième moyen, le Royaume de Belgique expose que la décision du 17 février 2003 viole le principe général d'égalité.

347. Le quatrième moyen est tiré d'un défaut de motivation.

348. Forum 187, quant à elle, invoque deux moyens, tirés, respectivement, d'une violation du principe de protection de la confiance légitime et d'un défaut de motivation.

349. Nous commencerons par examiner la violation du principe de protection de la confiance légitime, invoquée par le Royaume de Belgique, dans le cadre de ses deux premiers moyens, ainsi que par Forum 187.

i) Sur la violation du principe de protection de la confiance légitime

— Argumentation des parties

Le Royaume de Belgique

350. Le Royaume de Belgique soutient que la Commission a fondé explicitement sa décision sur le code de conduite et les travaux du Conseil «Ecofin» dans son appréciation de la période transitoire devant être accordée aux centres de coordination. Il souligne également que les dates du 31 décembre 2000 et du 31 décembre 2010 correspondent à celles figurant dans l'accord de principe intervenu au sein du Conseil le 21 janvier 2003, en vertu duquel les centres soumis au régime litigieux au 31 décembre 2000 pourraient en

bénéficier pendant les dix ans en cours et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2010. Il expose, cependant, que la Commission ne s'est pas conformée à l'ensemble des positions du Conseil. Il fait valoir que ce dernier a adopté, les 26 et 27 novembre 2000, la note de la présidence qui prévoyait que le régime fiscal en cause serait maintenu pour tous les centres concernés jusqu'au 31 décembre 2005. La décision de la Commission serait donc entachée d'un manque de cohérence.

351. Il fait valoir également que cette prise de position du Conseil a conduit le ministre des Finances belge à annoncer officiellement à la chambre des représentants de Belgique, le 20 décembre 2000, cette possibilité de renouvellement jusqu'au 31 décembre 2005. Il ajoute que la possibilité pour les centres de coordination de bénéficier du régime en cause jusqu'à cette date a été reprise par la Commission dans ses propositions de mesures utiles, du 11 juillet 2001.

352. Le Royaume de Belgique déduit de ces éléments que tant lui-même que les centres de coordination en cause avaient une confiance légitime dans le fait que les centres dont l'agrément venait à expiration avant la fin de 2005 ne perdraient pas le bénéfice de celui-ci avec effet immédiat, mais pourraient bénéficier d'un renouvellement de cet agrément jusqu'au 31 décembre 2005 au moins.

353. Le Royaume de Belgique soutient également que les centres de coordination

avaient une confiance légitime dans la possibilité de bénéficier du renouvellement de leur agrément au vu des dispositions du régime fiscal en cause. Il expose que ce renouvellement avait un caractère automatique dès lors que les conditions requises étaient satisfaites et que, sur cette base, les centres dont l'agrément venait à expiration dans les mois suivant la notification de la décision de la Commission avaient des engagements à long terme. Il soutient que l'interdiction de renouvellement aurait pour effet de soumettre ces centres de coordination à une charge fiscale importante, notamment en raison de la perception du précompte mobilier sur les intérêts versés par lesdits centres, y compris ceux payés dans le cadre du «cash pooling».

354. À l'encontre de l'argument de la Commission selon lequel le Royaume de Belgique et les centres de coordination concernés avaient été informés par un certain nombre de «signaux» que le régime fiscal en cause ne pouvait pas être maintenu, le requérant fait valoir que cet argument a été écarté dans l'ordonnance de référé du 26 juin 2003, précitée, parce qu'il revient à dire que la procédure d'examen contradictoire prévue à l'article 88 CE n'aurait aucune utilité. Il souligne, en outre, que, jusqu'à la notification de la décision du 17 février 2003, ni les centres ni lui-même ne pouvaient savoir que c'est cette date qui serait retenue par la Commission comme celle à compter de laquelle les agréments ne pourraient pas être renouvelés.

Forum 187

355. Forum 187 soutient également que, compte tenu de l'approbation du régime en cause par la Commission en 1984, en 1987 puis en 1990, les centres de coordination pouvaient croire légitimement qu'ils seraient en droit de continuer à exercer leurs activités et que le droit communautaire ne s'opposerait pas à ce que leur agrément soit renouvelé.

356. Elle fait aussi valoir que les centres dont l'agrément a expiré au cours des années 2003 et 2004 auraient eu besoin d'une période de transition pour se réorganiser et, le cas échéant, s'installer dans un autre pays, en raison des contraintes du droit du travail belge, de la charge de travail représentée par la reconfiguration de leurs systèmes informatiques et de la renégociation des engagements à long terme en matière commerciale et financière pris pour l'exercice de leurs activités. Selon Forum 187, ces centres auraient eu besoin d'une période transitoire de deux ans.

357. Forum 187 conteste également les motifs pour lesquels la Commission a estimé que l'octroi de mesures transitoires pour ces centres était injustifié. Elle expose que le fait, allégué par la Commission, que les agréments ne confèreraient pas de droit automatique au renouvellement est sans pertinence pour la question de savoir si les centres en cause devaient bénéficier d'une

période d'adaptation. La Commission méconnaîtrait ainsi son obligation de réparer le préjudice causé par son changement d'appréciation. Elle ne tiendrait pas compte non plus du fait que ces centres savaient que leur agrément serait renouvelé.

Royaume de Belgique a soutenu, tout au long de la procédure, l'autre option, qui a été retenue dans la décision du 17 février 2003, selon laquelle les agréments devaient produire leurs effets jusqu'à leur terme, sans renouvellement.

La Commission

358. La Commission conteste, tout d'abord, que les travaux du Conseil «Ecofin» aient pu créer une confiance légitime au profit du Royaume de Belgique et des centres de coordination. Elle soutient que des conclusions politiques du Conseil dans le domaine de la fiscalité des sociétés, qui ne constituent pas un acte juridique, ne sauraient encadrer l'action qu'elle doit mener dans le cadre de sa compétence exclusive en matière d'aides d'État. À titre subsidiaire, elle expose que la position retenue lors du Conseil des 26 et 27 novembre 2000 ne peut pas être interprétée comme l'a fait le gouvernement belge lors de sa déclaration à la chambre des représentants de Belgique.

360. La Commission conteste, ensuite, que le régime juridique des centres de coordination conférait à ces derniers un droit automatique au renouvellement de leur agrément. Elle soutient que le Royaume de Belgique n'a donné aucune garantie aux centres de coordination quant à la pérennité des avantages qui leur étaient consentis et au renouvellement automatique de l'agrément, puisqu'il était soumis à la même procédure et aux mêmes conditions que l'agrément initial. Selon la Commission, le fait même que l'agrément était valable pour une durée limitée implique qu'il ne conférait pas de droit au-delà de cette limite. Elle souligne, en outre, que le régime en cause, avant sa décision du 17 février 2003, avait déjà fait l'objet de modifications de la part du Royaume de Belgique et que ces modifications, qui avaient réduit les avantages prévus initialement, n'avaient pas donné lieu à des mesures transitoires.

