

Affaire C-23/22**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

10 janvier 2022

Jurisdiction de renvoi :

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Date de la décision de renvoi :

27 décembre 2021

Partie demanderesse :

Caxamar – Comércio e Indústria de Bacalhau S.A.

Partie défenderesse :

Autoridade Tributária e Aduaneira

[OMISSIS]

I. Rapport

1. Caxamar – Comércio e Indústria de Bacalhau S.A. (ci-après « CAXAMAR » ou la partie requérante), numéro de personne morale [OMISSIS], ayant son siège à Zona Industrial dos Frades Lt 25, Seça, 2435-661 Seça, a demandé [OMISSIS] la formation d'un tribunal arbitral en vue de l'annulation des liquidations de l'impôt sur le revenu des sociétés (IRC) (IRC 2016 – liquidation n° 2020 [OMISSIS] et IRC 2018 – liquidation n° 2020 [OMISSIS]) et des liquidations d'intérêts compensatoires résultant des rectifications opérées par l'Autoridade Tributária e Aduaneira [autorité fiscale et douanière] (AT) concernant la base d'imposition des exercices 2016 et 2018, d'un montant de 126 302,62 euros.

2. À l'appui de ces demandes, la partie requérante a fait valoir, en substance, l'illégalité des liquidations litigieuses en raison d'une prise en compte et d'une application erronées des faits pertinents pour la décision, de la violation de la loi en raison d'une interprétation illégale des articles 2 et 22 du Regime Fiscal do

Investimento [régime fiscal de l'investissement] (RFAI) et d'une interprétation illégale du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC) – règlement (UE) 651/2014, de la Commission, du 17 juin 2014, notamment de ses articles respectifs 1 et 2, paragraphe 11, et du règlement (UE) 1379/2013, du Parlement européen et du Conseil, du 11 décembre 2013.

3. Ainsi, elle fonde sa demande, en termes généraux, sur les faits et les interprétations suivants :

- a) Les liquidations en cause résultent de rectifications purement arithmétiques apportées à la base d'imposition des exercices 2016 et 2018, effectuées dans le cadre d'un contrôle fiscal.
- b) *« La conclusion erronée de l'AT est (...) qu'un avantage fiscal ("RFAI") a été indûment obtenu pour les périodes fiscales 2016 et 2018, puisque l'activité exercée ne relevait pas de son application (...), [OMISSIS]*
- c) L'erreur résulte d'une interprétation erronée des dispositions légales applicables, sur lesquelles elle s'est fondée, à savoir le Decreto-Lei n° 162/2014, de 31 de Outubro – Código Fiscal ao Investimento (décret-loi n° 162/2014, du 31 octobre 1998, code fiscal de l'investissement) (CFI) en liaison avec la Portaria n.º 282/2014 (arrêté ministériel n° 282/2014), du 30 décembre 2014 (articles 1 et 2), avec le RGEC figurant dans le règlement (UE) 651/2014, du 16 juin 2014, publié au Journal officiel de l'Union européenne, C-187, du 26 juin 2014, et avec l'annexe I du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).
- d) Dans le [OMISSIS] compte-rendu sur le contrôle fiscal [OMISSIS] l'AT affirme ce qui suit :
« Interrogée par les présents services du contrôle fiscal concernant les activités (CAE) pour lesquelles des investissements, relatifs à l'avantage fiscal "RFAI", ont été réalisés au cours des années 2016 et 2018, il a été expressément indiqué que : les coûts indiqués concernaient le CAE 10204-R3, correspondant à "SALAGE, SÉCHAGE ET AUTRES ACTIVITÉS DE TRANSFORMATION DE PRODUITS DE LA PÊCHE ET L'AQUACULTURE" ».
- e) Toujours en ce qui concerne les faits, l'AT affirme et confirme que *« le projet d'investissement en cause a pour but "l'extension des capacités d'un établissement existant", toutes les informations relatives aux investissements indiquent qu'ils ont été réalisés pour améliorer et étendre les processus de "salage, dessalage et congélation de la morue" [OMISSIS] ».*

- f) À la page 22 du compte-rendu sur le contrôle fiscal, l'AT indique qu'« (...) il est conclu que l'activité concrète exercée par la partie requérante, incluse sous le code CAE 10204, relève de la notion de “transformation de produits agricoles” selon laquelle le produit final est aussi un produit agricole énuméré à l'annexe I du traité », termes dans lesquels il est conclu, au dernier paragraphe de la page 22 du compte-rendu sur le contrôle fiscal, que, « (...) la transformation de produits agricoles aboutissant à un produit agricole énuméré à l'annexe I du traité est exclue du champ d'application du “RFAI”, en vertu des dispositions de l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel n° 282/2014, du 30 décembre 2014, applicable au RFAI ».
- g) Et poursuit [OMISSIS] : « Dans ce contexte, la non prise en compte de l'avantage fiscal “RFAI” produira effets en 2016 et 2018, années pour lesquelles celui-ci a été utilisé dans ses déclarations-modèle 22 de l'IRC, et il ne pourra plus être utilisé pour des avantages futurs s'agissant de la valeur de la dotation 2018 non utilisée cette année-là. »
- h) La partie requérante fait valoir que son activité relève du champ d'application sectoriel du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC), comme du champ d'application sectoriel des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020 (LDAR) et que le CFI lui est pleinement applicable et qu'elle ne saurait être exclue du champ d'application du RFAI. Dans ce sens, elle invoque ce qui suit :

« La disposition de base concernant l'octroi de l'avantage fiscal est l'article 2 CFI, lequel fait référence, comme activité économique éligible, à l'industrie de transformation.

Ainsi qu'il a été relevé dans la sentence rendue par le CAAD, dans l'affaire [OMISSIS] ayant abordé ce sujet, il convient de garder à l'esprit que la liste des activités énumérées dans cette disposition n'est pas exhaustive, puisqu'elle se borne à énoncer purement à titre d'exemple l'ensemble des activités économiques couvertes par les projets d'investissement.

Toutefois, comme il ressort du chapeau de cet article 2, l'activité économique éligible devra relever du champ d'application sectoriel des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale 2014-2020 (LDAR) et du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC).

D'autre part, l'éligibilité des projets dépend aussi, concrètement, de la spécification des codes d'activité économique (CAE), que le législateur a renvoyé à un texte réglementaire, spécification qui doit

également tenir compte des restrictions prévues à l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel n° 282/2014, parmi lesquelles figure l'inéligibilité des projets d'investissement ayant pour objet les activités économiques de production agricole primaire, de transformation et de commercialisation de produits agricoles énumérés à l'annexe I du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Compte tenu de ce qui précède, il importe d'analyser le règlement général d'exemption par catégorie, qui énonce les catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur, et en particulier son article 1^{er}, qui définit le champ d'application du règlement.

Après avoir énuméré un certain nombre de catégories d'aides auxquelles le règlement s'applique, dont les aides à finalité régionale [sous a)], [...], les paragraphes 2, 3 et 4 énumèrent les aides qui sont exclues de son champ d'application.

