II

(Actes dont la publication n'est pas une condition de leur applicabilité)

COMMISSION

DÉCISION DE LA COMMISSION
du 26 octobre 1999
concernant l'aide d'État octroyée par l'Espagne aux chantiers navals publics

[notifiée sous le numéro C(1999) 3864]

(Le texte en langue espagnole est le seul faisant foi.)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(2000/131/CE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 88, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

vu la directive 90/684/CEE du Conseil du 21 décembre 1990 concernant les aides à la construction navale [1], telle que prorogée par le règlement (CE) n° 3094/95 [2],

vu le règlement (CE) n° 1013/97 du Conseil du 2 juin 1997 concernant les aides en faveur de certains chantiers navals en cours de reconstruction [3],

après avoir mis les intéressés en demeure de lui présenter leurs observations conformément aux dispositions précitées [4] et vu ces observations,

considérant ce qui suit:

I. PROCÉDURE

(1) Par lettre du 6 août 1997 (D/6715), la Commission a autorisé des aides à la restructuration en faveur des chantiers navals publics espagnols, en vertu du règlement (CE) n° 1013/97. Cette autorisation était subordonnée à un certain nombre de conditions, telles que le plafonnement des aides, dont le respect devait être contrôlé par la Commission.

(2) Le 15 septembre 1998, le gouvernement espagnol a présenté un rapport de surveillance régulier, qui a été complété par les informations fournies lors d'une visite de contrôle du 30 septembre au 2 octobre de la même année. Par lettre du 22 octobre 1998, la Commission a soulevé un certain nombre de questions relatives au volume des crédits d'impôt accordés aux chantiers. Les autorités espagnoles y ont répondu par une lettre datée du 13 novembre 1998.

(3) Par lettre du 15 février 1999, la Commission a informé l'Espagne de sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 93, paragraphe 2, du traité CE.

(4) La décision de la Commission d'ouvrir la procédure a été publiée au *Journal officiel des Communautés européennes* [5]. La Commission a invité les intéressés à lui présenter leurs observations à ce sujet.

(5) La Commission a transmis les observations qu'elle avait reçues à l'Espagne, qui a eu la possibilité d'y répondre.

II. DESCRIPTION DÉTAILLÉE DE L'AIDE

(6) Par une décision datée d'août 1997 [aide d'État C 56/95 [6]], la Commission a autorisé des aides à la restructuration en faveur des chantiers navals publics espagnols jusqu'à concurrence de 229,008 milliards de pesetas espagnoles (ESP). Le projet d'aide autorisé prévoyait des crédits d'impôt (spéciaux) plafonnés à 58 milliards d'ESP pour la période 1995-1999.

[1] JO L 380 du 31.12.1990, p. 27.
[2] JO L 332 du 30.12.1995, p. 1.
[3] JO L 148 du 6.6.1997, p. 1.
[4] JO C 113 du 24.4.1999, p. 14.
[5] Voir note 4 de bas de page.
[6] JO C 354 du 21.11.1997, p. 2.

(7) Le projet prévoyait ces crédits d'impôt, car au moment de l'élaboration du plan de restructuration, les chantiers faisaient toujours partie du groupe INI (Instituto Nacional de Industria) et pouvaient réduire leurs pertes après impôt de 28 % par son intermédiaire, au titre des règles générales applicables en Espagne, en les compensant par les bénéfices réalisés ailleurs dans le groupe. Les projections financières sur lesquelles était fondé le plan de restructuration reposaient sur l'idée que les chantiers continueraient de bénéficier de ces crédits d'impôt, bien qu'ils fussent passés sous le contrôle du *holding* d'État déficitaire Agencia Industrial del Estado (AIE) depuis le 1er août 1995. Une loi a par conséquent été adoptée [loi 13/96 du 30 décembre 1996 ([7])] pour permettre aux entreprises dans cette situation de continuer, jusqu'au 31 décembre 1999, de recevoir de l'État un traitement fiscal équivalent à celui auquel elles auraient eu droit au titre du régime de consolidation fiscale. Sur la base des pertes prévues par le plan de restructuration, ces crédits d'impôt en faveur des chantiers navals publics devaient s'élever à 58 milliards d'ESP. La Commission a considéré qu'il s'agissait d'une mesure spécifique en faveur de ces chantiers et, partant, d'une aide d'État.

(8) Le 1er septembre 1997, les chantiers sont passés sous le contrôle de Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) qui peut bénéficier, comme le groupe INI, des règles générales applicables en matière de consolidation fiscale pour compenser ses pertes par ses bénéfices.

(9) L'autorisation du projet d'aide avait été subordonnée à la condition que le montant total des aides, y compris les montants par catégorie d'aide, soient plafonnées. Cette condition avait pour objet de garantir que les aides seraient bien utilisées conformément à leur destination et de limiter les distorsions qui en résultent dans le secteur de la construction navale. Selon les informations recueillies par la Commission dans le cadre du contrôle de la mise en œuvre du plan de restructuration, les chantiers ont bénéficié en 1998 d'un crédit d'impôt spécial de 18,451 milliards d'ESP, bien qu'ils aient également obtenu la même année un crédit d'impôt correspondant à leurs pertes de 1997, au titre des règles générales applicables en Espagne en matière de consolidation fiscale, à la suite de leur passage sous le contrôle de SEPI.