359. En ce qui concerne ses propositions de mesures utiles, elle indique qu'elles ne constituent pas un acte définitif et qu'elle peut en modifier le contenu à la suite des observations de l'État membre destinataire. Elle expose, en outre, que la logique qui sous-tendait sa proposition était que tous les centres de coordination se voient reconnaître une période minimale identique avant qu'il soit mis fin au régime en cause et que le

361. La Commission indique, en outre, que le Royaume de Belgique et les centres de coordination avaient reçu un certain nombre de signaux avant l'adoption de la décision du 17 février 2003, qui les informaient que le régime en cause ne pouvait pas être maintenu. Elle cite, à cet égard, le code de conduite adopté par le Conseil et le rapport du groupe code de conduite. Elle invoque

aussi sa communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, sa demande d'information aux autorités belges sur le régime en cause en février 1999, sa proposition de mesures utiles adressée le 11 juillet 2001 à ces autorités et, enfin, la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen du 27 février 2002. Elle indique également que ces mesures ont fait l'objet d'une publication ou de communiqués dans la presse.

362. La Commission expose que la seule confiance légitime dont lesdits centres peuvent légitimement se prévaloir est celle que ses décisions antérieures ont fait naître. Elle soutient qu'elle a bien respecté cette confiance en accordant une période transitoire aux centres qui disposaient d'un agrément en cours lors de la notification de la décision et en prévoyant qu'ils devaient en bénéficier jusqu'à leur terme et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2010. Toutefois, pour les raisons qui précèdent, elle aurait prévu à bon droit que l'accès ou le renouvellement de l'application de ce régime devait être exclu à compter de la notification de la décision, afin que les effets de ce régime s'éteignent progressivement, au fur et à mesure que les agréments arrivent à échéance.

363. La Commission conteste également que sa décision aurait pour effet d'entraîner l'arrêt immédiat des activités des centres qui ne pourraient plus bénéficier du régime litigieux. Elle expose, d'une part, que sa décision n'ordonne pas aux centres de

coordination de mettre un terme à leurs activités. Elle rappelle, d'autre part, que Forum 187 a soutenu que les mesures prévues dans le cadre du régime en cause ne conféraient aucun avantage à ces centres. Elle s'oppose, à cet égard, à l'argumentation du Royaume de Belgique selon laquelle sa décision devrait entraîner pour ces mêmes centres une augmentation démesurée de leur charge fiscale et une double imposition.

364. Enfin, la Commission s'oppose pour des motifs comparables aux arguments de Forum 187 et soutient qu'il n'était ni nécessaire ni approprié de prévoir des mesures transitoires pour les centres dont l'agrément expirait au cours des années 2003 et 2004.

— Appréciation

365. Nous commencerons par rappeler brièvement le contenu du principe de protection de la confiance légitime.

366. Ce principe a fait l'objet d'une reconnaissance progressive dans l'ordre juridique communautaire par la jurisprudence, qui l'a consacré comme une «règle supérieure de

droit» protégeant les particuliers¹⁰⁴, un «principe fondamental de la Communauté»¹⁰⁵ ou encore un «principe général»¹⁰⁶. Le principe de protection de la confiance légitime constitue donc un principe général de droit communautaire, à l'aune duquel la légalité des actes des institutions peut être contrôlée.

367. Il apparaît comme le corollaire du principe de sécurité juridique, qui exige que la législation communautaire soit certaine et son application prévisible pour les justiciables, en ce sens qu'il vise, en cas de mutation de la règle, à assurer la protection des situations légitimement acquises par une ou plusieurs personnes physiques ou morales en particulier¹⁰⁷.

368. Compte tenu de son caractère subjectif, il est difficile de donner une définition exhaustive du principe de protection de la confiance légitime. Néanmoins, au regard de son application dans la jurisprudence, nous pouvons dire que la violation de ce principe est admise lorsque les conditions suivantes se trouvent satisfaites. Tout d'abord, il doit

exister un acte ou un comportement de l'administration communautaire susceptible d'avoir généré cette confiance. En effet, selon la jurisprudence, le principe de protection de la confiance légitime ne peut être invoqué à l'encontre d'un acte communautaire que dans la mesure où la Communauté elle-même a créé au préalable une situation susceptible d'engendrer cette confiance¹⁰⁸. C'est cette situation qui constitue, en quelque sorte, la «base» de la confiance de la personne concernée. Il doit s'agir, en outre, d'assurances précises¹⁰⁹.

369. Ensuite, la personne concernée ne devait pas être en mesure de prévoir le changement de la ligne de conduite adoptée antérieurement par l'administration communautaire. En effet, selon la jurisprudence, lorsqu'un opérateur économique, prudent et avisé, était en mesure de prévoir l'adoption d'un acte communautaire de nature à affecter ses intérêts, il ne saurait invoquer le bénéfice du principe de protection de la confiance légitime lorsque cet acte est adopté¹¹⁰. La confiance générée par l'acte ou le comportement de l'administration communautaire est donc «légitime» et doit,

104 — Arrêts du 14 mai 1975, CNTA/Commission (74/74, Rec. p. 533, point 44), et Sofrimport/Commission, précité (point 26).

105 — Arrêts du 14 octobre 1999, Atlanta/Communauté européenne (C-104/97 P, Rec. p. I-6983, point 52), et du 7 juin 2005, VEMW e.a. (C-17/03, non encore publié au Recueil, point 73).

106 — Arrêts du 19 mai 1992, Mulder e.a./Conseil et Commission (C-104/89 et C-37/90, Rec. p. I-3061, point 15), et du 4 octobre 2001, Italie/Commission (C-403/99, Rec. p. I-6883, point 35).

107 — Voir, en ce sens, arrêts Duff e.a., précité (point 20), et du 18 mai 2000, Rombi et Arkopharma (C-107/97, Rec. p. I-3367, point 66).

108 — Arrêts du 19 mai 1983, Mavridis/Parlement (289/81, Rec. p. 1731, point 21); du 10 janvier 1992, Kühn (C-177/90, Rec. p. I-35, point 14); Rombi et Arkopharma, précité (point 67), ainsi que du 15 juillet 2004, Gereken et Procola (C-459/02, Rec. p. I-7315, point 29).

109 — Arrêt du 25 mai 2000, Kögler/Cour de justice (C-82/98 P, Rec. p. I-3855, point 33); ordonnance du 13 décembre 2000, Sodima/Commission (C-44/00 P, Rec. p. I-11231, points 50 à 52), et arrêt du 6 mars 2001, Connolly/Commission (C-274/99 P, Rec. p. I-1611, point 113).

110 — Arrêts du 11 mars 1987, Van den Bergh en Jurgens et Van Dijk Food Products/Commission (265/85, Rec. p. 1155, point 44); du 15 avril 1997, Irish Farmers Association e.a. (C-22/94, Rec. p. I-1809, point 25); du 15 juillet 2004, Di Lenardo et Dillexport (C-37/02 et C-38/02, Rec. p. I-6911, point 70), et VEMW e.a., précité (point 74).

par conséquent, être protégée lorsque la personne concernée pouvait raisonnablement se fier au maintien ou à la stabilité de la situation ainsi créée, comme pouvait le faire un opérateur économique «prudent et avisé».

370. Enfin, l'intérêt communautaire poursuivi par l'acte attaqué ne justifie pas de porter atteinte à la confiance légitime de l'intéressé. Cette dernière condition est satisfaite lorsque la mise en balance des intérêts en présence démontre que, dans les circonstances de l'espèce, l'intérêt communautaire ne prime pas celui de la personne concernée au maintien de la situation qu'elle pouvait légitimement tenir pour stable¹¹¹.

371. Nous allons donc examiner si ces différentes conditions sont remplies dans le cadre du présent litige.

La base de la confiance

372. Il est admis par la Commission que ses décisions rendues en 1984 et en 1987 ainsi que la réponse donnée en 1990 par le commissaire chargé de la concurrence à la question parlementaire n° 1735/90 ont créé

une confiance légitime dans l'absence d'incompatibilité entre le régime fiscal des centres de coordination et les règles du traité en matière d'aides d'État¹¹².