*Dans le cas présent, il est important d'analyser la notion de **“transformation de produits agricoles”** lorsque le produit final est aussi un **“produit agricole”** énuméré à l'annexe I du traité.*

Il convient donc d'examiner les définitions figurant à l'article 2 du RGEC, notamment celles des points 9), 10) et 11) :

- 9) “production agricole primaire” : la production de produits du sol et de l'élevage, énumérés à l'annexe I du traité, sans exercer d'autre opération modifiant la nature de ces produits ;
- 10) “transformation de produits agricoles” : toute opération portant sur un produit agricole qui aboutit à un produit qui est aussi un produit agricole, à l'exception des activités réalisées dans l'exploitation agricole qui sont nécessaires à la préparation d'un produit animal ou végétal destiné à la première vente ;
- 11) “produit agricole”, les produits énumérés à l'annexe I du traité, à l'exclusion des produits de la pêche et de l'aquaculture énumérés à l'annexe I du règlement (UE) n° 1379/2013 ;

Étant donné que l'objectif du législateur qui a approuvé le CFI était de respecter les dispositions européennes en matière d'aides d'État pour la période 2014-2020, à savoir les dispositions prévues par le règlement général d'exemption par catégorie, ainsi qu'il ressort de l'article 2, paragraphe 2, de ce code, et que tel était également l'objectif de l'arrêté ministériel n° 282/2014, ainsi qu'il ressort de son préambule, leurs dispositions ne peuvent qu'être interprétées conformément au droit européen.

En effet, dans la mesure où ils concernent les questions d'aides d'État européennes, le CFI (et la réglementation du RFAI qui y figure) et l'arrêté ministériel n° 282/2014 doivent être compris comme des instruments de mise en œuvre, de réalisation et d'application des principes et des règles des articles 107 à 109 du TFUE, du RGEC et des lignes directrices et, en ce sens, l'arrêté ministériel ne peut pas être considéré comme une simple réglementation complétant l'article 2, paragraphe 2, CFI, mais comme un texte de mise en œuvre des dispositions du droit européen. Il n'y a donc aucune raison de faire prévaloir la règle de l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel sur l'article 2, point 11, du règlement (UE) n° 651/2014 aux termes duquel on entend par "produit agricole", les produits énumérés à l'annexe I du traité, à l'exclusion des produits de la pêche et de l'aquaculture énumérés à l'annexe I du règlement (UE) n° 1379/2013.

Or,

à l'annexe I du règlement (UE) n° 1379/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2013 figurent : poissons frais, séchés, salés ou en saumure, poissons congelés, déchets de poissons, produits de poissons, avec les codes 0302, 0303, 0305, 0511 91 10.

Par conséquent,

ils relèvent de l'exception à la définition du produit agricole qui figure à l'article 2, point 11, du règlement (UE) n° 651/2014,

il s'ensuit que,

les produits de l'activité de transformation de la morue exercée par la partie requérante ne sont pas des produits agricoles.

Comme déjà indiqué, la partie requérante exerce une activité d'industrie de transformation, relevant de l'article 2, sous b), de l'arrêté ministériel n° 282/2014 du 30 décembre : "b) Industries de transformation – division 10 à 33)" qui n'est pas une activité de transformation de produit agricole. »

- i) La partie requérante ajoute également que, après avoir vérifié la croissance du nombre de personnes travaillant chez la partie requérante, l'AT a déclaré qu'aucune attestation concernant des dettes envers l'État et la sécurité sociale pour la période d'octroi de l'avantage n'a été fournie, celles présentées concernaient l'année 2020.
- j) « Le 29 juin 2020, l'inspecteur de l'AT, M. [OMISSIS], a demandé par courrier électronique, ledit jour, adressé à l'administratrice de CAXAMAR, [OMISSIS], exactement ce qui suit : – des attestations d'absence de dettes envers l'État et la sécurité sociale » [OMISSIS].

- k) La demande ne faisant référence à aucune année, l'administratrice de la partie requérante a considéré qu'on lui demandait des attestations concernant à l'année en cours (2020).
 - l) La partie requérante n'avait aucune dette envers l'administration fiscale ou la sécurité sociale, ni en 2016 ni en 2018, conformément aux attestations [OMISSIS].
 - m) « *L'investissement réalisé par la partie requérante [OMISSIS] "...relève de l'article 2, paragraphe 2, point 2, sous d), l'arrêté ministériel n° 297/2015", c'est-à-dire qu'il vise "l'extension des capacités d'un établissement existant" ».*
 - n) Nonobstant les références aux limites maximales des avantages fiscaux, la vérité est qu'aucune rectification n'est proposée sur ce fondement, ni pour l'année 2016, ni pour l'année 2018, puisque les services du contrôle fiscal ont considéré que la partie requérante ne pouvait pas bénéficier des avantages fiscaux en question en raison de l'activité économique exercée.
3. [OMISSIS]
4. [OMISSIS]
5. L'AT a été informée de la demande [OMISSIS] le 1^{er} juillet 2021, elle a transmis ses observations en réponse le 17 septembre 2021, dans lesquelles, en substance, elle réitère l'interprétation exprimée dans le compte-rendu sur le contrôle fiscal, à savoir

a) Dans le compte-rendu sur le contrôle fiscal (RIT), il est conclu que,

« I.4 – Description sommaire des conclusions du contrôle

Avantages fiscaux – "RFAI"

"Au cours de la procédure interne, il a été conclu que l'avantage fiscal ("RFAI") a été indûment perçu, pour les périodes d'imposition 2016 et 2018, en raison du fait que l'activité exercée ne relevait pas de son champ d'application, conformément au décret-loi n° 162/2014, du 31/10-Code Fiscal de l'investissement (CFI), lu en combinaison avec l'arrêté ministériel n° 282/2014 du 30 décembre 2014 (articles 1 et 2), avec le règlement (UE) n° 651/2014, du 16 juin 2014 – règlement général d'exemption par catégorie (RGEC), et l'annexe I du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)."

Ainsi, l'investissement dans les applications concernées indiqué par le contribuable n'est pas éligible aux fins des dotations et déductions de l'avantage fiscal "RFAI".

Ainsi, à la suite des contrôles internes effectués concernant le contribuable pour les périodes fiscales 2016 et 2018, les rectifications suivantes de l'IRC ont été apportées :

1.4.1 – Exercice 2016 – IRC – avantages fiscaux (RFAI) indument déduits de la perception

<i>Item Rel.</i>	<i>Description</i>	<i>Valeur</i>
III.1 et III.2	IRC non liquidé	72 775,36 €

1.4.2 – Exercice 2018 – IRC – avantages fiscaux (RFAI) indument déduits de la perception

<i>Item Rel.</i>	<i>Description</i>	<i>Valeur</i>
III.1 et III.3	IRC non liquidé	41 607,67 €

Pour les raisons décrites au chapitre III – points III.1 et III.3, la dotation de l'avantage fiscal "RFAI", d'un montant de 137 011,64 €, ne sera pas acceptée pour l'année 2018, de sorte que ce montant sera considéré comme une "rectification de l'impôt", qui apparaîtra dans le tableau récapitulatif des rectifications. Toutefois, le montant déduit de la perception concernant l'année 2018, et qui sera corrigé dans la liquidation complémentaire de la même année, ne s'élève qu'à 41 607,67 €.