(10) Par conséquent, la Commission a émis des doutes quant à la conformité de ce crédit d'impôt spécial de 18,451 milliards d'ESP, accordé en 1998, avec sa décision antérieure et quant à sa compatibilité avec le marché commun.

III. OBSERVATIONS PRÉSENTÉES PAR LES INTÉRESSÉS

(11) La Commission a reçu des observations d'un État membre (le Danemark) et de l'association danoise des constructeurs de navires (Foreningen af Jernskibs- og Maskinbyggerier i Danmark).

(12) Cette association a fait valoir que ces crédits d'impôt constituaient des aides illégales qui devaient être remboursées compte tenu de la gravité de la situation sur le marché en cause et de l'importance des suppressions d'emplois dans le secteur de la construction navale.

(13) Les autorités danoises se sont fait l'écho de ce point de vue en évoquant les difficultés touchant le marché mondial ainsi que les fermetures de chantiers et les réductions d'effectifs enregistrées depuis 1992 au Danemark. Elles ont souligné que les chantiers espagnols étaient en concurrence directe avec les chantiers danois et que les aides d'État qui leur avaient été accordées leur conféraient un avantage concurrentiel.

IV. OBSERVATIONS PRÉSENTÉES PAR L'ESPAGNE

(14) L'Espagne a présenté ses observations par lettres des 6 avril 1999 et 18 août 1999 (cette dernière lettre, qui visait à compléter la première, a essentiellement reproduit son contenu).

(15) Les autorités espagnoles considèrent que la décision d'ouvrir la procédure est imprécise quant à la nature de l'infraction présumée. Elles avancent que le texte laisse penser qu'il s'agit de deux infractions distinctes: premièrement, le non-respect de la décision de la Commission autorisant le projet d'aide et, deuxièmement, l'octroi d'une aide sous la forme d'un crédit d'impôt spécial, qui serait incompatible avec le marché commun.

(16) Elles soutiennent que cette conclusion n'est pas fondée et est source de confusion pour la présentation des observations. Elles évoquent le manque de clarté de l'infraction présumée, car celle-ci semble distincte du problème relatif au crédit d'impôt spécial. Dans la mesure où il n'est question d'aucune autre infraction relative à ce dernier, elles supposent que la Commission doute de la compatibilité du crédit d'impôt spécial de 18,451 milliards d'ESP. Étant donné que ce type d'aides est autorisé, elles imaginent que les réserves de la Commission concernent le respect du plafond autorisé.

(17) Les autorités espagnoles font valoir que les chantiers ont reçu des aides d'un montant correspondant exactement au montant autorisé. Elles estiment qu'il est par conséquent erroné de laisser entendre que des aides auraient été accordées au-delà de la limite autorisée et qu'une infraction à la décision de la Commission aurait été commise.

(18) Selon elles, les doutes de la Commission reposent sur une hypothèse fausse: l'addition de montants qui ne sauraient être additionnés. Elles sont d'avis qu'il existe une différence fondamentale de nature entre les aides d'État et les crédits d'impôt accordés au titre des mesures générales. En effet, les aides sous forme de «crédits d'impôt», visées dans la décision de la Commission d'août 1997 ([8]) autorisant le projet d'aide à la restructuration, constituent des aides publiques, étant donné que ces montants ne sont pas justifiés au titre du régime fiscal général en Espagne. En revanche, les crédits d'impôt liés à la consolidation financière du groupe SEPI constituent des opérations automatiques découlant des règles générales applicables, qui ne sont pas considérées comme des aides d'État au regard du droit communautaire.

([7]) BOE (Journal officiel espagnol) 315 du 31.12.1996, p. 38974.

([8]) Voir note 6 de bas de page.

(19) Si la Commission n'avait pas procédé à cette addition, elle n'aurait pas pu conclure que les aides octroyées étaient excessives. Par conséquent, selon les autorités espagnoles, il semble que, si les chantiers n'avaient pas relevé du régime de consolidation financière de SEPI, la Commission n'aurait pas considéré que les aides en cause dépassaient le montant autorisé.

(20) L'Espagne conteste la conclusion selon laquelle, en substance, certains crédits d'impôt accordés légalement et ne constituant aucunement des aides peuvent être considérés comme la cause d'une infraction. Elle fait valoir que l'incorporation des chantiers dans un régime fiscal légal ne saurait constituer la cause de la prétendue infraction lorsque les aides n'ont pas été excessives, que ce soit dans un sens général ou dans un sens spécifique.

(21) Selon l'argumentation espagnole, l'une des conséquences découlant de l'interprétation de la Commission (pour autant qu'elle soit correcte) est que, dès la prise de contrôle des chantiers par SEPI, celle-ci aurait dû considérer sa décision d'autoriser des aides en leur faveur comme substantiellement modifiée en ce qui concerne les aides sous forme de crédits d'impôt.

(22) Les autorités espagnoles arguent de plus que la Commission semble reconnaître que les nouveaux crédits d'impôt accordés aux chantiers au titre du régime fiscal de SEPI sont des mesures générales, qui ne sont pas considérées comme des aides et n'entraînent pas d'infraction à sa décision. Bien que ces crédits d'impôt soient effectifs depuis 1998, pour l'exercice fiscal 1997, la Commission déclare à présent en quelque sorte que sa décision initiale, autorisant des crédits d'impôt spéciaux jusqu'à concurrence de 58 milliards d'ESP, est à considérer comme modifiée à partir du moment où les chantiers rentrent dans un régime de consolidation financière.

