CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. YVES BOT

présentées le 23 avril 2009 [1]

1. À la suite des travaux effectués au sein du Conseil de l'Union européenne, en 1997, sur la concurrence fiscale entre les États membres, la Commission des Communautés européennes a procédé à l'examen et au réexamen des régimes fiscaux adoptés par les États membres à la lumière des règles du traité CE en matière d'aides d'État.

2. La Commission a ainsi réexaminé le régime fiscal mis en œuvre par le Royaume de Belgique en faveur des centres de coordination [2]. Alors qu'elle avait estimé, en 1984, en 1987 puis en 1990, que ce régime ne constituait pas une aide d'État, la Commission a adopté, le 17 février 2003, une décision déclarant ledit régime incompatible avec le marché commun [3]. Cette décision a fait l'objet d'un recours en annulation devant la Cour dont l'arrêt du 22 juin 2006, Belgique et Forum 187/Commission [4] a été rendu.

3. Parallèlement, la Commission a examiné le régime fiscal instauré en 1997 par le Royaume des Pays-Bas concernant les activités de financement internationales exercées par certains groupes d'entreprises (ci-après le «régime CFA»).

4. Ce régime permet aux entreprises qui ont bénéficié d'un agrément individuel d'une durée de dix ans de constituer des réserves pour risques liées à l'exercice de ces activités. Ledit régime n'a fait l'objet d'aucune notification à la Commission préalablement à sa mise en œuvre et celle-ci a décidé, le 11 juillet 2001, d'ouvrir la procédure formelle d'examen conformément à l'article 88, paragraphe 2, CE.

5. Par décision du 17 février 2003 [5], la Commission a estimé que ce régime constituait une aide d'État incompatible avec le marché commun. Elle a néanmoins considéré que les bénéficiaires de ce régime à la date à laquelle elle a ouvert la procédure formelle d'examen pouvaient se prévaloir d'une confiance légitime dans la compatibilité de

1 — Langue originale: le français.

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.

3 — 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.

4 — C-182/03 et C-217/03, Rec. p. I-5479.

5 — Décision 2003/515/CE de la Commission concernant le régime d'aide mis à exécution par les Pays-Bas pour les activités de financement internationales (JO L 180, p. 52, ci-après la «décision litigieuse»).

celui-ci avec les règles du traité compte tenu de ses positions répétées à l'égard du régime fiscal belge en 1984, en 1987 et en 1990. La Commission a donc autorisé ces entreprises à bénéficier du régime CFA jusqu'à l'expiration de leurs agréments en cours et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2010.

6. Koninklijke Friesland Foods NV [6], qui est une entreprise néerlandaise, a saisi le Tribunal de première instance des Communautés européennes d'un recours en annulation contre la décision litigieuse.

7. Par un arrêt du 12 septembre 2007, Koninklijke Friesland Foods/Commission [7], le Tribunal a annulé cette décision en tant qu'elle exclut du régime transitoire les opérateurs économiques comme KFF qui, à la date du 11 juillet 2001, avaient introduit une demande d'agrément sur laquelle l'administration fiscale néerlandaise ne s'était pas encore prononcée.

8. À présent, la Cour est saisie du pourvoi introduit par la Commission à l'encontre de cet arrêt. Ce pourvoi soulève, en substance, deux problèmes de droit liés à la qualité de bénéficiaire potentiel du régime d'aides de KFF et à l'absence de notification de ce régime à la Commission.

9. Le premier est lié à la recevabilité du recours en annulation introduit par cette entreprise contre la décision litigieuse. La question est de savoir si KFF peut être admise à contester la légalité de cette décision devant le juge communautaire alors qu'elle ne bénéficiait d'aucun droit acquis au jour de la notification de celle-ci.

10. Le second problème de droit invite la Cour à examiner l'étendue du principe de protection de la confiance légitime dans le domaine des aides d'État. La question est de savoir si KFF peut, au même titre que les entreprises bénéficiaires du régime, se prévaloir du principe de protection de la confiance légitime et bénéficier de mesures transitoires alors que ce régime n'a fait l'objet d'aucune notification à la Commission préalablement à sa mise en œuvre. La Cour est donc invitée à examiner si les conditions qu'elle a dégagées dans l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité, pour reconnaître l'existence d'une violation de ce principe sont en l'occurrence réunies.

11. Dans les présentes conclusions, nous proposerons à la Cour de déclarer le pourvoi fondé.

12. À titre principal, nous soutiendrons que le Tribunal, en jugeant que KFF est individuellement concernée par la décision litigieuse, a commis une erreur de droit dans le cadre de son appréciation de la recevabilité du

6 — Ci-après «KFF».
7 — T-348/03, ci-après l'«arrêt attaqué».

recours, justifiant l'annulation de l'arrêt attaqué.

13. À titre subsidiaire, nous ferons valoir que, même à supposer que le recours de KFF est recevable, cet arrêt doit être annulé dans la mesure où cette entreprise ne pouvait pas se prévaloir d'une violation du principe de protection de la confiance légitime.

14. Nous proposerons à la Cour de statuer elle-même définitivement sur l'exception d'irrecevabilité soulevée par la Commission et d'y faire droit.

I — Le cadre juridique communautaire

15. Dans le traité, 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.»

16. 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.

17. 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.

[…]

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.»

18. L'article 89 CE habilite, enfin, 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 22 mars 1999, le règlement (CE) nº 659/1999 [8], qui édicte des règles précises concernant les procédures à suivre aux fins de l'application de l'article 88 CE.

II — Le régime CFA

19. Le régime CFA est fixé par la loi relative à l'impôt des sociétés de 1969 [9]. Il a été modifié par la loi du 13 décembre 1996 [10], qui a introduit l'article 15 bis en vue de lutter contre la tendance des entreprises néerlandaises d'envergure internationale à abriter leurs activités de financement de groupe dans des sociétés établies à l'étranger, et notamment dans des paradis fiscaux. Ce régime, tel que modifié, est entré en vigueur le 1er janvier 1997.

20. L'article 15 bis de la loi de 1969 permet aux entreprises bénéficiaires de constituer une réserve pour risques liés à leurs activités de financement international. Ce régime est accessible à toute entreprise, qu'elle soit d'origine néerlandaise ou étrangère, acquittant l'impôt sur les sociétés, pour autant qu'elle remplisse les conditions suivantes fixées par ladite disposition:

— l'entreprise bénéficiaire doit exercer des activités financières bénéficiant aux

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

9 — Wet op de vennootschasbelasting 1969.

10 — Loi portant modification de la loi relative à l'impôt des sociétés de 1969 en vue de lutter contre l'érosion de la base imposable et de renforcer l'infrastructure fiscale (Wet van 13 december 1996 tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur) (Stb. 1996, nº 65, ci-après la «loi de 1969»).

entités du groupe établies dans au moins quatre pays ou sur au moins deux continents;

— elle doit avoir une activité régulière de prêt et de placement de fonds et doit être en mesure d'agir en toute indépendance. Cette activité doit être dirigée exclusivement à partir du Royaume des Pays-Bas;

— chacun des quatre pays où se situent les entités apparentées doit générer au moins 5 % du revenu imposable que la société retire de ses activités financières. Chacun des deux continents doit générer au moins 10 % de ce revenu.

21. Aux termes de l'article 15 bis, paragraphe 10, de la loi de 1969, l'inspecteur du service des impôts examine les demandes des entreprises désirant bénéficier des dispositions du régime CFA. Celui-ci accorde le bénéfice de ce régime, en précisant ses conditions d'utilisation au regard de la situation particulière de l'entreprise, en adoptant une décision susceptible de recours (ci-après l'«agrément CFA») [11].

