Avis CNC 175/1 - Traitement dans les comptes arrêtés pour l'exercice 1996 et les exercices ultérieurs des Aides Maribel bis et ter octroyées pour les exercices 1993, 1994, 1995 et 1996

La Commission a été interrogée sur différents aspects relatifs au traitement comptable des aides Maribel bis et ter octroyées pour les exercices 1993, 1994, 1995 et 1996 et qui ont fait l'objet de décisions prises en 1996 et 1997 d'une part par la Commission européenne et d'autre part par le Gouvernement fédéral belge.

Le mécanisme de ces aides peut être présenté comme suit.

I. Description succincte du mécanisme des aides Maribel bis et ter

Par rapport au régime Maribel instauré en 1981 (permettant aux employeurs occupant des travailleurs manuels d'obtenir des réductions de cotisations de sécurité sociale), les modifications introduites en 1993 et 1994, dans le cadre des opérations Maribel bis et ter, consistent essentiellement en un accroissement de la réduction des cotisations de sécurité sociale au bénéfice des employeurs exerçant "principalement leur activité dans des secteurs les plus exposés à la concurrence internationale".

Ces secteurs concernent à titre principal les activités d'extraction et de transformation de matières non énergétiques, d'industrie chimique, d'industrie de transformation des métaux, de mécanique et d'optique ainsi que les industries de façonnage et certaines activités de transport.

II. Examen des dispositions du Traité instituant la C.E. et applicables en matière d'aides d'Etat

Le Traité reprend différentes dispositions consacrées aux aides d'Etat.

- L'article 92 dispose que les aides accordées par les Etats membres au moyen de ressources d'Etat (qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions), sont incompatibles avec les règles du marché commun dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres (et ce sous réserve de différentes dérogations pouvant être invoquées à cet égard).

- L'article 93 attribue quant à lui compétence à la Commission pour examiner la compatibilité avec les règles du marché commun des aides d'Etats, ce contrôle s'exerçant d'une part sur les aides existantes (c.-à-d. celles existant avant l'entrée en vigueur des dispositions du Traité de Rome) et d'autre part sur les projets d'aides nouvelles.

- En ce qui concerne plus particulièrement les projets d'aides nouvelles, ce même article prévoit en son § 3, que les Etats membres sont tenus de notifier de tels projets à la Commission en temps utile afin de lui permettre d'examiner si les aides en cause peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun.

- Lorsqu'un Etat membre met en application un projet d'aide (comme les opérations Maribel bis et ter) en violation de la procédure de l'article 93, § 3, la Commission peut, dans sa décision finale en vertu de laquelle l'aide est déclarée incompatible avec les règles du marché commun, ordonner le remboursement de l'aide déjà versée. C'est d'ailleurs ce que la Commission a fait dans sa décision du 4 décembre 1996 concernant les aides Maribel bis/ter.

- Il convient par ailleurs de souligner que lorsque l'aide a déjà été versée au bénéficiaire, la décision de la Commission peut prendre et prend d'ailleurs souvent la forme d'une injonction aux autorités nationales d'en ordonner la restitution.

- Enfin, au cas où l'Etat membre concerné n'exécuterait pas totalement la décision de la Commission ou n'entreprendrait pas de démarche pour récupérer l'aide concernée, la Commission a le choix entre deux moyens d'action: soit le recours en manquement sur la base de l'article 169, soit la procédure visée à l'article 93, § 2.

III. Chronologie des décisions de la Commission européenne afférentes aux aides Maribel bis et ter

Le JOCE du 6 août 1996 publie une communication de la Commission "adressée aux autres Etats membres et autres intéressés concernant l'opération "Maribel bis (ter)".

La Commission précise dans cette communication les éléments suivants:

- l'Etat belge n'a pas respecté les dispositions précitées relatives à la notification préalable à la Commission du projet "Maribel bis (ter)" et ce avant son entrée en vigueur;
- indépendamment de ces aspects, "la réservation à certaines activités spécifiques du bénéfice de la majoration de la réduction du

paiement des cotisations sociales représente à n'en pas douter un avantage constitutif d'une aide d'Etat tombant sous l'application de l'article 92, § 1 du Traité (...) et les informations en possession de la Commission ne lui permettent pas, à ce stade, de justifier à l'égard de cette aide l'application d'une des dérogations prévues aux §§ 2 et 3 de l'article 92 du Traité CE";

- la Commission a ouvert la procédure visée à l'article 93 § 2 du Traité CE à l'égard des mesures réglementaires belges instaurant ces aides Maribel bis (ter), cette procédure impliquant que le Gouvernement belge est mis en demeure de présenter à la Commission ses observations dans un délai d'un mois à compter de la date de cette communication;
- enfin, la Commission précise qu'elle met les autres Etats membres et tiers intéressés en demeure de lui présenter leurs observations sur les mesures en cause avant le 6 septembre 1996.