Par conséquent, le montant restant (95 403,97 euros), relatif à la dotation de 2018, qui serait **déductible au cours des 10 périodes** fiscales suivantes, en vertu de l'article 23, paragraphe 3, CFI, **ne peut pas être considéré comme un avantage fiscal "RFAI" au cours de ces exercices suivants.** »

b) Conformément au RIT, « **la transformation de produits agricoles aboutissant à un produit agricole énuméré à l'annexe I du traité est exclue du champ d'application du RFAI** en vertu des dispositions de l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel n° 282/2014 du 30 décembre 2014, applicable au RFAI par renvoi de l'article 22, paragraphe 1, CFI, et de l'article 22, paragraphe 1, CFI lui-même, qui dans sa partie finale exclut du champ d'application du régime, les activités exclues du champ d'application sectoriel des LDAR et du RGEC ».

c) Dans ces conditions il est conclu que, « dans ce contexte, la non-prise en compte de l'avantage fiscal RFAI produira des effets les années 2016 et 2018, où il a été utilisé dans ses formulaires-modèle 22 de l'IRC, et il ne sera pas valable pour les avantages futurs s'agissant de la valeur de la dotation 2018 non utilisée cette année-là. »

« Ainsi,

2 – année 2016

“Au vu de ce qui précède, il est conclu que l’avantage fiscal RFAI a été indûment perçu, parce que l’activité est exclue de son champ d’application, conformément au décret-loi n° 162/2014, du 31 octobre 2014, code fiscal de l’investissement (CFI), lui en combinaison avec l’arrêté ministériel n° 282/2014 du 30 décembre 2014 (articles 1 et 2) et avec le règlement (UE) n° 651/2014, du 16 juin 2014 – règlement général d’exemption par catégorie (RGEC), et l’annexe I du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne (TFUE)”.

Et aussi

3 – année 2018

Pour cette période d’imposition 2018, eu égard au point III.1, il est conclu que l’avantage fiscal RFAI a été indûment perçu, parce que l’activité est exclue de son champ d’application, conformément au décret-loi n° 162/2014, du 31 octobre 2014, code fiscal de l’investissement (CFI), lu en combinaison avec l’arrêté ministériel n° 282/2014 du 30 décembre 2014 (articles 1 et 2) et avec le règlement (UE) n° 651/2014, du 16 juin 2014 – règlement général d’exemption par catégorie (RGEC), et l’annexe I du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne (TFUE) ».

d) En ce qui concerne les plafonds applicables aux aides d’État, la motivation des services du contrôle fiscal, exprimé dans le RIT [OMISSIS], est la suivante :

« 3.3.3.1 – Année 2016

(...)

Aux termes de l’article 23, paragraphes 5 et 6, CPI, les avantages fiscaux relevant du “RFAI” respectent les limites maximales applicables aux aides à finalité régionale en vigueur dans la région où l’investissement est réalisé, conformément à l’article 43 CFI, et, au cas où ces mêmes investissements bénéficieraient d’autres aides d’État, le calcul des limites visées au paragraphe précédent doit tenir compte du montant total des aides d’État à finalité régionale accordées à l’investissement en question, toutes sources confondues.

Il résulte de la lecture de l’article 43, paragraphes 1 et 2, CPI que la limite maximale de l’aide d’État dont un contribuable pourrait bénéficier pour le même investissement pertinent est de 35 %.

Par conséquent, étant donné que les applications pertinentes, concernant l’investissement réalisé en 2016, sont intégrées dans le Projet indiqué dans le tableau ci-dessus, dans le cadre du “Programme Mar 2020” (qui ne

reflète que l'aide du Fonds communautaire – 75 %), on peut conclure qu'au seul titre d'avantage financier, le contribuable bénéficie d'une aide d'État de 50 % (572 632,07 €/1 145 264,13 €), à laquelle il conviendrait d'ajouter l'avantage fiscal résultant du "RFAI", c'est-à-dire 25 % pour les applications pertinentes.

En considérant uniquement les investissements réalisés en 2016, on peut conclure que, pour un total d'applications pertinentes de 258 568,49 € (291 101,42 € – 32 532,93 €), le contribuable a bénéficié d'une incitation financière de 119 485,00 €, soit 46 %, et d'un avantage fiscal "RFAI" de 64 642,12 €, soit 25 %.

Compte tenu de ce qui précède, il est conclu que seule la valeur de l'avantage financier obtenu par le contribuable pour les mêmes applications pertinentes dépasse la limite de 35 % prévue à l'article 43 CFI. Toutefois, cette situation sera aussi remplacée par ce qui est exposé aux points III.1 et III.2 du présent rapport ».

(...)

« 3.3.3.2 – Année 2018

(...)

Comme pour 2016, le contribuable présente également le Tableau ci-dessous dans lequel il indique les investissements qui ont bénéficié, simultanément, du "RFAI" et des aides financières concernant un projet "MAR2020" :

Il est conclu que la situation identifiée pour l'année 2016 reste inchangée, puisque le programme "MAR2020", comprend également les investissements réalisés au cours de l'année 2018. Toutefois, en ne considérant que les investissements réalisés en 2018, on peut conclure que, pour un total d'applications pertinentes de 548 046,57 €, le contribuable a bénéficié d'une incitation financière de 220 780,48 €, soit 40,28 %, et d'une dotation en avantage fiscal "RFAI" de 137 011,64 €, soit 25 %.

Compte tenu de ce qui précède, il est conclu que seule la valeur de l'avantage financier obtenu par le contribuable pour les mêmes applications pertinentes sera aussi remplacée par ce qui est exposé au point III.1 ».

e) S'agissant de la période d'imposition 2016, le montant de 72 775,36 €, indûment déduit, correspond à la dotation du RFAI calculée, selon les modalités définies à l'article 23, paragraphe 1, CFI, pour les applications pertinentes déclarées par la partie requérante, toutefois, s'agissant de la période fiscale de 2018, la non prise en compte de l'avantage fiscal est attestée par l'annulation tant de la déduction opérée concernant l'IRC perçu, d'un montant de 41 607,67 €, que du montant restant de 95 403,97 € à reporter sur les 10 périodes suivantes

[OMISSIS], car la dotation de l'avantage fiscal lié aux applications concernées est de 137 011,64 €. 19.

f) Comme le souligne l'AT dans sa réponse, il convient de préciser que, comme le prétend la partie requérante, les motifs sur lesquels se fondent les rectifications [OMISSIS] portent essentiellement sur la nature des activités exercées par la partie requérante, qui comprennent principalement le salage, le séchage et d'autres activités de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture (code 10204 CAE-Rev3), et, à titre secondaire, la congélation de produits de la pêche et de l'aquaculture (code 10202 CAE-Rev3) et le commerce de gros d'autres produits alimentaires (code 46382 CAE-Rev3), même si les services du contrôle fiscal ont tout d'abord conclu [OMISSIS] que les plafonds d'aide à finalité régionale en vigueur dans la région où l'investissement a été réalisé, conformément à l'article 43 [OMISSIS], n'étaient pas respectés.