III — Le cadre factuel et procédural

A — *Les faits antérieurs à la décision litigieuse*

22. Le régime CFA n'a pas été notifié à la Commission préalablement à sa mise en œuvre le 1er janvier 1997.

23. Au terme d'une réflexion sur la concurrence fiscale entre les États membres, le Conseil «Affaires économiques et financières» a adopté un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises [12]. Un groupe ad hoc a été chargé de recenser les mesures fiscales nationales ayant des conséquences dommageables pour le marché commun.

24. À la suite de cette démarche, 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. 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 entreprises [13]. C'est sur la base de cette

11 — Voir arrêté DB 97/3951, du 2 octobre 1997, fixant la décision type visée à l'article 15 bis de la loi de 1969 (Besluit nr. DB 97/3951 van 2 oktober 1997 tot vaststelling van de modelbeschikking inzake artikel 15 b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

12 — Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1er 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.

communication que la Commission a procédé à l'examen ou au réexamen des régimes fiscaux en vigueur dans les différents États membres.

25. Le 12 février 1999, la Commission a ainsi demandé aux autorités néerlandaises des renseignements sur le régime CFA. Ces autorités ont répondu le 8 mars 1999.

26. Le 27 décembre 2000, KFF a introduit une demande auprès de l'administration fiscale néerlandaise afin de pouvoir constituer, à partir du 1er janvier 2000, une réserve au titre du régime CFA (ci-après la «demande CFA»). Cette demande a fait l'objet de discussions avec l'administration fiscale le 24 avril 2001.

27. Par lettre du 11 juillet 2001, publiée au *Journal officiel des Communautés européennes* du 31 octobre 2001, la Commission a notifié au Royaume des Pays-Bas sa décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen conformément à l'article 88, paragraphe 2, CE [14]. Dans le cadre de son évaluation préliminaire de l'aide, la Commission a exprimé ses doutes quant à la compatibilité du régime CFA avec le marché commun. Elle a indiqué que ce régime était susceptible de constituer une aide d'État et qu'il ne semblait pas pouvoir bénéficier de l'une des dérogations prévues à l'article 87, paragraphes 2 et 3, CE. Conformément à l'article 88, paragraphe 2, CE, la Commission a invité le Royaume des Pays-Bas ainsi que les autres parties intéressées à présenter leurs observations dans un délai d'un mois.

28. Le 26 juillet 2001, l'administration fiscale néerlandaise a informé KFF de l'ouverture, par la Commission, de la procédure formelle d'examen.

29. À la suite de l'ouverture de cette procédure, la demande CFA de KFF a été suspendue.

30. Par lettre du 3 octobre 2002, le Royaume des Pays-Bas a fait valoir auprès de la Commission que, compte tenu de la confiance légitime et du respect des droits acquis, cette institution devait permettre aux entreprises alors bénéficiaires du régime CFA de pouvoir continuer à en bénéficier jusqu'au terme des agréments octroyés.

31. Enfin, le 5 décembre 2002, le secrétaire d'État aux Finances néerlandais a adopté une décision indiquant que l'administration cessait, à compter de cette date, le traitement de toute nouvelle demande d'application du régime CFA.

14 — JO C 306, p. 6.

B — *La décision litigieuse*

32. Le 17 février 2003, la Commission a adopté la décision litigieuse.

33. Par cette décision, la Commission confirme ses doutes quant à l'existence et à la compatibilité du régime CFA avec le droit communautaire. Elle indique, tout d'abord, que ce régime constitue une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE et expose les motifs pour lesquels elle considère qu'il ne peut bénéficier d'aucune des dérogations envisagées aux paragraphes 2 et 3 du même article.

34. La Commission examine, ensuite, la confiance légitime des bénéficiaires du régime CFA. Elle en reconnaît l'existence et indique que cette confiance légitime justifie qu'elle renonce à ordonner la récupération des aides accordées.

35. Les points 111 et 112 des motifs de la décision litigieuse sont rédigés comme suit:

«[…]

Dans le cas présent, et bien que les régimes belge et néerlandais ne soient pas strictement identiques, la Commission note que le régime CFA présente des similitudes avec le régime institué en Belgique par l'arrêté royal nº 187, du 30 décembre 1982, concernant l'imposition des centres de coordination. En effet, les deux systèmes concernent des activités intragroupe et un grand nombre de bénéficiaires du régime CFA avaient préalablement recours au régime belge des centres de coordination. Dans sa décision du 2 mai 1984, la Commission a considéré que le système [belge des centres de coordination] ne comportait pas d'aide au sens de l'article [87, paragraphe 1, CE]. Même si la décision n'a pas été publiée, le fait que la Commission n'ait soulevé aucune objection au système belge des centres de coordination a été rendu public à cette époque dans le quatorzième rapport sur la concurrence ainsi que dans une réponse à une question parlementaire[15], comme le soulignent d'ailleurs [le Royaume des] Pays-Bas et les tiers intéressés.

Dans ce contexte, la Commission souligne qu'elle a adopté sa décision sur le régime belge des centres de coordination avant l'entrée en vigueur du régime CFA. Elle fait également observer que tous les bénéficiaires du régime ont été admis au bénéfice du régime CFA avant sa décision du 11 juillet 2001 portant ouverture de la procédure formelle d'examen. Par conséquent, la Commission admet les arguments [du Royaume] des Pays-Bas et des tiers intéressés concernant l'existence d'une confiance légitime chez les bénéficiaires du régime et renonce à ordonner la récupération des aides accordées.»

15 — La Commission renvoie à sa note 16 en bas de page, qui fait référence à la question écrite nº 1735/90 (JO 1991, C 63, p. 37). Elle renvoie également aux questions antérieures des députés européens belges Radoux nº 2381/82 (JO 1983, C 170, p. 9) et Van Rompuy nº 1817/83 (JO 1984, C 148, p. 14).

36. Enfin, la Commission examine les raisons pour lesquelles il lui semble nécessaire de prévoir une période transitoire pour l'extinction des effets du régime CFA. Elle distingue alors deux situations.

37. En ce qui concerne le sort des réserves déjà constituées par les entreprises bénéficiaires dans le cadre du régime CFA, la Commission constate que ces réserves s'inscrivent dans le cadre d'une stratégie à long terme et que les avantages rattachés à celles-ci ont été acquis sous le couvert de la confiance légitime. Par conséquent, elle considère que ces entreprises bénéficiaires peuvent continuer à utiliser leurs réserves en conformité avec la législation néerlandaise existante [16].

38. En ce qui concerne la constitution de nouvelles réserves, la Commission relève que les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique ne peuvent, en principe, plus être invoqués après une décision déclarant l'incompatibilité d'une aide avec le marché commun. À cet égard, elle indique que les effets de la confiance légitime ne peuvent pas perdurer au-delà d'un délai raisonnable nécessaire à l'État membre et aux entreprises concernées pour s'adapter à la nouvelle situation. En l'espèce, la Commission tient compte du contexte dans lequel se situe la procédure et notamment des avancées déjà réalisées au niveau communautaire pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Elle tient également compte de la suppression annoncée du régime CFA à compter du mois de décembre 2002 et donc de la diminution progressive du nombre de bénéficiaires jusqu'en 2010 [17].