(23) Selon les autorités espagnoles, cette interprétation n'est pas fondée, en particulier parce que la décision d'août 1997 ne précisait aucunement que ces aides de 58 milliards d'ESP étaient subordonnées à la condition que les chantiers ne relèvent pas à l'avenir d'un nouveau régime de consolidation financière.

(24) En outre, si la prise de contrôle des chantiers par SEPI affectait le plafond des aides autorisées, la Commission aurait dû en informer les autorités espagnoles et prendre des mesures visant à modifier sa décision. Faute d'une intervention de ce type, aucune modification *de facto* ne saurait être possible, car elle exigerait, conformément au principe de sécurité juridique, une modification formelle de l'acte fixant le plafond applicable aux aides. Faute de modification formelle, les faits nouveaux (c'est-à-dire la disparition d'AIE, la prise de contrôle des chantiers par SEPI et l'application de certaines normes fiscales) ne donnent pas lieu à un dépassement des plafonds autorisés.

(25) Les autorités espagnoles soulignent que le texte relatif à l'ouverture de la procédure indique que si la prise de contrôle successive des chantiers par SEPI avait été connue, «le montant des aides […]. aurait été réduit en conséquence». Or, elles soutiennent que cet argument ne permet pas de démontrer le caractère excessif des aides; il implique au contraire que le plafond autorisé a été respecté. Si le montant autorisé avait été inférieur à 58 milliards d'ESP, les aides auraient été excessives, mais, puisqu'il était de 58 milliards d'ESP, aucun dépassement n'est à constater.

(26) De plus, les autorités espagnoles font valoir que si la décision avait été modifiée pour tenir compte du passage des chantiers sous le contrôle de SEPI, cette modification n'aurait pu affecter que le montant des crédits d'impôt accordés après septembre 1997, c'est-à-dire après la prise de contrôle. Elles soutiennent que le montant des aides octroyées jusqu'à cette date respectait le plafond autorisé et soulignent que la décision ne fixait que des montants globaux par type d'aides, pour toute la durée de la restructuration.

(27) L'Espagne n'a jamais considéré que des aides devaient être ajoutées aux mesures ne constituant pas des aides ni que la prise de contrôle des chantiers par SEPI aurait pour effet immédiat de modifier substantiellement la décision de 1997, en particulier de réduire d'une manière immédiate et importante les aides de 58 milliards d'ESP. La décision de 1997 concernait un projet global d'aide en faveur des chantiers navals publics, regroupant plusieurs catégories d'aides distinctes, mais à considérer globalement.

(28) Les autorités espagnoles rappellent que, jusqu'en 1997, elles estimaient que le montant de ces aides sous forme de crédits d'impôt spéciaux atteindrait 48 milliards d'ESP. Cependant, lors des négociations finales qui ont précédé la décision de la Commission d'autoriser les aides, différentes données chiffrées du plan de restructuration ont été modifiées de manière à tenir compte des retards intervenus dans la procédure d'autorisation et la mise en œuvre de ce dernier. Des aides supplémentaires ont été ajoutées aux aides initialement envisagées, y compris — dans le cadre du projet global — un relèvement du plafond applicable aux crédits d'impôt, de 48 milliards à 58 milliards d'ESP. Cette augmentation a été justifiée par lesdits retards, qui ont entraîné des pertes plus importantes que prévu (et une réduction de la durée d'octroi des aides). Par conséquent, si le fait que les chantiers devaient passer sous le contrôle de SEPI et que cette prise de contrôle entraînerait une perte ou une réduction des aides avait été connu, c'est un autre type d'aides qui aurait été envisagé.

(29) Enfin, les autorités espagnoles soulignent que lorsque des cas complexes comme celui-ci sont négociés, c'est principalement sur l'aide globale concernée que porte la discussion.

(30) Après avoir exposé ces observations, les autorités espagnoles présentent des données visant à démontrer que les crédits d'impôt spéciaux accordés respectent les plafonds autorisés.

(31) Elles expliquent que ces aides concernaient directement les années 1995, 1996 et 1997, principalement parce que des pertes importantes avaient été prévues pour ces trois années. Elles avaient été établies à 28 % des résultats nets avant impôt, soit 57 963 millions d'ESP, c'est-à-dire les 58 milliards d'ESP d'aides finalement autorisés. Le tableau suivant présente la base de ce calcul:

(en millions d'ESP)

	1995	1996	1997	1998	Total [1]
Résultat net avant impôt	(90 463)	(90 458)	(27 422)	834	
Impôts (28%)		50 299	7 664	(248)	57 963
Résultat net après impôt	(90 463)	(40 159)	(19 758)	586	

[1] Les impôts de 1998 ne sont pas pris en compte, car des résultats positifs étaient prévus.

(32) Selon les autorités espagnoles, cette projection a été réalisée au début de l'année 1997, sur la base des résultats de 1995 et d'estimations pour les années suivantes. Les déductions ont été établies à 28 % des pertes prévues. Aucune estimation des modifications possibles des bases d'imposition et du crédit d'impôt qui pourrait être obtenu n'a été demandée.