g) *En effet, étant donné que les investissements avaient bénéficié d'aides financières non remboursables, dans le cadre du Programme MAR2020, conformément aux dispositions l'article 23, paragraphe 6, CPI [OMISSIS], le montant des aides d'État à finalité régionale a été calculé et il apparaît qu'il a dépassé la limite maximale (35 %), prévue à l'article 43 du CPI, en 2016 et 2018, et donc en totale violation de l'article 23, paragraphe 5.*

h) Ainsi que l'AT le soutient dans sa réponse, « *Au point 1.1 des LDAR (champ d'application des aides à finalité régionale) il est énoncé que : "La Commission appliquera les principes énoncés dans les présentes lignes directrices aux aides à finalité régionale dans tous les secteurs d'activité économique (9) à l'exception de la pêche et de l'aquaculture (10), de l'agriculture (11) et des transports (12), qui sont soumis à des règles particulières établies par des instruments juridiques spécifiques, pouvant déroger totalement ou en partie aux présentes lignes directrices. La Commission appliquera les présentes lignes directrices aux aides à finalité régionale octroyées pour la transformation et la commercialisation des produits agricoles en produits non agricoles" (c'est nous qui soulignons).*

32. *La note de bas de page (10) fait référence au règlement (CE) n° 104/2000 du Conseil, du 17 décembre 1999, portant organisation commune des marchés dans le secteur des produits de la pêche et de l'aquaculture (JO L 17 du 21.1.2000, p. 22), abrogé depuis par le règlement (UE) n° 1379/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2013. Pour sa part, la note de bas de page (11) se lit comme suit : "Les aides d'État à la production primaire, la transformation et la commercialisation des produits agricoles donnant les produits agricoles énumérés à l'annexe I du traité et à la sylviculture sont soumises aux règles énoncées dans les lignes directrices concernant les aides d'État dans le secteur agricole".*

33. *Au regard de l'annexe 1 – liste prévue à l'article 38 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), il s'avère qu'elle comprend des produits visés au chapitre 3 de la nomenclature de Bruxelles (Poissons, crustacés*

et mollusques) et au chapitre 16 (Préparations de viande, de poisson, de crustacés et de mollusques), dont le contenu a été détaillé dans le RIT [OMISSIS].

34. Eu également égard au fait que l'article 38, paragraphe 1, TFUE dispose ce qui suit : "L'Union définit et met en œuvre une politique commune de l'agriculture et de la pêche. Le marché intérieur s'étend à l'agriculture, à la pêche et au commerce des produits agricoles. Par produits agricoles, on entend les produits du sol, de l'élevage et de la pêche, ainsi que les produits de première transformation qui sont en rapport direct avec ces produits. Les références à la politique agricole commune ou à l'agriculture et l'utilisation du terme « agricole » s'entendent comme visant aussi la pêche, eu égard aux caractéristiques particulières de ce secteur". (C'est nous qui soulignons).

En d'autres termes, la désignation "produits agricoles" couvre également les produits de la pêche.

36. L'article 5 du règlement (UE) n° 1379/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 11 décembre 2013, portant organisation commune des marchés des produits de la pêche et de l'aquaculture définit comme étant des "produits de la pêche, les organismes aquatiques résultant d'une activité de pêche ou les produits qui en sont issus, tels qu'énumérés à l'annexe I"; – des "Produits de l'aquaculture" (point b) : "les organismes aquatiques résultant d'une activité aquacole, quel que soit le stade de leur cycle de vie, ou les produits qui en sont issus, tels qu'énumérés à l'annexe I"; et – le "secteur de la pêche et de l'aquaculture" (point d) "le secteur économique qui couvre toutes les activités de production, de transformation et de commercialisation des produits de la pêche ou de l'aquaculture". »

37. La liste figurant à l'annexe I du règlement (UE) n° 1379/2013 comprend, notamment, les produits suivants du chapitre 3 de la nomenclature combinée (NC) de Bruxelles : 0302 – Poissons frais ou réfrigérés, à l'exception des filets de poissons et autre chair de poissons du n° 0304 ; 0303 – Poissons congelés, à l'exception des filets de poissons et autre chair de poissons du n° 0304 ; 0304 – Filets de poissons et autre chair de poissons (même hachée), frais, réfrigérés ou congelés ; 0305 – Poissons séchés, salés ou en saumure ; poissons fumés, même cuits avant ou pendant le fumage ; farines, poudres et agglomérés sous forme de pellets de poisson, propres à l'alimentation humaine.

38. En bref, les LDAR excluent expressément de leur champ d'application tant les produits de la pêche et de l'aquaculture énumérés à l'annexe I du règlement (UE) 1379/2013 que les "produits agricoles" énumérés à l'annexe I du TFUE, qui incluent également les produits de la pêche – chapitre 3 de la nomenclature combinée de Bruxelles.

39. Quant au RGEC, l'article 1, paragraphe 3, précise que ce règlement ne s'applique pas : "a) aux aides octroyées dans le secteur de la pêche et de l'aquaculture, qui relève du règlement (UE) n° 1379/2013 du Parlement européen

et du Conseil du 11 décembre 2013 portant organisation commune des marchés dans le secteur des produits de la pêche et de l'aquaculture, et abrogeant le règlement (CE) n° 104/2000 du Conseil (...); b) aux aides octroyées dans le secteur de la production agricole primaire, exception faite des aides à l'investissement à finalité régionale dans les régions ultrapériphériques, conformément à l'article 15, paragraphe 2, sous b) (...); c) aux aides octroyées dans le secteur de la transformation et de la commercialisation de produits agricoles, dans les cas suivants : i) lorsque le montant d'aide est fixé sur la base du prix ou de la quantité des produits de ce type achetés à des producteurs primaires ou mis sur le marché par les entreprises concernées ; ii) lorsque l'aide est conditionnée au fait d'être partiellement ou entièrement cédée à des producteurs primaires »

40. À l'article 2 RGEC, les définitions suivantes sont présentées : 9. "production agricole primaire" : la production de produits du sol et de l'élevage, énumérés à l'annexe I du traité, sans exercer d'autre opération modifiant la nature de ces produits ; 10. "transformation de produits agricoles" : toute opération portant sur un produit agricole qui aboutit à un produit qui est aussi un produit agricole, à l'exception des activités réalisées dans l'exploitation agricole qui sont nécessaires à la préparation d'un produit animal ou végétal destiné à la première vente ; 11. "produit agricole, les produits énumérés à l'annexe I du traité, à l'exclusion des produits de la pêche et de l'aquaculture énumérés à l'annexe I du règlement (UE) n° 1379/2013". En d'autres termes, contrairement aux LDAR, le RGEC, en plus d'écarter expressément les produits de la pêche et de l'aquaculture (à l'article 1^{er}) figurant dans la liste de l'annexe I du règlement (UE) n° 1379/2013, les écarte également de la définition du "produit agricole" de l'article 2, paragraphe 11), certainement, parce qu'il est inutile de dupliquer les références. »

i) Comme l'ajoute AT, « l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel révèle un alignement plus strict avec les LDAR et le RGEC en ce qu'il qualifie d'inéligibles à l'octroi de l'avantage du RFAI les projets d'investissement qui ont pour objet des activités économiques : (i) des secteurs de la pêche et de l'aquaculture ; et (ii) de la production agricole primaire, la transformation et la commercialisation des produits agricoles énumérés à l'annexe I du TFUE.