39. Au point 118 des motifs de la décision litigieuse, la Commission indique donc ce qui suit:

«Compte tenu de ces circonstances exceptionnelles, la Commission estime que les bénéficiaires du régime CFA à la date de l'ouverture de la présente procédure peuvent continuer tant à constituer de nouvelles réserves qu'à utiliser les réserves déjà existantes selon les modalités du régime CFA en vigueur, et ce jusqu'au terme des agréments qui leur ont été délivrés, et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2010.»

40. Des considérations qui précèdent, la Commission tire la conclusion suivante:

«(119) La Commission constate que [le Royaume des] Pays-Bas [a] illégalement mis à exécution le régime d'aide en question en violation de l'article 88, paragraphe 3, [CE]. Elle constate que le régime CFA est incompatible avec le

16 — Voir point 114 des motifs de la décision litigieuse.

17 — Voir points 115 à 117 des motifs de cette décision.

marché commun. Néanmoins, en raison de la confiance légitime dans le chef des bénéficiaires et des circonstances exceptionnelles évoquées précédemment, il n'y a pas lieu de procéder à la récupération des aides versées et le bénéfice du régime peut être maintenu au plus tard jusqu'au 31 décembre 2010.»

41. Le dispositif de la décision litigieuse est rédigé comme suit:

«*Article premier*

Le régime d'aides d'État mis à exécution par [le Royaume des] Pays-Bas dans le cadre de l'article 15 *bis* de la loi de 1969 relative à l'impôt sur les sociétés, institué par la loi du 13 décembre 1996, est incompatible avec le marché commun.

Article 2

[Le Royaume des] Pays-Bas [est] ten[u] de supprimer le régime d'aides visé à l'article 1er. Toutefois, les bénéficiaires de ce régime à la date du 11 juillet 2001 peuvent continuer à bénéficier de ses dispositions jusqu'à l'expiration des agréments de dix années qui leur ont été délivrés par l'administration fiscale néerlandaise. L'application du régime prend fin en tout état de cause au plus tard le 31 décembre 2010.

[…]»

C — Les faits postérieurs à la décision litigieuse

42. Par lettre du 11 avril 2003, le Royaume des Pays-Bas a notamment demandé à la Commission de confirmer par écrit que le régime transitoire prévu à l'article 2 de la décision litigieuse s'appliquait aussi aux entreprises qui, bien que ne bénéficiant pas d'une décision de l'administration fiscale néerlandaise leur permettant d'accéder au régime CFA, avaient introduit une demande en ce sens avant le 5 décembre 2002, date à partir de laquelle toute nouvelle demande d'agrément CFA serait refusée, dans la mesure où ces entreprises satisfaisaient aux conditions du régime à la date du 11 juillet 2001.

43. Dans une lettre du 7 juillet 2003, la Commission a indiqué qu'il résultait clairement du point 118 des motifs de la décision litigieuse ainsi que de l'article 2 de celle-ci que le régime transitoire ne s'appliquait pas à ces entreprises. Elle a également indiqué que, si les autorités néerlandaises décidaient d'accorder un agrément CFA auxdites entreprises,

cela équivaudrait à octroyer une aide nouvelle contraire à la décision litigieuse.

44. Le 21 août 2003, l'administration fiscale néerlandaise a rejeté la demande CFA de KFF sur la base de la décision litigieuse.

45. L'article 15 bis de la loi de 1969 a été supprimé par l'article 1er, section D, de la loi du 15 septembre 2005 [18].

46. L'article 2 de cette dernière loi énonce, en substance, que, s'agissant du contribuable soumis à l'impôt sur les sociétés qui, le 11 juillet 2001, remplissait les conditions du régime de l'article 15 *bis* de la loi de 1969, cet article et les dispositions qui en découlent demeurent applicables. Il prévoit également que cette disposition transitoire s'applique pendant une période de dix ans à compter de la date à laquelle le contribuable pouvait constituer une réserve, sans que cette période puisse s'étendre au-delà du 31 décembre 2010.

18 — Loi portant modification de la loi de 1969 — suppression du régime CFA (Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 — vervallen van concernfinancieringsregeling) (Stb. 2005, nº 468).

IV — Le recours devant le Tribunal et l'arrêt attaqué

47. Par requête en date du 10 octobre 2003, KFF a introduit un recours en annulation de la décision litigieuse devant le Tribunal.

48. Par acte déposé au greffe le 14 janvier 2004, la Commission a soulevé une exception d'irrecevabilité au titre de l'article 114, paragraphe 1, du règlement de procédure du Tribunal. KFF a déposé des observations sur cette exception le 29 mars 2004. Par ordonnance du Tribunal du 28 février 2005, l'exception a été jointe au fond et les dépens ont été réservés.

49. Par l'arrêt attaqué, le Tribunal a estimé que le recours introduit par KFF est recevable. Il a, en outre, jugé ce recours fondé et a annulé l'article 2 de la décision litigieuse en ce qu'il exclut du régime transitoire qu'il prévoit les opérateurs qui, à la date du 11 juillet 2001, avaient introduit auprès de l'administration fiscale néerlandaise une demande d'application du régime d'aides en cause sur laquelle il n'avait pas encore été statué à cette même date.

V — La procédure devant la Cour et les conclusions des parties

50. En application de l'article 56 du statut de la Cour de justice, la Commission a introduit un pourvoi contre l'arrêt attaqué, par une requête déposée au greffe de la Cour le 22 novembre 2007.

51. À titre principal, la Commission demande à la Cour de constater le bien-fondé du présent pourvoi et, en conséquence, d'annuler l'arrêt attaqué, de rejeter le recours en annulation introduit par KFF et de condamner cette dernière aux dépens des deux instances.

52. À titre subsidiaire, la Commission demande à la Cour d'annuler l'arrêt attaqué dans la mesure où il confère des droits à des opérateurs autres que KFF qui, à la date du 11 juillet 2001, avaient introduit auprès de l'administration fiscale néerlandaise une demande d'application du régime CFA, et de rejeter le recours en annulation de la décision litigieuse dans la mesure où il tend à conférer des droits à des entreprises autres que KFF.

53. KFF sollicite le rejet du pourvoi et la condamnation de la Commission aux dépens.

VI — L'examen du pourvoi

A — *Sur le premier moyen, tiré de la méconnaissance de la condition relative à l'intérêt individuel de KFF*

1. Argumentation des parties

54. La Commission soutient que le Tribunal a jugé à tort que KFF était individuellement concernée par la décision litigieuse, au sens de l'article 230, quatrième alinéa, CE et de la jurisprudence de la Cour.

55. Elle fait valoir, à cet égard, que le Tribunal a commis une erreur de droit en fondant son analyse sur l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité, et en assimilant la situation de KFF à celle des opérateurs économiques qui, dans cette affaire, demandaient le renouvellement de leur agrément. Or, selon la Commission, ces deux situations ne sont pas comparables dans la mesure où KFF n'a jamais bénéficié du régime CFA. Contrairement à ce que soutient le Tribunal au point 100 de l'arrêt attaqué, cette entreprise ne serait donc pas «spécialement» affectée par la décision litigieuse, mais serait affectée exactement de la même manière que les autres entreprises néerlandaises qui n'ont jamais bénéficié de ce régime.

56. KFF soutient que ce moyen n'est pas recevable. Elle considère, en effet, que la question de savoir si la différence entre une première demande d'agrément et une demande de renouvellement est pertinente pour déterminer si elle fait partie d'un groupe restreint est une question de fait que la Cour ne peut pas examiner dans le cadre d'un pourvoi.

2. Appréciation

57. La décision litigieuse, conformément à son article 4, a uniquement pour destinataire le Royaume des Pays-Bas. Les personnes physiques ou les personnes morales, comme KFF, qui souhaitent introduire un recours en annulation contre cette décision doivent donc satisfaire aux conditions fixées à l'article 230, quatrième alinéa, CE. Elles doivent, par conséquent, démontrer que ladite décision les concerne directement et individuellement.

58. Si elles ne parviennent pas à démontrer qu'elles remplissent ces conditions, alors le recours introduit contre la décision litigieuse est irrecevable.

59. En l'occurrence, la Cour est invitée à examiner si KFF, dont la demande d'agrément était pendante au jour de la notification de la décision litigieuse, est individuellement concernée par celle-ci au sens de l'article 230, quatrième alinéa, CE et de la jurisprudence communautaire.

60. Il s'agit donc de déterminer si, selon les critères énoncés par la Cour, dans l'arrêt Plaumann/Commission [19] et confirmés depuis par une jurisprudence constante, KFF est atteinte par la décision litigieuse en raison de certaines qualités qui lui sont particulières ou d'une situation de fait qui la caractérise par rapport à toute autre personne et l'individualise d'une manière analogue à celle dont les destinataires de ladite décision le seraient [20].

61. Cette jurisprudence a été appliquée et précisée par la Cour dans le domaine particulier des aides d'État. La Cour a ainsi itérativement jugé que, dans ce domaine, une entreprise ne peut pas 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 de sa qualité de bénéficiaire potentiel dudit régime [21].

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

20 — Voir, notamment, arrêts du 1er avril 2004, Commission/Jégo-Quéré (C-263/02 P, Rec. p. I-3425, point 45); du 13 décembre 2005, Commission/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, Rec. p. I-10737, point 33), et du 13 mars 2008, Commission/Infront WM (C-125/06 P, Rec. p. I-1451, point 70).

21 — Voir, notamment, arrêt du 19 octobre 2000, Italie et Sardegna Lines/Commission (C-15/98 et C-105/99, Rec. p. I-8855, point 33 et jurisprudence citée).

62. En effet, dans une telle situation, l'entreprise ne peut pas être atteinte par la décision de la Commission de la même manière qu'une entreprise qui bénéficie effectivement du régime en cause et qui pourrait être tenue de rembourser les aides illégalement versées par l'État membre.

63. Ce raisonnement s'inscrit dans la jurisprudence bien établie selon laquelle une entreprise est admise à contester la légalité d'un acte communautaire lorsque cet acte modifie les droits qu'elle a acquis antérieurement à l'adoption de celui-ci [22].

64. Ainsi, même si une entreprise appartient à un cercle restreint d'opérateurs économiques, comme tel est le cas de KFF et des treize autres entreprises qui ont demandé leur agrément auprès de l'administration fiscale néerlandaise, cela n'est pas suffisant pour reconnaître qu'elle est individuellement concernée par l'acte attaqué. Encore faut-il que cette entreprise dispose d'un droit juridiquement protégé lui permettant d'être individualisée de la même façon que le serait le destinataire de cet acte conformément à la jurisprudence de l'arrêt Plaumann/Commission, précité.

65. Or, force est de constater que KFF ne dispose d'aucun droit acquis antérieurement à l'adoption de la décision litigieuse. Elle n'était pas bénéficiaire du régime CFA au jour de l'adoption de cette décision et aucune garantie ne lui a été donnée en ce sens par l'administration fiscale néerlandaise. Dans ces conditions et bien qu'appartenant à un cercle fermé de contribuables, KFF ne peut pas être atteinte par la décision litigieuse de la même manière que les autres entreprises bénéficiaires du régime CFA qui verront, pour certaines, le terme de leur agrément avancé au 31 décembre 2010.

66. La situation de KFF est donc très différente de celle des centres de coordination belges visés par l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité, puisque ceux-ci étaient déjà bénéficiaires du régime en cause et demandaient le renouvellement de l'agrément qui leur avait été octroyé. La décision en question dans cette affaire portait donc bien sur une situation en cours au moment de son adoption et mettait en cause le bénéfice des droits acquis par les centres de coordination pour des opérations à venir.

22 — Voir, notamment, arrêts du 1er juillet 1965, Toepfer et Getreide-Import/Commission (106/63 et 107/63, Rec. p. 525, 533); du 23 novembre 1971, Bock/Commission (62/70, Rec. p. 897); du 18 novembre 1975, CAM/CEE (100/74, Rec. p. 1393); du 27 novembre 1984, Agricola commerciale olio e.a./Commission (232/81, Rec. p. 3881), et Savma/Commission (264/81, Rec. p. 3915); du 18 mai 1994, Codorniu/Conseil (C-309/89, Rec. p. I-1853), et Commission/Infront WM, précité (point 72).

67. C'est pourquoi nous sommes d'avis que le Tribunal, en jugeant que KFF était individuellement concernée par la décision litigieuse, a commis une erreur de droit dans le cadre de son appréciation de la recevabilité du recours, justifiant l'annulation de l'arrêt attaqué.

68. Par conséquent, nous invitons la Cour à déclarer le premier moyen soulevé par la Commission comme étant fondé et à annuler l'arrêt attaqué en tant que le Tribunal a déclaré le recours en annulation de la décision litigieuse introduit par KFF recevable.

69. Si la Cour ne suivait pas notre proposition et devait considérer que KFF est individuellement concernée par la décision litigieuse et qu'elle dispose, en outre, d'un intérêt à agir, nous allons indiquer les raisons pour lesquelles nous pensons que le pourvoi reste, en tout état de cause, fondé.

70. Nous allons examiner deux moyens que nous considérons, à cet égard, comme dirimants, à savoir celui tiré de la violation du principe de protection de la confiance légitime et celui tiré de la violation du principe d'égalité de traitement.

B — *À titre subsidiaire, sur le deuxième moyen, tiré de la violation du principe de protection de la confiance légitime*

71. L'article 2 de la décision litigieuse accorde une période transitoire aux entreprises qui étaient bénéficiaires du régime CFA lorsque la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen de l'aide, le 11 juillet 2001. La Commission s'est fondée sur la confiance légitime qu'avaient ces entreprises dans la compatibilité de ce régime avec les règles du traité et sur les circonstances particulières de l'affaire [23].

72. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal a jugé que la Commission a, de ce fait, violé le principe de protection de la confiance légitime en ne prévoyant aucune mesure transitoire pour les contribuables, comme KFF, dont la demande d'agrément était toujours pendante au moment de la notification de la décision litigieuse.

73. Avant d'entamer l'étude de ce moyen et afin de mieux apprécier la manière dont le Tribunal a examiné celui-ci dans l'arrêt attaqué, il nous semble important de rappeler, à titre liminaire, le contenu de ce principe au regard de la jurisprudence communautaire.

23 — Voir points 111 à 118 des motifs de la décision litigieuse.

1. La jurisprudence de la Cour relative au principe de protection de la confiance légitime

74. Le principe de protection de la confiance légitime constitue un principe général de droit communautaire, à l'aune duquel la légalité des actes des institutions peut être contrôlée [24].

75. Ainsi que l'a indiqué l'avocat général Léger dans ses conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité [25], ce principe 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 particulier [26].

76. Au regard de l'application du principe de protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour, l'avocat général Léger a rappelé que la violation de ce principe est admise lorsque les conditions suivantes sont satisfaites.

77. Premièrement, il doit exister un acte ou un comportement de l'administration communautaire susceptible d'avoir généré cette confiance et de faire naître des espérances fondées. 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 confiance [27]. En outre, l'administration communautaire doit fournir des assurances précises [28].