(33) À cet égard, les autorités espagnoles considèrent que, si les aides ont été établies à 28 % des pertes avant impôt, c'est ainsi qu'elles devaient être appliquées. Elles ne pouvaient pas l'être autrement, étant donné que les chantiers ne relevaient d'aucun autre groupe de consolidation financière et que ni AIE ni aucune autre entité publique ne pouvaient donc leur offrir de compensation fiscale pour ces bases d'imposition. Pour l'Espagne, le fait que les chantiers soient passés sous le contrôle de SEPI est indifférent en l'espèce, car, lorsqu'ils étaient sous le contrôle d'AIE, leurs pertes réelles justifiaient l'octroi d'aides correspondant à 28 % de leurs résultats nets avant impôt, dans la limite du plafond autorisé. Il serait erroné de la part de la Commission de conclure que les chantiers n'avaient droit qu'à des aides d'un montant inférieur alors que leurs pertes réelles ont largement dépassé ce qui était prévu.

(34) Selon les chiffres présentés par les autorités espagnoles dans leurs observations, les pertes s'élevaient à 90 463 millions d'ESP en 1995, 97 056 millions d'ESP en 1996 et 19 883 millions d'ESP jusqu'en septembre 1997, lorsque les chantiers sont passés sous le contrôle de SEPI. Les pertes totales pour cette période se sont donc élevées à 207 402 millions d'ESP et les aides en découlant à raison de 28 %, à 58 073 millions d'ESP. Or, le montant réel des aides octroyées a été légèrement inférieur à celui qui aurait dû découler de l'application de la déduction de 28 % pour la période en question. Selon les autorités espagnoles, les aides ont été octroyées en deux fois: une première tranche de 39,549 milliards d'ESP en mars 1997 et une seconde tranche de 18,451 milliards d'ESP en juillet 1998. Ces aides ont été tardives en raison de restrictions budgétaires, ce qui explique l'apparente incohérence entre les montants admissibles et les montants réellement déduits, en particulier en ce qui concerne le crédit d'impôt de 1998, qui ne correspond pas aux résultats de 1997. Si les règles générales applicables en matière de consolidation fiscale avaient constitué la base de calcul des aides, les chantiers auraient pu toucher des intérêts en raison de l'octroi tardif des aides. Or, aucun intérêt ne leur a été versé, ce qui confirme que la méthode de calcul utilisée a été la suivante: les aides ont été fixées à 28 % des pertes nettes avant impôt.

(35) En conclusion, les autorités espagnoles considèrent par conséquent que le montant des aides octroyées sous forme de crédits d'impôt respecte le plafond fixé dans la décision de la Commission et ne dépasse pas le montant total autorisé.

(36) La réponse de l'Espagne aux observations présentées par les tiers intéressés a été adressée à la Commission par lettre du 18 juin 1999. L'Espagne partage les craintes exprimées à l'égard de la situation générale sur le marché et estime que les problèmes affectant les chantiers danois sont semblables à ceux rencontrés par les chantiers espagnols en raison de la concurrence déloyale exercée par les chantiers d'Extrême-Orient. Elle nie formellement que les chantiers espagnols aient reçu des aides illégales.

V. **APPRÉCIATION**

(37) La Commission fait observer que les aides qu'elle avait autorisées en application du règlement (CE) n° 1013/97 étaient considérées comme compatibles avec le marché commun, car elles étaient conformes à l'ancien article 92, paragraphe 3, point e), du traité CE. Cependant, cela ne vaut que sous réserve que les conditions fixées dans sa décision d'autoriser les aides conformément audit règlement soient respectées. Les aides tomberaient sinon sous le coup de l'interdiction générale visée à l'article 87, paragraphe 1, du traité CE et pourraient donc être considérées comme incompatibles avec le marché commun, à moins qu'elles ne soient déclarées compatibles pour d'autres motifs.

(38) Le règlement (CE) n° 1013/97 prévoyait une dérogation aux règles générales applicables aux aides à la construction navale (applicables aux autres chantiers communautaires) en faveur des chantiers navals publics espagnols afin de leur permettre d'achever leur restructuration et de devenir compétitifs. Conformément à l'article 1er, paragraphe 4, de ce règlement, des aides qui auraient autrement été incompatibles avec la directive concernant les aides à la construction navale peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun sous certaines conditions. L'une des conditions

prévues par cet article est que le montant total des aides autorisées constitue un plafond. De plus, pour chaque catégorie d'aides autorisées, y compris les crédits d'impôt spéciaux, l'emploi de l'expression «à concurrence de» indique clairement que le montant autorisé constitue un plafond. Ces conditions sont rappelées dans la décision de la Commission d'août 1997, qui précise que l'autorisation des aides en cause (y compris les crédits d'impôt spéciaux), qui auraient autrement été incompatibles, repose sur l'article 1er, paragraphe 4, du règlement précité.