En outre, la liste des activités économiques figurant aux paragraphes de l'article 2 de l'arrêté ministériel est délimitée négativement par les exclusions définies à l'article 1^{er}, conformément à la partie initiale du chapeau de l'article 2 qui se lit comme suit : "Sans préjudice des restrictions prévues à l'article précédent".

46. Cela étant, même si les activités exercées par la partie requérante, qui comprennent, à titre principal, le salage, le séchage et autres activités de transformation des produits de la pêche (en l'espèce, la morue) et, à titre secondaire, la congélation des produits de la pêche (en l'espèce, la morue), relèvent tant de l'article 2, paragraphe 2, sous d), CFI que de l'article 2 de

l'arrêté ministériel n° 282/2014, en définitive, elles sont exclues par les restrictions sectorielles des LDAR et du RGEC, auxquelles renvoient les articles 2 et 22 CFI et les articles 1^{er} et 2 de l'arrêté ministériel.

47. En d'autres termes, bien qu'il ne fasse aucun doute que l'activité de la partie requérante est une activité de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture, dès lors qu'elle est couverte par le règlement (UE) n° 1379/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 11 décembre 2013, elle doit être considérée comme une activité économique non éligible aux fins du RFAI.

48. S'il est vrai que, au sens strict et littéral, les activités de transformation de la morue ne sont pas considérées comme impliquant la transformation de "produits agricoles" en tant que tels, il n'en demeure pas moins que l'article 38, paragraphe 1, du TFUE dispose que "Les références à la politique agricole commune ou à l'agriculture et l'utilisation du terme 'agricole' s'entendent comme visant aussi la pêche, eu égard aux caractéristiques particulières de ce secteur" et que, par conséquent, les produits de la pêche figurant au chapitre 3 de la NC sont énumérés à l'annexe I du TFUE.

Dès lors, l'argument développé par la partie requérante selon lequel son activité relève du champ d'application sectoriel du RGEC et du champ d'application sectoriel des LDAR pour la période 2014-2020 et que le CFI lui est pleinement applicable, et qu'elle ne peut être exclue du champ d'application du RFAI, ne tient pas la route. En résumé et pour conclure i) la partie requérante ne peut pas bénéficier du RFAI en raison de l'exclusion sectorielle de ses activités, qui consistent en la transformation de la morue en morue salée, congelée et dessalée, bien que relevant du secteur de la transformation et de la commercialisation des produits de la pêche, du fait des exclusions du champ d'application des LDAR et du RGEC auxquels le RFAI est soumis, en vertu des dispositions de l'article 2, paragraphes 1 et 2, CFI et des articles 1 et 2, de l'arrêté ministériel n° 282/2014, par conséquent, la liquidation supplémentaire de l'IRC ne souffre d'aucune illégalité, elle doit donc être maintenue ; ii) bien que les produits de la pêche et de l'aquaculture soient expressément exclus du champ d'application des LDAR et du RGEC, ainsi que du RFAI, tant les LDAR que l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel n° 282/2014 excluent également les "produits agricoles" énumérés à l'annexe I du TFUE, une désignation qui, conformément à l'article 38 du TFUE et à la liste de l'annexe I du traité, couvre également la pêche, à savoir les poissons, mollusques et crustacés du chapitre 3 de la nomenclature combinée, par conséquent, l'argumentation des services du contrôle fiscal fondée sur la qualification de "produits agricoles" est conforme au cadre juridique applicable ; iii) même si l'exclusion desdites activités économiques n'avait pas lieu d'être, ce qui comme démontré n'a aucun support dans la réglementation européenne ni dans la législation nationale, l'utilisation de l'avantage du RFAI, en 2016 et en 2018, serait compromise parce que la limite maximale (35 %) du montant des aides d'État à finalité régionale approuvée par la Commission européenne (voir article 23, paragraphe 5, et article 43 CPI) a été dépassée ; Enfin, il convient également de souligner qu'il n'a pas été prouvé que, pendant les périodes fiscales

au cours desquelles elle a bénéficié de l'avantage, il n'y avait pas de dettes à l'égard du fisc et de la sécurité sociale, conformément aux dispositions de l'article 22, paragraphe 4, sous d), CFI, car les documents 5 et 6 joints à la demande d'arbitrage sont des déclarations d'inexistence de dettes émises par les services des impôts d'Ourém, et la situation en matière de sécurité sociale étant quant à elle inconnue ».

j) C'est dans ce contexte que l'AT conclut que les dispositions pertinentes de la législation nationale – l'article 2, paragraphes 2 et 3, ainsi que l'article 22, paragraphe 1, CFI et les articles 1 et 2 de l'arrêté ministériel n° 282/2014 – sont pleinement conformes au cadre européen analysé ci-dessus, en ce qui concerne le fait que les produits de la pêche et de l'aquaculture sont exclus du champ d'application du RFAI.

k) Dans sa réponse, l'AT conclut également que *« à aucun moment la partie requérante ne prouve ce qu'elle soutient tout au long de sa demande de décision arbitrale »*, et affirme que *« le principe de la charge de la preuve est le principe selon lequel celui qui allègue un certain fait constituant un droit, doit le prouver. (Voir article 342 du code civil et l'article 74 du code du travail). »*

l) Enfin, l'AT, concluant également qu'elle s'est limitée à appliquer les conséquences juridiques qui, du point de vue fiscal, s'imposaient compte tenu de la survenance des hypothèses factuelles à l'origine de la rectification opérée, en déduit qu'il convient également de rejeter le recours s'agissant des intérêts demandés.

[OMISSIS]

7. Le 21 octobre 2021, la partie requérante a joint un document émanant des services de la sécurité sociale attestant qu'elle n'avait pas de dettes dans ce domaine s'agissant des années 2016 et 2018.

[OMISSIS]

10. Le 10 novembre 2021, la partie requérante a déposé un mémoire dans lequel elle invoque, en substance, les mêmes moyens que ceux contenus dans sa demande, en ajoutant que les références aux plafonds applicables aux aides d'État ne constituaient pas un fondement en fait et en droit des rectifications purement arithmétiques de la base d'imposition, et qu'il est interdit d'apporter a posteriori une motivation dans le contentieux de la simple annulation.

