

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

22 juin 2006 *

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

ayant pour objet des recours en annulation au titre de l'article 230 CE, introduits les 25 et 28 avril 2003,

Royaume de Belgique, représenté initialement par M^{me} A. Snoecx, puis par M^{me} E. Dominkovits, en qualité d'agents, assistées de M^{es} B. van de Walle de Ghelcke, J. Wouters et P. Kelley, avocats,

partie requérante dans l'affaire C-182/03,

Forum 187 ASBL, établie à Bruxelles (Belgique), représentée par MM. A. Sutton et J. Killick, barristers,

partie requérante dans l'affaire C-217/03,

* Langue de procédure: le français et l'anglais.

contre

Commission des Communautés européennes, représentée par MM. G. Rozet, R. Lyal et V. Di Bucci, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, MM. J. Makarczyk, R. Schintgen, P. Kūris (rapporteur) et J. Klučka, juges,

avocat général: M. P. Léger,

greffier: M^{me} M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 14 septembre 2005,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 9 février 2006,

rend le présent

Arrêt

- ¹ Par sa requête, le Royaume de Belgique demande l'annulation de la décision 2003/757/CE 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 (JO L 282, p. 25, ci-après la «décision attaquée»), en tant qu'elle ne l'autorise pas à accorder, même temporairement, le renouvellement du statut de centre de coordination aux centres de coordination qui bénéficiaient de ce régime au 31 décembre 2000.

- ² Forum 187 ASBL (ci-après «Forum 187») demande l'annulation de la décision attaquée.

Le cadre juridique

Le contrôle des régimes d'aides existant en droit communautaire

- ³ L'article 88, paragraphes 1 et 2, premier alinéa, 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.»

- 4 Aux termes de l'article 17, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article [88] du traité CE (JO L 83, p. 1, ci-après le «règlement»):

«Si la Commission considère qu'un régime d'aides existant 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. Dans certains cas dûment justifiés, la Commission peut proroger ce délai.»

Le régime fiscal belge des centres de coordination

- 5 Le régime fiscal belge des centres de coordination, dérogatoire au droit commun, est réglé par l'arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création de centres de coordination (*Moniteur belge* du 13 janvier 1983), tel que complété et modifié à plusieurs reprises.
- 6 Le bénéfice de ce régime est subordonné à l'agrément préalable et individuel du centre par arrêté royal. Pour obtenir cet agrément, le centre doit faire partie d'un groupe ayant un caractère multinational, disposant d'un capital et de réserves dont le montant atteint ou excède 1 milliard de BEF et réalisant un chiffre d'affaires annuel dont le montant consolidé atteint ou excède 10 milliards de BEF. Seules certaines activités préparatoires, auxiliaires ou de centralisation sont autorisées et les entreprises du secteur financier sont exclues du bénéfice de ce régime. Les centres doivent employer en Belgique au moins l'équivalent de dix personnes à temps plein au terme des deux premières années de leur activité.
- 7 L'agrément accordé au centre est valable durant dix années et est renouvelable pour une même durée.

- 8 Le régime fiscal dont bénéficient les centres de coordination agréés déroge au régime fiscal commun par plusieurs aspects.
- 9 Premièrement, le revenu imposable des centres est déterminé forfaitairement selon la méthode dite «cost plus». Il correspond à un pourcentage du montant des dépenses et des frais de fonctionnement desquels sont exclus les frais de personnel, les charges financières et l'impôt dû sur les sociétés.
- 10 Deuxièmement, les centres sont exonérés du précompte immobilier sur les immeubles qu'ils utilisent pour l'exercice de leur activité professionnelle.
- 11 Troisièmement, 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 statutaire.
- 12 Quatrièmement, sont exonérés du précompte mobilier, d'une part, les dividendes, intérêts et redevances distribués par des centres, sauf certaines exceptions, et, d'autre part, les revenus perçus par les centres sur leurs dépôts en argent.
- 13 Cinquièmement, les centres 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.

Les travaux du Conseil de l'Union européenne en matière de concurrence fiscale dommageable

- 14 Dans le cadre d'une réflexion globale sur la concurrence fiscale dommageable, le Conseil a adopté, le 1^{er} décembre 1997, un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (JO 1998, C 2, p. 2). Dans ce contexte, les États membres se sont engagés à démanteler de façon progressive certaines mesures fiscales qualifiées de dommageables, tandis que la Commission exprimait son intention d'examiner ou de réexaminer, au regard des règles relatives aux aides d'État, les régimes fiscaux en vigueur dans les États membres.
- 15 La réglementation belge relative au régime fiscal des centres de coordination figurait au nombre des mesures fiscales nationales concernées par ces différentes initiatives.

Les faits antérieurs à la décision attaquée

- 16 Le régime fiscal des centres de coordination avait été examiné par la Commission lors de son introduction. En particulier, dans des décisions communiquées sous la forme de lettres les 16 mai 1984 et 9 mars 1987 (ci-après les «décisions de 1984 et de 1987»), la Commission avait considéré en substance qu'un tel régime, fondé sur un système de détermination forfaitaire des revenus des centres de coordination, ne contenait pas d'élément d'aide.
- 17 Cette appréciation a été confirmée dans la réponse donnée au nom de la Commission par M. Brittan, commissaire chargé de la concurrence, le 24 septembre 1990, à la question écrite n° 1735/90 de M. Gijs de Vries, parlementaire européen (JO 1991, C 63, p. 37).

- 18 Après avoir 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 entreprises (JO C 384, p. 3), la Commission a entrepris un examen général de la législation fiscale des États membres sous l'angle des règles relatives aux aides d'État.
- 19 Dans ce cadre, en février 1999, la Commission a demandé aux autorités belges certains renseignements portant notamment sur le régime des centres de coordination. Celles-ci ont répondu en mars 1999.
- 20 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, conformément à l'article 17, paragraphe 2, du règlement, les services de la Commission ont invité les autorités belges à présenter leurs observations dans un délai d'un mois.
- 21 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 de l'Union européenne, 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 2005.
- 22 Le 11 juillet 2001, la Commission a adopté quatre propositions de mesures utiles, sur le fondement de l'article 88, paragraphe 1, CE, notamment à l'égard du régime

des centres de coordination. Elle a proposé aux autorités belges d'accepter d'apporter un certain nombre de modifications à ce régime tout en prévoyant, à titre transitoire, que les centres agréés avant la date d'acceptation de ces mesures puissent continuer à bénéficier du régime antérieur jusqu'au 31 décembre 2005.

- 23 En l'absence d'acceptation par les autorités belges des mesures utiles proposées, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen par une décision notifiée par lettre du 27 février 2002 (JO C 147, p. 2), conformément à l'article 19, paragraphe 2, du règlement. Elle a notamment invité le Royaume de Belgique à présenter ses observations et à fournir toute information utile pour l'évaluation de la mesure en cause. 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 transitoires.
- 24 Après prolongation du délai initial d'un mois, les autorités belges ont, par lettre du 12 avril 2002, transmis leurs observations à la Commission.
- 25 Par lettre du 16 mai 2002, lesdites autorités ont notifié un avant-projet de loi visant à modifier l'arrêté royal n° 187. Cet avant-projet a été enregistré par la Commission comme une aide nouvelle sous la référence N351/2002.
- 26 À la suite de plusieurs réunions, la Commission a adressé au Royaume de Belgique une demande d'informations complémentaires en juillet 2002, concernant à la fois le régime existant et le projet notifié, demande à laquelle les autorités belges ont répondu par lettre du 30 août 2002. Des tiers intéressés ont également participé à la procédure formelle d'examen de la mesure en cause.