(39) Dans ces circonstances, il est difficile pour la Commission de comprendre les raisons pour lesquelles les autorités espagnoles prétendent que les motifs de l'ouverture de la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, ne sont pas clairs. Les faits à prendre en considération en l'espèce, qui ne sont aucunement contestés par les autorités espagnoles, sont que les chantiers ont obtenu en 1998 des aides sous forme de crédits d'impôt spéciaux, d'un montant total de 18,451 milliards d'ESP, bien qu'ils aient également bénéficié de crédits d'impôt au titre des mesures générales. À l'ouverture de la procédure, la Commission était par conséquent réservée quant à la compatibilité de ces aides (en tout ou en partie) parce qu'elles amenaient les chantiers à bénéficier du montant total des crédits d'impôt spéciaux autorisés, qui était censé constituer un plafond. Si les chantiers bénéficiaient également de crédits d'impôt au titre des mesures générales (alors que l'impossibilité d'obtenir ces crédits avait été à l'origine de l'octroi des aides sous forme de crédits d'impôt spéciaux), il ne semblait pas justifié de leur accorder le montant total des crédits d'impôt spéciaux autorisés, et une infraction à la décision de la Commission n'était pas exclue. Comme cela sera expliqué ci-après, la procédure a pleinement confirmé les doutes émis par la Commission à cet égard.

(40) Les trois principaux arguments invoqués par l'Espagne peuvent être résumés comme suit:

— Les différentes aides autorisées (y compris les crédits d'impôt spéciaux) ont été négociées globalement et doivent être considérées de la même manière. En ce qui concerne à la fois le montant total des différentes aides et le montant des crédits d'impôt spéciaux, les plafonds autorisés en dernier lieu (qui ont été revus à la hausse par rapport aux plafonds envisagés initialement en raison des retards liés à l'autorisation du plan de restructuration) ont été respectés, bien que les pertes réelles aient dépassé les pertes prévues.

— La décision n'interdisait pas aux chantiers de bénéficier de crédits d'impôt au titre des mesures générales en plus des crédits d'impôt spéciaux et n'a d'ailleurs pas été modifiée à cette fin à la suite de la prise de contrôle des chantiers par SEPI. Il n'y a pas lieu d'additionner les crédits d'impôt spéciaux et les crédits d'impôt généraux. Il s'agit de notions différentes, et les crédits d'impôt généraux fondés sur l'incorporation des chantiers au sein du groupe SEPI ne constituent pas des aides d'État.

— Le montant autorisé de 58 milliards d'ESP, applicable aux crédits d'impôt spéciaux, a été établi à partir d'une estimation des résultats comptables nets avant impôt pour la période 1995-1998. Sur cette base, le montant autorisé a été respecté.

(41) En ce qui concerne le premier argument, il est absolument vrai que la procédure d'autorisation du plan de restructuration a duré plus longtemps que prévu. Cependant, cet argument ne modifie pas l'appréciation de la Commission, étant donné que des aides supplémentaires ont été accordées aux chantiers pour compenser ce retard (y compris une révision à la hausse du plafond applicable aux crédits d'impôt spéciaux, de 48 milliards à 58 milliards d'ESP). Avant tout, la Commission souligne que si le montant total des aides était global, un plafond était clairement spécifié pour chaque catégorie d'aides afin que celles-ci soient utilisées conformément à leur destination, et non simplement comme des aides au fonctionnement devant permettre aux chantiers de continuer d'exercer leurs activités comme auparavant, sans procéder à une véritable restructuration. Ce point de la décision est parfaitement conforme à la politique suivie par la Commission dans ce type de cas. L'interdiction de transférer des aides d'une catégorie vers une autre est également conforme à la pratique de la Commission. Un tel transfert impliquerait du reste une modification du règlement (CE) nº 1013/97, en vertu duquel les aides avaient été initialement autorisées, modification qui exigerait au demeurant la majorité qualifiée des États membres.

(42) La Commission reconnaît également que le plafond applicable à l'ensemble des aides autorisées, y compris aux crédits d'impôt, semble avoir été respecté. Cependant, tous ces chiffres constituaient des limites et non des droits automatiques. La Commission s'en est toujours tenue au principe selon lequel des aides ne doivent pas être accordées si leur nécessité n'est pas clairement établie. Elles ne sauraient être utilisées dans les cas où d'autres moyens seraient suffisants pour atteindre le même objectif sans aides. De surcroît, des aides ne peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun que si elles sont limitées au strict minimum nécessaire pour atteindre leurs objectifs. Elles ne sauraient être utilisées dans le seul but d'améliorer la situation de l'entreprise bénéficiaire. Cette approche, qui a été confirmée par l'arrêt rendu par la Cour de justice le 17 septembre 1980 dans l'affaire 730/79 [Philip Morris BV contre Commission [9]], doit d'autant plus être respectée dans les cas de ce type, dans lesquels les aides sont octroyées en vertu d'une dérogation aux règles générales applicables au secteur de la construction navale.

(43) À l'appui de leur argument selon lequel les aides autorisées doivent être considérées globalement, les autorités espagnoles font valoir que si la prise de contrôle successive des chantiers par SEPI avait été connue avant la décision de la Commission de 1997 (et si le volume des crédits d'impôt spéciaux autorisés avait été réduit en conséquence), elles auraient simplement envisagé des aides supplémentaires pour compenser cette différence. Pour la Commission, cette approche est difficilement conciliable avec la nécessité de limiter les aides au strict minimum nécessaire (sachant qu'une couverture des pertes ainsi que des crédits d'impôt visant à réduire les

[9] Rec. 1980, p. 2671, point 17 des motifs.

pertes étaient déjà prévus et suffisaient pour permettre un retour des chantiers à la viabilité à la fin de la restructuration). L'objectif qu'auraient pu légitimement poursuivre les «nouvelles» aides n'est pas clair; ces dernières auraient vraisemblablement eu une incidence sur les mesures correctrices nécessaires, imposées pour réduire au minimum les éventuelles distorsions de concurrence.