Lors de sa délibération en date du 4 décembre 1996, la Commission européenne annonce, conformément à l'article 93, § 2 précité, la confirmation de sa décision, après l'expiration du délai relatif à l'envoi d'éventuelles observations émises par les parties intéressées, de déclarer les aides "Maribel bis (ter)" non conformes aux dispositions de l'article 92, § 1 du Traité. "La Belgique est [par ailleurs] tenue de prendre les mesures appropriées pour mettre fin, sans délai, à l'octroi des réductions majorées des cotisations sociales (...) et doit récupérer auprès des entreprises bénéficiaires les aides illégalement versées(...)"[1]. Ce type de décision est visé à l'article 189 du Traité et est donc "obligatoire dans tous ses éléments pour les destinataires qu'elle désigne", c.-à-d. les organes de l'Etat belge.

IV. Présentation succincte des décisions arrêtées par le Gouvernement fédéral belge suite à la décision précitée de la Commission européenne

La décision de récupération rendue par la Commission s'impose aux Etats qui doivent tout mettre en oeuvre pour l'appliquer au terme du délai imparti. En contrepartie, les Etats peuvent contester la légalité des décisions de la Commission en utilisant la voie traditionnelle que leur offre le recours en annulation auprès de la Cour de Justice des Communautés européennes; celui-ci n'a toutefois pas d'effet suspensif et doit être introduit endéans les deux mois suivant la communication de la décision de la Commission[2].

C'est cette dernière possibilité qui a notamment été retenue par le Gouvernement belge dans le cadre des décisions qu'il a prises récemment dans ce dossier "Maribel bis et ter". Le Communiqué de presse publié à l'issue du Conseil des Ministres du 18 février 1997 précise à cet égard que "les mesures Maribel existantes sont remplacées par une nouvelle réglementation générale à partir du 1er juillet 1997. En vertu de cette réglementation, toutes les entreprises qui relèvent des secteurs qui bénéficiaient de la première mesure Maribel à l'origine ont dorénavant droit, pour leurs ouvriers, à une réduction forfaitaire des cotisations patronales de sécurité sociale, qui s'élève en moyenne à 32.000 francs par an et par travailleur manuel.

Cette réduction varie toutefois selon l'intensité en main-d'oeuvre de l'entreprise; plus la proportion relative des travailleurs manuels dans l'effectif total des travailleurs de l'entreprise est grande, plus élevé sera le montant de la réduction. Pour les petites entreprises comprenant au maximum cinq travailleurs, l'avantage atteint au minimum 32.000 francs par travailleur manuel"[3].

Par ailleurs, ce même communiqué de presse précise que le Gouvernement estime que l'obligation de récupération auprès des entreprises concernées des aides Maribel bis et ter serait irréalisable. "C'est d'ailleurs la première fois que la Commission décide de procéder à une récupération dans une réglementation sectorielle de ce type. Le Gouvernement a donc introduit un recours en annulation contre la décision de la Commission devant la Cour de Justice des Communautés européennes.[4]

Dans un même temps, [le Gouvernement] a chargé la Ministre de l'Emploi et du Travail de se concerter avec la Commission européenne afin de pouvoir disposer d'un timing et de modalités acceptables pour réaliser cette obligation de récupération, selon l'évolution de ce recours en annulation. Le Gouvernement a toutefois déjà décidé que cette éventuelle récupération ne prendra jamais la forme d'une réelle récupération auprès des entreprises qui ont bénéficié de Maribel bis et ter dans le passé. Dans le cas où la récupération semblerait inévitable sur le plan juridique, le Gouvernement tentera plutôt d'atteindre un compromis avec la Commission pour que les entreprises qui n'ont pas bénéficié de Maribel bis et ter dans le passé (de 1993 à 1996) reçoivent une compensation à l'avenir".