- 27 Le 21 janvier 2003, le Conseil «Ecofin» s'est prononcé en faveur de la prolongation des effets de certains régimes fiscaux dommageables au-delà de 2005. Il a prévu, en ce qui concerne le régime fiscal belge des centres de coordination, que ceux relevant de ce régime au 31 décembre 2000 pourraient continuer de bénéficier de celui-ci jusqu'au 31 décembre 2010.

La décision attaquée

- 28 Le 17 février 2003, la Commission a adopté la décision attaquée, qui a été notifiée le jour même au Royaume de Belgique. Ayant constaté que la formulation de l'article 2 du dispositif de ladite décision pouvait sembler contradictoire avec les conclusions tirées aux points 122 et 123 des motifs de celle-ci, la Commission a décidé, le 23 avril 2003, de modifier l'article 2 par la voie d'un corrigendum. Ce rectificatif a été notifié audit État membre le 25 avril 2003.
- 29 Dans la décision attaquée, la Commission a justifié, à titre liminaire, la qualification d'aide existante qu'elle a retenue pour le régime des centres de coordination ainsi que la base légale sur laquelle est fondée la procédure qu'elle a suivie. Cette décision expose que l'article 1^{er}, sous b), du règlement 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.
- 30 Cette dernière a également indiqué dans la décision attaquée que, si celle-ci devait s'analyser comme un retrait ou une modification des décisions de 1984 et de 1987, la décision attaquée remplirait les conditions auxquelles est soumis le droit dont la Commission dispose de retirer ou de modifier tout acte favorable entaché d'illégalité.

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

32 S'agissant de la confiance légitime dont les centres de coordination s'étaient prévalus, la décision attaquée précise dans ses motifs:

«(117) La Commission reconnaît l'existence d'une confiance légitime dans le chef des bénéficiaires de l'aide. Cette confiance légitime justifie que la Commission accorde aux centres disposant au 31 décembre 2000 d'un agrément en cours de profiter des avantages du régime jusqu'à l'expiration de leur période d'agrément en cours au moment de la présente décision et au plus tard le 31 décembre 2010. Cette position repose sur les éléments développés ci-après.

(118) [...] [les] accords [octroyés par l'administration fiscale] ne portent que sur des faits et ne décrivent en aucune manière le régime qui sera appliqué. Ils ne peuvent donc donner de garantie juridique que le régime sera maintenu, tel qu'il est à la date de l'agrément, pour les dix ans à venir. [...]

(119) [...] Même si l'agrément ne constitue pas une garantie de la pérennité du régime ni de son caractère avantageux, la Commission reconnaît que la création du 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. Pour cette raison, la Commission a décidé d'accorder une période transitoire permettant l'extinction progressive du régime de *cost plus* pour les bénéficiaires actuels.

(120) 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.»

33 Selon les conclusions figurant aux points 121 à 123 des motifs de la décision attaquée:

«(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 bénéficier 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.»

34 Selon les articles 1^{er} et 2 du dispositif de la décision attaquée:

«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.

Article 2

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.

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.

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.»

Les faits postérieurs à la décision attaquée

³⁵ Les modifications de l'arrêté royal n° 187 qui avaient été notifiées le 16 mai 2002 par les autorités belges à la Commission ont été adoptées par le Parlement belge le 24 décembre 2002 et publiées au *Moniteur belge* le 31 décembre suivant.

³⁶ Le 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 une procédure formelle d'examen en ce qui concerne ces trois mesures.

³⁷ Par sa décision 2005/378/CE, du 8 septembre 2004, 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), la Commission a estimé que, compte tenu des engagements pris par le Royaume de Belgique 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 ainsi que d'imposer la totalité des avantages «anormaux et bénévoles» perçus par les centres de coordination, les mesures constituant le nouveau régime fiscal des centres de coordination ne constituaient pas des aides relevant de l'article 87, paragraphe 1, CE.

- 38 Lors de l'audience du 14 septembre 2005, le représentant du Royaume de Belgique a confirmé l'information donnée à la Commission par lettre du 28 février 2005, selon laquelle ce nouveau régime avait été abandonné.
- 39 Par ailleurs, par lettre du 20 mars 2003, le ministre des Finances belges a informé la Commission, en vertu de l'article 88, paragraphe 3, CE, de son intention d'accorder jusqu'au 31 décembre 2005 le bénéfice de certaines mesures fiscales aux entreprises qui étaient soumises au régime des centres de coordination au 31 décembre 2000 et dont l'agrément expirait entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005.
- 40 Le Royaume de Belgique a également demandé au Conseil, par lettre du même jour, de considérer ces mesures comme compatibles avec le marché commun conformément à l'article 88, paragraphe 2, troisième alinéa, CE.
- 41 Dans un courrier du 25 avril 2003, le président de la Commission a constaté que la décision attaquée était exécutoire et a estimé que la lettre susmentionnée du 20 mars 2003 ne pouvait être considérée comme la notification d'une aide nouvelle au sens de l'article 88, paragraphe 3, CE.
- 42 Par lettre du 26 mai 2003, le Royaume de Belgique a de nouveau informé la Commission de l'intention qu'il avait exprimée dans son courrier du 20 mars 2003.
- 43 Lors de sa réunion du 3 juin 2003, le Conseil «Ecofin» a fait part de son 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.

- 44 Par 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 (JO L 184, p. 17), adoptée sur le fondement de l'article 88, paragraphe 2, CE, a été déclarée compatible avec le marché commun «l'aide que compt[ait] 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 [...] expirant entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2005». Cette décision fait l'objet de l'affaire C-399/03.
- 45 Par lettre du 17 juillet 2003, la Commission, en réponse à la notification susmentionnée du 26 mai 2003, a confirmé la position exprimée dans son courrier du 25 avril 2003.
- 46 Par ordonnance du 26 juin 2003, Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 R et C-217/03 R, Rec. p. I-6887), le président de la Cour a ordonné le sursis à exécution de la décision attaquée, dans la mesure où elle interdit au Royaume de Belgique de renouveler les agréments des centres de coordination en cours à la date de la notification de ladite décision.

Les conclusions des parties et la procédure devant la Cour

- 47 Dans l'affaire C-182/03, le Royaume de Belgique demande à la Cour:

- d'annuler l'article 2, deuxième et troisième alinéas, de la décision attaquée en tant qu'il dispose que, «[à] compter de la notification de [ladite] 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»;

- de condamner la Commission aux dépens y compris ceux afférents à la procédure de référé.

⁴⁸ Dans l'affaire C-217/03, Forum 187 demande à la Cour:

- à titre principal, d'annuler la décision attaquée et à titre subsidiaire, d'annuler celle-ci en tant qu'elle n'a pas prévu de mesures transitoires adéquates;
- de condamner la Commission aux dépens dans l'affaire C-217/03 ainsi que dans l'affaire ayant donné lieu à l'ordonnance du Tribunal du 2 juin 2003, Forum 187/Commission (T-276/02, Rec. p. II-2075).