373. Le litige entre les parties porte sur les deux points suivants. Tout d'abord, le Royaume de Belgique et la Commission sont en désaccord sur la question de savoir si les conclusions du Conseil des 26 et 27 novembre 2000 ainsi que les propositions de mesures utiles faites par la Commission sont susceptibles d'avoir créé une confiance légitime dans le maintien du régime fiscal litigieux jusqu'au 31 décembre 2005 au moins, pour tous les centres de coordination. Ensuite, le Royaume de Belgique et Forum 187, d'une part, et la Commission, d'autre part, s'opposent sur le point de savoir si, au vu du régime fiscal des centres de coordination, les décisions de cette institution rendues en 1984 et en 1987 ainsi que la réponse donnée en 1990 par le commissaire chargé de la concurrence permettaient à ces centres de placer leur confiance dans le renouvellement de leur agrément.

374. Sur le premier point, tenant à la confiance qu'auraient suscitée les travaux du Conseil Ecofin et les propositions de mesures utiles de la Commission, la position du Royaume de Belgique ne nous paraît pas pouvoir être retenue.

111 — Voir, pour des exemples de cette mise en balance des intérêts en présence, arrêts De Compte/Parlement, précité (point 39), et du 17 juillet 1997, Affish (C-183/95, Rec. p. I-4315, point 57).

112 — Cette confiance légitime, comme nous l'avons vu, est expressément admise par la Commission au cent vingt-deuxième considérant de sa décision.

375. En ce qui concerne, tout d'abord, les conclusions du Conseil des 26 et 27 novembre 2000, nous ne croyons pas qu'elles aient pu faire naître une confiance légitime dans le maintien du régime en cause jusqu'au 31 décembre 2005 au moins, tant dans le chef du Royaume de Belgique que dans celui des centres de coordination, et ce pour les motifs suivants.

376. Comme le relève la Commission, les conclusions adoptées par les États membres lors du Conseil des 26 et 27 novembre 2000 sont un acte de nature politique, qui a une fonction déclaratoire et qui, comme tel, n'est pas susceptible de produire des effets de droit. Ces conclusions ne peuvent donc pas lier ni même encadrer l'action de la Commission dans l'exercice des compétences propres qui lui sont conférées par le traité en matière d'aides d'État.

377. Cette analyse de la portée des conclusions du Conseil «Ecofin» n'est pas contestée par le Royaume de Belgique. Il convient, à cet égard, de relever que celui-ci indiquait, dans sa réponse à la Commission, du 30 août 2002, aux questions posées par cette institution à propos de la portée de la confiance légitime dans la présente affaire, que «les discussions au niveau du Conseil au sujet du code de conduite se situent tout à fait en dehors du cadre juridique des aides d'État. Il s'agit là en effet d'une démarche politique qui n'aboutira qu'à la fin de l'année 2002»¹¹³.

378. Au vu de son analyse de la portée des conclusions du Conseil, le Royaume de Belgique ne peut donc prétendre que celles-ci lui ont donné des assurances fondées quant au contenu des mesures transitoires que la Commission serait amenée à prendre si, le cas échéant, elle venait à considérer que le régime fiscal litigieux constituait une aide d'État incompatible avec le marché commun¹¹⁴.

379. Nous sommes enclin à penser que la même appréciation doit être retenue en ce qui concerne les centres de coordination. Nous savons que, dans le domaine des aides d'État, la faculté pour les bénéficiaires d'une aide de se prévaloir d'une confiance légitime dans la régularité de celle-ci est subordonnée à la condition que la procédure prévue par le traité a été respectée. Il est également de jurisprudence établie qu'un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s'assurer du respect de cette procédure¹¹⁵. Ces exigences sont fondées sur le caractère impératif du contrôle effectué par la Commission, tel qu'il est prévu à l'article 88 CE.

380. Nous pouvons donc en déduire que, en principe, dans le domaine des aides d'État, les opérateurs économiques ne peuvent se prévaloir d'une confiance légitime que dans une situation qui ne porte pas atteinte aux

114 — Voir également, en ce sens, arrêt du 11 juillet 1985, Salerno e.a./Commission et Conseil (87/77, 130/77, 22/83, 9/84 et 10/84, Rec. p. 2523, point 59).

115 — Arrêt du 20 mars 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, Rec. p. I-1591, point 25 et jurisprudence citée).

113 — Annexe 36 de la requête du Royaume de Belgique (p. 9).

compétences attribuées à la Commission par l'article 88 CE. En d'autres termes, les opérateurs économiques sont censés connaître les compétences qui sont conférées par le traité à la Commission dans le domaine des aides d'État.

381. Nous sommes d'avis, au vu de cette jurisprudence, que les centres de coordination, même à supposer qu'ils aient eu connaissance des conclusions du Conseil des 26 et 27 novembre 2000, ne pouvaient placer leur confiance dans le caractère contraignant pour la Commission de ces conclusions.

382. En outre, comme le souligne la Commission, le contenu de la proposition de la présidence adoptée lors de ce Conseil des 26 et 27 novembre 2000 n'est pas univoque. En effet, cette proposition est rédigée comme suit: «la Présidence propose au Conseil [...] d'approuver que, pour les entreprises qui bénéficient d'un régime dommageable le 31 décembre 2000, les effets de ces régimes dommageables expirent au plus tard le 31 décembre 2005, qu'il s'agisse de régimes accordés pour une période déterminée ou non»¹¹⁶. Elle pouvait donc être comprise en ce sens que la date du 31 décembre 2005 constituait la date ultime jusqu'à laquelle les agréments décennaux en cours au 31 décembre 2000 pourraient produire leurs effets. Elle ne signifie pas nécessairement que tous les agréments, y compris ceux venant à expiration avant le 31 décembre 2005, verraient leurs effets prolongés jusqu'à cette date.

383. Il s'ensuit que, en tout état de cause, les conclusions du Conseil des 26 et 27 novembre 2000 ne pouvaient donc pas donner au Royaume de Belgique et aux centres de coordination des assurances précises, comme l'exige la jurisprudence, quant au fait que tous ces centres pourraient bénéficier de l'application du régime litigieux jusqu'au 31 décembre 2005 au moins.

384. En ce qui concerne, ensuite, les propositions de mesures utiles notifiées au Royaume de Belgique par la Commission dans le cadre de la procédure de contrôle des aides existantes, nous ne croyons pas non plus qu'elles aient été susceptibles de donner à cet État membre et aux centres de coordination des assurances précises alléguées par ledit État.

385. Comme l'indique la Commission, les mesures transitoires prévues dans le cadre de ces propositions ne la lient pas, dès lors que lesdites propositions ne sont pas acceptées par l'État membre destinataire. Ces mesures transitoires peuvent donc être modifiées, le cas échéant, dans la décision rendue à l'issue de la procédure formelle d'examen. Cette possibilité apparaît bien comme la conséquence logique du droit ouvert à l'État membre concerné de refuser les mesures utiles qui lui sont proposées par la Commission et de contester, au cours de cette procédure formelle d'examen, la qualification de la mesure en cause d'aide d'État.

116 — Annexe 17 de la requête du Royaume de Belgique.

386. Dès lors, il ne paraît pas possible d'admettre que les propositions de mesures utiles communiquées par la Commission au Royaume de Belgique, dans sa lettre du 11 juillet 2001, aient pu donner des assurances précises quant au contenu des mesures transitoires qui seraient prévues par cette institution, le cas échéant, dans sa décision clôturant la procédure formelle d'examen.