V. Traitement comptable

A. Dans le chef des entreprises bénéficiaires des aides Maribel bis et ter

La détermination d'un traitement comptable adéquat, à appliquer par ces entreprises aux clôtures de l'exercice 1996 et des exercices ultérieurs, dépend en premier lieu de l'analyse de la décision que le Gouvernement belge a prise à propos de la gestion de ces aides Maribel bis et ter. En effet, à partir du moment où la décision de la Commission a un effet direct et est exécutoire à l'encontre de l'Etat belge (moyennant le respect d'un délai mentionné dans la décision de la Commission), la question à résoudre en première instance à propos du traitement comptable a trait aux possibilités qui s'offraient au Gouvernement belge suite à la décision du 4 décembre 1996 de la Commission européenne.

Ces options peuvent être présentées comme suit.

- Le Gouvernement ne modifiait pas les aides Maribel bis et ter incriminées dans la décision de la Commission européenne et veillait à l'exécution adéquate de la décision en procédant notamment au recouvrement des aides perçues par les entreprises concernées. Dans un tel cas de figure, les entreprises bénéficiaires auraient dû acter une provision d'un montant correspondant au montant total de l'aide octroyée dans le cadre des opérations Maribel bis et ter (les interventions de base prévues dans le régime Maribel pour l'ensemble des secteurs n'étant en effet pas remises en cause dans la décision de la Commission européenne)[5].

Dans cette hypothèse, le choix de la constitution d'une provision et non de l'inscription d'une dette aurait été motivé par le fait que, dans un certain nombre de décisions antérieures de la Commission ayant trait à des aides d'Etat déjà attribuées, le recouvrement n'aurait été que partiel.
Les conditions énoncées par la réglementation comptable belge en matière de constitution d'une provision auraient par ailleurs été remplies en l'espèce (il s'agit d'un risque de nature déterminée; l'acte générant l'obligation de restitution dont le montant reste incertain à la clôture de l'exercice est intervenu au cours de l'exercice 1996).

- La seconde hypothèse est celle qui a été, comme cela a été exposé ci-dessus, adoptée par le Gouvernement belge qui a décidé que cette éventuelle récupération ne prendra (it) jamais la forme d'une réelle récupération auprès des entreprises qui ont bénéficié de Maribel bis et ter dans le passé, et que dans le cas où la récupération semblerait inévitable sur le plan juridique, le Gouvernement tentera(it) plutôt d'atteindre un compromis avec la Commission pour que les entreprises qui n'ont pas bénéficié de Maribel bis et ter dans le passé (de 1993 à 1996) reçoivent une compensation à l'avenir.
  Ceci reviendrait à élargir à titre rétroactif l'octroi d'une réduction plus importante des cotisations patronales (afférentes aux travailleurs manuels) à d'autres secteurs que les seuls secteurs des entreprises exerçant principalement leurs activités dans un des secteurs les plus exposés à la concurrence internationale. Ceci reviendrait dès lors à réaménager les aides Maribel bis et ter à partir du moule des aides Maribel.

Dans la mesure où, selon la décision du Gouvernement, il n'y aura, en toute hypothèse, pas de récupération à charge des entreprises ayant bénéficié de Maribel bis et ter dans le passé, la constitution d'une provision visant à rencontrer la charge afférente à un tel remboursement, a fortiori la constatation d'une dette à due concurrence, ne se trouve pas justifiée au regard de la réglementation comptable.

Il a toutefois été fait valoir, sur la base même du texte de la délibération du Gouvernement, qu'un risque subsiste de voir, l'Etat belge ne pas réussir dans sa tentative d'atteindre un compromis avec la Commission européenne, visant l'octroi aux autres entreprises d'une compensation à l'avenir. L'Etat belge pourrait dès lors se voir juridiquement contraint, à l'encontre de la volonté actuelle du Gouvernement, de procéder à la récupération des sommes en cause; ce risque serait, dans une optique de prudence, susceptible d'être provisionné[6].

Sous l'angle des principes, il y a lieu de rappeler, dans ce contexte, qu'aux termes de l'article 13 de l'arrêté du 8 octobre 1976, "les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant". Il en découle qu'un risque simplement éventuel qui ne serait pas affecté d'un certain degré de probabilité ne rentrerait pas dans le champ d'application des dispositions de cet article 13.