⁴⁹ La Commission conclut dans chacune des présentes affaires:

- au rejet des recours;
- à la condamnation des requérants aux dépens, y compris ceux afférents à la procédure de référé.

- 50 Par acte séparé enregistré le 16 juin 2003, la Commission a soulevé une exception d'irrecevabilité à l'encontre de la requête de Forum 187.
- 51 Par décision du 30 mars 2004, la Cour a décidé de joindre l'exception d'irrecevabilité au fond et de poursuivre la procédure.
- 52 Par ordonnance du président de la deuxième chambre du 28 avril 2005, les affaires C-182/03 et C-217/03 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

Sur la recevabilité

- 53 La Commission soutient que Forum 187 n'a pas qualité pour contester la décision attaquée, dont elle n'est pas destinataire, au motif qu'elle n'est pas directement et individuellement concernée par cette décision.
- 54 D'une part, Forum 187 conteste cette exception d'irrecevabilité en faisant valoir que seraient directement et individuellement concernés par la décision trente centres qui ont obtenu un renouvellement d'agrément au cours des années 2001 et 2002 et pour lesquels la période pendant laquelle ils pourront bénéficier du régime fiscal litigieux s'achèvera le 31 décembre 2010 et huit centres dont la demande de renouvellement était pendante à la date à laquelle la décision attaquée a été adoptée. D'autre part, elle considère qu'elle est affectée par la décision attaquée en sa qualité d'organe de représentation des centres de coordination reconnu par les autorités belges et auprès desquelles elle dispose d'un statut quasi officiel qui lui a notamment permis de jouer un rôle important dans la procédure administrative devant la Commission ainsi qu'en raison du fait que ladite décision affecte sa raison d'être.

- 55 Conformément à l'article 230 CE, une personne physique ou morale ne peut former un recours contre une décision adressée à une autre personne que si ladite décision la concerne directement et individuellement.
- 56 Une association telle que Forum 187, chargée de défendre les intérêts collectifs des centres de coordination établis en Belgique 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 si les entreprises qu'elle représente ou certaines d'entre elles ont qualité pour agir à titre individuel (arrêt du 7 décembre 1993, *Federmineraria e.a./Commission*, C-6/92, Rec. p. I-6357, points 15 et 16) ou si elle peut faire valoir un intérêt propre (arrêt du 24 mars 1993, *CIRFS e.a./Commission*, C-313/90, Rec. p. I-1125, points 29 et 30).
- 57 En ce qui concerne la première condition requise par l'article 230, quatrième alinéa, CE, il est constant que la décision de la Commission empêchant le gouvernement belge de renouveler les agréments des centres de coordination venant à échéance à compter du 17 février 2003 et limitant en toute hypothèse l'effet dans le temps des agréments en cours au 31 décembre 2010, est d'application impérative et les centres de coordination en cause sont donc directement concernés par la décision attaquée.
- 58 En ce qui concerne la seconde condition prévue à l'article 230 précité, il y a lieu de rappeler que la Cour a itérativement jugé que le fait qu'une disposition litigieuse a, par sa nature et sa portée, un caractère général en ce qu'elle s'applique à la généralité des opérateurs économiques intéressés, n'exclut pas pour autant qu'elle puisse concerner individuellement certains d'entre eux (voir, en ce sens, arrêt du 18 mai 1994, *Codorniu*, C-309/89, Rec. p. I-1853, point 19).
- 59 Une personne physique ou morale ne saurait prétendre être concernée individuellement que si la disposition litigieuse l'atteint en raison de certaines qualités qui lui sont particulières ou d'une situation de fait qui la caractérise par rapport à toute autre personne (voir arrêt du 15 juillet 1963, *Plaumann/Commission*, 25/62, Rec. p. 199).

- 60 À cet égard, la Cour a jugé que lorsque l'acte attaqué affecte un groupe de personnes qui étaient identifiées ou identifiables au moment où cet acte a été pris et en fonction de critères propres aux membres du groupe, ces personnes pouvaient être individuellement concernées par cet acte en tant qu'elles font partie d'un cercle restreint d'opérateurs économiques (voir arrêts du 17 janvier 1985, *Piraiki-Patraiki e.a./Commission*, 11/82, Rec. p. 207, point 31, et du 26 juin 1990, *Sofrimport/Commission*, C-152/88, Rec. p. I-2477, point 11).
- 61 En premier lieu, il convient de constater, d'une part, que la décision attaquée a eu pour effet de fixer au 31 décembre 2010 au plus tard la fin de la période d'agrément des centres de coordination bénéficiant d'un renouvellement d'agrément au cours des années 2001 et 2002 au lieu de fixer celle-ci au cours des années 2011 et 2012, ainsi que, d'autre part, que ces centres étaient parfaitement identifiables au moment où la décision attaquée a été adoptée. Ainsi, les trente centres de coordination qui sont concernés par les effets de ladite décision pouvaient agir individuellement à l'encontre de cette dernière.
- 62 En second lieu, il y a lieu de relever que la décision attaquée n'a pas prévu de mesures transitoires en faveur des centres de coordination dont l'agrément venait à expiration concomitamment à la notification de cette décision et ceux dont la demande d'agrément était pendante à la date de notification de cette décision.
- 63 Ainsi, huit centres dont la demande de renouvellement d'agrément était alors pendante sont concernés. Ces derniers font partie d'un cercle fermé dont les membres sont spécialement affectés par la décision attaquée puisqu'ils ne pourront plus obtenir de renouvellement d'agrément. Il s'ensuit que ces centres avaient qualité pour agir à titre individuel à l'encontre de la décision attaquée.
- 64 Il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner si Forum 187 peut faire valoir un intérêt propre, que cette association est recevable à agir en tant

qu'elle représente, d'une part, trente centres de coordination dont les droits au bénéfice du régime litigieux ont été limités au 31 décembre 2010 et, d'autre part, huit centres dont les demandes de renouvellement étaient pendantes à la date de la notification de la décision attaquée.

Sur le bien-fondé des recours

- ⁶⁵ Considérant que les conclusions du Royaume de Belgique et de Forum 187 ont en commun de viser à l'annulation de la décision attaquée en tant qu'elle ne prévoit pas de dispositions transitoires, il y a lieu d'examiner en premier lieu les conclusions de Forum 187 tendant à l'annulation de ladite décision en ce qu'elle qualifie les aides en litige d'incompatibles avec le marché commun.

Sur les conclusions de Forum 187 tendant à l'annulation de la décision attaquée en ce qu'elle qualifie les mesures litigieuses d'aides d'État incompatibles avec le marché commun

Sur le moyen tiré du défaut de base légale

- ⁶⁶ Par ce moyen, Forum 187 soutient que la décision attaquée est dépourvue de base légale et viole le principe de sécurité juridique. Compte tenu des positions prises par la Commission plus de quinze ans auparavant, ladite décision ne pourrait se fonder ni sur les articles 87 CE et 88 CE, ni sur l'article 1^{er}, sous b), v), du règlement, dès lors qu'elle ne fait pas référence à une quelconque évolution du marché commun.

- 67 Par ailleurs, la Commission ne saurait se prévaloir du droit à rectifier ses erreurs. L'association en déduit que, en l'espèce, le principe de sécurité juridique lié au respect de l'intangibilité des décisions antérieures a été méconnu.
- 68 À titre liminaire, il convient de relever que, par la décision attaquée, la Commission n'a pas retiré les décisions de 1984 et 1987. Elle a en réalité procédé à un nouvel examen du régime fiscal des centres de coordination en appliquant à celui-ci la procédure de contrôle d'une aide existante et en a conclu que désormais ce régime constituait une aide d'État incompatible.
- 69 Pour vérifier si c'est à bon droit que la Commission a procédé à ce nouvel examen, il y a lieu de rappeler non seulement que le principe de sécurité juridique implique que la législation communautaire soit certaine et que son application soit prévisible pour les justiciables (arrêts du 15 décembre 1987, *Irlande/Commission*, 325/85, Rec. p. 5041, point 18, et du 15 février 1996, *Duff e.a.*, C-63/93, Rec. p. I-569, point 20), mais aussi que son application doit être combinée avec celle du principe de légalité (arrêt du 22 mars 1961, *SNUPAT/Haute Autorité*, 42/59 et 49/59, Rec. p. 99, 159).
- 70 À cet égard, il est constant, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 212 et 213 de ses conclusions, que le règlement, qui codifie l'exercice par la Commission des pouvoirs qui lui sont conférés par l'article 88 CE, ne définit pas ce que recouvre la notion d'«évolution du marché commun» figurant à son article 1^{er}, sous b), v), qui précise qu'une mesure qui ne constituait pas une aide au moment de sa mise en vigueur doit néanmoins être réputée existante dans la mesure où elle est devenue «une aide par la suite en raison de l'évolution du marché commun».
- 71 Cette notion qui peut être comprise comme une modification du contexte économique et juridique dans le secteur concerné par la mesure en cause, ne vise 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.

- 72 Toutefois, il y a lieu de relever que le règlement constitue un acte de droit dérivé adopté pour l'application des articles 87 CE et 88 CE, qui ne saurait réduire la portée desdits articles et ce d'autant que la Commission détient ses pouvoirs directement de ceux-ci.
- 73 En effet, l'article 88, paragraphe 1, CE confie à la Commission la mission de procéder à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans les États et de proposer à ces derniers les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun.
- 74 Le paragraphe 2 de ce même article permet à la Commission, en cas d'échec, d'imposer à l'État membre concerné des modifications de l'aide ou la suppression de celle-ci dans un délai déterminé.
- 75 Il en résulte que, en décidant de procéder au réexamen du régime fiscal des centres de coordination en vigueur en Belgique qui avait été déclaré dommageable pour le marché commun par le groupe «code de conduite», la Commission a rempli le rôle qui lui est dévolu à l'article 88 CE. Partant, la décision attaquée a pour base légale les articles 87 CE et 88 CE.
- 76 Le principe de légalité ayant donc été respecté, la décision attaquée constitue un acte certain dont l'application était prévisible pour les justiciables. Par suite, cette décision n'est pas contraire au principe de sécurité juridique.
- 77 En outre, la seule procédure applicable, en l'espèce, par la Commission est celle prévue par le règlement pour le contrôle des aides existantes. En effet, il ne fait pas de doute que le régime fiscal en cause constitue une mesure existante dans la mesure où la Commission en avait reçu notification en 1984 et que ledit régime n'avait subi aucune modification substantielle.

- 78 Partant, Forum 187 n'est pas fondée à soutenir que, en retenant les articles 17 et 18 du règlement comme fondement de l'ouverture de la procédure formelle d'examen, ainsi qu'elle l'a indiqué dans sa lettre du 17 juillet 2000 adressée aux autorités belges, puis en se référant aux seuls articles 87 CE et 88 CE, la Commission a commis une erreur de droit. Il s'ensuit que le premier moyen doit être écarté.

Sur le moyen tiré de la violation de l'article 87, paragraphe 1, CE

- 79 Par ce moyen, Forum 187 soutient que le régime fiscal applicable aux centres de coordination ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE. À cette fin, elle fait valoir non seulement que la méthode d'analyse de ce régime fiscal utilisée par la Commission était trop globale mais aussi que les différentes mesures constituant le régime en cause ne remplissaient pas les conditions prévues audit article. En particulier, elle indique que ces mesures ne confèrent aucun avantage aux centres, ne procèdent pas d'un transfert de ressources d'État, n'ont aucun caractère sélectif et que la Commission n'a pas apporté la preuve qu'elles ont une incidence sur la concurrence et les échanges intracommunautaires. En tout état de cause, selon elle, ledit régime est justifié par la nature et l'économie du système fiscal belge.

— Sur la méthode d'analyse du régime fiscal

- 80 Forum 187 reproche à la Commission d'avoir méconnu la compétence des États membres en matière fiscale, et d'avoir procédé à une analyse trop générale du régime en cause.
- 81 Il y a lieu de répondre, d'une part, que l'article 87 CE n'exclut pas de son champ d'application les règles fiscales.

82 D'autre part, il convient de rappeler que dans le cas d'un programme d'aides, la Commission peut se borner à étudier les caractéristiques du programme en cause pour apprécier si celui-ci assure un avantage sensible aux bénéficiaires par rapport à leurs concurrents (arrêt du 17 juin 1999, Belgique/Commission, C-75/97, Rec. p. I-3671, point 48). Elle n'est pas davantage tenue d'examiner chaque cas particulier dans lequel le régime s'applique (arrêt du 29 avril 2004, Grèce/Commission, 278/00, Rec. p. I-3997, point 24 et jurisprudence citée).

83 Il s'ensuit que la première branche du moyen doit être écartée.

— Sur les conditions prévues à l'article 87, paragraphe 1, CE

84 À titre liminaire, il convient de préciser que, selon une jurisprudence constante, la qualification d'aide requiert que toutes les conditions visées à l'article 87, paragraphe 1, CE soient remplies (arrêt du 24 juillet 2003, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Rec. p. I-7747, point 74).

85 Dès lors, il y a lieu de procéder à l'examen de l'ensemble de ces conditions.

i) En ce qui concerne l'existence d'un avantage au profit de certaines entreprises

86 À cet égard, la notion d'aide peut recouvrir non seulement des prestations positives telles que des subventions, des prêts ou des prises de participations au capital d'entreprises, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise et qui, par

là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques (arrêt du 20 novembre 2003, Gemo, C-126/01, Rec. p. I-13769, point 28 et jurisprudence citée).

⁸⁷ Par ailleurs, la Cour a jugé qu'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 (arrêt du 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Rec. p. I-877, point 14).

⁸⁸ La Commission a retenu dans la décision attaquée que le mode de détermination des revenus imposables, l'exonération des précomptes immobilier et mobilier, du droit d'apport, ainsi que le système de précompte mobilier fictif constituent des avantages pour les centres de coordination.

⁸⁹ Forum 187 réfute cette analyse.

⁹⁰ En premier lieu, la Commission a considéré, aux points 89 à 95 de la décision attaquée, que la détermination forfaitaire des revenus selon la méthode «cost plus» constitue un avantage économique au sens de l'article 87 CE.

⁹¹ En effet, selon le régime en cause, le bénéfice imposable 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 personnel et les charges financières.

- 92 Par ailleurs, la marge bénéficiaire d'un centre de coordination doit en principe, être fixée en fonction de l'activité réellement exercée par celui-ci. Si ce centre facture lui-même certains services rendus à un prix correspondant au montant des frais majorés 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 des bénéfices à prendre en considération, celui-ci doit en principe être fixé à 8 %.
- 93 Le bénéfice imposable dudit centre ne peut, cependant, pas être inférieur au total des dépenses ou charges non déductibles au titre de frais professionnels et des avantages «anormaux ou bénévoles» consentis au centre par les membres du groupe. Ce bénéfice est imposé au taux normal de l'impôt sur les sociétés.
- 94 Cette méthode de détermination du bénéfice imposable s'inspire de celle dite «cost plus» préconisée 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 et établies dans d'autres États.
- 95 Pour examiner si la détermination des revenus imposables, telle que prévue dans le régime des centres de coordination, procure un avantage à ces derniers, il y a lieu, comme le suggère la Commission au point 95 de la décision attaquée, de comparer ledit régime à celui de droit commun fondé sur la différence entre produits et charges pour une entreprise exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence.
- 96 Or, à cet égard, les frais de personnel et les charges financières engagées dans le cadre d'activités de gestion de trésorerie ou de financement représentent des éléments qui contribuent de manière prépondérante à la réalisation des revenus des centres de coordination dans la mesure où ces derniers fournissent des services, en particulier de nature financière. Par conséquent, l'exclusion de ces frais et charges

des coûts servant à la détermination des revenus imposables desdits centres ne permet pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui seraient pratiqués dans des conditions de libre concurrence.

97 Il en résulte que cette exclusion est de nature à procurer un avantage économique auxdits centres.

98 Contrairement à ce que soutient Forum 187, cette analyse ne peut être remise en cause ni par le fait que l'inclusion des charges financières pourrait, dans certains cas, aboutir à une base imposable trop élevée, ni par l'importance de la charge fiscale que pourrait supporter le groupe, et pas davantage par la circonstance qu'un centre puisse être imposé sans avoir réalisé de bénéfices. En effet, ces incidences sont toutes inhérentes à la méthode «cost plus».

99 En outre, la taxe annuelle instaurée à partir du 1^{er} janvier 1993, de 10 000 euros par personne occupée à plein temps et plafonnée à 100 000 euros, ne compense pas les effets positifs de la méthode de calcul utilisée, puisque le plafond correspond au nombre minimal de salariés que les centres sont tenus d'employer au terme de leurs deux premières années d'activité.

100 La même constatation s'impose en ce qui concerne le taux de 8 % appliqué par défaut aux frais de fonctionnement afin de déterminer la base imposable, dans la mesure où ce taux est affecté à une base déjà réduite et que le taux de marge est en réalité très différent d'un centre à l'autre puisqu'il dépend de l'activité exercée.

101 Enfin, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 265 de ses conclusions, la position de la Commission, selon laquelle 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 procuré par l'application combinée des exclusions susvisées et du taux de 8 %, peut être approuvée. En effet, cette base ne contient que des montants qui, pour les sociétés qui ne relèvent pas du régime litigieux, sont également imposés en Belgique.

- 102 Au vu de ces éléments, c'est donc à bon droit que la Commission a estimé que les règles relatives à la détermination des revenus imposables constituaient un avantage pour les centres de coordination et les groupes auxquels ils appartiennent.
- 103 En deuxième lieu, aux points 76 et 77 de la décision attaquée, la Commission a considéré que l'exonération du précompte immobilier dont bénéficient les centres de coordination procure à ces derniers un avantage économique.
- 104 En effet, le régime fiscal en cause prévoit que ces centres sont exonérés de précompte immobilier pour les immeubles qu'ils utilisent pour l'exercice de leurs activités alors même que cette charge grève en principe le budget de toute société, possédant en Belgique des immeubles, c'est-à-dire des propriétés foncières bâties et non bâties ainsi que le matériel et l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination.
- 105 Il s'ensuit que l'exonération dudit précompte constitue un avantage économique. La circonstance que seuls 5 % des centres de coordination en bénéficient réellement au motif que tous les autres sont locataires de leurs immeubles est sans influence sur cette appréciation dès lors que le choix entre propriété et location d'un immeuble résulte de la seule volonté desdits centres.
- 106 En troisième lieu, aux points 78 et 79 de la décision attaquée, la Commission a considéré que l'exonération du droit d'apport dont bénéficient les centres de coordination constitue également un avantage économique.

- 107 En effet, la règle étant, en Belgique, l'imposition des apports, chaque société de capitaux supporte donc la charge de cette imposition. L'exonération dont bénéficient lesdits centres de coordination, portant tant sur les apports initiaux que sur les augmentations statutaires, ne peut donc qu'être considérée comme constituant un avantage.
- 108 La circonstance que l'article 7, paragraphe 1, de la directive 69/335/CEE 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), ait prévu que les exonérations d'opérations en vigueur au 1^{er} juillet 1984 devaient être maintenues, est sans influence sur cette appréciation dès lors que l'exonération du droit d'apport en litige, qui n'est prévue que pour certains types de sociétés, est ainsi dépourvue de caractère général.
- 109 En quatrième lieu, aux points 80 à 87 de la décision attaquée, la Commission a qualifié d'avantage économique l'exonération du précompte mobilier dont bénéficient les centres de coordination.
- 110 En effet, selon le régime en cause, les précomptes mobiliers, c'est-à-dire les retenues à la source sur les dividendes, les intérêts — à l'exception de ceux versés à des bénéficiaires assujettis en Belgique à l'impôt des personnes physiques ou morales —, les redevances distribuées par les centres de coordination ainsi que sur les revenus perçus sur les dépôts d'argent, ne sont pas dus.
- 111 Il ressort des constatations de la Commission 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 l'État dans lequel elles sont établies.

- 112 Il s'ensuit que, en exonérant les centres de coordination du paiement de ce précompte, le régime litigieux octroie à ces derniers un avantage dont l'existence ne peut, en tout état de cause, être contestée au motif que d'autres exonérations du même précompte ont été instaurées au profit d'autres types d'entreprises.
- 113 En cinquième lieu, au point 88 de la décision attaquée, la Commission a retenu que l'octroi d'un précompte mobilier fictif constitue un avantage.
- 114 En effet, non seulement, les destinataires des versements effectués par les centres de coordination sont exonérés du précompte mobilier mais ils bénéficient en sus d'une déduction forfaitaire sur le montant total de l'impôt qu'ils auront à acquitter.
- 115 Il ressort des débats que le taux du précompte fictif a été ramené à zéro en 1991.
- 116 Toutefois, les intérêts versés au titre des prêts à long terme conclus avant le 24 juillet 1991 continuent d'être exonérés. En conséquence, cette situation procure un avantage aux centres de coordination concernés.
- 117 Par contre, le fait que le taux de ce précompte, qui a été ramené à zéro, puisse être modifié par arrêté royal ne constitue au mieux qu'un avantage éventuel et futur. Or, une telle éventualité ne peut être retenue pour qualifier cette mesure d'aide d'État.
- 118 Il s'ensuit que le régime en cause procure un avantage aux centres de coordination.

ii) En ce qui concerne la sélectivité

¹¹⁹ Il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'article 87, paragraphe 1, CE impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable. Dans l'affirmative, la mesure concernée remplit la condition de sélectivité constitutive de la notion d'aide d'État prévue par cette disposition (voir arrêt du 3 mars 2005, Heiser, C-172/03, Rec. p. I-1627, point 40 et jurisprudence citée).

¹²⁰ Ainsi, il ressort de l'analyse précédente que les exonérations des précomptes immobilier et mobilier, du droit d'apport et l'octroi d'un précompte mobilier fictif constituent des dérogations du régime fiscal belge de droit commun. La circonstance invoquée par Forum 187, selon laquelle de nombreuses autres dérogations existent, ne remet pas en cause le constat que ce régime a, de fait, un caractère dérogatoire et qu'il limite ces exonérations aux seuls centres de coordination.

¹²¹ Partant, le caractère sélectif desdites exonérations est établi.

¹²² En ce qui concerne le mode de détermination des revenus imposables, si Forum 187 fait valoir que le régime en cause s'applique aux sociétés pour lesquelles il a été spécialement conçu afin d'éviter les risques de double taxation, il est constant que ledit régime est applicable aux seuls groupes internationaux dont les filiales sont implantées dans au moins quatre pays différents, 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.

123 Il s'ensuit que sur ce point également le régime en cause présente un caractère sélectif.

124 Cette constatation n'est pas remise en cause par la position de Forum 187 qui soutient que le régime en cause ne constitue pas une dérogation au régime général de taxation applicable aux entreprises mais un type de régime différent, dicté par la logique fiscale et la nécessité d'apporter une solution au problème de la double imposition des services effectués à l'intérieur d'un groupe international de sociétés.

125 En effet, d'une part, Forum 187 n'explique pas la raison pour laquelle les différentes mesures prévues dans le cadre du régime en cause seraient justifiées par le système fiscal en vigueur en Belgique. D'autre part, Forum 187 n'a pas démontré en quoi l'objectif de remédier au problème de la double imposition de services intragroupes justifiait de limiter le bénéfice du régime en cause à des centres créés par des groupes d'une certaine importance, ni en quoi cet objectif rendait nécessaire chacun des différents avantages composant ce régime.

126 Dès lors, Forum 187 n'a pas établi que le régime en cause serait justifié par la nature ou l'économie générale du système fiscal belge dans lequel il s'inscrit, de sorte qu'il convient de conclure que le caractère sélectif de ce régime est établi.

iii) En ce qui concerne l'exigence selon laquelle l'aide doit être accordée au moyen de ressources d'État et être imputable à l'État

127 Pour que des avantages puissent être qualifiés d'aides au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, ils doivent, d'une part, être accordés directement ou indirectement au moyen de ressources d'État et, d'autre part, être imputables à l'État (arrêt, Gemo, précité, point 24).

128 S'il est constant que la seconde condition est satisfaite puisque le régime fiscal en cause est arrêté par le gouvernement belge, il en va différemment de la première condition, selon *Forum 187* qui fait valoir que l'État belge a perçu 500 millions d'euros par an de revenus fiscaux et de cotisations sociales en provenance des centres de coordination.

129 Or, il suffit de constater que les exonérations analysées précédemment ont été à l'origine d'absences de rentrées fiscales et sociales dans les caisses de cet État pour établir que les avantages qui en découlent sont accordés au moyen de ressources d'État.

iv) En ce qui concerne l'exigence selon laquelle le régime d'aide doit affecter les échanges entre États membres et fausser ou menacer de fausser la concurrence

130 Il résulte des points 99 à 103 de la décision attaquée que la Commission a estimé que le régime en cause affecte les échanges entre États membres et fausse ou menace de fausser la concurrence.

131 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la concurrence est faussée dès qu'une mesure allège les charges de l'entreprise bénéficiaire et renforce ainsi sa position par rapport à d'autres entreprises concurrentes (voir, en ce sens, 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).

132 En l'espèce, les avantages conférés aux centres de coordination ont eu pour effet de fausser la concurrence entre ceux-ci et les prestataires de services dans les secteurs financiers, fiduciaires, informatiques et du recrutement en favorisant le recours par les sociétés du groupe aux services rendus par lesdits centres.

- 133 Par ailleurs, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 320 de ses conclusions, du fait de l'ampleur du champ d'activités couvert par les groupes multinationaux ayant créé un centre de coordination, le régime fiscal en cause a nécessairement un impact sur la concurrence.
- 134 Enfin, ledit régime affecte nécessairement les échanges entre les États membres puisque les centres de coordination sont créés par des sociétés multinationales qui sont implantées dans au moins quatre États.
- 135 Il résulte de tout ce qui précède que le régime fiscal des centres de coordination satisfait aux conditions prévues à l'article 87, paragraphe 1, CE. Par suite, le moyen tiré de la violation dudit article doit être écarté.

— Sur le moyen tiré du défaut de motivation

- 136 Forum 187 soutient principalement que la Commission a omis d'expliquer les raisons qui l'avaient conduite à revenir sur ses décisions antérieures.
- 137 Il convient de relever, à cet égard, que si l'obligation de motivation d'un acte communautaire prévue à 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'institution 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 contrôle (arrêts du 9 juillet 1969, *Italie/Commission*, 1/69, Rec. p. 277, point 9, et du 7 mars 2002, *Italie/*

Commission, C-310/99, Rec. p. I-2289, point 48), il n'y a pas lieu d'imposer à la Commission d'indiquer les raisons pour lesquelles elle avait fait une appréciation différente du régime en cause dans ses décisions antérieures. En effet, la notion d'aide d'État répond à une situation objective qui s'apprécie à la date à laquelle la Commission prend sa décision.

- ¹³⁸ Par suite, il a lieu d'écarter le moyen tiré du défaut de motivation et de rejeter les conclusions de Forum 187 tendant à l'annulation de la décision attaquée en ce qu'elle qualifie les mesures litigieuses d'aides d'État incompatibles avec le marché commun.

Sur les conclusions du Royaume de Belgique et de Forum 187 tendant à l'annulation partielle de la décision attaquée

- ¹³⁹ Le Royaume de Belgique, qui demande l'annulation de la décision attaquée en tant qu'elle ne l'autorise pas à accorder, même temporairement, le renouvellement de l'agrément des centres qui bénéficiaient du régime en cause au 31 décembre 2000 et dont l'agrément arrive à échéance avant le 31 décembre 2010, invoque quatre moyens tirés de la violation de l'article 88 CE, de celle des principes de protection de la confiance légitime et d'égalité ainsi que d'un défaut de motivation.

- ¹⁴⁰ Forum 187, qui demande l'annulation de la même décision en ce qu'elle ne prévoit pas de mesures transitoires adéquates pour les centres dont l'agrément vient à expiration entre le 17 février 2003 et le 31 décembre 2004, invoque deux moyens tirés de la violation du principe de protection de la confiance légitime et d'un défaut de motivation.

Sur la violation du principe de confiance légitime

— Argumentation des parties

- ¹⁴¹ Le Royaume de Belgique soutient que si la Commission a fondé sa décision sur le code de conduite et les travaux du Conseil «Ecofin» en faisant bénéficier les centres de coordination de l'agrément en cours jusqu'au 31 décembre 2010, elle n'a pas respecté l'ensemble des positions du Conseil et, en particulier, la note des 26 et 27 novembre 2000 qui prévoyait que le régime fiscal en cause serait maintenu pour tous les centres jusqu'au 31 décembre 2005.
- ¹⁴² Il fait également valoir que cette prise de position a conduit le ministre des Finances belges à annoncer officiellement à la chambre des représentants le 20 décembre 2000 cette possibilité de renouvellement jusqu'au 31 décembre 2005, date reprise par la Commission dans ses propositions de mesures utiles du 11 juillet 2001.
- ¹⁴³ Le Royaume de Belgique relève également que, pour les centres de coordination, le renouvellement de l'agrément ayant un caractère automatique dès lors que les conditions requises étaient satisfaites, les centres dont l'agrément venait à expiration concomitamment avec la décision attaquée pouvaient légitimement croire que ce renouvellement leur serait octroyé. Il souligne que jusqu'à la notification de la décision attaquée, ni lesdits centres, ni lui-même ne pouvaient savoir que cette date serait retenue par la Commission pour mettre fin aux renouvellements d'agréments.
- ¹⁴⁴ Forum 187 soutient que, compte tenu des décisions antérieures de la Commission, les centres de coordination pouvaient légitimement croire qu'ils étaient en droit de continuer à bénéficier d'un agrément.

¹⁴⁵ Elle fait également valoir que les centres dont l'agrément expirait au cours des années 2003 et 2004 avaient besoin d'une période de transition de deux ans pour se réorganiser, voire, le cas échéant, pour quitter la Belgique. Elle conteste les motifs invoqués par la Commission pour refuser l'octroi de mesures transitoires.

¹⁴⁶ La Commission réfute l'ensemble de ces arguments en précisant qu'elle a reconnu l'existence d'une confiance légitime des centres dans le régime en cause, née de ses décisions antérieures, et que pour cette raison elle a institué une période transitoire, expirant au plus tard le 31 décembre 2010, applicable aux centres qui disposaient d'un agrément en cours à la date de la notification de la décision attaquée.

— Appréciation de la Cour

¹⁴⁷ La Cour a itérativement jugé que le droit de se prévaloir du principe de protection de la confiance légitime s'étend à tout justiciable dans le chef duquel une institution communautaire a fait naître des espérances fondées. En outre, nul ne peut invoquer une violation de ce principe en l'absence d'assurances précises que lui aurait fournies l'administration (arrêt du 24 novembre 2005, *Allemagne/Commission*, C-506/03, non publié au Recueil, point 58). De même, lorsqu'un opérateur économique prudent et avisé est en mesure de prévoir l'adoption d'une mesure communautaire de nature à affecter ses intérêts, il ne saurait invoquer le bénéfice d'un tel principe lorsque cette mesure est adoptée (arrêt du 11 mars 1987, *Van den Bergh en Jurgens et Van Dijk Food Products Lopik/Commission*, 265/85, Rec. p. 1155, point 44).

¹⁴⁸ Par ailleurs, à supposer même que la Communauté ait créé au préalable une situation susceptible d'engendrer une confiance légitime, un intérêt public péremptoire peut s'opposer à l'adoption de mesures transitoires pour des situations nées avant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation mais non achevées dans leur évolution (arrêt du 17 juillet 1997, *Affish*, C-183/95, Rec. p. I-4315, point 57).

- 149 Toutefois, la Cour a également jugé que, en l'absence d'intérêt public péremptoire, la Commission, en n'ayant pas assorti la suppression d'une réglementation de mesures transitoires protégeant la confiance que l'opérateur pouvait légitimement avoir dans la réglementation communautaire, a violé une règle supérieure de droit (voir, en ce sens, arrêt du 14 mai 1975, CNTA/Commission, 74/74, Rec. p. 533, point 44).
- 150 En premier lieu, il convient d'examiner si les conclusions du Conseil des 26 et 27 novembre 2000 ainsi que les propositions de mesures utiles faites par la Commission ont pu créer une confiance dans le maintien du régime en cause au moins jusqu'au 31 décembre 2005.
- 151 Il ressort des pièces du dossier que ces conclusions du Conseil expriment une volonté de nature politique et ne sauraient, en raison de leur contenu, produire des effets de droit dont les justiciables pourraient se prévaloir devant la Cour. Par ailleurs, lesdites conclusions ne peuvent en aucun cas lier la Commission dans l'exercice de ses compétences propres, lesquelles lui sont confiées en matière d'aides d'État par le traité. Il s'ensuit que le gouvernement belge n'est pas fondé à soutenir que ces mêmes conclusions auraient pu fonder des assurances quant à l'obtention de mesures transitoires.
- 152 Il en va de même en ce qui concerne les centres de coordination qui sont censés connaître les compétences de la Commission et ne sauraient dès lors se prévaloir des conclusions du Conseil des 26 et 27 novembre 2000 pour les opposer à la Commission.
- 153 En ce qui concerne les propositions de mesures utiles notifiées au Royaume de Belgique par la Commission, elles ne peuvent en tout état de cause constituer le fondement d'une confiance dans la mesure où elles font partie intégrante de la procédure formelle d'examen et qu'un État peut, comme en l'espèce, les refuser.

154 Par suite, ni le Royaume de Belgique ni Forum 187 ne peuvent se prévaloir d'une confiance dans le maintien du régime en cause jusqu'au 31 décembre 2005 au moins.

155 En deuxième lieu, il est constant que la Commission, par ses décisions rendues en 1984 et 1987 ainsi que par la réponse donnée le 24 septembre 1990, a créé une confiance dans le fait que le régime en cause ne contenait pas d'élément d'aide.

156 Il est également constant que:

- si le régime en cause prévoit une procédure de délivrance d'un agrément pour une durée de dix ans, le renouvellement de cet agrément, sans être automatique, est soumis à la même procédure et peut être obtenu sans difficultés dès lors que les conditions objectives requises continuent d'être satisfaites;
- de plus, le nombre de renouvellements n'est pas défini par la législation nationale;
- à défaut d'appréciation discrétionnaire par les autorités nationales, les centres de coordination concernés par un renouvellement d'agrément pouvaient raisonnablement considérer qu'aucun obstacle ne s'opposerait à ce renouvellement.

- 157 La circonstance, invoquée par la Commission, que les autorités belges aient procédé à une réduction des avantages conférés par le régime en cause, en instaurant notamment une taxe annuelle par salarié occupé, n'est pas de nature à remettre en cause l'appréciation portée sur la continuité dudit régime pour les centres de coordination. En effet, il ne ressort pas des débats que les modifications ainsi apportées au régime institué par l'arrêté royal n° 187 présentent un caractère substantiel, de nature à le transformer fondamentalement.
- 158 Il s'ensuit que par ses décisions de 1984 et 1987 ainsi que par sa réponse du 24 septembre 1990, la Commission a permis aux centres de coordination agréés au 31 décembre 2000 de placer leur confiance dans le fait que les règles du traité ne s'opposaient pas au renouvellement de leur agrément.
- 159 En troisième lieu, il y a lieu de rechercher si la confiance ainsi fondée est légitime.
- 160 La Commission soutient en substance que les centres de coordination ne pouvaient se prévaloir d'une confiance légitime dans la pérennité du régime en cause dès lors qu'ils avaient disposé d'un certain nombre d'éléments les informant que ce régime ne serait pas maintenu.
- 161 À supposer même que les éléments invoqués à cet égard par la Commission aient été susceptibles d'ébranler la confiance des centres de coordination dans la compatibilité du régime pour ces centres avec les règles du traité, lesdits centres pouvaient, en tout état de cause, s'attendre à ce qu'une décision de la Commission revenant sur son appréciation antérieure leur accorde le temps nécessaire pour prendre effectivement en compte ce changement d'appréciation.

162 À cet égard, il convient de relever que le délai qui s'est écoulé entre la publication de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen du 20 juin 2002 et la décision attaquée du 17 février 2003 a été insuffisant pour permettre aux centres de prendre en considération l'éventualité d'une décision mettant fin au régime en cause. En effet, ainsi qu'il a été indiqué précédemment, ledit régime est un régime fiscal autorisé par période de dix années, qui implique des mesures comptables et des décisions financières et économiques qui ne peuvent être prises dans un délai aussi bref par un opérateur économique averti.

163 Dès lors, les centres de coordination dont une demande de renouvellement de l'agrément était pendante à la date de notification de la décision attaquée ou dont l'agrément expirait concomitamment ou à brève échéance après la notification de ladite décision étaient fondés à placer une confiance légitime dans l'octroi d'une période transitoire raisonnable pour pouvoir s'adapter aux conséquences découlant de ladite décision. À cet égard, l'expression «à brève échéance» est à comprendre en ce sens qu'elle vise une date tellement rapprochée de celle de la notification de la décision attaquée que les centres de coordination concernés ne disposaient pas du temps nécessaire pour s'adapter au changement de régime en cause.

164 En quatrième lieu, il convient de s'assurer qu'aucun intérêt d'ordre public ne pouvait primer l'intérêt des centres de coordination en cause, de se voir accorder une telle période transitoire.

165 D'une part, il faut relever que la Commission n'a pas démontré en quoi l'intérêt communautaire s'opposait à une telle période transitoire. D'autre part, la position de la Commission fait apparaître un manque de cohérence lorsqu'elle permet aux agréments en cours à la date de la notification de cette décision d'être maintenus au plus tard jusqu'au 31 décembre 2010 et que, à l'inverse, elle refuse le bénéfice de tout régime transitoire aux centres de coordination dont une demande de renouvellement de l'agrément était pendante à la date de notification de la décision attaquée ou dont l'agrément expirait concomitamment ou à brève échéance après la notification de ladite décision.

- 166 Enfin, outre le fait que la Commission a admis dans sa décision que les centres de coordination avaient procédé à des investissements importants et pris des engagements à long terme, il convient de relever qu'aucun régime de remplacement ou modificatif n'existait à la date de la décision attaquée.
- 167 Il résulte de tout ce qui précède que le moyen tiré de la violation du principe de protection de la confiance légitime est fondé.

Sur la violation du principe d'égalité

- 168 Le Royaume de Belgique fait valoir que la décision attaquée crée une discrimination non fondée entre les centres de coordination dont l'agrément est venu à terme peu de temps avant son adoption et qui bénéficient ainsi du régime en cause jusqu'au 31 décembre 2010 et ceux dont l'agrément vient à expiration postérieurement à la date de notification de la décision attaquée et qui sont privés de toute mesure transitoire.
- 169 La Commission réfute cette argumentation en faisant valoir que tous les centres de coordination font l'objet d'un agrément décennal et que, pouvant bénéficier de la totalité de la période d'agrément, ils se trouvent placés dans la même situation.
- 170 Selon la jurisprudence de la Cour, le principe général d'égalité exige 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 justifiée (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).

171 Compte tenu de la conclusion formulée au point 167 du présent arrêt, la décision attaquée conduit à traiter différemment des centres de coordination qui pouvaient, tous, placer une confiance légitime dans l'octroi d'une période transitoire raisonnable.

172 Ainsi, selon la date à laquelle le dernier renouvellement d'agrément est intervenu au cours des années 2001 et 2002, ou selon que son terme est concomitant ou intervient à brève échéance après la notification de la décision attaquée, l'échéance du bénéfice du régime en cause est différente puisque, pour les premiers, elle interviendra au 31 décembre 2010 alors que, pour les seconds, aucune période transitoire n'est prévue.

173 Il s'ensuit que, en ne prenant pas de mesures transitoires en ce qui concerne les centres de coordination dont l'agrément vient à échéance concomitamment ou à brève échéance après la notification de la décision attaquée, la Commission a violé le principe général d'égalité.

174 Il résulte de tout ce qui précède que la décision attaquée doit être annulée en tant qu'elle ne prévoit pas de mesures transitoires en ce qui concerne les centres de coordination dont la demande de renouvellement d'agrément était pendante à la date de notification de la décision attaquée ou dont l'agrément expirait concomitamment ou à brève échéance après la notification de ladite décision.

- 175 Dans la mesure où il a été fait droit aux recours, il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens des requêtes.

Sur les dépens

- 176 En vertu 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 du même article, la Cour peut répartir les dépens si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs de leurs demandes.
- 177 Le Royaume de Belgique ayant conclu à la condamnation de la Commission et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens dans les affaires C-182/03 et C-182/03 R.
- 178 Forum 187 ayant conclu à la condamnation de la Commission et cette dernière ayant partiellement succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner à la moitié des dépens de Forum 187 dans l'affaire C-217/03 et à la totalité des dépens de celle-ci dans l'affaire C-217/03 R.
- 179 En revanche, le Tribunal ayant mis à la charge de Forum 187 les dépens de l'affaire à l'origine de l'ordonnance du Tribunal, Forum 187/Commission, précitée, il y a lieu de rejeter la demande de Forum 187 tendant à la condamnation de la Commission aux dépens de cette instance.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) déclare et arrête:

- 1) La décision 2003/757/CE 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 est annulée en ce qu'elle ne prévoit pas de mesures transitoires en ce qui concerne les centres de coordination dont la demande de renouvellement d'agrément était pendante à la date de notification de la décision attaquée ou dont l'agrément expirait concomitamment ou à brève échéance après la notification de ladite décision.**
- 2) Le recours de Forum 187 ASBL est rejeté pour le surplus.**
- 3) La Commission des Communautés européennes est condamnée aux dépens dans l'affaire C-182/03 et à la moitié des dépens de Forum 187 ASBL dans l'affaire C-217/03.**
- 4) La Commission des Communautés européennes est condamnée aux dépens dans les affaires C-182/03 R et C-217/03 R.**

Signatures