11. Le 23 novembre 2021, l'AT a formulé des observations dans lesquelles elle fait valoir, en substance, les mêmes moyens que ceux contenus dans sa réponse, en ajoutant ce qui suit :

« Il y a toutefois lieu de faire référence à la décision rendue dans l'affaire [OMISSIS] CAAD, dans laquelle il est clairement conclu que :

“I. L’article 2, paragraphe 3, CFI et l’article 1^{er} de l’arrêté ministériel n° 282/2014 ne sont pas inconstitutionnels pour violation des principes de légalité de l’administration en termes de réserve de la loi, de prévalence de la loi et de primauté de la loi. II. Le RFAI ne s’applique pas aux activités de transformation et de commercialisation des produits agricoles énumérés à l’annexe I du TFUE” (C’est nous qui soulignons) ».

II. Procédure

1. La demande de décision arbitrale est opportune puisqu’elle a été présentée dans le délai prévu à l’article 10, paragraphe 1, sous a), RJAT.
2. L’objet principal de la procédure porte sur les liquidations d’IRC concernant l’application du RFAI et des intérêts compensatoires, dont la légalité est litigieuse, notamment au regard des règles du droit de l’Union européenne, raison pour laquelle le tribunal arbitral est compétent, conformément à l’article 2, paragraphe 1, sous a), RJAT.
3. Les parties ont la personnalité et la capacité juridiques, ont qualité pour agir et sont régulièrement représentées (voir articles 4 et 10, paragraphe 2, RJAT et article 1^{er} de l’arrêté ministériel n° 112-A/2011, du 22 mars 2011).
4. L’affaire ne présente aucune irrégularité de procédure et aucune question préliminaire relative à la demande principale n’a été identifiée, de sorte qu’il est maintenant nécessaire d’examiner le fond de la demande.

III. Motivation

1. Questions à trancher

Les questions que le Tribunal arbitral est appelé à trancher visent, en substance, à savoir si l’AT a procédé correctement en ayant, dans les termes indiqués, rectifié la base d’imposition relative à l’IRC et les intérêts compensatoires, après avoir considéré que l’activité de la partie requérante ne relevait pas du RFAI, dans la mesure où l’investissement dans les applications pertinentes indiqué par le contribuable n’était pas éligible aux fins des dotations et déductions de cet avantage fiscal.

Tout bien considéré, la question pertinente consiste à savoir si l’activité de la partie requérante, qui, comme nous l’avons vu, consiste en la transformation de la morue, en morue salée, congelée et déssalée, peut être qualifiée d’activité de l’industrie de transformation, relevant de l’article 2, sous b), de l’arrêté ministériel n° 282/2014, du 30 décembre 2014 : « b) Industries de transformation – divisions 10 à 33) », dans la mesure où il s’agit d’une activité de transformation de produits agricoles aux termes de la législation communautaire applicable, à savoir les LDAR et le RGEC, et de la réglementation à laquelle ils renvoient.

2. Antécédents du litige

2.1 Faits établis

[OMISSIS]

- a) La partie requérante est une société anonyme dont l'activité principale est le salage, le séchage et autres activités de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture (code 10204 CAE-Rev3) et, à titre secondaire, la congélation des produits de la pêche et de l'aquaculture (code 10202 CAE-Rev3) et le commerce de gros d'autres produits alimentaires (code 46382 CAE-Rev3), elle relève du régime général de l'impôt sur les sociétés (IRC) et du régime normal mensuel de la TVA.
- b) La partie requérante a fait l'objet d'un contrôle fiscal partiel [OMISSIS] par la Direcção de Finanças de Santarém [Direction des impôts de Santarém], dans le but de contrôler l'application des avantages fiscaux accordés au titre du RFAI, dans le cadre duquel les services du contrôle fiscal ont opéré des rectifications, sous la forme de la non prise en compte des déductions relatives à l'IRC perçu pour les périodes fiscales 2016 et 2018, liées au bénéfice du RFAI, sur la base de l'inéligibilité de l'activité de la partie requérante parce qu'elle ne relève pas du champ d'application du RFAI, délimité par les dispositions de l'article 2, paragraphes 2 et 3, RFAI, de l'article 22, paragraphe 1, de l'article 2, paragraphes 2 et 3, CFI et des articles 1 et 2 de l'arrêté ministériel n° 282/2014, ainsi que du champ d'application sectoriel des lignes directrices sur les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020, publiées au Journal officiel de l'Union européenne, C 209, du 23 juillet 2013 (LDAR) et du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission, du 16 juin 2014 (RGEC).
- c) Les coûts en question sont inhérents aux investissements, liés à l'avantage fiscal « RFAI » pour les années 2016 et 2018 se référant au CAE 10204-R3, correspondant à «SALAGE, SECHAGE ET AUTRES ACTIVITÉS DE TRANSFORMATION DE PRODUITS DE LA PÊCHE ET DE L'AQUACULTURE ».
- d) Comme le conclut l'AT, « *le projet d'investissement* » en cause a pour but « *l'extension des capacités d'un établissement existant* », toutes les informations relatives aux investissements indiquent qu'ils ont été réalisés « *pour améliorer et étendre les processus de "salage, dessalage et congélation de la morue"* » [OMISSIS] »
- e) Le motif des liquidations supplémentaires en cause était que « *l'avantage fiscal ("RFAI") a été indûment perçu, pour les périodes d'imposition 2016 et 2018, en raison du fait que l'activité exercée ne*

relevait pas de son champ d'application, conformément au décret-loi n° 162/2014, du 31/10-Code Fiscal de l'investissement (CFI), lu en combinaison avec l'arrêté ministériel n° 282/2014 du 30/12 (articles 1 et 2) avec le règlement (UE) n° 651/2014, du 16 juin 2014 – règlement général d'exemption par catégorie (RGEC), et l'annexe I du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ».

- f) L'Administration fiscale a considéré que les produits issus de l'activité de transformation de la partie défenderesse relevant du CAE 10204 : « *morue salée* », « *morue congelée* », « *morue dessalée* » et le fait qu'ils entrent dans le champ des chapitres de la Nomenclature de Bruxelles visés à l'annexe I du traité, font qu'ils relèvent de la notion de « transformation de produits agricoles » dont le produit final est aussi un produit agricole énuméré à l'annexe I du traité.
- g) La partie requérante n'avait aucune dette envers l'administration fiscale ou la sécurité sociale, ni en 2016 ni en 2018.
- h) la partie requérante a payé l'impôt liquidé au titre de 2016, d'un montant de 82 547,33 euros, le 13 février 2021,
- i) La partie requérante a payé l'impôt liquidé au titre de 2018, d'un montant de 43 755,29 euros, également le 13 février 2021.

[OMISSIS]

3. Questions de droit

Il convient, en particulier, de statuer sur les principales questions soulevées dans la présente affaire, à savoir, comme nous l'avons indiqué : si l'AT a agi correctement en ayant procédé, comme nous l'avons indiqué, à la liquidation de l'IRC et des intérêts compensatoires et conclu que la partie requérante exerçait une activité de l'industrie de transformation relevant de l'article 2, sous b), de l'arrêté ministériel 282/2014 : « b) Industries de transformation – division 10 à 33), qui n'est pas une activité de transformation de produits agricoles au sens de la législation communautaire applicable ».