(44) Pour ce qui est du deuxième argument avancé par l'Espagne, la Commission admet que les crédits d'impôt accordés au titre des mesures générales applicables au niveau national ne constituent pas des aides d'État, pour autant que toute entreprise et toute production de biens sans distinction puissent en bénéficier. La Commission ne cherche aucunement à remettre en cause le droit de l'Espagne d'appliquer ces mesures générales aux chantiers navals publics qui passent sous le contrôle d'un groupe (en l'occurrence SEPI) pouvant bénéficier des règles espagnoles relatives à l'intégration fiscale. Ce nonobstant, l'octroi de ces crédits, en plus des crédits d'impôt spéciaux autorisés par la décision précitée, a cependant permis aux chantiers d'obtenir plus d'aides financières publiques que cela n'avait été prévu lors de l'autorisation du projet d'aide. La justification invoquée pour autoriser ces crédits d'impôt spéciaux était que les chantiers ne pouvaient pas bénéficier des crédits d'impôt généraux. Par conséquent, il convient avant tout d'examiner les possibilités de crédits d'impôt généraux pour déterminer si tous les crédits d'impôt spéciaux peuvent être justifiés. La question n'est pas de savoir s'il convient d'additionner des montants qui ne doivent pas l'être, mais de trouver une base appropriée pour établir si une infraction à la décision de la Commission a été commise ou non dans le cas des crédits d'impôt spéciaux.

(45) À cet égard, la Commission souligne, comme cela a été indiqué plus haut, que le montant des aides sous forme de crédits d'impôt autorisé par le Conseil et la Commission était expressément plafonné et ne constituait pas un droit automatique. Comme cela a été précisé dans les propositions de la Commission au Conseil [points 3.9, 5.21 et 5.22 de l'annexe 3 du document COM(97) 132 final], aucun crédit d'impôt ne pouvait en principe être accordé aux chantiers au titre des mesures générales. L'objectif n'était certainement pas d'autoriser les chantiers à bénéficier à la fois de crédits d'impôt spéciaux et de crédits d'impôt généraux. Si la Commission avait su que cela pouvait se produire, le volume autorisé pour ce type d'aides aurait été réduit en conséquence.

(46) L'Espagne reproche à la Commission de ne pas avoir attiré son attention sur les conséquences de la prise de contrôle des chantiers par SEPI. Or, il appartient à l'État membre destinataire de la décision de veiller au respect intégral de celle-ci. La Commission n'a pas jugé nécessaire ni approprié de modifier sa décision initiale, les dispositions et les conditions de cette dernière étant parfaitement claires. En outre, étant donné que les chantiers n'avaient pas bénéficié de la totalité des crédits d'impôt spéciaux lorsqu'ils sont passés sous le contrôle de SEPI, la Commission n'avait aucune raison de supposer que, à la suite de cette prise de contrôle et de l'octroi successif de crédits d'impôt au titre des mesures générales applicables en matière de consolidation fiscale, le montant total autorisé serait nécessaire. Dès qu'elle a eu connaissance de l'existence possible d'une infraction à sa décision (après réception du rapport de surveillance de septembre 1998, qui confirmait l'octroi d'aides de juillet 1998, et de la version définitive des comptes annuels certifiés pour l'exercice 1997, qui confirmait l'octroi de crédits d'impôt au titre des mesures générales), la Commission a procédé à l'examen provisoire de l'affaire, qui a conduit à l'ouverture de la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2.

(47) En ce qui concerne le troisième principal argument de l'Espagne, la méthode de calcul utilisée pour estimer le montant des aides nécessaires sous forme de crédits d'impôt spéciaux, la Commission ne conteste pas que les estimations alors présentées par l'Espagne reposaient sur les résultats nets avant impôts. La Commission a accepté ces estimations en tant que telles, précisément parce que le montant autorisé constituait un plafond. En fait, comme cela est expliqué ci-après, conformément à la législation fiscale espagnole (y compris la loi spécifique adoptée pour permettre aux chantiers d'obtenir des crédits d'impôt spéciaux), la base utilisée pour déterminer les crédits d'impôt auxquels a droit une entreprise ne correspond pas aux résultats comptables avant impôts, mais à la base imposable. Cependant, le plafonnement de ce montant signifiait qu'il n'était pas nécessaire alors d'examiner d'une manière approfondie la méthode utilisée pour calculer les crédits d'impôt. Ce qui est important aux fins du contrôle des aides (et donc pour mesurer l'incidence sur la concurrence), c'est le montant des pertes réelles qui pourrait être invoqué dans la pratique en vue d'obtenir des crédits d'impôt.

(48) À cet égard, il convient de souligner que, aux termes de la loi 13/96, qui permet aux chantiers navals de bénéficier de crédits d'impôt spéciaux, les entreprises qui, avant le 31 décembre 1994, faisaient partie d'un groupe pouvant faire une déclaration fiscale consolidée et avaient donc le droit de compenser leurs pertes par les bénéfices réalisés par d'autres entreprises du groupe, mais qui ont perdu ce droit, reçoivent le même traitement fiscal de l'État que si elles relevaient toujours d'un régime de consolidation fiscale, conformément à la législation actuelle. L'article 27 de la loi 43/95 du 27 décembre 1995 relative à l'impôt sur les sociétés ([10]) prévoit que le montant à payer doit être calculé à partir de la base imposable, qui est définie à l'article 10 de cette loi comme le résultat comptable, corrigé selon les écarts permanents (c'est-à-dire les éléments non admissibles) et les écarts temporels (par exemple, les provisions pour restructuration non admises lors de leur constitution, mais uniquement lorsqu'elles ont été effectivement utilisées). Il ressort clairement des comptes certifiés des différents chantiers que les crédits d'impôt spéciaux correspondant aux pertes de 1995 et de 1996 ont été déterminés sur cette base et non sur les résultats nets avant impôts. Il ressort également des comptes annuels certifiés pour l'exercice 1997 que le crédit d'impôt accordé au titre des règles générales applicables en matière de consolidation fiscale a été calculé exactement sur la même base.

([10]) BOE (Journal officiel espagnol) 310 du 28 décembre 1995, p. 37072.

(49) Le calcul tel qu'il est fait par les autorités espagnoles du montant des aides justifiées ne correspond par conséquent pas aux résultats fiscaux réels. Il n'explique pas non plus la raison pour laquelle tout crédit d'impôt spécial accordé en 1998 en vertu de la loi 13/96 était justifié en raison du crédit d'impôt général accordé la même année aux chantiers qui, selon la législation fiscale espagnole, ne correspond pas aux résultats des quatre derniers mois de 1997 (c'est-à-dire la période écoulée à partir de la prise de contrôle des chantiers par SEPI), mais à l'année entière. L'argument de l'Espagne selon lequel ces aides étaient justifiées par le fait que les résultats étaient plus mauvais que prévu est discutable. Même sur la base de ses propres chiffres, les résultats nets réels avant impôts de 1995 et de 1996 n'étaient pas très différents des résultats prévisionnels sur lesquels reposait le plan. Les pertes de 1997 (et de 1998) ont en effet été plus importantes, mais, comme cela a été mentionné plus haut (et sera confirmé ci-après), elles ont été entièrement couvertes par les crédits d'impôt généraux.

(50) La Commission a réalisé une analyse à partir de la base imposable découlant des comptes certifiés publiés, et calculé le montant des crédits d'impôt auxquels les chantiers avaient droit de 1995 à 1997 en partant du principe que ceux-ci étaient imposés séparément. Sur cette base, elle estime que les chantiers pouvaient bénéficier des crédits d'impôt suivants (les crédits étant en principe accordés l'année suivante):

(en millions d'ESP)

	1995	1996	1997
Résultat avant impôts (par compte)	(99 100)	(103 034)	(41 398)
Plus écarts permanents	9 239	6 663	6 048
Plus écarts temporels	42 376	(17 416)	(7 728)
Résultat fiscal	(47 485)	(113 787)	(43 078)
Crédit à 28 %	13 296	31 860	12 062

Le montant total pour ces trois années est donc de 57,218 milliards d'ESP, dont 45,156 milliards d'ESP pour 1995/1996. Cependant, il convient de tenir compte de certains écarts temporels antérieurs à 1995 représentant 5,607 milliards d'ESP, ce qui donne 39,549 milliards d'ESP pour 1995/1996.

(51) Le montant total des crédits d'impôt spéciaux et généraux effectivement accordés aux chantiers s'est élevé à 70,062 milliards d'ESP, dont 58 milliards d'ESP sous la forme de crédits d'impôt spéciaux et du crédit d'impôt précité relatif à 1997, accordé en 1998 au titre des mesures générales. Comme cela a été reconnu précédemment, ce dernier crédit d'impôt général qui, selon la législation fiscale espagnole, ne correspond pas aux résultats des quatre derniers mois de 1997 (c'est-à-dire la période écoulée à partir de la prise de contrôle des chantiers par SEPI), mais à l'année entière, ne constitue pas une aide. La seule question qu'il convient donc d'examiner est celle de savoir si les crédits d'impôt relatifs à 1995 et à 1996 étaient couverts par les aides accordées sous forme de crédits d'impôt spéciaux et, le cas échéant, si les 58 milliards d'ESP accordés jusqu'en 1998 peuvent être justifiés sur cette base. Comme cela a été mentionné plus haut, les montants effectivement accordés ont été de 39,549 milliards d'ESP en mars 1997 et de 18,451 milliards d'ESP en juillet 1998. Le montant accordé en 1997 correspond exactement aux crédits d'impôt auxquels les chantiers avaient droit en 1995/1996. Au regard de la législation fiscale applicable, il semble qu'il n'existe aucune justification au crédit d'impôt de 1998, étant donné que les crédits d'impôt auxquels les chantiers avaient droit en 1997 leur avaient été intégralement accordés sous la forme d'un crédit d'impôt au titre des mesures générales.

(52) Il est possible que des intérêts aient été dus aux chantiers en raison des retards enregistrés dans l'octroi des crédits d'impôt relatifs à 1995 et à 1996. Les autorités espagnoles ont évoqué cette possibilité en communiquant leurs données chiffrées, mais d'une manière négative, en prétendant qu'aucun intérêt ne leur avaient été versés parce que la base utilisée pour déterminer le montant des crédits ne correspondait pas aux règles générales applicables en matière de consolidation fiscale (qui prévoient ce type de versements). Comme cela a été indiqué plus haut, la Commission n'accepte pas les chiffres présentés par l'Espagne. Elle n'admet pas non plus l'argument selon lequel le montant des crédits n'aurait pas été calculé conformément aux règles générales applicables en matière de consolidation fiscale. Sur la base des informations dont elle dispose, la Commission n'est pas en mesure d'apprécier si les chantiers pouvaient légalement recevoir ces intérêts dans le cas d'un retard dans l'octroi des crédits d'impôt. Cependant, même si tel avait été le cas et si un retard avait été reconnu dans l'octroi des crédits d'impôt relatifs à 1995-1996 (ce qui n'est pas certain, car les données communiquées par les autorités espagnoles avant la décision de la Commission et confirmées par les données présentées par les chantiers dans le cadre de la surveillance semblent montrer au contraire que ces derniers auraient bénéficié d'un crédit d'impôt anticipé en 1996), les intérêts dus n'auraient jamais atteint ce montant de 18,451 milliards d'ESP en 1998.

(53) Eu égard aux crédits d'impôt spéciaux accordés aux chantiers en 1997 (correspondant à leurs résultats de 1995/1996) et au crédit d'impôt général qui leur a été accordé en 1998 (correspondant à leurs résultats de 1997), il convient donc de conclure que les chantiers ont bénéficié de l'intégralité des crédits d'impôt auxquels ils avaient droit, bien que leurs pertes aient été plus importantes que prévu. L'octroi du crédit d'impôt spécial de 1998 doit être considéré comme une infraction à la décision de la Commission, étant donné qu'il ne saurait être justifié en tant que tel. Les 18,451 milliards d'ESP semblent avoir été utilisés à une toute autre fin, à savoir comme une aide au fonctionnement visant à permettre aux chantiers de réduire leurs pertes. Conformément à l'article 4 de la directive 90/684/CEE du Conseil, applicable pendant la période en question, toutes les aides au fonctionnement étaient soumises à un plafond commun. Selon les informations dont dispose la Commission, les chantiers publics ont toujours reçu des aides liées aux contrats équivalentes à ce plafond et ne pouvaient donc pas recevoir d'aides supplémentaires.

(54) Par conséquent, la Commission conclut que le crédit d'impôt de 18,451 milliards d'ESP de 1998 n'était plus compatible avec l'article 87, paragraphe 3, point e), du traité CE. Étant donné qu'il n'existe aucune autre base juridique et que l'Espagne n'en a invoqué aucune autre, cette aide est incompatible avec le marché commun au sens de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE.

(55) La Commission indique que cette aide incompatible avec le marché commun doit être récupérée. La récupération a pour objet de rétablir le *statu quo*, en annulant l'incidence négative de l'aide sur la concurrence.

(56) La Commission souligne que cette somme doit être récupérée, majorée des intérêts courant à partir de la date à laquelle le crédit d'impôt a été accordé aux chantiers jusqu'à la date de sa récupération effective. La récupération a lieu conformément aux procédures du droit national et les intérêts sont calculés sur la base du taux de référence utilisé pour le calcul de l'équivalent-subvention dans le cadre des aides à finalité régionale.

VI. **CONCLUSIONS**

(57) La Commission conclut que les chantiers publics espagnols ont bénéficié d'une aide octroyée sous la forme d'un crédit d'impôt spécial de 18,451 milliards d'ESP, qui n'était pas fondée en droit. Le montant total autorisé pour ce type d'aides n'a pas été dépassé, mais constituait un plafond. Dans la limite de ce plafond, les aides ne devaient correspondre qu'aux résultats nets avant impôts et reposaient sur l'hypothèse que les chantiers ne pouvaient pas bénéficier de crédits d'impôt au titre du régime général espagnol de consolidation fiscale. Il s'agissait d'une condition essentielle à l'autorisation de ces aides et donc à leur compatibilité avec le marché commun conformément à l'article 87, paragraphe 3, point e), du traité CE.

(58) La Commission considère que les 18,451 milliards d'ESP ne sont plus compatibles avec l'article 87, paragraphe 3, point e), du traité CE ni avec le marché commun au sens de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE; cette somme doit donc être récupérée. L'aide à récupérer inclut des intérêts à partir de la date à laquelle elle a été mise à la disposition des bénéficiaires jusqu'à la date de sa récupération,

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

L'aide d'État de 110,892 millions d'euros (soit 18,451 milliards d'ESP) accordée par l'Espagne à ses chantiers navals publics est incompatible avec le marché commun.

Article 2

1. L'Espagne prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer auprès des bénéficiaires l'aide visée à l'article 1er.

2. La récupération a lieu conformément aux procédures du droit national. L'aide à récupérer inclut des intérêts à partir de la date à laquelle elle a été mise à la disposition des bénéficiaires jusqu'à la date de sa récupération. Les intérêts sont calculés sur la base du taux de référence utilisé pour le calcul de l'équivalent-subvention dans le cadre des aides à finalité régionale.

Article 3

L'Espagne informe la Commission, dans un délai de deux mois à compter de la date de la notification de la présente décision, des mesures qu'elle a prises pour s'y conformer.

Article 4

Le Royaume d'Espagne est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 26 octobre 1999.

Par la Commission

Mario MONTI

Membre de la Commission