L'appréciation, en fait, de cette probabilité relève toutefois de la responsabilité de l'organe de gestion.

Par ailleurs, certaines entreprises ont été amenées à arrêter leurs comptes annuels avant d'avoir connaissance de la portée des décisions prises par le Gouvernement le 21 et le 28 février 1997. Elles ont pu, à ce moment, estimer, sur la base des décisions susvisées de la Commission européenne, qu'elles seraient tenues de restituer les réductions de cotisations sociales dont elles avaient bénéficié en vertu de Maribel bis et ter et que, dès lors, la constitution à due concurrence, d'une provision, voire la constatation d'une dette, s'imposait en vertu de la réglementation comptable. Les experts comptables et les reviseurs d'entreprises, appelés à vérifier ou à attester les comptes, ont pu très logiquement adopter, à ce moment, une même attitude. Il est dès lors probable qu'un certain nombre de comptes annuels à fin 1996 ont comporté la constitution d'une provision ou la constatation d'une dette qui, au moment où la décision a été prise, était entièrement justifiée au regard du droit comptable.

En tout état de cause, il paraît hautement souhaitable que si les aides obtenues dans le cadre de Maribel bis et ter ont été importantes, des indications soient fournies dans l'annexe aux comptes annuels au sujet du traitement comptable qui leur a été appliqué compte tenu des décisions dont elles ont fait l'objet de la part de la Commission européenne et du Gouvernement belge.

B. Dans le chef des entreprises qui avaient été exclues des Maribel bis et ter

En ce qui concerne les entreprises qui auraient été exclues du champ d'application des régimes "Maribel bis et ter", il convient de souligner que la réglementation comptable belge ne permet pas, à l'heure actuelle, l'inscription des montants estimés au titre de cet octroi rétroactif de telles aides. L'annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 précise en effet que sont regroupées sous la rubrique "Créances", "(...) outre les créances dont le titre juridique est né, les produits à recevoir au cours de l'exercice, ou au cours d'un exercice antérieur, qui n'ont pas encore donné naissance à un titre juridique de créance, mais dont le montant est déterminé ou susceptible d'être estimé avec précision". Or tel n'est pas le cas pour les entreprises exclues dans un premier temps du champ d'application des régimes Maribel bis et ter et qui ne pourraient se prévaloir, à l'heure actuelle, que d'un engagement politique du Gouvernement.

---

1 J.O.C.E. du 10 avril 1997 (L95/25).

2 Articles 173 et 185 du Traité.

3 Il convient à cet égard de préciser que le Gouvernement a été amené à préciser, lors de sa délibération du 28 février 1997, que le forfait vaudra, par an, par personne occupée, 20.000 francs belges. La part variable vaudra quant à elle 20.000 francs belges. Cette part variable sera à multiplier par le pourcentage d'ouvriers occupés dans l'entreprise. Ce pourcentage sera plafonné à 66%. Les réductions de charges accordées par Maribel "quater" pourront ainsi varier de 20.000 à 32.200 francs belges par an, par ouvrier. Ces principes ont été consacrés par les dispositions de l'arrêté royal du 30 avril 1997 portant modification de l'article 35, § 1er, de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés (M.B. du 30 avril 1997, 10511-10514). Ces dispositions sont entrées en vigueur au 1er juillet 1997.

4 Le J.O.C.E. du 26 avril 1997 (C 131/5) reprend une mention précisant qu'une affaire (portant la référence C-75/97) a été introduite devant la Cour

par l'Etat belge à l'encontre de la décision C(96)4080 def. de la Commission concernant les aides prévues par la Belgique dans le cadre du régime bis/ter.

5 La Commission européenne précise à cet égard dans sa décision du 4 décembre 1996 que: " eu égard à son caractère général et automatique, cette mesure n'avait pas été considérée comme une aide tombant sous l'application de l'article 92, § 1, du Traité CE".

6 Il convient de souligner, de manière générale, que certaines entreprises ayant bénéficié d'aides d'Etat considérées comme étant incompatibles avec les règles du marché commun, pourraient éventuellement bénéficier de la règle "de minimis". Selon cette règle, une entreprise qui, pendant une période de trois ans, a reçu une aide ne dépassant pas 100.000 écus, n'est pas tenue de la rembourser (voy. la communication de la Commission européenne concernant la règle "de minimis" telle que publiée dans le J.