387. Au vu de ces éléments, nous sommes d'avis que ni les conclusions du Conseil des 26 et 27 novembre 2000 ni les propositions de mesures utiles faites par la Commission sont susceptibles d'avoir créé dans le chef du Royaume de Belgique et dans celui des centres de coordination une confiance légitime dans le maintien du régime fiscal litigieux jusqu'au 31 décembre 2005 au moins, pour tous ces centres.

388. En revanche, nous partageons la position du Royaume de Belgique et de Forum 187 selon laquelle, au vu du contenu du régime fiscal belge, les décisions de la Commission rendues en 1984 et en 1987 ainsi que la réponse donnée en 1990 par le commissaire chargé de la concurrence à la question parlementaire n° 1735/90 permettaient aux centres de coordination de placer leur confiance dans le fait que les règles du traité en matière d'aides d'État ne s'opposaient pas au renouvellement de leur agrément décennal et à la continuité de l'application de ce régime fiscal.

389. En effet, il convient de rappeler que, dans ses décisions rendues en 1984 et en 1987 ainsi que dans ladite réponse donnée en 1990 par le commissaire chargé de la concurrence, la Commission a indiqué qu'il n'existait pas d'incompatibilité entre le régime fiscal des centres de coordination et les règles du traité en matière d'aides d'État.

390. Il ressort de l'examen du contenu de ce régime que celui-ci prévoyait un certain nombre d'avantages dont le bénéfice se trouvait subordonné à plusieurs conditions et dont le respect devait être constaté par un arrêté royal. Il est également vrai, comme le relève la Commission, que ce même régime prévoyait aussi que l'agrément ainsi accordé par arrêté royal était valable pour une période de dix ans. Toutefois, cet élément ne justifie pas d'en déduire, comme le fait la Commission, qu'un centre de coordination ne pouvait pas compter sur le renouvellement dudit régime à l'expiration de ce délai.

391. Nous relevons que le régime fiscal des centres de coordination avait un caractère permanent. Il était prévu pour une durée indéterminée. Les centres de coordination qui remplissaient les conditions prévues par ce régime au terme de leur agrément décennal pouvaient donc prétendre au renouvellement de leur agrément. Cette possibilité a été expressément confirmée par la loi du 23 octobre 1991, les motifs du projet de cette loi précisant bien qu'elle n'apporte pas une innovation, mais vise simplement à lever les doutes des centres de coordination quant à cette possibilité de

renouvellement¹¹⁷. Ce caractère permanent et cette continuité de l'application du régime fiscal pour ces centres remplissant les conditions requises par celui-ci font donc partie, selon nous, des composantes du régime national sur lequel la Commission s'est prononcée en 1984, en 1987 et en 1990.

392. Pour s'opposer à cette analyse du régime fiscal en cause, la Commission invoque plusieurs arguments. Elle souligne ainsi le fait que le renouvellement était soumis au respect de la même procédure formelle et des mêmes conditions que son obtention initiale. Toutefois, ces éléments ne nous paraissent pas empêcher que les centres de coordination aient placé leur confiance dans la continuité de ce régime fiscal. Nous relevons, en effet, que les conditions auxquelles le renouvellement de l'agrément se trouvait soumis étaient les mêmes que celles de l'obtention initiale et qu'elles avaient un caractère objectif. Il importe également de souligner que, comme la Commission l'a indiqué dans sa décision du 17 février 2003, la décision d'octroyer ou non ce renouvellement n'était pas subordonnée à une appréciation discrétionnaire de la part des autorités belges¹¹⁸.

117 — Annexe 39 de la requête du Royaume de Belgique.

118 — Cent cinquième considérant. Le fait que ce considérant de la décision du 17 février 2003 fait partie de l'analyse du caractère sélectif du régime et non de l'appréciation sur la confiance légitime, comme l'a souligné la Commission au point 172 de son mémoire en défense, n'enlève rien au sens de cette affirmation et à sa pertinence pour l'appréciation de la confiance légitime.

393. Au vu de ces éléments, le fait que l'agrément arrivait à son terme de dix ans ne signifiait donc pas la fin du bénéfice du régime en cause pour un centre de coordination. Il s'agissait de l'échéance à laquelle il lui incombait de démontrer à l'administration belge qu'il remplissait toujours les conditions requises pour en bénéficier. Le fait que le bénéfice du régime litigieux était accordé pour une période déterminée de dix ans ne mettait donc pas en cause la continuité du bénéfice du régime fiscal litigieux pour les centres de coordination.

394. La Commission fait encore valoir que les autorités belges n'ont à aucun moment garanti la pérennité des avantages conférés par ce régime et qu'elles ont d'ailleurs procédé à des réductions de ces derniers, par exemple en instaurant à partir du 1^{er} janvier 1993 une taxe annuelle de 10 000 euros par membre du personnel occupé à temps plein.

395. Ces arguments ne démontrent pas non plus, à notre avis, que les centres de coordination dont l'agrément venait à échéance ne pouvaient pas placer leur confiance dans la continuité du régime fiscal litigieux. Nous en voulons pour preuve, d'une part, le fait que la Commission a admis elle-même, dans sa décision du 17 février 2003, que, même si l'agrément ne constitue pas une garantie de la pérennité dudit régime ni de son caractère avantageux, les centres de coordination étaient fondés à avoir une «perspective raisonnable et

légitime d'une certaine continuité dans les conditions économiques, en ce compris le régime fiscal»¹¹⁹. D'autre part, les modifications apportées par le Royaume de Belgique au régime en cause depuis sa création par l'arrêté royal n° 187 ont eu un caractère relativement accessoire et ne mettaient pas en cause les composantes principales de ce régime, à savoir le mode de calcul de la base imposable et les exonérations du précompte mobilier, du précompte immobilier et du droit d'apport.

396. Nous déduisons de ces éléments que le régime fiscal litigieux permettait aux centres de coordination de placer leur confiance dans sa continuité et le fait que leur agrément était renouvelé dès lors qu'ils remplissaient les conditions objectives prévues par ce régime. Il s'ensuit que, en indiquant, dans ses décisions de 1984 et de 1987 ainsi que dans la réponse donnée en 1990 par le commissaire chargé de la concurrence à la question parlementaire n° 1735/90 que ce régime ne tombait pas dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE, la Commission a bien permis aux centres de coordination agréés au 31 décembre 2000 de placer leur confiance dans le fait que les règles du traité en matière d'aides d'État ne s'opposaient pas au renouvellement de leur agrément décennal lorsque celui-ci venait à échéance.

Sur la légitimité de cette confiance

397. La Commission soutient que les centres de coordination, au moment de la notification de sa décision du 17 février 2003, ne pouvaient pas se prévaloir d'une confiance légitime dans la continuité du régime litigieux et le renouvellement de leur agrément, parce que ces centres auraient reçu un certain nombre de signaux les informant que ce régime ne pouvait pas être maintenu. La Commission cite, à cet égard, le code de conduite adopté par le Conseil et le rapport du groupe code de conduite. Elle invoque aussi sa communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, sa demande d'information aux autorités belges sur le régime en cause en février 1999, sa proposition de mesures utiles adressée le 11 juillet 2001 à ces autorités et, enfin, la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen du 27 février 2002.

398. La position de la Commission revient à dire que, au vu de ces éléments, les centres de coordination, lorsque sa décision du 17 février 2003 a été notifiée, devaient s'attendre à ce que les règles du traité en matière d'aides d'État s'opposent au renouvellement de leur agrément pour quelque durée que ce soit. Nous ne croyons pas que cette position puisse être retenue et que les signaux invoqués par la Commission justifient en l'espèce de priver lesdits centres de la possibilité de se prévaloir d'une confiance légitime dans le renouvellement de leur agrément.

119 — Cent dix-neuvième considérant.

399. Nous fondons cette analyse, d'une part, sur l'économie et les objectifs de la procédure de contrôle des aides d'État et, d'autre part, sur les caractéristiques du régime fiscal en cause.

400. Comme nous l'avons dit, l'obligation de notification préalable des aides d'État fixée à l'article 88, paragraphe 3, CE a notamment pour objet d'écartier les doutes éventuels de l'État membre qui envisage d'instaurer une mesure quant au point de savoir si celle-ci constitue ou non une aide au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

401. Nous avons vu, par ailleurs, que la notion d'aide d'État, telle qu'elle est définie à cette disposition, a un caractère objectif. Contrairement à ce que la Commission a laissé entendre dans son mémoire en défense dans l'affaire C-182/03¹²⁰, la question de savoir si une mesure nationale tombe ou non dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE ne dépend pas d'une appréciation discrétionnaire. Le fait que la Commission dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer si une mesure nationale tombe dans le champ d'application de cette disposition lorsque l'examen des conditions requises par celle-ci implique des appréciations économiques complexes ne signifie pas que cette institution puisse modifier à tout moment, de manière discrétionnaire, son appréciation quant à l'existence d'une aide.

120 — Point 98.

402. Cette thèse de la Commission serait contraire à la finalité du mécanisme instauré par l'article 88, paragraphe 3, CE et aux conséquences qui ont été tirées de cette finalité par la jurisprudence. Il est constant, en effet, que l'obligation de notification énoncée par cette disposition a pour finalité la sécurité juridique¹²¹. C'est en considération de cette finalité qu'il a été jugé que l'État membre devait être fixé rapidement quant à la compatibilité d'une aide avec le traité et que le délai de deux mois imparti à la Commission pour donner son avis, repris à l'article 4, paragraphe 5, du règlement n° 659/1999, revêtait un caractère impératif¹²². C'est également en considération de ce même principe qu'il a été jugé que, une fois qu'un régime général d'aides a été approuvé par la Commission, les aides individuelles accordées en application de ce régime et qui constituent de simples mesures d'exécution de celui-ci n'ont pas à être notifiées¹²³.

403. Par conséquent, la décision par laquelle la Commission constate qu'une mesure ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE ne crée pas une situation juridique qui est susceptible d'être

121 — Arrêt du 15 février 2001, Autriche/Commission (C-99/98, Rec. p. I-1101, points 73 et 85).

122 — Ibidem (point 73).

123 — Arrêts du 5 octobre 1994, Italie/Commission (C-47/91, Rec. p. I-4635, point 21), et du 10 mai 2005, Italie/Commission (C-400/99, Rec. p. I-3657, point 57). Selon la Cour, «[s]i elle ne procédait pas de la sorte, la Commission pourrait, lors de l'examen de chaque aide individuelle, revenir sur sa décision d'approbation du régime d'aides, laquelle présupposait déjà un examen au regard de l'article 87] du traité. Les principes de confiance légitime et de sécurité juridique seraient alors mis en péril tant pour les États membres que pour les opérateurs économiques, puisque des aides individuelles rigoureusement conformes à la décision d'approbation du régime d'aides pourraient à tout moment être remises en cause par la Commission» (arrêt du 5 octobre 1994, Italie/Commission, précité, point 24).

modifiée fréquemment dans le cadre du pouvoir d'appréciation des institutions, comme cela peut être le cas, notamment, dans un domaine comme celui des organisations communes des marchés, dont l'objet comporte une constante adaptation en fonction des variations de la situation économique¹²⁴.

404. Il s'ensuit que, lorsqu'une mesure nationale a été notifiée à la Commission, conformément à l'article 88, paragraphe 3, CE, et que celle-ci a rendu une décision selon laquelle cette mesure ne constitue pas une aide au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, tant l'État qui a institué cette mesure que les bénéficiaires de celle-ci peuvent avoir la certitude, après l'expiration du délai de recours ouvert contre cette décision, que ce régime n'est pas contraire aux règles communautaires en matière d'aides d'État. Les parties intéressées sont donc fondées à croire qu'une telle décision ne pourrait être remise en cause, en principe, qu'en cas d'évolution du marché commun.

405. Si, comme nous l'avons vu antérieurement, la Commission peut également revenir sur une telle appréciation, en vertu du principe de légalité, lorsqu'elle estime que, contrairement à ce qu'elle avait indiqué précédemment, le régime concerné tombe dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE, nous estimons que, dans un tel cas de figure, la confiance créée par son appréciation antérieure doit faire l'objet d'une protection toute particulière.

406. La légitimité de cette confiance ne pourrait donc être écartée, selon nous, que si les opérateurs économiques concernés ont disposé d'éléments d'information leur permettant de penser avec suffisamment de probabilité que la Commission allait revenir sur son appréciation antérieure. En d'autres termes, le fait que la Commission procède au réexamen de la mesure nationale en cause et l'éventualité que, à l'issue de la procédure formelle d'examen, elle adopte une décision négative ne sauraient suffire, en tant que tels, à priver les opérateurs concernés de la possibilité de se prévaloir d'une confiance légitime dans le maintien de la situation existante.

407. Ensuite, il importe encore de s'assurer que, au regard des caractéristiques de la mesure nationale en cause, les opérateurs auxquels elle s'applique ont bien disposé du temps nécessaire pour prendre effectivement en compte un changement éventuel d'appréciation de la Commission quant à sa compatibilité avec les règles du traité en matière d'aides d'État.

408. Au regard de ces considérations, nous ne croyons pas que les différents signaux invoqués par la Commission, qu'ils émanent du Conseil «Ecofin» ou d'elle-même, justifient de priver les centres de coordination du droit de se prévaloir d'une confiance légitime dans le renouvellement de leur agrément.

124 — Voir, notamment, arrêt *Atlanta/Communauté européenne*, précité (point 52).

409. En ce qui concerne, tout d'abord, le code de conduite adopté par le Conseil et le rapport du groupe code de conduite, nous sommes d'avis qu'ils ne sont pas pertinents pour le motif suivant. L'engagement pris par les États membres dans ce code, de supprimer les mesures fiscales jugées dommageables pour le marché commun, et le fait que le régime en cause était cité dans le rapport du groupe code de conduite parmi les mesures nationales considérées comme dommageables, pouvaient, certes, indiquer aux centres de coordination que le gouvernement belge serait amené, à terme, dans les délais fixés au sein du Conseil, à modifier ce régime ou à le supprimer.

410. Il s'agit toutefois, nous l'avons vu, d'un engagement de nature politique, qui ne liait pas la Commission dans l'exercice des pouvoirs qu'elle tire du traité et, partant, dans son appréciation de l'existence des conditions objectives requises par l'article 87, paragraphe 1, CE. Le code de conduite du Conseil et le rapport du groupe code de conduite ne peuvent donc pas être considérés, selon nous, comme des éléments qui auraient dû conduire les centres de coordination à penser que la Commission déciderait que le régime en cause constitue une aide d'État incompatible avec le marché commun.

411. En ce qui concerne, ensuite, la communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises et le fait que, dans cette communication, la Commission annonçait son intention de procéder à

l'examen ou au réexamen de tous les régimes fiscaux en vigueur dans les États membres, nous ne croyons pas non plus qu'ils puissent être analysés comme un signal selon lequel le régime fiscal des centres de coordination relevait du champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE et ne pouvait pas être maintenu, comme la Commission le soutient.

412. Ladite communication a pour objet d'apporter des clarifications en ce qui concerne l'application des dispositions de l'article 87, paragraphe 1, CE dans le domaine des mesures fiscales des entreprises¹²⁵. Son contenu est donc beaucoup trop général pour que sa simple lecture permette de déduire que le régime fiscal des centres de coordination remplissait chacune des conditions prévues à cette disposition. En outre, dans cette communication, la Commission n'annonce pas de modification des critères sur la base desquels elle avait apprécié auparavant si un régime fiscal constituait ou non une aide au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

413. En ce qui concerne, enfin, la demande d'information aux autorités belges sur le régime en cause en février 1999, la proposition de mesures utiles adressée le 11 juillet 2001 à ces autorités et la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen du 27 février 2002, nous ne croyons pas non plus que ces éléments étaient de nature à

125 — Voir point 2 de cette communication.

permettre aux centres de coordination de présumer avec suffisamment de probabilité quelle serait la décision finale de la Commission.

414. Ces éléments ont effectivement informé les centres de coordination que le régime fiscal faisait l'objet d'un réexamen par la Commission. Toutefois, ainsi qu'il a été rappelé dans l'ordonnance de référé du 26 juin 2003, précitée, ni la proposition de mesures utiles adressée au Royaume de Belgique ni la décision du 27 février 2002 d'ouvrir la procédure formelle d'examen n'ont produit des effets juridiques autonomes à l'encontre de cet État membre ou des centres de coordination¹²⁶.

415. De plus, la qualification, dans ces deux actes, du régime fiscal des centres de coordination d'aide existante n'impliquait pas non plus que la Commission allait prendre une décision négative et décider dans sa décision finale de revenir sur ses appréciations portées en 1984, en 1987 et en 1990. Ainsi que le Tribunal l'a rappelé dans son ordonnance Forum 187/Commission, précitée, dans laquelle il a rejeté comme irrecevable le recours de Forum 187 contre la décision de la Commission, du 27 février 2002, d'ouvrir la procédure formelle d'examen, cette qualification revêtait un caractère provisoire. L'article 7 du règlement n° 659/1999 prévoit, en effet, que cette procédure peut aussi être close par une décision constatant que, contrairement à la

qualification retenue au stade de l'ouverture de cette procédure, la mesure nationale examinée ne constitue pas une aide, ou qu'il s'agit d'une aide compatible avec le marché commun.

416. De même, les communiqués de presse qui ont rendu compte de ces actes de la Commission ne faisaient pas mention des motifs pour lesquels cette institution estimait que le régime fiscal des centres de coordination lui paraissait désormais constituer une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE¹²⁷. Ce n'est qu'à la suite de la publication de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen au *Journal officiel des Communautés européennes*, du 20 juin 2002, que tous les centres de coordination ont pu prendre connaissance des motifs précis pour lesquels la Commission estimait que les mesures prévues par le régime fiscal en cause lui paraissaient remplir chacune des conditions requises par cette disposition et qu'elles étaient incompatibles avec le marché commun.

417. Cependant, même à supposer que les motifs exposés dans cette décision auraient dû conduire les centres de coordination à envisager la possibilité que la Commission revienne sur ses décisions antérieures, encore aurait-il fallu qu'ils disposent du temps nécessaire, avant que la décision clôturant la procédure formelle d'examen

127 — Voir communiqués de presse des 11 juillet 2001 et 27 février 2002, figurant respectivement aux annexes B3 et B5 du mémoire en défense de la Commission dans l'affaire C-182/03.

soit rendue, pour prendre en compte une telle éventualité. Or, nous ne croyons pas qu'une telle prise en compte était possible, compte tenu des particularités du régime fiscal en cause.

418. Le régime litigieux, ainsi que nous l'avons vu, constitue un régime fiscal dérogatoire au droit commun qui comporte plusieurs exonérations et un mode de détermination de la base imposable particulier. L'éventualité de la suppression de mesures de ce type est donc beaucoup plus difficile à prendre en compte par une entreprise que celle de la suppression d'une subvention. Elle nécessite non seulement de prendre en considération les conséquences économiques d'une telle suppression, qui peuvent être significatives, mais également de procéder à une réorganisation importante, notamment sur le plan de la comptabilité.

419. En outre, il convient également de tenir compte du fait que ce régime était en vigueur depuis 1982 et que son bénéfice était accordé pour une durée de dix ans, renouvelable pour une durée équivalente. Au regard de son ancienneté et de la durée des agréments ouvrant droit à son bénéfice, il paraît raisonnable de penser, comme le soutiennent le Royaume de Belgique et Forum 187, que les centres de coordination qui disposaient d'un agrément au 31 décembre 2000 et en cours au moment de la notification de la décision du 17 février 2003 avaient organisé leurs activités sur le long terme, dans une perspective de continuité et de stabilité, en fonction non seulement de la durée décen-

nale de l'agrément initial, mais aussi et, dans une certaine mesure, de son renouvellement.

420. Ainsi, il paraît très peu probable que les conventions passées par ces centres pour l'exercice de leurs activités, tant avec les membres de leur personnel qu'avec les tiers, aient eu une durée limitée et aient dû prendre fin au terme de leur agrément décennal. Il y a tout lieu de penser, au contraire, que les activités des centres de coordination étaient organisées dans la perspective d'une continuité de l'application du régime fiscal en cause.

421. Dans ces conditions, nous ne croyons pas que les centres de coordination disposaient du temps nécessaire pour revoir leurs investissements et réorganiser leurs activités entre le 20 juin 2002, date à laquelle la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen a été publiée, et le 17 février 2003, afin de pouvoir tenir compte de l'éventualité d'une décision négative de la Commission.

422. Cette analyse s'impose avec plus d'évidence encore, nous semble-t-il, lorsque nous examinons la situation des centres dont l'agrément venait à expiration dans les mois suivants la notification de la décision du 17 février 2003. Même en admettant que la publication au *Journal officiel des Communautés européennes* de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen aurait dû les conduire à tenir compte de la

possibilité que la Commission rende une décision négative, ces centres ne disposaient que de quelques mois pour s'adapter à une éventuelle suppression des agréments. Une période aussi brève est d'autant plus inadaptée que, comme la Commission le relève dans son mémoire en défense dans l'affaire C-182/03¹²⁸, un bon nombre desdits centres en sont à leur deuxième période d'agrément, de sorte que leurs investissements et leur mode de fonctionnement étaient déterminés en fonction du régime fiscal en cause depuis près de 20 ans.

423. Au vu de l'ensemble de ces éléments, nous sommes d'avis que les centres de coordination agréés au 31 décembre 2000 et dont l'agrément se trouvait en cours de validité au moment de l'adoption de la décision du 17 février 2003 étaient fondés à avoir une confiance légitime dans la possibilité de pouvoir bénéficier du renouvellement de leur agrément lorsque cette décision leur a été notifiée, et, en particulier, les centres dont la demande de renouvellement venait à expiration dans les mois suivant cette notification.

Sur la balance des intérêts en présence

424. Selon la jurisprudence, il ne peut être porté atteinte à la confiance légitime des opérateurs économiques que s'il existe un intérêt d'ordre public qui prime l'intérêt du

bénéficiaire au maintien d'une situation qu'il pouvait tenir pour stable. Il n'est pas contestable que l'intérêt communautaire exige que les régimes d'aides d'État existants qui faussent la concurrence entre les États membres cessent de produire leurs effets.

425. En l'espèce, la Commission n'explique pas en quoi cet intérêt communautaire revêtait un caractère suffisamment impérieux pour justifier l'interdiction de tout renouvellement à compter de la notification de sa décision. Elle a fondé l'essentiel de son argumentation sur le fait que le régime fiscal litigieux ne permettait pas aux centres de coordination d'avoir une confiance légitime dans la possibilité d'obtenir le renouvellement de leur agrément et, nous venons d'indiquer pourquoi, à notre avis, cette argumentation ne peut être retenue.

426. La Commission soutient également que l'absence de renouvellement ne se traduirait pas par une charge fiscale importante ou significative pour les centres de coordination. Toutefois, nous pensons que cet argument ne peut pas être suivi et que les mesures transitoires adoptées dans sa décision du 17 février 2003 sont entachées d'un manque de cohérence. La Commission, à notre avis, ne pouvait pas à la fois prévoir que les agréments en cours à la date de la notification de sa décision, notamment ceux renouvelés en 2001 et en 2002, produiraient leurs effets jusqu'au 31 décembre 2010 et s'opposer à tout renouvellement à compter de ladite notification.

128 — Point 199.

427. En effet, la possibilité conférée aux centres disposant d'un agrément en cours à la date de la notification de sa décision de bénéficier des effets de ces agréments jusqu'à leur terme et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2010 prouve que la Commission a estimé que les effets dudit régime sur la concurrence intracommunautaire ne sont pas trop préjudiciables, puisqu'elle admet que ces effets se prolongent encore pendant plus de sept ans. En outre, la Commission, dans sa décision du 17 février 2003, n'a pas fait mention de plaintes de concurrents ou d'autres éléments permettant d'évaluer précisément l'ampleur des effets dommageables du régime en cause sur les échanges intracommunautaires.

428. De même, la Commission a justifié, au cent dix-neuvième considérant de sa décision, que les agréments en cours devaient aller jusqu'à leur terme en raison des investissements importants réalisés par les centres de coordination et les groupes auxquels ils appartiennent, ainsi que par les engagements à long terme pris par ces centres. En décidant ainsi que ces investissements et ces engagements justifiaient que les agréments en cours produisent leurs effets jusqu'à leur terme et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2010, la Commission a admis nécessairement que la privation du bénéfice du régime litigieux aurait été de nature à compromettre les résultats escomptés de ces investissements et l'exécution de ces engagements.

429. La Commission ne peut donc pas soutenir valablement, dans le cadre de la

procédure devant la Cour, que l'absence de renouvellement du régime litigieux est insusceptible d'augmenter de manière significative la charge fiscale des centres de coordination et, partant, de leur causer un préjudice certain. Il suffit, à cet égard, de se référer au contenu des mesures prévues par le régime litigieux, qui consistent en des exonérations d'imposition et, en ce qui concerne le mode de calcul des revenus imposables, en un système dérogatoire particulièrement avantageux.

430. En outre, il convient de relever que, à la date à laquelle la décision de la Commission a été adoptée, il n'existait pas de régime de remplacement susceptible d'atténuer les effets de l'absence de renouvellement pour les centres de coordination dont l'agrément venait à expiration postérieurement à la notification de ladite décision. L'interdiction faite au gouvernement belge d'autoriser tout renouvellement d'agrément à compter de la notification de la décision du 17 février 2003 est donc bien de nature à causer un préjudice certain aux centres de coordination qui disposent d'un agrément en cours à cette date et qui doit venir à expiration avant le 31 décembre 2010.

431. Au regard de ces considérations, nous sommes d'avis que la balance des intérêts en présence ne justifiait pas d'interdire au gouvernement belge de renouveler, même temporairement, les agréments venant à expiration à compter de la notification de la décision de la Commission.

432. Au vu de l'ensemble de ces éléments, nous estimons que le moyen tiré de la violation du principe de protection de la confiance légitime est fondé. Le caractère bien-fondé de ce moyen justifie de faire droit à la demande d'annulation de la décision de la Commission en ce que celle-ci fait défense au Royaume de Belgique d'accorder tout renouvellement d'agrément, pour quelque durée que ce soit, aux centres de coordination dont l'agrément était en cours au 17 février 2003.

433. Toutefois, le Royaume de Belgique demande également l'annulation de l'article 2 de la décision de la Commission en ce que celui-ci lui interdit de renouveler, même pour une période temporaire, les agréments en cours au 17 février 2003 qui viennent à expiration avant le 31 décembre 2010. L'examen de cette demande, en ce qu'elle tend, en substance, à obtenir que tous les renouvellements venant à échéance avant le 31 décembre 2010 puissent être renouvelés et produire leurs effets jusqu'à cette date, doit nous conduire à examiner le moyen tiré de la violation du principe d'égalité de traitement.

ii) Sur la violation du principe d'égalité

— Argumentation des parties

434. Le Royaume de Belgique fait valoir que la décision de la Commission crée une

discrimination injustifiable entre les centres dont l'agrément est venu à expiration peu de temps avant son adoption, qui bénéficient ainsi des effets du régime litigieux jusqu'au 31 décembre 2010, et ceux dont l'agrément vient à expiration postérieurement à la notification de cette décision et qui sont privés de toute mesure transitoire. Il expose que cette discrimination est injustifiée, parce que ces centres se trouvent dans des situations économiques comparables.

435. Le Royaume de Belgique soutient que la décision de la Commission a ainsi pour effet de traiter les centres de coordination qui bénéficient du régime en cause depuis de nombreuses années de manière plus défavorable que ceux qui ont obtenu leur agrément plus récemment. Il indique que, pour éviter toute discrimination, la Commission aurait dû prévoir que tous ces centres puissent bénéficier de l'application de ce régime jusqu'au 31 décembre 2010.

436. La Commission s'oppose à cette argumentation. Elle expose que tous les centres de coordination se trouvent dans la même situation au regard de la législation belge, en ce qu'ils bénéficient d'un agrément décennal. Elle soutient qu'elle a traité ces centres de manière identique en prévoyant que chacun d'eux pourrait bénéficier de la totalité de sa période d'agrément jusqu'à son terme. Elle aurait ainsi pris en considération les investissements réalisés et les engagements pris pour la durée de l'agrément décennal. Elle estime, cependant, que, si ces investisse-

ments et ces engagements dépassent la durée de l'agrément, une telle situation procède d'un risque assumé par l'entreprise.

437. La Commission estime que, dans ces conditions, l'octroi d'une période transitoire sous la forme d'une prolongation de l'application du régime litigieux aux centres dont l'agrément vient à expiration après la notification de sa décision constituerait une inégalité de traitement. Tous les centres seraient confrontés de la même manière à l'existence d'investissements et d'engagements à long terme, quelle que soit la date à laquelle leur agrément vient à échéance au cours des années 2003 à 2010.

— Appréciation

438. Conformément à la jurisprudence, le principe général d'égalité veut que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée¹²⁹.

439. La Commission soutient, en l'espèce, qu'elle n'a pas méconnu ce principe parce que tous les centres se trouveraient dans la même situation au regard de la législation belge, qu'ils seraient confrontés de la même manière à l'existence d'investissements et d'engagements à long terme et qu'elle les aurait traités de manière identique, en prévoyant qu'ils puissent bénéficier de leur agrément jusqu'au terme de celui-ci.

440. Nous ne croyons pas que la position de la Commission puisse être retenue, parce qu'elle repose sur la prémisse que, lorsque sa décision a été adoptée, les centres de coordination ne bénéficiaient pas d'une confiance légitime dans le renouvellement de leur agrément. Or, nous avons exposé précédemment que cette prémisse, à notre avis, est erronée. Si nous partons de la prémisse inverse, selon laquelle lesdits centres pouvaient légitimement croire que les règles du traité en matière d'aides d'État ne s'opposaient pas au renouvellement de leur agrément, alors nous devons constater que la logique des mesures transitoires adoptées par la Commission dans sa décision du 17 février 2003 aboutit à une inégalité de traitement.

441. En effet, si nous nous plaçons dans l'optique que les centres de coordination pouvaient légitimement croire en la continuité de l'application du régime fiscal en cause, il paraît indéniable que l'interdiction de tout renouvellement, pour quelque durée que ce soit, crée une inégalité de traitement entre eux, en fonction de la date à laquelle leur agrément vient à échéance, puisque ceux

129 — Arrêts du 27 mars 1980, *Salumi e.a.* (66/79, 127/79 et 128/79, Rec. p. 1237, point 14), et du 6 mars 2003, *Niemann* (C-14/01, Rec. p. I-2279, point 49 et jurisprudence citée).

dont l'agrément a été renouvelé en 2001 ou en 2002 pourront bénéficier des effets du régime litigieux jusqu'au 31 décembre 2010, alors que ceux dont l'agrément vient à échéance avant cette dernière date ne pourront plus bénéficier du régime en cause au-delà de cette échéance.

442. Ensuite, nous ne croyons pas que cette différence de traitement puisse être justifiée par la circonstance que les centres de coordination ont obtenu leur premier agrément à des dates différentes. En d'autres termes, nous ne pensons pas que le fait qu'un centre de coordination a été agréé pour la première fois en 1985 et a obtenu le renouvellement de son agrément en 1995 justifie que son droit de bénéficier du régime litigieux prenne fin en 2005, alors qu'un centre agréé pour la première fois en 1990, renouvelé en 2000, pourra en bénéficier jusqu'en 2010.

443. Il paraît tout autant défendable de soutenir qu'un centre de coordination qui bénéficiait de ce régime depuis plus de dix-huit ans au moment de l'adoption de la décision de la Commission mérite autant qu'un centre qui a commencé son activité depuis treize ans de bénéficier des effets du régime en cause jusqu'à la limite fixée par la Commission pour l'extinction complète des effets dudit régime, puisqu'il a organisé ses activités et s'est développé en fonction du régime fiscal en cause, dans la perspective de la continuité de celui-ci, depuis plus longtemps.

444. L'absence de justification de la différence de traitement créée par le régime litigieux se trouve encore confirmée, à notre avis, par le fait que le choix de la date à compter de laquelle aucun agrément ne peut être renouvelé pour quelque durée que ce soit est la date de la notification de la décision clôturant la procédure formelle d'examen, qui a un caractère largement discrétionnaire. Ainsi, il aurait suffi que la Commission rende sa décision clôturant cette procédure au terme du délai de 18 mois prévu à l'article 7 du règlement n° 659/1999¹³⁰ pour que le centre de coordination dont l'agrément est venu à expiration le 30 juin 2003 ait pu obtenir le renouvellement de celui-ci et que, conformément à l'article 2 de la décision de la Commission, il bénéficie lui aussi du régime litigieux jusqu'au 31 décembre 2010.

445. Au vu de ces considérations, nous sommes d'avis que la Commission, dans sa décision du 17 février 2003, a méconnu le principe général d'égalité en ce qu'elle a prévu que les agréments en cours à cette date pourraient produire leurs effets jusqu'au 31 décembre 2010 et que les agréments venant à échéance avant cette date ne seraient susceptibles de faire l'objet d'aucun renouvellement et ne pourraient pas produire leurs effets jusqu'à ladite date.

130 — L'article 7, paragraphe 6, du règlement n° 659/1999 prévoit que la Commission «s'efforce autant que possible» d'adopter sa décision dans un délai de 18 mois à compter de l'ouverture de la procédure, ce délai pouvant toutefois être prorogé d'un commun accord entre la Commission et l'État membre concerné.

446. C'est au vu de l'ensemble de ces considérations que nous proposons à la Cour d'annuler la décision de la Commission en ce qu'elle fait défense au Royaume de Belgique de renouveler, même temporairement, les agréments en cours à la date de la notification de ladite décision et qui viennent à échéance avant le 31 décembre 2010.

447. Dans la mesure où cette proposition permet de faire droit au recours du Royaume de Belgique et, partant, à la demande subsidiaire de Forum 187, il ne paraît pas nécessaire de procéder à l'examen des autres moyens invoqués par ces requérants.

4. Sur les dépens

448. Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Selon le paragraphe 3 de ce même article, la Cour peut répartir les dépens si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs de leurs demandes.

449. Forum 187 demande la condamnation de la Commission aux dépens, y compris ceux afférents à l'affaire T-276/02. Toutefois, les dépens dans cette dernière affaire ont été mis à sa charge par le Tribunal dans son ordonnance rendue le 2 juin 2003, qui a déclaré irrecevable son recours à l'encontre de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen. La demande de Forum 187 au titre des dépens ne peut donc être examinée qu'en ce qui concerne ceux de la présente procédure et de celle de référé, qui ont été réservés dans l'ordonnance du 26 juin 2003, précitée.

450. Si la Cour suit nos propositions, dans la mesure où Forum 187 succombe pour partie dans ses demandes dans l'affaire C-217/03, nous proposons de répartir les dépens comme suit: Forum 187 garde la charge de la moitié de ses dépens dans l'affaire C-217/03; la Commission supporte ses propres dépens dans cette affaire ainsi que la moitié des dépens de Forum 187; enfin, la Commission supporte les dépens dans l'affaire C-217/03 R.

451. De même, dans la mesure où le recours du Royaume de Belgique est déclaré bien fondé, nous proposons à la Cour de mettre à la charge de la Commission ses propres dépens et ceux de cet État membre dans les affaires C-182/03 et C-182/03 R.

VI — Conclusions

452. Au vu de l'ensemble des éléments qui précèdent, nous proposons que la Cour déclare et arrête ce qui suit:

— Dans l'affaire C-399/03

- 1) La décision 2003/531/CE du Conseil, du 16 juillet 2003, relative à l'octroi par le gouvernement belge d'une aide en faveur de certains centres de coordination établis en Belgique, est annulée.

- 2) Le Conseil de l'Union européenne est condamné aux dépens.

— Dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03

- 1) La décision C(2003) 564 de la Commission, du 17 février 2003, concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique, telle que rectifiée par le corrigendum du

23 avril 2003, est annulée en ce qu'elle fait défense au Royaume de Belgique de renouveler, même temporairement, les agréments en cours à la date de la notification de cette décision et qui viennent à échéance avant le 31 décembre 2010.

- 2) Le recours de Forum 187 ASBL est rejeté pour le surplus.

- 3) Forum 187 ASBL est condamnée à supporter la moitié de ses dépens dans l'affaire C-217/03. La Commission des Communautés européennes supporte ses propres dépens ainsi que la moitié des dépens de Forum 187 ASBL dans cette affaire. La Commission des Communautés européennes est condamnée aux dépens dans l'affaire C-217/03 R.

- 4) La Commission des Communautés européennes supporte les dépens dans les affaires C-182/03 et C-182/03 R.