La situation en cause concerne des déductions relatives à l'IRC perçu pour les années 2016 et 2018, d'un montant de 72 775,36 € et 41 607,67 €, concernant les avantages fiscaux du RFAI liés aux investissements réalisés au cours de ces périodes.

La question à trancher est donc de savoir si les projets d'investissement réalisés par la partie requérante au cours des années 2016 et 2018, dans le cadre de l'activité de transformation de la morue, relèvent ou non du régime fiscal d'aide à l'investissement.

3.1 Primauté du droit de l'Union européenne

Comme le souligne à juste titre l'AT, dans ce contexte « *Il convient de rappeler que, conformément à l'article 2, paragraphe 1, du TFUE, les règles régissant les aides d'État relèvent de la compétence exclusive de l'Union européenne, de sorte que seule l'Union européenne peut légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants, les États membres n'étant chargés de légiférer que lorsqu'ils y sont autorisés par l'UE ou pour mettre en œuvre les actes de l'Union. 28. Cela signifie que la réglementation nationale – en l'espèce, le CFI et l'arrêté ministériel n° 282/2014 – est subordonnée au respect des règles européennes, comme le rappelle l'article 1^{er} CFI, notamment en ce qui concerne la délimitation du champ d'application objectif des avantages de nature contractuelle et du RFAI, qui doit respecter le champ d'application sectoriel des lignes directrices sur les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020 (LDAR) et du RGEC [OMISSIS]. 29. Compte tenu de la primauté du droit européen sur la législation nationale (article 8, paragraphe 4, de la constitution de la République portugaise), la première question à se poser est de savoir si le RFAI, en tant qu'aide d'État à finalité régionale, comprend dans son champ d'application les activités de la partie requérante. »*

Cette question s'impose d'emblée comme il a été conclu dans la décision sur l'affaire n° [OMISSIS], du 30 juin 2021, de la juridiction de céans, dans laquelle il est souligné que : « *I. Dans la mesure où ils concernent les questions d'aides d'État européennes, le code fiscal de l'investissement, et la réglementation du RFAI qu'il contient, et l'arrêté ministériel n° 282/2014, du 30 décembre 2014, doivent être compris comme étant des instruments de mise en œuvre, d'exécution et d'application des principes et des règles figurant aux articles 107 à 109 du TFUE, au RGEC et aux LDAR, et en ce sens l'arrêté ministériel ne peut être considéré que comme un texte d'application des dispositions du droit européen ;*

II. Et, en ce sens, il n'y a pas de raison de faire prévaloir l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel sur l'article 1^{er}, paragraphe 3, point c), du RGEC, aux fins d'écarter l'attribution de l'avantage fiscal du RFAI ; ».

En d'autres termes, il est important dans cette procédure d'apprécier si les conclusions de l'AT concernant l'exclusion de l'activité de la partie requérante sont ou non conformes au droit de l'Union européenne.

3.2 Le régime du RFAI

Le décret-loi n° 162/2014, du 31 octobre 2014, qui a approuvé le nouveau code fiscal de l'investissement (CFI) et procédé à une révision globale des régimes d'avantages en matière d'investissements et de capitalisation, visait, comme il ressort de son préambule, à adapter le régime juridique au nouveau cadre législatif européen applicable aux aides d'État pour la période 2014-2020 et, d'autre part, à renforcer les différents régimes d'avantages fiscaux en matière d'investissements,

notamment en ce qui concerne les investissements qui favorisent la création ou le maintien d'emplois et qui sont situés dans des régions moins favorisées.

Se référant à la portée objective des avantages fiscaux contractuels pour les investissements publics, l'article 2, paragraphes 2 et 3, prévoit ce qui suit :

2. *Les projets d'investissement visés au paragraphe précédent doivent avoir pour objet les activités économiques suivantes, dans le respect du champ d'application sectoriel des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020, publiées au Journal officiel de l'Union européenne, C 209, du 23 juillet 2013 (LDAR) et du RGEC*

- a) *Industrie d'extraction et de transformation ;*
- b) *Tourisme, y compris les activités ayant un intérêt pour le tourisme ;*
- c) *Activités et services informatiques et connexes ;*
- d) *Activités agricoles, aquacoles, piscicoles, d'élevage et forestières ;*
- e) *Recherche et développement et activités à forte intensité technologique ;*
- f) *Technologies de l'information et production audiovisuelle et multimédia ;*
- g) *La défense, l'environnement, l'énergie et les télécommunications ;*
- h) *Activités des centres de services partagés.*

3. *Par arrêté ministériel des membres du Gouvernement chargés des domaines des finances et de l'économie, sont définis les codes d'activité économique (CAE) correspondant aux activités visées au paragraphe précédent.*

Le CFI établit également le régime fiscal des investissements (RFAI), régi par les articles 22 et suivants, cet article 22, intitulé « *champ d'application et définitions* », dispose, au paragraphe 1, ce qui suit :

1. *Le RFAI est applicable aux assujettis à l'IRC exerçant une activité dans les secteurs spécifiquement prévus à l'article 2, paragraphe 2, en tenant compte des codes d'activité définis dans l'arrêté ministériel prévu au paragraphe 3 de cet article, à l'exception des activités exclues du champ d'application sectoriel des LDAR et du RGEC.*

L'arrêté ministériel n° 282/2014, du 30 décembre 2014, en application des dispositions de l'article 2, paragraphe 3, CFI, prévoit ce qui suit :

« *Article premier*

CADRE COMMUNAUTAIRE

Conformément aux lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour 2014-2020, publiées au Journal officiel de l'Union européenne n° C 209 du 27 juillet 2013 et au règlement (UE) n° 651/2014 du 16 juin 2014, publié au Journal officiel de l'Union européenne, C 187, du 26 juin 2014 (règlement général d'exemption par catégorie), les projets d'investissement concernant des activités économiques dans les secteurs de la sidérurgie, du charbon, de la pêche et de l'aquaculture, de la production agricole primaire, de la transformation et de la commercialisation des produits agricoles énumérés à l'annexe I du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, de la sylviculture, de la construction navale, des fibres synthétiques, des transports et des infrastructures connexes, ainsi que de la production, de la distribution et des infrastructures énergétiques ne peuvent pas bénéficier d'un allègement fiscal.