78. Deuxièmement, ladite confiance doit être légitime, c'est-à-dire que la personne concernée ne devait pas être en mesure de prévoir le changement de la ligne de conduite adoptée antérieurement par l'administration. 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

24 — Voir, notamment, arrêts du 14 mai 1975, CNTA/Commission (74/74, Rec. p. 533, point 44); du 26 juin 1990, Sofrimport/Commission (C-152/88, Rec. p. I-2477, point 26); du 19 mai 1992, Mulder e.a./Conseil et Commission (C-104/89 et C-37/90, Rec. p. I-3061, point 15); du 14 octobre 1999, Atlanta/Communauté européenne (C-104/97 P, Rec. p. I-6983, point 52); du 4 octobre 2001, Italie/Commission (C-403/99, Rec. p. I-6883, point 35), et du 7 juin 2005, VEMW e.a. (C-17/03, Rec. p. I-4983, point 73).

25 — Nous renvoyons aux points 365 à 433 de ses conclusions.

26 — Voir, en ce sens, arrêts du 15 février 1996, Duff e.a. (C-63/93, Rec. p. I-569, point 20), et du 18 mai 2000, Rombi et Arkopharma (C-107/97, Rec. p. I-3367, point 66).

27 — 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); du 15 juillet 2004, Gerekens et Procola (C-459/02, Rec. p. I-7315, point 29), ainsi que Belgique et Forum 187/Commission, précité (point 147 et jurisprudence citée).

28 — Arrêts du 25 mai 2000, Kögler/Cour de justice (C-82/98 P, Rec. p. I-3855, point 33); du 6 mars 2001, Connolly/Commission (C-274/99 P, Rec. p. I-1611, point 113), ainsi que Belgique et Forum 187/Commission, précité (point 147 et jurisprudence citée), et ordonnance du 13 décembre 2000, Sodima/Commission (C-44/00 P, Rec. p. I-11231, points 50 à 52).

intérêts, il ne saurait invoquer le bénéfice du principe de protection de la confiance légitime lorsque cet acte est adopté [29]. La confiance générée par l'acte ou le comportement de l'administration communautaire est donc «légitime» et doit, 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».

79. Troisièmement, l'intérêt communautaire poursuivi par l'acte attaqué ne doit pas s'opposer à l'adoption de mesures transitoires nécessaires pour protéger 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 stable [30].

80. Il convient encore de préciser que ces trois conditions sont cumulatives.

29 — Voir, à cet égard, arrêts 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 Dilexport (C-37/02 et C-38/02, Rec. p. I-6911, point 70), ainsi que Belgique et Forum 187/Commission, précité (point 147 et jurisprudence citée).

30 — Voir, pour des exemples de cette mise en balance des intérêts en présence, arrêts du 17 avril 1997, de Compte/Parlement (C-90/95 P, Rec. p. I-1999, point 39), et du 17 juillet 1997, Affish (C-183/95, Rec. p. I-4315, point 57).

81. C'est à l'aune de ces trois conditions que le Tribunal a examiné et confirmé que KFF était fondée à invoquer le bénéfice du principe de protection de la confiance légitime.

2. Argumentation des parties

82. Au soutien de ce moyen, la Commission fait valoir plusieurs arguments.

83. Premièrement, la Commission reproche au Tribunal d'avoir jugé, aux points 125 et 126 de l'arrêt attaqué, qu'il n'est pas pertinent de savoir si KFF est ou non une bénéficiaire du régime CFA ou si elle remplit les conditions d'octroi de ce régime pour apprécier l'existence d'une confiance légitime dans son chef.

84. Deuxièmement, la Commission remet en cause l'appréciation du Tribunal concernant l'examen des trois conditions nécessaires pour reconnaître l'existence d'une confiance légitime dans le chef de KFF.

85. En ce qui concerne la première condition relative à l'existence d'une confiance, la Commission rappelle qu'elle n'a jamais fourni, à l'égard de KFF, d'assurances précises

quant à la compatibilité du régime CFA avec le marché commun.

86. Elle reconnaît que ses prises de positions répétées à l'égard du régime fiscal belge ont pu effectivement éveiller une «certaine confiance». Néanmoins, il s'agirait non pas d'un engagement spécifique à l'égard de KFF, mais seulement d'une décision relative à un autre régime d'aides, quelque peu comparable. En outre, la Commission relève qu'elle ignorait l'existence même de cette entreprise, puisque KFF ne se serait pas manifestée auprès d'elle dans le cadre de la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE.

87. En ce qui concerne la deuxième condition relative à la légitimité de cette confiance, la Commission soutient que KFF n'a pas agi comme un opérateur économique prudent et avisé.

88. D'une part, cette entreprise n'aurait jamais obtenu d'agrément, contrairement à certains des centres de coordination concernés par l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité.

89. D'autre part, et à supposer que KFF ait effectivement réalisé des investissements considérables pour remplir les conditions d'octroi du régime CFA, cette entreprise n'aurait présenté sa demande d'agrément que le 27 décembre 2000. Or, selon la Commission, un opérateur prudent et avisé devait savoir, bien avant le 1er janvier 2000, que la Commission était susceptible de qualifier le régime CFA d'aides d'État incompatibles avec le marché commun. À cet égard, la Commission se réfère à la résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres du 1er décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Elle vise également sa communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 11 novembre 1998. Elle indique aussi un communiqué de presse du 23 février 2000 relatant une déclaration du commissaire européen en charge des questions de concurrence, M. Monti [31].

90. Enfin, la Commission critique le point 134 de l'arrêt attaqué selon lequel la Commission aurait invité les intéressés à formuler des observations sur une éventuelle confiance légitime qui s'opposerait à la récupération des sommes versées. Elle relève, en effet, que cet argument ne concerne pas une entreprise comme KFF qui n'a jamais obtenu d'aide au titre du régime CFA.

91. En ce qui concerne la troisième condition relative à la mise en balance des intérêts, c'est à titre surabondant que la Commission critique le raisonnement du Tribunal. Selon

31 — Déclaration du commissaire Monti concernant le contrôle des aides d'État à caractère fiscal (IP/00/182).

elle, le point 139 de l'arrêt attaqué est entaché d'un défaut de motivation et d'une erreur de fait.

92. Tout d'abord, le Tribunal n'expliquerait pas en quoi il n'existe aucun intérêt d'ordre public s'opposant à ce que KFF invoque le principe de protection de la confiance légitime. Selon la Commission, le fait qu'elle ait accordé un régime transitoire aux bénéficiaires effectifs du régime CFA ne permet pas de fonder le raisonnement du Tribunal puisque ce régime était fondé sur la diminution progressive du nombre de demandeurs.

93. Ensuite, la Commission soutient que l'analyse du Tribunal tend à remettre en cause l'effet utile de la procédure formelle d'examen prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE. En effet, selon le Tribunal, les bénéficiaires potentiels du régime CFA pourraient demander le bénéfice de mesures transitoires au seul motif qu'ils ont introduit une demande d'agrément, et ce même s'ils ne se sont pas manifestés dans le cadre de la procédure formelle d'examen de l'aide.

94. Enfin, la Commission critique la référence à l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité, et notamment au point 165 de celui-ci puisque, dans cette affaire, il s'agissait du renouvellement d'un agrément.

95. Troisièmement, la Commission soutient que le Tribunal a commis une erreur de fait en affirmant, au point 139 de l'arrêt attaqué, que les bénéficiaires effectifs du régime CFA peuvent continuer à en bénéficier «jusqu'en 2010». La Commission renvoie, à cet égard, au libellé exact de l'article 2 de la décision litigieuse.

96. Quatrièmement, la Commission reproche au Tribunal d'avoir considéré, aux points 141 à 143 de l'arrêt attaqué, qu'il n'était pas pertinent de savoir si elle avait effectivement connaissance de la situation concrète de KFF à la date du 11 juillet 2001, aux fins de l'appréciation de la violation du principe de protection de la confiance légitime.

97. Selon elle, un tel raisonnement est contraire à la jurisprudence communautaire en vertu de laquelle la légalité d'une décision en matière d'aides d'État ne peut être appréciée qu'en fonction des éléments d'information dont la Commission pouvait disposer au moment où elle a adopté cette décision. Or, dans la présente affaire, la Commission soutient qu'elle n'a jamais eu connaissance de la situation concrète dans laquelle se trouvait KFF, celle-ci n'ayant jamais présenté d'observations à la Commission. Selon cette dernière, le Tribunal aurait donc dû vérifier si elle était effectivement en possession de cet élément d'information et, dans la négative, déclarer tout moyen ou argument fondé sur ledit élément irrecevable.

98. La Commission ajoute que, dans le système de contrôle des aides d'État, un bénéficiaire potentiel ne peut pas soulever d'arguments tirés d'une situation de fait que la Commission aurait ignorée, s'il ne s'est pas manifesté auprès d'elle dans le cadre de la procédure de l'article 88, paragraphe 2, CE.

99. KFF soutient, tout d'abord, que rien dans la jurisprudence ne permet de penser que la protection de la confiance légitime doit être fondée uniquement sur des engagements concrets d'une institution communautaire. KFF relève, en outre, des contradictions dans la défense de la Commission. Alors qu'elle affirmerait dans la décision litigieuse que la décision de compatibilité qu'elle a adoptée à l'égard du régime fiscal belge a fait naître une confiance légitime dans le chef des bénéficiaires du régime CFA, elle soutiendrait, dans sa requête, que cette décision vise un régime «quelque peu comparable» et qu'il ne s'agirait pas d'un engagement spécifique à l'égard de KFF.

100. KFF critique, ensuite, les arguments de la Commission selon lesquels elle n'aurait pas été un opérateur économique prudent et avisé. Elle compare sa situation à celle des bénéficiaires du régime fiscal belge dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité. Elle ne voit pas pourquoi ces bénéficiaires, en attente d'une réponse à leur demande de renouvellement d'agrément, seraient des opérateurs prudents et avisés alors qu'elle, en attente d'une réponse à sa demande d'agrément CFA, ne le serait pas. KFF soutient, en outre, que l'ouverture, le 11 juillet 2001, de la procédure formelle d'examen ne peut pas entraîner la disparition, à cette date, de la confiance légitime. Par ailleurs, s'agissant de la balance des intérêts, le fait que la confiance légitime soit de «nature très générale» serait dépourvu de pertinence. En effet, dès lors que la confiance légitime est établie, quelle que soit la manière dont la Commission l'a fait naître, l'intérêt des entreprises en cause devrait être mis en balance avec l'intérêt communautaire. En tout état de cause, KFF soutient que la Commission n'avance aucun argument de nature à s'opposer à ce que soit accordé un régime transitoire à quatorze autres entreprises.

101. KFF ajoute, enfin, que la Commission n'a pas à disposer d'informations individuelles concernant les entreprises qui, comme KFF, étaient «bénéficiaires du régime CFA». Selon KFF, la Commission aurait dû se rendre compte que des demandes d'agrément pouvaient être encore pendantes, eu égard à l'économie même du régime. Dans ces conditions, la question de savoir si KFF a déposé des observations auprès de la Commission en vertu de la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE serait dépourvue de pertinence aux fins de l'examen du présent moyen.

3. Appréciation

102. Nous pensons que le deuxième moyen soulevé par la Commission est fondé. Il nous semble, en effet, que le Tribunal a commis une erreur de droit en reconnaissant, dans le chef de KFF, l'existence d'une confiance légitime

dans la compatibilité du régime CFA avec les règles du traité.

a) Sur l'existence d'une confiance

103. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal a admis que le comportement de la Commission à l'égard du régime fiscal belge a créé une confiance dans la compatibilité du régime CFA avec le marché commun.

104. Le Tribunal s'est fondé sur la motivation de la Commission exposée aux points 111 et 112 des motifs de la décision litigieuse, dans lesquels elle admet l'existence d'une confiance légitime dans le chef des bénéficiaires du régime CFA compte tenu des positions qu'elle a adoptées à l'égard du régime fiscal belge.

105. L'appréciation que porte le Tribunal quant à cette première condition nous semble erronée. En effet, nous pensons qu'il ne peut exister aucun acte ni aucun comportement de la Commission susceptibles d'avoir généré cette confiance dans une situation telle que celle en cause, où le régime CFA n'a fait l'objet d'aucune notification préalable, et ce contrairement aux règles de procédure fixées à l'article 88, paragraphe 3, CE.

106. Il ressort d'une jurisprudence constante qu'un opérateur économique ne peut avoir et se prévaloir d'une confiance légitime dans la régularité d'une aide que si celle-ci a été accordée dans le respect de la procédure prévue à cet effet et, notamment, des compétences attribuées à la Commission [32]. La Cour juge, à cet égard, qu'un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s'assurer du respect de cette procédure [33].

107. Cette jurisprudence est fondée sur le caractère impératif du contrôle des aides d'État et sur la nécessité d'assurer l'efficacité du contrôle préventif mis en place par la Commission. Ce contrôle est fondé sur l'obligation de notification de ces aides que la Cour qualifie d'«élément central» [34]. Cette obligation permet à la Commission d'assurer la surveillance du marché commun conformément aux objectifs poursuivis par le traité. Ladite obligation a notamment pour but d'écarter d'éventuels doutes quant au point de savoir si une mesure nationale constitue ou non une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE. Il est donc constant que l'obligation de notification des aides d'État a pour finalité la sécurité juridique et elle doit donc être, à ce titre, rigoureusement respectée [35].

32 — Arrêt du 22 avril 2008, Commission/Salzgitter (C-408/04 P, Rec. p. I-2767, point 104 et jurisprudence citée).

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

34 — Arrêt Commission/Salzgitter, précité (point 104 et jurisprudence citée). Nous indiquons également que, dans une ordonnance du 3 mai 1996, Allemagne/Commission (C-399/95 R, Rec. p. I-2441), le président de la Cour a également jugé que la violation de l'obligation de notification constitue une «infraction particulièrement grave, dans la mesure où [elle] contrevient […] à un système essentiel pour la sauvegarde du marché commun» (point 54 et jurisprudence citée).

35 — Arrêt du 15 février 2001, Autriche/Commission (C-99/98, Rec. p. I-1101, point 73).

108. Ainsi, dans la mesure où un État membre n'a pas pris la précaution de notifier à la Commission une aide qu'il envisage de mettre en œuvre, il ne peut pas se fier, tout comme les entreprises bénéficiaires de cette aide, à la compatibilité de celle-ci avec le droit communautaire. La confiance dont pourrait se prévaloir un opérateur économique, tel que KFF, ne peut donc reposer sur aucune assurance précise.

109. Par conséquent et dans la mesure où la mise en œuvre du régime CFA n'a fait l'objet d'aucune notification, sous quelque forme que ce soit, à la Commission, malgré le caractère clair et inconditionnel de cette obligation, nous pensons que KFF n'est pas fondée à soutenir une violation du principe de protection de la confiance légitime.

110. Admettre le contraire reviendrait, selon nous, à remettre en cause le principe même de l'obligation de notification prévue à l'article 88, paragraphe 3, CE.

111. À cet égard, il nous semble important de rappeler que le principe de protection de la confiance légitime, tout important qu'il soit, ne saurait s'appliquer de façon absolue et son application doit être combinée avec celle du principe de légalité. Si le respect du principe de protection de la confiance légitime met à la charge des institutions communautaires un certain nombre d'obligations, il implique également le respect, par les États membres, des obligations fixées par le traité ainsi qu'une certaine diligence de la part des opérateurs économiques intéressés. Tel n'a pas été le cas dans la présente affaire.

112. Cette confiance ne peut pas davantage reposer sur une décision de compatibilité que la Commission a adoptée à l'égard d'un autre régime fiscal mis en œuvre par un autre État membre.

113. Si la Commission a considéré en 1984 que le régime fiscal belge ne constituait pas une aide d'État, cette décision ne peut concerner que le régime des centres de coordination belges puisqu'elle n'est adressée qu'au Royaume de Belgique. En outre, si ce régime présente des points communs avec celui en cause dans la présente affaire, il n'en reste pas moins que, à la lecture de la décision litigieuse, leur similarité reste discutable. En effet, alors que la Commission relève au point 111 des motifs de cette décision que «le régime CFA présente des similitudes avec le régime institué en Belgique», elle indique au point 101 des motifs de ladite décision qu'«il est incontestable qu'ils se différencient, notamment par la technique utilisée et la forme que revêtent les avantages accordés».

114. Dans ces conditions, il nous semble difficile d'admettre que la Commission ait pu fournir à KFF des assurances précises susceptibles de fonder une confiance dans la compatibilité du régime CFA avec le droit communautaire. Fonder cette confiance sur la base d'une décision que la Commission a

adoptée à l'égard d'un autre régime fiscal national met à mal, une fois encore, l'obligation de notification prévue par le traité ainsi que l'ensemble du système de contrôle préventif mis en place par la Commission dans le cadre du contrôle des aides d'État.

115. Au vu de l'ensemble de ces éléments, nous considérons, contrairement à ce qu'a jugé le Tribunal, qu'il n'existe aucune base à la confiance dont se prévaut KFF dans la présente affaire.

116. Nous ajoutons qu'une telle confiance, si elle devait exister, ne serait en tout état de cause pas légitime.

b) Sur la légitimité de la confiance

117. Contrairement à ce que le Tribunal soutient aux points 132 à 138 de l'arrêt attaqué, nous pensons que la deuxième condition exigée par la jurisprudence pour reconnaître une violation du principe de protection de la confiance légitime n'est également pas satisfaite, et ce pour deux raisons.

118. Premièrement, nous rappelons que KFF ne dispose d'aucun droit acquis puisqu'elle n'est pas une entreprise bénéficiaire du régime CFA. Cette entreprise n'a pas démontré qu'elle satisfaisait aux conditions d'octroi de ce régime et le Royaume des Pays-Bas ne lui a donné aucune garantie quant à l'obtention de l'agrément CFA.

119. Deuxièmement, nous pensons que KFF, si elle avait été un opérateur économique prudent et avisé, était en mesure de prévoir l'adoption d'un acte communautaire de nature à affecter ses intérêts.

120. En effet, nous rappelons que la Commission a adopté le 11 juillet 2001 une décision par laquelle elle a ouvert la procédure formelle d'examen de l'aide. Ainsi que le relève le Tribunal au point 133 de l'arrêt attaqué, l'ouverture de cette procédure indique que la Commission éprouve des doutes sérieux quant à la compatibilité du régime CFA avec les règles du traité. Certes, comme il l'indique, ces doutes sérieux n'emportent aucune qualification définitive de ce régime. Néanmoins, dans un cas comme celui en cause, où le régime CFA n'a fait l'objet d'aucune notification à la Commission, nous pensons que l'existence de doutes sérieux quant à la compatibilité de ce régime suffit à nier la légitimité de la confiance dont se prévaut KFF.

121. Il nous semble, en outre, que les motifs exposés dans la décision du 11 juillet 2001 pouvaient permettre à KFF de penser avec

suffisamment de probabilité que la Commission pouvait déclarer le régime CFA comme constitutif d'une aide incompatible avec le traité [36]. En effet, après un premier examen des éléments de ce régime, la Commission a indiqué que celui-ci était susceptible de constituer une aide d'État et qu'il ne semblait pas susceptible de bénéficier de l'une des dérogations prévues à l'article 87, paragraphes 2 et 3, CE.

122. De plus, nous souhaitons ajouter que la présente affaire peut être difficilement comparée avec celle ayant donné lieu à l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité. Il existe, en effet, deux différences majeures entre ces deux affaires, tenant l'une à la qualité de bénéficiaire potentiel de KFF et l'autre à l'absence de notification du régime CFA à la Commission.

123. D'une part, ainsi que nous l'avons indiqué, KFF n'a jamais bénéficié d'un agrément CFA, contrairement aux centres de coordination belges visés par l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité, qui demandaient le renouvellement de leur agrément. En l'occurrence, l'autorité fiscale néerlandaise n'a jamais confirmé que KFF remplissait les conditions d'octroi de cet agrément et qu'il pouvait, dès lors, être considéré comme un bénéficiaire du régime CFA.

124. D'autre part, nous rappelons que le Royaume des Pays-Bas n'a pas pris la précaution de notifier à la Commission le régime fiscal qu'il envisageait de mettre en œuvre. La Commission n'a donc jamais pris de position quant à la compatibilité de ce régime avec les règles du traité, et ce contrairement au régime fiscal mis en œuvre par les autorités belges. En effet, dans ce dernier cas, le régime en cause avait fait l'objet d'une notification en bonne et due forme par le Royaume de Belgique, conformément à l'article 88, paragraphe 3, CE. La Commission avait alors indiqué dans ses décisions de 1984 et de 1987 ainsi que 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 [37] que ce régime ne tombait pas dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE.

125. Enfin, il est important d'indiquer que dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission, précité, la confiance légitime des centres de coordination n'a été admise que dans des conditions très restrictives et au regard des particularités de l'affaire. Il nous semble, par conséquent, très difficile de reconnaître à KFF une confiance légitime dans la compatibilité du régime CFA avec les règles du traité alors qu'elle n'est pas une entreprise bénéficiaire de ce régime et que celui-ci n'a fait l'objet d'aucune notification préalable à la Commission.

36 — Voir les appréciations de la Commission figurant dans cette décision.

37 — JO 1991, C 63, p. 37.

126. Ces éléments nous semblent suffisants pour constater que la confiance dont se prévaut KFF, si elle existe, n'est en tout état de cause pas légitime.

127. Par conséquent, et dans la mesure où les trois conditions visées par la jurisprudence pour reconnaître la violation du principe de protection de la confiance légitime sont cumulatives, nous considérons que KFF n'est pas fondée à se prévaloir de ce principe.

128. Au vu de l'ensemble de ces éléments, nous considérons que le Tribunal a également commis une erreur de droit en jugeant que KFF pouvait invoquer le bénéfice du principe de protection de la confiance légitime. Si la Cour devait juger le recours introduit par KFF recevable, alors le deuxième moyen soulevé par la Commission devrait, selon nous, être déclaré fondé et devrait conduire à l'annulation de l'arrêt attaqué.

C — *À titre subsidiaire, sur le troisième moyen, tiré de la violation du principe d'égalité de traitement*

129. L'article 2 de la décision litigieuse accorde une période transitoire aux entreprises qui étaient bénéficiaires du régime CFA à la date du 11 juillet 2001 compte tenu de la confiance légitime de ces dernières dans la compatibilité de ce régime avec les règles du traité et des circonstances particulières de l'affaire [38].

130. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal a jugé que, ce faisant, la Commission a violé le principe général d'égalité de traitement en ne prévoyant aucune mesure transitoire pour les contribuables, comme KFF, dont la demande d'agrément était toujours pendante au moment de la notification de la décision litigieuse. Le Tribunal est parti du principe que ces contribuables pouvaient, comme toutes les entreprises qui, à la date du 11 juillet 2001, bénéficiaient d'un agrément CFA, placer une confiance légitime dans l'octroi d'une période transitoire raisonnable.

1. Argumentation des parties

131. Au soutien du troisième moyen, la Commission fait valoir que l'appréciation du Tribunal relative à la violation du principe d'égalité de traitement est erronée [39]. Elle soutient, en substance, que KFF ne saurait être assimilée à des entreprises qui non seulement ont effectivement bénéficié du régime CFA, mais qui ont également formulé des observations, dans le cadre de la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE, et pour lesquelles les autorités néerlandaises ont demandé un régime transitoire.

38 — Voir points 111 à 118 des motifs de la décision litigieuse.
39 — Points 149 et 150 de l'arrêt attaqué.

132. KFF soutient que ce moyen n'est pas recevable dans la mesure où il porte sur des questions de fait qui ne peuvent pas faire l'objet d'un contrôle de la Cour dans le cadre d'un pourvoi.

133. Elle fait valoir que ledit moyen n'est, en tout état de cause, pas fondé. La seule question pertinente, en l'espèce, serait celle de savoir s'il existe des différences objectives importantes justifiant une différence de traitement entre KFF et les entreprises qui, à la date du 11 juillet 2001, bénéficiaient déjà d'un agrément CFA. Or, elle constate qu'aucune des prétendues différences, avancées par la Commission, n'est de nature à justifier une telle différence de traitement.

2. Appréciation

134. Contrairement à ce que soutient KFF, nous proposons à la Cour de juger le troisième moyen recevable. S'il est vrai que le Tribunal est effectivement le seul compétent pour constater et apprécier les faits, il ressort d'une jurisprudence constante que la Cour est compétente pour exercer un contrôle sur la qualification juridique de ces faits et les conséquences de droit qui en ont été tirées par le Tribunal [40].

135. Or, en soulevant ce moyen, la Commission invite la Cour à contrôler les conséquences de droit que le Tribunal a pu tirer quant à la comparabilité des situations dans lesquelles se trouvent les différentes entreprises et quant au respect du principe d'égalité de traitement.

136. Compte tenu des développements qui précèdent, ledit moyen nous semble également fondé.

137. En effet, conformément à une jurisprudence constante, le principe général d'égalité de traitement impose que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et exige que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée [41].

138. Or, il nous semble évident que KFF ne peut pas être traitée de la même façon que les entreprises qui, à la date du 11 juillet 2001, bénéficiaient déjà du régime CFA. En effet, comme nous l'avons indiqué, KFF, en tant que bénéficiaire potentiel de ce régime, ne dispose d'aucun droit acquis et ne peut se prévaloir d'aucune confiance légitime, contrairement à ce groupe d'entreprises. Comme le souligne la

40 — Voir, notamment, arrêts du 21 septembre 2006, JCB Service/Commission (C-167/04 P, Rec. p. I-8935, point 106 et jurisprudence citée), et du 10 mai 2007, SGL Carbon/Commission (C-328/05 P, Rec. p. I-3921, point 41 et jurisprudence citée).

41 — Voir, notamment, arrêt du 16 décembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, Rec. p. I-9895, point 23 et jurisprudence citée).

Commission, cet élément place donc KFF dans une situation très particulière.

139. L'appréciation du Tribunal, qui est fondée sur la prémisse inverse selon laquelle KFF pouvait légitimement se prévaloir du principe de confiance légitime, nous semble donc erronée.

140. Par conséquent, si la Cour devait juger le recours introduit par KFF recevable, alors le troisième moyen tiré de la violation du principe d'égalité de traitement devrait être, selon nous, déclaré fondé et devrait conduire à l'annulation de l'arrêt attaqué.

141. Au vu de l'ensemble de ces éléments, nous invitons, à titre subsidiaire, la Cour à déclarer le pourvoi introduit par la Commission fondé et à annuler l'arrêt attaqué en tant que le Tribunal a jugé que cette institution a violé les principes de protection de la confiance légitime et d'égalité de traitement en ne prévoyant pas de mesures transitoires en ce qui concerne les contribuables dont la demande était toujours pendante au moment de la notification de la décision litigieuse [42].

42 — Nous estimons qu'il n'y a pas lieu d'analyser le cinquième moyen que la Commission a soulevé à titre subsidiaire. En effet, dans la mesure où nous considérons que l'arrêt attaqué doit être annulé, il n'y a plus lieu d'examiner si le Tribunal a effectivement commis une erreur de droit en conférant, dans le dispositif de cet arrêt, des droits à tous les opérateurs qui se trouvaient dans la même situation que KFF.

VII — Sur les conséquences de l'annulation de l'arrêt attaqué

142. Ainsi que nous l'avons indiqué, nous proposons, à titre principal, à la Cour d'annuler l'arrêt attaqué en tant que le Tribunal a déclaré le recours en annulation introduit par KFF recevable.

143. Dans la mesure où le litige est, selon nous, en état d'être jugé, nous invitons également la Cour, conformément à l'article 61, premier alinéa, de son statut, à statuer elle-même définitivement sur l'exception d'irrecevabilité soulevée par la Commission.

144. Pour les raisons que nous avons déjà exposées aux points 57 à 68 des présentes conclusions, nous sommes d'avis que le recours introduit par KFF doit être déclaré irrecevable, faute d'intérêt individuel de KFF.

VIII — Sur les dépens

145. Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure rendu applicable à

la procédure de pourvoi en vertu de l'article 118 du même règlement, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Dans la présente affaire, la Commission ayant conclu à la condamnation de KFF aux dépens et cette dernière ayant succombé en l'essentiel de ses moyens, il y a lieu, à notre avis, de la condamner aux dépens exposés dans la présente procédure de pourvoi.

146. En outre, l'article 122 du règlement de procédure prévoit que, lorsque le pourvoi est fondé et que la Cour juge elle-même définitivement le litige, elle statue sur les dépens. Dans la présente affaire, l'examen de l'exception d'irrecevabilité soulevée par la Commission devant le Tribunal a révélé que le recours en annulation introduit par KFF est irrecevable.

147. Dans ces conditions, il y a lieu de condamner KFF aux dépens afférents tant à la présente instance qu'à celle engagée devant le Tribunal.

IX — Conclusion

148. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de déclarer:

«1) L'arrêt du Tribunal de première instance des Communautés européennes du 12 septembre 2007, Koninklijke Friesland Foods/Commission (T-348/03) est annulé en tant que le Tribunal de première instance a jugé le recours recevable.

2) Le recours en annulation introduit devant le Tribunal de première instance des Communautés européennes, tendant à l'annulation de la décision 2003/515/CE de la Commission, du 17 février 2003, concernant le régime d'aide mis à exécution par les Pays-Bas pour les activités de financement internationales, est rejeté comme étant irrecevable.

3) Koninklijke Friesland Foods NV est condamnée aux dépens afférents tant à la présente instance qu'à celle engagée devant le Tribunal de première instance des Communautés européennes.»