Article 2

Champ d'application sectoriel

Sans préjudice des restrictions prévues à l'article précédent, les activités économiques prévues à l'article 2, paragraphe 2, du décret-loi n° 162/2014, du 31 octobre 2014, correspondent aux codes suivants de la classification portugaise des activités économiques, révision 3 (CAE-Rev.3), approuvée par le décret-loi n° 381/2007, du 14 novembre 2007 :

- a) Industries de l'extraction – divisions 05 à 09 ;*
- b) Industries de transformation – divisions 10 à 33 ;*
- c) Hébergement – division 55 ;*
- d) Activités de restauration et similaires – division 56 ;*
- e) Activités d'édition – division 58 ;*
- f) Activités de production de films cinématographiques, de vidéos et de programmes de télévision – groupe 591 ;*
- g) Conseil et programmation en informatique et activités connexes – division 62 ;*
- h) Activités de traitement de données, hébergement d'informations et activités connexes et portails web – groupe 631 ;*
- i) Activités de recherche scientifique et de développement – division 72 ;*
- j) Activités présentant un intérêt pour le tourisme – sous-classes 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 et 96040 ;*
- k) Activités de services administratifs et de soutien fournis aux entreprises – classes 82110 et 82910. »*

Le régime défini par l'acte réglementaire est justifié, dans son préambule, par « *la nécessité de respecter les règles et autres actes édictés par les institutions, organes, organismes et agences de l'Union européenne dans le domaine des aides d'État, notamment les lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020, publiées au Journal officiel de l'Union européenne, C 209/1, du 27 juillet 2013 et le règlement (UE) n° 651/2014, du 16 juin 2014, qui a adopté le règlement général d'exemption par catégorie, publié au Journal officiel de l'Union européenne, C 187/1, du 26 juin 2014* », alors que « les secteurs d'activité exclus de l'octroi des avantages fiscaux sont également définis dans l'arrêté ministériel » au regard du droit européen.

La norme de base pour l'octroi de l'avantage fiscal est l'article 2 CFI, qui fait référence, en tant qu'activité économique éligible, à l'industrie de transformation. Comme nous l'avons vu, la question qui se pose est précisément de savoir si l'activité en cause relève ou non de cette notion aux fins de l'octroi des avantages fiscaux en question, lesquels sont considérés comme des aides d'État conformément aux règles du droit de l'Union européenne.

Comme il a été souligné dans l'arrêt du CAAD dans l'affaire n° [OMISSIS], qui traitait de cette question, il convient de garder à l'esprit que la liste des activités figurant dans cette disposition légale n'est pas exhaustive, puisqu'elle se contente d'énumérer à titre d'exemple l'ensemble des activités économiques couvertes par les projets d'investissement.

Toutefois, comme il ressort du chapeau de l'article 2 susmentionné, l'activité économique éligible doit entrer dans le champ d'application sectoriel des lignes directrices sur les aides à finalité régionale pour la période 2014-2020 et du règlement général d'exemption par catégorie. D'autre part, l'éligibilité des projets dépend aussi, concrètement, de la spécification des codes d'activité économique (CAE), que le législateur a renvoyé à un texte réglementaire, spécification qui doit également tenir compte des restrictions prévues à l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel n° 282/2014, parmi lesquelles figure l'inéligibilité des projets d'investissement ayant pour objet les activités économiques de production agricole primaire et de transformation et commercialisation de produits agricoles énumérés à l'annexe I du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

IV. Renvoi préjudiciel à la Cour – Suspension de l'instance

La question à résoudre est pertinente parce qu'il reste des doutes quant à l'interprétation exacte de ces dispositions et principes européens et des éclaircissements à cet égard sont nécessaires pour appliquer le droit national conformément au droit de l'Union européenne.

Or, conformément à l'arrêt du 1^{er} décembre 65, Schwarze (16/65, EU:C:1965:117)), le renvoi préjudiciel est un mécanisme de coopération judiciaire par lequel « *la juridiction nationale et Cour de justice, dans l'ordre de leurs compétences propres, sont appelées à contribuer directement et réciproquement à*

l'élaboration d'une décision en vue d'assurer l'application uniforme du droit communautaire dans l'ensemble des États membre ».

Comme il est exposé dans les *recommandations à l'attention des juridictions nationales, relatives à l'introduction de procédures préjudicielles*¹,

« Le renvoi préjudiciel est un mécanisme fondamental du droit de l'Union européenne, qui a pour objet de fournir aux juridictions des États membres le moyen d'assurer une interprétation et une application uniformes de ce droit au sein de l'Union. »

L'on sait qu'il est de jurisprudence constante de la Cour depuis l'affaire Cilfit (arrêt du 6 octobre 1982, 283/81) que l'obligation de déférer une question préjudicielle en interprétation *peut être levée* lorsque :

- i) la question n'est pas nécessaire ni pertinente pour la solution du litige au principal ;
- ii) la Cour s'est déjà prononcée de *manière ferme* sur la question à renvoyer ou lorsqu'il existe déjà une *jurisprudence consolidée* de la Cour sur celle-ci ;
- iii) le juge national *n'a aucun doute raisonnable* quant la solution à donner à la question du droit de l'Union, parce que le sens de la règle en cause est *clair et évident*.

Or, ces conditions ne sont pas réunies en l'espèce. En effet, on ne saurait affirmer que l'acte en question est clair ou qu'il est dûment clarifié par la jurisprudence de la Cour de *manière ferme* ou par une *jurisprudence consolidée*, de sorte qu'un « doute raisonnable » subsiste quant à la question de savoir si, aux termes de la législation nationale, plus précisément de l'article 2, paragraphes 2 et 3, et de l'article 22, paragraphe 1, CFI, approuvé par le décret-loi n° 162/2014, du 31 octobre 2014, et les articles 1 et 2 de l'arrêté ministériel n° 282/2014, du 30 décembre 2014, il peut être conclu que la partie requérante exerce une activité d'industrie de transformation, comprise dans l'article 2, sous b), de l'arrêté ministériel n° 282/2014, du 30 décembre 2014 : b) industries de transformation (division 10 à 33) qui n'est pas une activité de transformation de produit agricole au sens des règles du droit de l'Union européenne applicables.

En effet, eu égard au principe communautaire de l'interprétation conforme, nous considérons qu'il est nécessaire d'obtenir une décision de la Cour, conformément à l'article 267 TFUE, le renvoi étant obligatoire dans la mesure où la décision de la juridiction de céans est insusceptible de recours sauf s'il y a opposition, ce qui peut ne pas être le cas, avec un arrêt du Tribunal Central Administrativo [tribunal administratif central] ou du Supremo Tribunal Administrativo [cour administrative

¹ Recommandation 2012/C 338/01 au JO C 338/1 du 6.11.2012.

suprême], quant à la même question fondamentale de droit ou en raison de l'inconstitutionnalité.

Termes dans lesquels, à notre sens, compte tenu de l'interprétation correcte des règles en question, la **question suivante** doit être déférée à la Cour :

L'interprétation correcte des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020, lues en combinaison avec les dispositions du règlement n° 651/2014, notamment son article 1^{er} et son article 2, point 11, avec celles du règlement n° 1379/2013 ainsi qu'avec l'annexe I du TFUE, permet-elle de conclure que, conformément à l'article 2, paragraphe 2, et à l'article 22, paragraphe 1, du Código Fiscal do Investimento (code fiscal de l'investissement), approuvé par le décret-loi n° 162/2014, du 31 octobre 2014, ainsi qu'aux articles 1^{er} et 2 de l'arrêté ministériel n° 282/2014, du 30 décembre 2014, l'activité de transformation de produits de la pêche et de l'aquaculture relative à la « morue salée », à la « morue congelée » et à la « morue dessalée », relevant du code CAE 10204 Rev3, n'est pas une activité de transformation de produit agricole aux fins de l'octroi des aides fiscales envisagées ?

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL