# DÉCISIONS

## DÉCISION (UE) 2022/1414 DE LA COMMISSION

**du 4 décembre 2020**

**relative au régime d'aides SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) mis en œuvre par le Portugal en faveur de la zone franche de Madère (Zona Franca da Madeira — ZFM) — Régime III**

*[notifiée sous le numéro C(2020) 8550]*

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

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

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

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

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ([1]), et compte tenu de ces observations,

considérant ce qui suit:

### 1. PROCÉDURE

(1) Le 12 mars 2015, la Commission a invité le Portugal, dans le cadre de l'exercice de contrôle en 2015 (ci-après le «contrôle de 2015») ([2]), à lui fournir des renseignements devant lui permettre de déterminer si le régime d'aides mis en œuvre dans la zone franche de Madère (ci-après le «régime de la ZFM» ou le «régime III»), qu'elle avait autorisé en tant qu'aide à finalité régionale compatible, respectait les règles applicables, et plus particulièrement la décision de la Commission du 27 juin 2007 ([3]) (la «décision de la Commission de 2007») applicable du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2013 et la décision de la Commission du 2 juillet 2013 ([4]) (la «décision de la Commission de 2013») applicable du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2013. La Commission a tout d'abord demandé des informations sur le cadre juridique du régime ([5]) et, dans un second temps, elle a vérifié sa mise en œuvre en sélectionnant un échantillon de 26 bénéficiaires du régime de la ZFM en 2012 et en 2013.

([1]) JO C 101 du 15.3.2019, p. 7.

([2]) Conformément l'article 108, paragraphe 1, du TFUE, «la Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États». Voir également l'article 21, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9). À cette fin, la Commission examine régulièrement, sur la base d'un échantillon de régimes, si les États membres appliquent correctement les règles en matière d'aides d'État, en ce qui concerne tant la conformité de la législation nationale que l'octroi des aides individuelles, ce dernier examen étant effectué sur la base d'un échantillon de bénéficiaires. Le contrôle de 2015 a porté sur les années 2012 et 2013.

([3]) Autorisation des aides d'État dans le cadre des dispositions des articles 87 et 88 du traité CE — Cas à l'égard desquels la Commission ne soulève pas d'objection (JO C 240 du 12.10.2007, p. 1).

([4]) Autorisation des aides d'État dans le cadre des dispositions des articles 107 et 108 du TFUE — Cas à l'égard desquels la Commission ne soulève pas d'objection (JO C 220 du 1.8.2013, p. 1).

([5]) Article 36 du statut des avantages fiscaux (Estatuto dos Beneficios Fiscais, l'«EBF»), approuvé par le décret-loi nº 215/89, du 1er juillet 1989, republié par le décret-loi nº 108/2008, du 26 juin, et modifié par la loi nº 83/2013, du 9 décembre. Voir également le décret-loi nº 165/86 du 26 juin, tel que modifié par l'article 2 de la loi nº 55/2013 du 8 août, et l'arrêté nº 46/2010 du 18 août du Secrétariat régional du plan et des finances (Secretaria Regional do Plano e Finanças).

(2) Le Portugal a fourni les informations en question le 4 mai 2015. Les services de la Commission ont demandé un complément d'information le 5 juin, et le Portugal a répondu le 6 juillet. Le 1er octobre 2015, la Commission a envoyé une nouvelle demande de renseignements, à laquelle le Portugal a répondu le 29 octobre. Le 29 février 2016, les services de la Commission ont demandé des informations supplémentaires, et le Portugal a répondu les 1er, 8 et 12 avril 2016. À la suite de demandes de renseignements supplémentaires formulées par la Commission le 29 mars et le 11 août 2017, le Portugal a répondu respectivement les 2 mai et 11 septembre 2017. Le 26 octobre 2017, à la suite d'une téléconférence avec les autorités portugaises, la Commission a adressé au Portugal, le 27 octobre, une nouvelle demande de renseignements, à laquelle le Portugal a répondu les 21 et 22 novembre 2017. À la suite d'une réunion tenue le 4 décembre 2017 entre la Commission et les autorités portugaises, le Portugal a demandé une prolongation du délai pour la présentation des informations manquantes jusqu'à la fin du mois de décembre 2017. Le 7 décembre 2017, les services de la Commission ont envoyé au Portugal les questions pour lesquelles la réponse était toujours en attente. Le Portugal a fourni des informations le 2 février 2018. À la demande du Portugal, une autre réunion a eu lieu le 27 mars 2018 entre la Commission et les autorités portugaises.

(3) Par lettre du 6 juillet 2018, la Commission a notifié au Portugal sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne («TFUE») à l'égard du régime de la ZFM (la «décision d'ouverture de la procédure») ([6]).

(4) Par lettre du 30 juillet 2018, les autorités portugaises ont signalé que des informations contenues dans le texte intégral de la décision d'ouverture de la procédure étaient, selon elles, confidentielles et ont demandé à la Commission de ne pas publier sa décision, mais seulement un bref résumé de celle-ci, dont elles se proposaient de rédiger le texte.

(5) Par lettre du 11 septembre 2018, le Portugal a présenté une liste de toutes les entreprises enregistrées dans la ZFM pour la période 2007-2014 et la liste des 25 principaux bénéficiaires de l'aide au cours de la période 2007-2011 et en 2014, comme demandé aux points 1 et 2 du considérant 64 de la décision d'ouverture de la procédure. Le Portugal a demandé une nouvelle prolongation du délai de présentation des informations manquantes jusqu'à la fin du mois de septembre 2018. Les observations du Portugal sur l'ouverture de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE et sur les informations demandées aux points 3 à 7 du considérant 64 de la décision d'ouverture de la procédure ont été communiquées le 26 septembre 2018.

(6) Par lettre du 11 février 2019 ([7]), à la suite de discussions approfondies avec le Portugal sur des questions de confidentialité liées à la décision d'ouverture de la procédure, et en l'absence d'un accord à ce sujet, la Commission a informé le Portugal de sa décision de rejeter la demande de traitement confidentiel présentée par les autorités portugaises et de publier la décision telle qu'elle a été adoptée le 6 juillet 2018. Le Portugal n'a pas fait appel de la décision devant les juridictions de l'Union et, par lettre du 5 mars 2019, a accepté sa publication.

(7) Le 15 mars 2019, la décision d'ouverture de la procédure a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ([8]). La Commission a invité les parties intéressées à présenter leurs observations sur le régime d'aides.

(8) À la suite de la demande du Portugal, une autre réunion a eu lieu le 10 avril 2019 entre la Commission et les autorités portugaises. Au cours de la réunion, il a été rappelé au Portugal de présenter les informations manquantes demandées au considérant 64 de la décision d'ouverture de la procédure. À l'issue de cette réunion, le Portugal a communiqué, par lettre du 24 avril 2019, des informations sur les contrôles fiscaux effectués par les autorités fiscales nationales auprès des bénéficiaires du régime de la ZFM. En outre, le Portugal a fourni, pour la même période, des informations sur les écarts constatés dans les déclarations fiscales des entreprises de la ZFM et des renseignements complémentaires relatifs aux corrections de l'impôt dû par les contribuables de la ZFM.

(9) En outre, la Commission a reçu des observations de parties intéressées. Par lettres des 23 mai et 12 juin 2019, la Commission les a transmises au Portugal, en lui donnant la possibilité de les commenter. Le Portugal a présenté ses observations par lettre du 26 juin 2019.

([6]) Aide d'État — Portugal — Aide d'État SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) — *Zona Franca da Madeira* (ZFM) — Régime III — Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 101 du 15.3.2019, p. 7).

([7]) C (2019) 1066 final (non soumis à publication au Journal officiel).

([8]) Aides d'État — Portugal, aide d'État SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) — *Zona Franca da Madeira* (ZFM) — Régime III — Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO C 101 du 15.3.2019, p. 7).

## 2. DESCRIPTION DÉTAILLÉE DU RÉGIME D'AIDES

### 2.1. Régime de la ZFM au titre de la décision de la Commission de 2007

(10) À la suite d'une notification adressée par le Portugal, la Commission a autorisé en 2007 le régime de la ZFM ([9]) pour la période allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2013, en application des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2007-2013 ([10]) (ci-après les «lignes directrices de 2007»). Les entreprises enregistrées et autorisées dans le cadre du régime avant le 31 décembre 2013 ([11]) bénéficiaient, jusqu'au 31 décembre 2020, d'une réduction de l'impôt sur les sociétés ou d'autres exonérations fiscales, comme décrit au considérant 12 de la présente décision.

(11) La Commission a autorisé le régime de la ZFM en tant qu'aide au fonctionnement compatible visant à promouvoir le développement régional et la diversification de la structure économique de Madère. La région autonome de Madère (ci-après, la «RAM»), étant une région ultrapériphérique en application de l'article 299, paragraphe 2, du traité instituant la Communauté européenne (traité CE) (devenu article 349 du TFUE), elle peut bénéficier, au titre de l'article 87, paragraphe 3, point a), du traité CE [devenu l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE], d'aides au fonctionnement à finalité régionale. Les aides au fonctionnement à finalité régionale visent à compenser les coûts additionnels de l'exercice de l'activité économique des entreprises dans ces régions dus aux handicaps structurels de ces dernières ([12]).

(12) Le régime de la ZFM tel qu'il a été approuvé par la Commission en 2007 autorisait les aides consenties sous la forme d'une réduction de l'impôt sur les sociétés ([13]) appliqué aux bénéfices issus d'activités effectivement et matériellement réalisées à Madère ([14]), d'une exonération des taxes municipales et locales, ainsi que d'une exonération du droit de mutation dû sur les biens immobiliers pour la création d'une entreprise dans la ZFM ([15]), à concurrence de montants d'aide maximum fondés sur les plafonds de la base d'imposition appliqués à la base imposable annuelle des bénéficiaires. Ces plafonds ont été définis en tenant compte du nombre d'emplois maintenus par le bénéficiaire au cours de chaque exercice, à savoir:

| Nombre d'emplois créés ou maintenus/an | Plafonds de la base d'imposition en EUR | Montant d'aide maximum en EUR |
|---|---|---|
| 1-2 | 2 000 000 | 420 000 |
| 3-5 | 2 600 000 | 546 000 |
| 6-30 | 16 000 000 | 3 360 000 |
| 31-50 | 26 000 000 | 5 460 000 |
| 51-100 | 40 000 000 | 8 400 000 |
| > 100 | 150 000 000 | 31 500 000 |

([9]) Le régime de la ZFM comprend le *Centro Internacional de Negócios da Madeira* (CINM) (Centre international d'affaires de Madère), le *Registo Internacional de Navios* (MAR) (registre international des navires) et la *Zona Franca Industrial* (ZFI) (zone franche industrielle). Ce régime a été initialement autorisé en 1987 (régime I) par décision de la Commission du 27 mai 1987 dans l'affaire N 204/86 [SG (87) D/6736]; il a ensuite été prolongé en 1992 par la décision de la Commission du 27 janvier 1992 dans l'affaire E 13/91 [SG (92) D/1118] et en 1995 par la décision de la Commission du 3 février 1995 dans l'affaire E 19/94 [SG (95) D/1287]. Le régime qui lui a succédé (régime II) a été autorisé par la décision de la Commission du 11 décembre 2002 dans l'affaire N222/A/2002 (JO C 65 du 19.3.2003, p. 23). En 2007, un troisième régime (régime III) a été approuvé par la décision de la Commission du 27 juin 2007 dans l'affaire N 421/2006 (JO C 240 du 12.10.2007, p. 1), modifié ultérieurement en 2013 (modification du régime III) par décision de la Commission du 2 juillet 2013 dans l'affaire SA.34160 (2011/N) (JO C 220 de 1.8.2013, p. 1). En 2013, sa durée a été prolongée jusqu'au 30 juin 2014 par la décision de la Commission du 26 novembre 2013 dans l'affaire SA.37668 (2013/N) (JO C 37 du 7.2.2014, p. 10) et en 2014 (prolongation du régime III jusqu'à la fin de 2014) par décision de la Commission du 8 mai 2014 dans l'affaire SA.38586 (2014/N) (JO C 210 du 4.7.2014, p. 27).

([10]) JO C 54 du 4.3.2006, p. 13.

([11]) À la suite des deux prolongations autorisées par les décisions de la Commission mentionnées à la note de bas de page 9 ci-dessus, ce délai a été prolongé jusqu'au 31 décembre 2014.

([12]) Éloignement, insularité, taille restreinte, relief et climat difficiles, dépendance économique vis-à-vis d'un petit nombre de produits.

([13]) 3 % de 2007 à 2009, 4 % de 2010 à 2012 et 5 % de 2013 à 2020.

([14]) Considérant 14 de la décision de la Commission de 2007.

([15]) Considérant 17 de la décision de la Commission de 2007. Voir également l'article 36, paragraphes 1 et 10, ainsi que l'article 33, paragraphes 4 à 8, et l'article 11 de l'EBF.

(13) Sous certaines conditions ([16]), les entreprises enregistrées dans la zone franche industrielle dans le cadre du régime de la ZFM pouvaient bénéficier d'une réduction supplémentaire de 50 % de l'impôt sur les sociétés.

(14) L'accès au régime de la ZFM était limité aux activités énumérées dans la décision de la Commission de 2007, sur la base de la nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne, la NACE Rév. 1.1 ([17]): l'agriculture et la production animale (section A, codes 01.4 et 02.02), la pêche, l'aquaculture et les services connexes (section B, code 05), l'industrie manufacturière (section D), la production et la distribution d'électricité, de gaz et d'eau (section E, code 40), le commerce de gros (section G, codes 50 et 51), les transports et les communications (section I, codes 60 à 64), les activités relatives aux biens immobiliers, la location et les services aux entreprises (section K, codes 70 à 74), l'enseignement supérieur et/ou l'éducation des adultes (section M, codes 80.3 et 80.4), les autres activités de services collectifs (section O, codes 90, 92 et 93.01) ([18]). En cas de modification de la liste, étant donné que les systèmes de classification de ce type sont de nature évolutive, les autorités portugaises ont accepté de les communiquer à la Commission ([19]).

(15) L'ensemble des activités d'intermédiation financière et d'assurance et des activités auxiliaires de services financiers et d'assurance (section J, codes NACE 65 à 67), ainsi que toutes les activités de services intragroupe (centres de coordination, de trésorerie et de distribution) pouvant être menées sous la section K, code 74 (services principalement fournis aux entreprises), étaient exclues de l'application du régime ([20]). La décision de la Commission de 2007 comportait également l'engagement des autorités portugaises de fournir à la Commission le nom des entreprises dont l'enregistrement dans le cadre du régime de la ZFM a été refusé, en expliquant les raisons de ce refus ([21]).

### 2.2. **Régime de la ZFM au titre de la décision de la Commission de 2013**

(16) À la suite d'une notification adressée par le Portugal, la Commission a autorisé en 2013 une augmentation de 36,7 % des plafonds de la base d'imposition auxquels s'appliquait la réduction de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, à compter de 2013, les plafonds de la base d'imposition et les plafonds des montants d'aide étaient les suivants:

| Nombre d'emplois créés ou maintenus/an | Plafonds de la base d'imposition en EUR (2013-2014) | Montants maximaux d'aide en EUR (2013-2014) |
|---|---|---|
| 1-2 | 2 730 000 | 546 000 |
| 3-5 | 3 550 000 | 710 000 |
| 6-30 | 21 870 000 | 4 374 000 |
| 31-50 | 35 540 000 | 7 108 000 |
| 51-100 | 54 680 000 | 10 936 000 |
| > 100 | 205 500 500 | 41 100 000 |

(17) Dans la notification ayant conduit à la décision de la Commission de 2013, les autorités portugaises indiquaient que toutes les autres conditions du régime autorisé en 2007 demeuraient inchangées ([22]).

([16]) Soit au moins deux des conditions suivantes: a) modernisation de l'économie régionale par l'innovation technologique se rapportant à des produits et des procédés de fabrication ou des modèles d'entreprise; b) diversification de l'économie régionale, en particulier par l'exercice de nouvelles activités à forte valeur ajoutée; c) embauche de travailleurs hautement qualifiés; d) amélioration des conditions environnementales; et e) création d'au moins 15 nouveaux emplois à maintenir pendant une durée minimale de cinq ans (considérant 16 de la décision de la Commission de 2007 et article 36, paragraphe 5, de l'EBF).

([17]) Règlement (CE) nº 29/2002 de la Commission, du 19 décembre 2001, modifiant le règlement (CEE) nº 3037/90 du Conseil relatif à la nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne (JO L 6 du 10.1.2002, p. 3).

([18]) Considérant 25 de la décision de la Commission du 2007.

([19]) Considérant 29 de la décision de la Commission de 2007.

([20]) Considérant 26 de la décision de la Commission de 2007.

([21]) Considérant 32 de la décision de la Commission de 2007.

([22]) Considérant 12 de la décision de la Commission de 2013.

2.3. **Le régime de la ZFM mis en place par le Portugal et l'avis exprimé par le Portugal lors du contrôle de 2015**

(18) Le régime III a fait l'objet d'un contrôle en 2012 et 2013 dans le cadre du contrôle de 2015 ([23]). Les informations fournies par le Portugal au cours du contrôle et de l'enquête ouverte d'office ultérieurement (ci-après l'«enquête de 2016») ont abouti aux résultats suivants:

2.3.1. *L'origine des bénéfices donnant droit à la réduction de l'impôt sur le revenu*

(19) Ainsi qu'il ressort des décisions de la Commission de 2007 et de 2013, la réduction d'impôt accordée au titre du régime de la ZFM ne s'applique qu'aux «*bénéfices issus d'activités effectivement et matériellement réalisées à Madère*» ([24]). Au cours du contrôle de 2015, la Commission a demandé des éclaircissements sur l'application de cette condition. Au cours du contrôle de 2015 et de l'enquête de 2016, il s'est avéré que certaines entreprises enregistrées sous le régime de la ZFM et incluses dans l'échantillon ont bénéficié d'une réduction de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices issus d'activités qui n'étaient pas «effectivement et matériellement réalisées à Madère».

(20) Cette situation a été confirmée par le Portugal qui, à cet égard, a indiqué que, aux fins de l'impôt sur les sociétés, les assujettis ayant leur siège social ou leur siège de direction effective à Madère y seraient imposés sur la base de la totalité de leurs revenus, indépendamment du fait que leur activité génère des revenus, utilise des facteurs de production et/ou supporte des coûts survenant dans un lieu autre que celui de leur siège social ou de leur siège de direction effective, à condition que ces revenus, facteurs et coûts soient perçus, répartis et supportés par l'entreprise et soient liés à son activité. Tous ces revenus seraient perçus à l'intérieur ou à l'extérieur du territoire portugais et, pour autant qu'ils résultent d'activités autorisées dans la ZFM, exercées par des entités ayant leur siège social ou leur siège de direction effective à Madère, ils seraient déclarés et comptabilisés lors de la détermination de la base imposable et de l'impôt auquel s'applique le taux d'imposition dû ([25]).

(21) Afin de garantir que les revenus étaient correctement déclarés à des fins fiscales, le Portugal a expliqué que le régime de la ZFM exigeait une comptabilité séparée entre les revenus réputés avoir été générés sur le territoire portugais, soumis à l'impôt normal sur le revenu, et les revenus réputés avoir été générés en dehors du territoire portugais, soumis au taux réduit de l'impôt sur les sociétés en vertu du régime de la ZFM. Les premiers correspondent aux revenus des bénéficiaires du régime de la ZFM issus de transactions avec des résidents sur le territoire portugais ou dans sa zone géographique, ce qui inclut la RAM, mais exclut la zone franche de Madère elle-même. Les derniers correspondent aux revenus que les bénéficiaires du régime de la ZFM tirent de leurs transactions avec des entités non résidentes sur le territoire national, ainsi qu'à ceux générés dans la ZFM elle-même ([26]).

(22) Le Portugal a allégué que, compte tenu des codes NACE autorisés dans le cadre du régime de la ZFM et du caractère et de la portée essentiellement internationaux des activités exercées dans la ZFM, la condition selon laquelle les activités doivent être effectivement et matériellement réalisées à Madère ne signifie pas, et ne saurait signifier, que les activités doivent être limitées géographiquement au territoire de Madère, ou que les revenus doivent être obtenus exclusivement dans cette zone géographique ([27]). Ainsi, les autorités portugaises ont estimé que l'«interprétation restrictive» de la Commission ne reflétait pas la situation actuelle et n'était pas compatible avec l'objectif des régimes d'aides en faveur des régions ultrapériphériques, à savoir attirer les investissements de l'intérieur et de l'extérieur du marché unique, ni avec la liberté fondamentale d'établissement et de libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux de l'Union. La compétitivité insuffisante du régime III par rapport à d'autres juridictions concurrentes de Madère a été l'une des raisons qui a motivé la Commission à approuver le relèvement des plafonds du régime en 2013: il a été démontré que le fait d'attirer des entreprises internationales, et pas seulement des entreprises régionales, était et est essentiel pour le développement des régions ultrapériphériques.

([23]) Note de bas de page 2 ci-dessus.
([24]) Note de bas de page 14 ci-dessus.
([25]) Lettre du Portugal du 11 septembre 2017 (2017/085166), p. 20 à 23.
([26]) Lettre du Portugal du 11 septembre 2017, p. 22.
([27]) Lettres du Portugal du 31 mars 2016 (2016/031779), p. 6, et du 11 septembre 2017, p. 18.

(23) Par ailleurs, selon le Portugal, les activités pourraient être considérées comme étant effectivement et matériellement réalisées dans la RAM si elles y étaient effectivement menées et si l'entreprise disposait d'un bureau, de personnel et de ressources suffisants et d'un centre de décision réel et effectif dans cette région. Le Portugal a également allégué que cela ne signifiait pas que l'ensemble des effectifs de l'entreprise devait nécessairement exercer toutes ses fonctions dans la région, ni que ses activités devaient être limitées à la seule zone géographique de Madère. Enfin, le Portugal a déclaré que les activités «effectivement et matériellement réalisées à Madère», telles que définies au considérant 14 de la décision de la Commission de 2007, ne peuvent être considérées comme se référant uniquement aux activités menées sur le territoire de la RAM ([28]).

(24) Par ailleurs, le Portugal a indiqué que les déclarations fiscales annuelles sur la base desquelles l'impôt dû et la réduction d'impôt ont été établis étaient fondées sur une déclaration faite par les bénéficiaires eux-mêmes. L'administration fiscale part du principe que ces déclarations sont vraies et correctes; elles sont ensuite validées au niveau central par l'*Autoridade Tributária e Aduaneira* (administration fiscale et douanière). En cas de doute, cette présomption cesse, ce qui permet aux autorités fiscales de demander des informations supplémentaires pour déterminer si les recettes bénéficiant d'un taux réduit concernent effectivement des transactions avec des non-résidents ([29]).

(25) Enfin, le Portugal a déclaré que des contrôles avaient été effectués au moyen d'inspections fiscales lorsqu'il existait des doutes sur le caractère réel et effectif de l'activité et qu'une coopération internationale était en place avec d'autres autorités fiscales aux fins d'échanger des informations à cet égard ([30]).

2.3.2. *Création/maintien d'emplois dans la région*

(26) Le régime de la ZFM approuvé par la Commission établit comme critère essentiel de compatibilité le nombre d'emplois créés et maintenus dans la région par les bénéficiaires, en corrélant le montant maximal de l'aide autorisé avec le nombre d'emplois en tant que contribution au développement régional.

(27) Lors du contrôle de 2015 et de l'enquête de 2016 qui s'en est suivie, il a été constaté que certaines entreprises enregistrées sous le régime de la ZFM qui ont bénéficié de la réduction de l'impôt sur les sociétés n'étaient pas en mesure de prouver la création/le maintien effectif d'emplois dans la région, le calcul objectif du nombre d'emplois ni le fait que les travailleurs déclarés étaient actifs à Madère.

(28) Dans le cadre de son application du régime de la ZFM, le Portugal a indiqué qu'il considérait comme des emplois créés de manière valable toute relation de travail prévue par le code du travail portugais ([31]), selon lequel la relation de travail peut être établie sous l'une quelconque des formes prévues par la loi ([32]) Dans ce contexte, le Portugal a accepté tous les emplois, indépendamment de leur nature juridique et du nombre d'heures, de jours ou de mois de travail actif par an, comme étant valables aux fins de l'application du régime de la ZFM. Étant donné que le travail à temps partiel et celui des membres des conseils d'administration sont autorisés par la législation nationale, les emplois des travailleurs à temps partiel (quel que soit le type de travail) et des membres de conseils d'administration exerçant leur activité dans plusieurs entreprises bénéficiaires ont été pris en compte en tant qu'emplois valables aux fins du calcul du plafond de l'avantage fiscal de chaque entreprise bénéficiaire qui les a déclarés.

([28]) Lettres du Portugal du 31 mars 2016, p. 6, et du 11 septembre 2017, p. 23.
([29]) Lettre du Portugal du 21 novembre 2017 (2017/110431), p. 7.
([30]) Lettres du Portugal du 2 mai 2017 (2017/042449), p. 11, du 11 septembre 2017, p. 25, et du 21 novembre 2017, p. 28 et 29.
([31]) Loi n° 7/2009 du 12 février 2009.
([32]) Y compris le détachement (articles 7 et 8), le contrat multi-employeurs (article 101), le contrat à durée déterminée et le télétravail (article 139), le contrat à durée indéterminée (article 147), le travail à temps partiel (article 150), le travail intermittent (article 157), le contrat de services (article 161), le travail intérimaire (article 172), la mise à disposition occasionnelle de travailleurs (articles 288 et 289), etc. Voir lettre du Portugal du 2 mai 2017, p. 7.

(29) Ainsi, aux fins du calcul de l'avantage fiscal des bénéficiaires du régime de la ZFM, le Portugal n'a pas pris en considération les équivalents temps plein (ci-après les «ETP») ([33]) et ne les a pas contrôlés, mais il a uniquement considéré et contrôlé le nombre d'emplois déclarés par les bénéficiaires dans leurs déclarations fiscales annuelles [modèle 22 ([34])] et, dans certains cas, dans les déclarations correspondantes présentées par les entreprises bénéficiaires aux fins de la retenue à la source de l'impôt sur les revenus de leurs salariés [modèle 10 et modèle 30 ou la déclaration mensuelle sur les rémunérations (ci-après la «DMR») ([35])]: ces déclarations permettent d'effectuer des contrôles croisés avec les informations relatives aux emplois déclarés dans le modèle 22 ([36]). En vertu de l'article 75 de la loi fiscale générale, il est présumé que toutes ces déclarations mentionnent des faits véridiques. Si les entités ne respectent pas leurs obligations de déclaration, soit parce qu'elles ne présentent pas les déclarations, soit parce qu'elles fournissent des informations inexactes, les sanctions prévues par le régime général des infractions fiscales s'appliquent ([37]).

(30) À partir de 2013, la DMR comprenait des déclarations mensuelles ([38]), et le Portugal a indiqué qu'il ne prenait en compte que le nombre d'emplois déclarés en décembre de chaque année, que les travailleurs concernés aient ou non travaillé dans l'entreprise pendant toute l'année. Lorsqu'elles ont été invitées à calculer le nombre d'emplois ETP conformément à la définition figurant dans les lignes directrices de 2007, les autorités portugaises ont fait valoir que cette définition du travail ne s'appliquait pas aux aides au fonctionnement à finalité régionale, mais uniquement aux régimes d'aides à l'investissement autorisés en vertu des lignes directrices de 2007, étant donné qu'une telle définition n'était pas explicitement incluse dans la section relative aux aides au fonctionnement des lignes directrices de 2007, mais dans celle correspondant aux aides à l'investissement. Le Portugal a également affirmé que la définition de l'effectif figurant à l'article 5 de l'annexe I du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission (règlement général d'exemption par catégorie, ci-après le «RGEC de 2008») ([39]) ne concernait que la définition des petites et moyennes entreprises («PME») au titre du RGEC de 2008 et ne s'appliquait pas au régime III, qui faisait l'objet d'une décision ad hoc. Le Portugal a également fait valoir que le principal objectif du régime de la ZFM autorisé n'était pas la création d'emplois ni la compensation des coûts salariaux, mais plutôt la promotion de la cohésion économique, sociale et territoriale dans une région ultrapériphérique grâce à la modernisation et à la diversification de l'économie ([40]).

(31) Dans le cadre de l'enquête de 2016, les services de la Commission ont demandé au Portugal de fournir le numéro de sécurité sociale de tous les travailleurs employés par les bénéficiaires de la ZFM en 2012 et 2013, afin de vérifier l'éventuelle double comptabilisation des emplois. Bien que le Portugal ait communiqué les données en question, il a indiqué qu'elles n'étaient pas pertinentes aux fins de l'application du régime de la ZFM, puisqu'il s'agissait d'un régime fiscal et que des contrôles étaient effectués au moyen des déclarations fiscales ([41]).

---

([33]) Sur la base de la définition figurant au point 58 et à la note de bas de page 52 des lignes directrices de 2007 [à savoir «*Le "nombre de salariés" est le nombre d'unités de travail par année (UTA), c'est-à-dire le nombre de salariés employés à temps plein pendant une année, le travail à temps partiel et le travail saisonnier représentant des fractions d'UTA*»]. La notion d'UTA est également mentionnée à l'article 5 de l'annexe I du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission [et du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission] en tant qu'«unités de travail par année (UTA)». Voir les notes de bas de page 39 et 56 ci-après.

([34]) Conformément aux articles 117 et 127 du code de l'impôt sur les sociétés, le modèle 22 (annexe D, champ 6 — «*Entités agréées dans la ZFM*») est présenté chaque année par les entreprises pour indiquer le nombre d'emplois créés ou maintenus afin de vérifier le respect des conditions d'éligibilité prévues à l'article 36 de l'EBF. Selon les autorités portugaises, il ne permet que de quantifier les emplois susceptibles de générer une retenue à la source qui ont été créés et maintenus au cours de la période (décision n° 16566-A/2012 du ministère des finances). Voir lettre du Portugal du 21 novembre 2017, p. 3 et 4.

([35]) Le modèle 10 est présenté par les sociétés pour déclarer le revenu annuel imposable, exonéré et non soumis à l'impôt, perçu par les personnes physiques assujetties à l'impôt sur le revenu des personnes physiques («IPP») retenu à la source (salariés de l'entreprise) qui sont des résidents portugais sur le plan fiscal. Le modèle 30 est le même type de déclaration fiscale, mais il est destiné aux assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (salariés de l'entreprise) qui ne résident pas au Portugal. Selon les autorités portugaises, cette déclaration fiscale ne contient que des informations sur le pays de résidence des contribuables, qui peut ne pas coïncider avec le pays dans lequel ils exercent leurs activités en tant que travailleurs sous la direction de l'entreprise pour laquelle ils travaillent. La DMR, entrée en vigueur à partir de l'exercice fiscal 2013 (arrêté ministériel n° 6/2013 du 10 janvier 2013), a la même fonction, mais ne s'applique qu'aux revenus au titre d'un travail dépendant et sur une base mensuelle. Elle contient également des informations sur la retenue à la source, les cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale et aux sous-systèmes légaux de santé, ainsi que les cotisations syndicales (voir la lettre du Portugal du 21 novembre 2017, p. 2 et 3). L'administration fiscale portugaise considère toutes ces déclarations comme des obligations accessoires, car elles ne donnent pas lieu à un avis d'imposition.

([36]) Lettres du Portugal du 29 octobre 2015 (2015/107167), du 2 mai 2017, p. 8 et 9, et du 11 septembre 2017, p. 25.

([37]) Lettre du Portugal du 21 novembre 2017, p. 2.

([38]) Note de bas de page 35 ci-dessus.

([39]) Règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (JO L 214 du 9.8.2008, p. 3).

([40]) Lettres du Portugal du 11 septembre 2017, p. 15 et 16, et du 21 novembre 2017, p. 5 et 6.

([41]) Lettres du Portugal du 2 mai 2017, p. 7, du 11 septembre 2017, p. 14 et 17, et du 21 novembre 2017, p. 1.

(32) En outre, le Portugal a indiqué que les entreprises bénéficiaires n'étaient pas tenues de fournir à l'administration fiscale la moindre preuve de leur relation de travail avec les salariés déclarés, étant donné que l'imposition a été établie sur la base des déclarations fiscales (modèles) visées au considérant 29 de la présente décision ([42]). Ces informations ne peuvent être demandées par l'administration fiscale que si celle-ci soupçonne l'existence d'erreurs, d'omissions, d'inexactitudes, etc. ([43]). L'article 16 du code du travail portugais prévoit la protection de la vie privée, qui ne permet pas l'accès automatique aux données à caractère personnel relatives à une relation de travail sans le consentement de la personne concernée ([44]). En revanche, en vertu de l'article 59, paragraphe 2, et de l'article 75, paragraphe 1, de la loi fiscale générale, les contribuables sont présumés agir de bonne foi. Ainsi, il est présumé que les déclarations qu'ils présentent, ainsi que les données et relevés inscrits dans leurs comptes ou tenue des livres sont véridiques et sincères ([45]).

(33) En outre, le Portugal a fourni des informations démontrant que, dans le cas de certains bénéficiaires d'aides dans le cadre du régime de la ZFM, inclus dans l'échantillon de contrôle de 2015 et dans l'enquête qui s'en est suivie en 2016, une partie des emplois donnant lieu à l'octroi d'avantages fiscaux se trouvait en dehors de Madère (certains même en dehors de l'Union). Le Portugal a indiqué qu'aux fins de l'application du régime de la ZFM, sa pratique consistait à prendre en compte les emplois créés à l'intérieur ou à l'extérieur de la Région autonome de Madère, à condition que ces emplois soient créés par les entreprises enregistrées dans la ZFM et qu'il n'était pas nécessaire qu'elles soient situées dans la région. Étant donné que, selon le droit du travail portugais, les entreprises et les travailleurs sont libres de définir contractuellement le lieu où le travailleur fournira ses services, aux fins de l'application du régime de la ZFM, le lieu de travail peut être situé n'importe où, même en dehors de Madère et du Portugal. Le Portugal a également considéré que les données des «travailleurs» présentées dans les déclarations fiscales en question n'avaient aucun lien avec leur nationalité (c'est-à-dire que la nationalité n'est pas pertinente à des fins fiscales) ([46]). Par ailleurs, selon le Portugal, les salariés des entreprises bénéficiaires travaillant de manière permanente en dehors du Portugal sont objectivement employés par l'entreprise bénéficiaire et contribuent par leur travail à générer des revenus pour l'entreprise bénéficiaire et doivent donc être considérés comme des «emplois créés et maintenus» aux fins de l'application du régime de la ZFM ([47]).

(34) En ce qui concerne les contrôles effectués par les autorités portugaises concernant le nombre d'emplois créés et maintenus par les bénéficiaires de la ZFM, le Portugal a indiqué qu'en cas de divergences entre les informations fournies dans les différentes déclarations, le modèle 10 et le modèle 30, ainsi que les DMR (à partir du 1er janvier 2013) prévalent sur le modèle 22 ([48]). À la suite de la demande de renseignements des services de la Commission concernant plusieurs divergences détectées lors du contrôle de 2015, le Portugal a indiqué que le modèle 22 ne permettait de quantifier que les emplois soumis à une retenue à la source qui avaient été créés et maintenus au cours de la période en question. Cela pourrait conduire à des divergences avec les autres modèles, en particulier pour les salariés dont les revenus professionnels sont inférieurs à un certain seuil qui n'est pas soumis à une retenue à la source. En outre, le Portugal a indiqué que l'administration fiscale avait demandé aux entreprises concernées de corriger le nombre d'emplois déclarés dans leurs déclarations fiscales annuelles, sans que la preuve concrète de l'existence de ces emplois ne soit jamais remise en cause.

(35) Le Portugal a également indiqué que, lors de l'application du régime III, même si les bénéficiaires n'avaient pas déclaré le nombre d'emplois créés dans la région, il a été considéré que les déclarations fiscales annuelles avaient été valablement présentées et, par conséquent, il n'y avait pas eu d'incidence sur l'établissement du montant de l'impôt dû et de la réduction d'impôt.

([42]) Lettres du Portugal du 6 juillet 2015 (2015/065783), p. 8, du 31 mars 2016, p. 19, et du 11 septembre 2017, p. 17.

([43]) Lettres du Portugal du 29 octobre 2015, p. 11, du 11 septembre 2017, p. 25, et du 21 novembre 2017, p. 7. Lorsqu'elle l'estime nécessaire, l'administration fiscale demande aux entreprises de présenter les contrats de travail conclus avec les travailleurs. Si le contrat de travail n'est pas disponible [dans de nombreux cas, il existe une relation de travail en dépit du fait qu'elle n'a pas été formalisée par écrit — contrats à durée indéterminée et à temps plein, le principe de liberté de forme s'appliquant conformément au droit portugais (article 219 du code civil)], l'assujetti peut être tenu de prouver l'existence d'une relation de travail par d'autres moyens. Voir notamment les lettres du Portugal du 31 mars et du 2 mai 2017, p. 5 et 9 respectivement.

([44]) Lettre du Portugal du 11 septembre 2017, p. 16 et 17.

([45]) Lettre du Portugal du 21 novembre 2017, p. 7 et 8.

([46]) Lettre du Portugal du 21 novembre 2017, p. 4.

([47]) Lettre du Portugal du 31 mars 2016, p. 5 et 6.

([48]) Lettres du Portugal du 2 mai 2017, p. 9, et du 21 novembre 2017, p. 2.

(36) Enfin, le Portugal a allégué que, pour un type spécifique de sociétés de participation, le régime de la ZFM n'exigeait pas la création d'emplois pour permettre auxdites sociétés de bénéficier de la réduction de l'impôt sur les sociétés. Selon le Portugal, la dérogation à l'obligation de créer des emplois accordée aux sociétés de participation figurait dans le projet de décret-loi ([49]) accompagnant la notification. Le Portugal estime que la décision de la Commission de 2007 autorisant le régime a implicitement autorisé la dérogation, ainsi que les autres dispositions de cette loi.

## 3. RAISONS AYANT CONDUIT À L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

(37) Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission a estimé, à titre préliminaire, que le régime de la ZFM constituait une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE et a exprimé des doutes sérieux quant à la compatibilité du régime, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, avec le marché intérieur.

(38) En ce qui concerne l'existence d'une aide, la Commission a conclu, à titre préliminaire, que le régime de la ZFM mis en œuvre par le Portugal en faveur des entreprises de la ZFM constituait une aide d'État ([50]). Le régime a été décidé par l'État et est imputable à celui-ci ([51]). L'aide est sélective parce qu'elle confère un avantage aux entreprises établies dans la ZFM en ce qu'elle leur permet d'obtenir une réduction de l'impôt sur les sociétés normalement dû, ce qui n'est pas justifié par la logique du système fiscal ([52]). Dans la mesure où les entreprises enregistrées dans la ZFM exerçaient des activités ouvertes à la concurrence internationale, la Commission a conclu, à titre préliminaire, que le régime de la ZFM faussait ou menaçait de fausser la concurrence parce qu'il était susceptible d'améliorer la position concurrentielle des bénéficiaires du régime de la ZFM par rapport à d'autres entreprises avec lesquelles ils étaient en concurrence ([53]).

(39) En ce qui concerne la légalité du régime de la ZFM, la Commission a décidé d'ouvrir une procédure formelle d'examen sur deux points ([54]):

i) l'origine géographique des bénéfices qui tirent un avantage de la réduction d'impôt, et

ii) l'absence de lien entre le montant de l'aide et la création/le maintien d'emplois réels dans la région.

(40) En vertu des décisions de la Commission de 2007 et de 2013, le régime de la ZFM a été approuvé sous réserve que la réduction autorisée de l'impôt sur le revenu soit appliquée aux bénéfices tirés d'activités effectivement et matériellement réalisées dans la région. Cette condition fondamentale est étroitement liée à l'objectif des aides au fonctionnement à finalité régionale en faveur des régions ultrapériphériques (à savoir la compensation des coûts additionnels supportés par les entreprises dans ces régions en raison des handicaps structurels de ces dernières) et explique également pourquoi l'approbation de la décision de la Commission de 2007 était fondée sur l'étude portant sur les coûts additionnels supportés par les entreprises de la région ultrapériphérique de Madère ([55]).

(41) La Commission a conclu, à titre préliminaire, que les entreprises n'opérant pas à Madère ne supportaient aucun coût additionnel résultant de leur activité dans une région ultrapériphérique. Par conséquent, elles ne pouvaient pas être considérées comme des bénéficiaires légitimes du régime de la ZFM approuvé ni ne pouvaient bénéficier de l'aide au fonctionnement à finalité régionale.

(42) La Commission a également souligné que le Portugal n'avait fourni aucune preuve de contrôles éventuels que les autorités fiscales compétentes avaient effectués en ce qui concerne l'origine des revenus déclarés et soumis à la réduction de l'impôt sur le revenu. En outre, comme expliqué pour chacun des bénéficiaires du régime faisant partie de l'échantillon, le Portugal n'a pas fourni d'informations sur le lieu où l'activité est effectivement exercée, mais a simplement indiqué l'adresse du siège social des bénéficiaires à Madère. Étant donné que le Portugal a reconnu que ce sont principalement les revenus provenant d'activités situées en dehors du Portugal qui ont fait l'objet de

([49]) Article 36, paragraphe 8, du projet de décret-loi modifiant le décret-loi n° 163/2003 du 24 juillet 2003, le décret-loi n° 215/1989 du 1er juillet 1989 et le décret-loi n° 500/80, du 20 octobre 1980. Voir lettre du Portugal du 28 juin 2006 (1900/80392).
([50]) Considérant 54 de la décision d'ouvrir la procédure.
([51]) Considérant 51 de la décision d'ouvrir la procédure.
([52]) Considérant 52 de la décision d'ouvrir la procédure.
([53]) Considérant 53 de la décision d'ouvrir la procédure.
([54]) Considérant 63 de la décision d'ouvrir la procédure.
([55]) «Vers une stratégie de diversification pour la Région autonome de Madère — Recommandations pour surmonter le problème de l'ultrapériphérie, rapport final», ECORYS-NEI (Institut néerlandais d'économie), Rotterdam, 2004.

réductions d'impôt, il existait déjà des indices sérieux indiquant que la condition de compatibilité applicable concernant l'origine des bénéfices qui tiraient un avantage de la réduction de l'impôt sur le revenu n'avait pas été remplie. En outre, la déclaration de travail des salariés travaillant en dehors de Madère, ou même en dehors de l'Union, ou l'absence de tels salariés en raison du nombre élevé de doubles déclarations d'emploi, comme l'illustre le contrôle de 2015, a aussi fortement montré que les avantages fiscaux accordés aux bénéficiaires de la ZFM pourraient ne pas être liés à des bénéfices générés dans la région.

(43) En ce qui concerne le critère de compatibilité pertinent concernant la création/le maintien d'emplois dans la région de Madère, la Commission a estimé, à titre préliminaire, que le Portugal avait appliqué le régime de la ZFM pendant toute sa durée de validité dans une mesure contraire à l'objectif du régime autorisé ainsi qu'aux critères de compatibilité énoncés dans les décisions de la Commission de 2007 et de 2013. Le manque de contrôle sur la création/le maintien d'emplois a été mis à jour par les résultats du contrôle de 2015, qui indiquent que: i) les salariés ayant travaillé une partie de l'exercice fiscal ont été comptabilisés comme des salariés comme s'ils avaient travaillé toute l'année, ii) les salariés et les membres des conseils d'administration ont été comptabilisés simultanément comme salariés effectifs dans plusieurs entreprises bénéficiaires du régime de la ZFM, et iii) les salariés travaillant en dehors de Madère, et même en dehors de l'Union, ont été pris en compte dans le calcul de la création d'emplois donnant accès à la déduction de l'impôt sur le revenu prévue par le régime. Lors de l'enquête de 2016, le Portugal a confirmé que tous ces éléments constituaient une pratique courante.

(44) En outre, la Commission a constaté que la notion d'«emploi» et la méthode de calcul des emplois créés et maintenus dans la région ne respectaient pas les définitions, les conditions et les principes énoncés dans les lignes directrices de 2007.

(45) La Commission a également conclu, à titre préliminaire, que les activités exercées par des salariés en dehors de la région ne pouvaient pas être considérées comme étant effectivement et matériellement réalisées à Madère, même si les recettes générées pouvaient être attribuées à des entreprises situées dans la ZFM.

(46) La Commission a également estimé, à titre préliminaire, que les contrôles fiscaux effectués par les autorités fiscales portugaises indiquaient clairement que, dans la pratique, le Portugal n'a pas assuré un contrôle adéquat du respect des conditions essentielles de compatibilité énoncées dans les décisions de la Commission de 2007 et de 2013. En fait, le Portugal n'a fourni aucun élément prouvant qu'il avait effectué des contrôles en dehors du champ du contrôle effectué par les services de la Commission; ces contrôles semblaient être de nature entièrement fiscale et sans rapport avec le respect des conditions susmentionnées; et [30 % à 40 %] (*)de tous les travailleurs déclarés comme salariés des bénéficiaires de la ZFM au cours des années 2012 et 2013 ont été comptabilisés comme travaillant dans plus d'une entreprise bénéficiaire du régime de la ZFM aux fins de l'application de la réduction d'impôt accordée aux bénéficiaires concernés.

(47) Enfin, la Commission a exprimé des doutes quant à l'absence de maintien des emplois créés, sur la base des résultats du contrôle de 2015, qui ont révélé de fortes fluctuations concernant le nombre mensuel de salariés des bénéficiaires du régime de la ZFM.

(48) En outre, la Commission a examiné si les aides individuelles accordées au titre du régime de la ZFM pouvaient être considérées comme compatibles si elles bénéficiaient d'une exemption par catégorie en vertu du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission (règlement général d'exemption par catégorie, ci-après le «RGEC de 2014») ([56]), qui peut s'appliquer rétroactivement aux aides individuelles octroyées avant l'entrée en vigueur des dispositions pertinentes du RGEC de 2014, pour autant que les conditions requises soient remplies ([57]).

(49) La Région autonome de Madère («RAM») est une région ultrapériphérique visée à l'article 349 du TFUE. En vertu de l'article 15, paragraphe 4, du RGEC de 2014, la région est éligible au bénéfice des aides au fonctionnement à finalité régionale en vertu de la dérogation prévue à l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE, pour autant que: i) les bénéficiaires exercent leur activité dans la région ultrapériphérique, ii) le montant annuel de l'aide n'excède pas un pourcentage maximal de la valeur ajoutée brute créée chaque année, des coûts annuels du travail supportés ou du chiffre d'affaires annuel réalisé par le bénéficiaire dans la région.

(*) Information confidentielle.

([56]) Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur, en application des articles 107 et 108 du traité (JO L 187 du 26.6.2014, p. 1).

([57]) Article 58 du RGEC de 2014.

(50) Le régime de la ZFM consiste en des avantages fiscaux, tels que décrits au considérant 12 de la présente décision, qui ont pour effet de réduire les coûts que les entreprises devraient supporter dans le cadre de leurs activités commerciales. Il s'agit donc d'une aide au fonctionnement en faveur des entreprises qui peuvent en bénéficier dans la ZFM. Toutefois, sur la base des informations fournies par le Portugal au cours du contrôle, la Commission a estimé, à titre préliminaire, que les bénéficiaires du régime mis en œuvre par le Portugal n'étaient pas nécessairement actifs à Madère. En outre, la Commission a conclu, à titre préliminaire, que les montants d'aide en question n'étaient pas nécessairement liés à la valeur ajoutée brute, au coût du travail ou au chiffre d'affaires généré à Madère ([58]).

(51) En conclusion, la Commission a estimé, à titre préliminaire, que le régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, n'était pas conforme aux décisions de la Commission de 2007 et de 2013 et, en tout état de cause, aux lignes directrices de 2007, étant donné que les deux points mentionnés au considérant 39 de la présente décision reflétaient les conditions essentielles pour l'approbation des aides au fonctionnement à finalité régionale au titre des lignes directrices de 2007. La Commission a également émis des doutes quant au fait que les aides individuelles accordées au titre du régime de la ZFM puissent être considérées comme compatibles, en application du RGEC de 2014, en ce qui concerne les aides au fonctionnement dans les régions ultrapériphériques ([59]). Enfin, la Commission a exprimé des doutes quant au fait que le régime de la ZFM, tel que mis en œuvre par le Portugal, puisse être considéré comme compatible directement en application de l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE, étant donné que les autorités portugaises semblent l'avoir appliqué d'une manière qui n'a pas compensé les handicaps structurels que les entreprises pourraient effectivement supporter lorsqu'elles exercent leurs activités à Madère ([60]).

## 4. INFORMATIONS COMMUNIQUÉES APRÈS LA DÉCISION D'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE ET OBSERVATIONS DU PORTUGAL

### 4.1. Informations complémentaires communiquées par le Portugal au cours de l'enquête approfondie

(52) Par la décision d'ouvrir la procédure, la Commission a demandé au Portugal des informations détaillées sur la mise en œuvre du régime de la ZFM au cours de la période durant laquelle il était en vigueur (de 2007 à 2014) ([61]). En particulier, les autorités portugaises ont été invitées à fournir:

— une liste de toutes les entreprises enregistrées dans la ZFM au cours de la période 2007-2014, indiquant les montants des aides perçues chaque année,

— une liste de tous les salariés des entreprises enregistrées dans la ZFM (de 2007 à 2014),

— une liste des 25 principaux bénéficiaires des aides de la ZFM au titre du régime III de 2007 à 2011 et en 2014 (en indiquant les montants d'aide reçus chaque année et le nombre de salariés pris en compte pour l'octroi de la réduction de l'impôt et en fournissant les pièces justificatives pertinentes),

— la preuve de l'origine des revenus pour tous les bénéficiaires de la ZFM sélectionnés dans l'échantillon au cours du contrôle pour les années 2012 et 2013, ainsi que pour les 25 principaux bénéficiaires des aides de la ZFM pour les années 2007 à 2011 et 2014 (y compris les pièces justificatives pertinentes),

— la preuve du lieu où les activités ont effectivement été menées par tous les bénéficiaires de la ZFM faisant partie de l'échantillon au cours de la période 2007-2014 (y compris les pièces justificatives pertinentes),

— le calcul du nombre de salariés de tous les bénéficiaires de la ZFM faisant partie de l'échantillon (de 2007 à 2014) en ETP, sur la base de la définition figurant au point 58 et à la note de bas de page 52 des lignes directrices de 2007 (y compris les pièces justificatives pertinentes),

([58]) Considérant 60 de la décision d'ouvrir la procédure.
([59]) Considérant 61 de la décision d'ouvrir la procédure.
([60]) Considérant 62 de la décision d'ouvrir la procédure.
([61]) Considérant 64, points 1 à 7, de la décision d'ouvrir la procédure. En d'autres termes, au-delà des deux années couvertes par le contrôle de 2015 (c'est-à-dire 2012 et 2013). En outre, il convient de noter que la plupart des informations demandées au considérant 64 de la décision d'ouvrir la procédure figuraient déjà dans plusieurs demandes de renseignements improductives adressées au Portugal au cours de l'enquête de 2016; en particulier, des informations ont été demandées en ce qui concerne: i) la preuve de l'origine des revenus pris en compte pour le calcul de la base imposable de tous les bénéficiaires du régime de la ZFM faisant partie de l'échantillon, ii) la preuve du lieu où les activités ont effectivement été menées par tous les bénéficiaires du régime de la ZFM faisant partie de l'échantillon, iii) le calcul du nombre de salariés (y compris les postes d'administration) de tous les bénéficiaires du régime de la ZFM faisant partie de l'échantillon en ETP et iv) la preuve du contrôle des activités des bénéficiaires du régime de la ZFM faisant partie de l'échantillon au cours de la période 2012-2013; voir les lettres de la Commission du 29 février 2016 (D/020793), du 29 mars 2017 (D/030362), du 11 août 2017 (D/069475) et du 2 octobre 2017 (D/099275).

— les raisons qui n'ont pas été avancées précédemment en ce qui concerne les conditions de compatibilité du régime de la ZFM mis en œuvre par le Portugal en application du RGEC de 2014 ou de l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE.

(53) La Commission a en outre informé le Portugal qu'en l'absence de ces informations, elle adopterait une décision sur la base des informations à sa disposition ([62]).

(54) Par lettres des 11 et 26 septembre 2018 ([63]) et du 24 avril 2019 respectivement, le Portugal a fourni des informations complémentaires sur la mise en œuvre du régime de la ZFM et a présenté ses observations sur la décision d'ouvrir la procédure.

(55) Le 11 septembre 2018, le Portugal a communiqué des informations sur toutes les entreprises enregistrées dans la ZFM pendant toute la durée du régime (de 2007 à 2014). En outre, il a fourni les montants d'aide reçus annuellement par chaque bénéficiaire jusqu'en 2014. Le Portugal a également fourni une liste des 25 principaux bénéficiaires des aides de la ZFM entre 2007 et 2011 et en 2014 ([64]), avec la mention des montants d'aide reçus. En outre, par lettre du 26 septembre 2018, le Portugal a fourni, pour les années 2007 à 2014, une liste des salariés de toutes les entreprises enregistrées dans la ZFM ([65]). Toutefois, ces informations ne permettent pas de vérifier pleinement les problèmes recensés dans le cadre du contrôle: i) le fait que les membres du conseil d'administration et les salariés exercent ces fonctions simultanément dans plusieurs entreprises de la ZFM, ii) le double comptage des emplois et iii) le fait que les emplois à temps partiel sont comptabilisés aux fins de la création/du maintien d'emplois et des avantages fiscaux accordés aux entreprises de la ZFM.

(56) Le Portugal n'a pas fourni d'informations sur le nombre de salariés pris en compte pour l'octroi de la réduction d'impôt pour les années 2008, 2009 et 2010 ([66]) et a fourni des informations incomplètes pour les années 2011 et 2014 ([67]). En outre, pour chaque année, les informations communiquées sur le nombre de salariés sont présentées d'une manière peu claire: i) sources différentes et ii) périodes de déclaration différentes, sans aucun lien direct entre le nombre d'emplois créés/maintenus et le montant de l'aide reçue au cours de chaque période.

(57) Par ailleurs, le Portugal n'a pas fourni les informations, données et pièces justificatives suivantes, ([68]) nécessaires à l'appréciation de la compatibilité de l'aide:

— la preuve de la documentation utilisée pour vérifier le nombre de salariés; pour les années antérieures à 2010, le Portugal a indiqué que les entreprises n'étaient pas tenues de déclarer le nombre de salariés dans leurs déclarations fiscales,

— la preuve de l'origine des revenus des bénéficiaires retenus dans l'échantillon au cours de l'enquête préliminaire ([69]) et des 25 principaux bénéficiaires du régime de la ZFM au cours des années 2007 à 2009 ([70]),

— la preuve du lieu où les activités étaient effectivement exercées par les salariés des bénéficiaires du régime de la ZFM,

— le calcul du nombre de salariés de tous les bénéficiaires du régime de la ZFM sélectionnés dans l'échantillon au cours du contrôle pour les années 2012 et 2013, ainsi que des 25 principaux bénéficiaires des aides pour les années 2007 à 2011 et 2014 en ETP, sur la base de la définition figurant au considérant 58 et à la note de bas de page 52 des lignes directrices de 2007.

([62]) Considérant 64, deuxième alinéa, de la décision d'ouvrir la procédure.
([63]) Lettres du 11 septembre 2018 (2018/144207) et du 26 septembre 2018 (2018/153989).
([64]) Les informations relatives aux années 2012 et 2013 ont été fournies dans le cadre du contrôle de 2015.
([65]) Informations fondées sur les données fournies par la sécurité sociale et par l'administration fiscale le 6 août 2018.
([66]) De 2007 à 2010, le modèle 22 n'exigeait pas des contribuables qu'ils fournissent ces informations.
([67]) Pour 2011, il existe des informations sur 25 des 62 bénéficiaires des aides. Pour 2014, il existe des informations sur 25 des 526 bénéficiaires des aides.
([68]) Renseignements demandés dans le cadre du considérant 64, points 3 à 6, de la décision d'ouvrir la procédure.
([69]) En ce qui concerne le considérant 64, point 3, de la décision d'ouvrir la procédure, le Portugal explique que ces informations ont été demandées par les autorités fiscales nationales aux bénéficiaires de la ZFM. Toutefois, ces «informations ne sont pas encore disponibles». Voir lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 127, p. 30.
([70]) Le Portugal n'a pas communiqué d'informations sur les 25 principaux bénéficiaires des aides de la ZFM pour les années 2007 à 2009, étant donné qu'il y avait moins de 25 bénéficiaires par an: 2007: 0; 2008: 9 et 2009: 20.

(58) Lors de la réunion du 10 avril 2019 avec les services de la Commission, mentionnée au considérant 8 de la présente décision, ceux-ci ont rappelé au Portugal les étapes procédurales de la procédure formelle d'examen en cours et l'engagement en faveur d'une coopération mutuelle à partir de septembre 2017, qui n'avait pas encore donné des résultats positifs. En outre, le Portugal a été invité à communiquer les informations manquantes conformément au considérant 64 de la décision d'ouvrir la procédure, ce qui permettrait aux services de la Commission de disposer d'un ensemble complet de faits/d'informations sur le régime de la ZFM.

(59) Par lettre du 24 avril 2019 ([71]), en réponse à l'avis préliminaire de la Commission sur l'insuffisance des contrôles fiscaux ([72]), le Portugal a communiqué des informations sur les contrôles fiscaux effectués auprès des bénéficiaires du régime de la ZFM ([73]) entre 2015 et 2018 au moyen d'inspections fiscales. Au cours de la période concernée, [300 à 600] inspections fiscales ont été lancées et [300 à 600] ont été menées à terme. Les corrections fiscales déclarées s'élèvent à environ [100 à 250] millions d'EUR. Le Portugal a également fait état de divergences en ce qui concerne [100 à 300] déclarations fiscales des bénéficiaires du régime de la ZFM. Toutefois, s'agissant des procédures des inspections fiscales closes dans le cadre du régime de la ZFM (régime III), les informations fournies ne permettaient pas d'établir le lien entre les contrôles fiscaux et les corrections signalées, d'une part, et les deux questions ayant donné lieu à la procédure formelle d'examen, d'autre part.

(60) En outre, le Portugal a reconnu qu'il convenait de préciser les critères de création/de maintien d'emplois, afin de dissiper tout doute quant à leur interprétation, en évitant l'utilisation abusive des aides en question et en établissant davantage de mesures garantissant que la comptabilisation des emplois contribue au développement social et économique de Madère ([74]). À cet égard, le Portugal a présenté un projet d'arrêté (projet d'arrêté de la vice-présidence du gouvernement régional de Madère) précisant la notion de «création d'emplois» conformément aux définitions figurant dans les lignes directrices de 2007 ([75]).

(61) Dans ce contexte, le Portugal a reconnu la nécessité d'approuver les modifications législatives apportées au régime de la ZFM en vue de prévenir d'éventuels abus. En outre, le Portugal a proposé un ensemble de modifications législatives, réglementaires et d'inspection du régime ZFM, pour lesquelles il a demandé l'accord de la Commission sous la forme d'une recommandation proposant des mesures utiles à l'État membre concerné en vertu de l'article 22, points a) et b), du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ([76]). À défaut, le Portugal a estimé que ces modifications législatives devaient être adoptées par décision de la Commission («décision conditionnelle»), comme le prévoit l'article 9, paragraphe 4, du règlement (UE) 2015/1589 ([77]).

(62) À cet égard, outre la clarification de la notion de «création d'emplois» mentionnée au considérant 60 de la présente décision, le Portugal a proposé de modifier la base juridique du régime de la ZFM ([78]): i) l'exclusion des sociétés de participation ([79]); ii) l'affectation des recettes de l'impôt sur les sociétés de la ZFM aux objectifs de la politique en matière de santé et d'éducation; iii) la création d'une clause anti-abus spécifique pour le régime de la ZFM conformément à la directive (UE) 2016/1164 du Conseil ([80]), qui établit des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers; et iv) la définition de critères permettant d'identifier les grands contribuables dans la ZFM dont la situation fiscale nécessite un suivi permanent de la part du Bureau de la Zone Franche (*Gabinete da Zona Franca*) ([81]), en plus des inspections fiscales à effectuer chaque année.

([71]) Lettre du Portugal du 24 avril 2019 (2019/055874).

([72]) Voir considérants 36, 44 et 45 de la décision d'ouvrir la procédure.

([73]) La communication couvre également le régime IV, le régime de la ZFM ultérieur (2015-2020), qui est appliqué par le Portugal depuis le 1er janvier 2015 en application du RGEC de 2014.

([74]) Lettre du Portugal du 24 avril 2019, p. 4.

([75]) Le projet d'arrêté vise à garantir que: i) le travail à temps partiel n'est comptabilisé que proportionnellement au nombre d'heures travaillées («équivalent temps plein»), ii) il existe une relation entre le salarié et la région de Madère, et iii) la création et le maintien d'emplois au moyen du travail temporaire ne sont pas couverts par la définition. Contrairement à la première version du projet d'arrêté présenté le 6 avril 2018, la version actuelle s'applique également au régime III (le projet d'arrêté de 2018 ne s'applique qu'au régime IV).

([76]) Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9).

([77]) Lettre du Portugal du 24 avril 2019, p. 3.

([78]) L'article 36 de l'EBF couvre les questions relevant de la compétence législative exclusive de l'Assemblée de la République (Assembleia da República) (à savoir les impôts et les avantages fiscaux). Voir l'article 165, paragraphe 1, point i), de la Constitution de la République portugaise. Le Portugal a reconnu que les modifications proposées pour créer un «nouveau régime» pour la ZFM nécessitent de nouveaux actes juridiques adoptés par l'Assemblée de la République et qu'elles ne peuvent pas être mises en œuvre par des mesures purement administratives. Voir la lettre du Portugal du 24 avril 2019, p. 4.

([79]) Considérant 36 de la présente décision.

([80]) Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO L 193 du 19.7.2016, p. 1).

([81]) Décret réglementaire régional nº 14/2015/M du 19 août 2015. Conformément à l'article 8, paragraphe 1, la mission du Bureau de la zone franche est de contrôler et de coordonner la mise en œuvre des activités menées dans la ZFM.

4.2. **Observations du Portugal**

(63) Les observations présentées par le Portugal dans sa lettre du 26 septembre 2018 sont résumées aux considérants suivants.

(64) Le Portugal affirme qu'une décision négative concernant le régime de la ZFM aurait des conséquences dramatiques et irréparables sur la viabilité économique de Madère ([82]). La Commission devrait donc tenir compte du statut de région ultrapériphérique de Madère, reconnu à l'article 349 du TFUE.

(65) Le Portugal fait également valoir que la Commission doit examiner, dans son évaluation, l'incidence économique du régime de la ZFM sur le développement de la région ([83]), en tenant compte, notamment, de son incidence économique sur le commerce national, européen et international ([84]).

(66) Enfin, le Portugal estime que l'enquête approfondie en cours constituerait une discrimination à l'encontre de Madère par rapport à d'autres territoires, qui appliquent des taux d'imposition préférentiels sur le revenu et ne respectent pas les règles en matière d'aides d'État ([85]).

*Existence de l'aide*

(67) Le Portugal considère que le régime de la ZFM n'implique pas l'existence de ressources d'État (c'est-à-dire un accroissement des dépenses ni même une baisse des recettes pour le budget public). Le régime ne correspond pas à une «dépense fiscale effective», mais uniquement à une dépense fiscale virtuelle ou même à une fiction comptable («pertes théoriques de recettes fiscales») ([86]). Le Portugal explique en outre que les entreprises ne sont établies et n'investissent dans la ZFM qu'en raison de la réduction de la charge fiscale. Autrement dit, en l'absence d'avantage fiscal, les entreprises ne se seraient pas établies dans la ZFM ni n'auraient payé les impôts normalement dus au Portugal continental ou à Madère ([87]).

(68) Le Portugal invoque que le régime de la ZFM fait partie de l'économie générale du système fiscal portugais ([88]). Le Portugal ajoute que, conformément à la pratique de la Commission ([89]), un taux d'imposition réduit appliqué dans l'ensemble de l'État membre ou de la région autonome doit être considéré comme une mesure générale et ne procure dès lors aucun avantage aux entreprises établies dans la ZFM ([90]).

([82]) En 2016, la ZFM a permis de percevoir environ [100 à 200] millions d'EUR d'impôt sur les sociétés (environ [15 à 25] % du total des impôts perçus cette année-là dans la région). Une décision négative impliquerait la relocalisation de plus de [1 000 à 2 000] entreprises enregistrées dans la ZFM vers d'autres régions ou pays et une forte augmentation du chômage dans la région (en 2014, la ZFM comptait [4 000 à 6 000] emplois directs, indirects et induits, ce qui représentait [1 à 10] % du total des emplois à Madère). Voir les lettres du Portugal du 2 mai 2017, p. 6, et du 26 septembre 2018 (annexe I), p. 62.

([83]) Au cours de la période 2012-2015, selon les informations fournies par la direction régionale des statistiques de Madère, l'activité de la ZFM représentait en moyenne environ [1 à 10] % de la valeur ajoutée brute (VAB) et [0,5 à 10] % de l'emploi de la RAM. Les activités dans le domaine du commerce, du transport et du stockage ainsi que les activités dans le domaine de l'hébergement et de la restauration ont le plus contribué à la VAB totale des entreprises établies dans la ZFM (environ [70 à 80] %). Les activités de production, liées à l'industrie, ont le plus contribué au nombre total d'emplois créés dans la région ([30 à 40] %). En 2014, la ZFM représentait [1 à 10] % de la valeur ajoutée générée dans la région, soit environ [200 à 400] millions d'EUR [Rapport d'analyse fiscale et économique — Zone franche de Madère (Relatório de análise fiscal e económica — Zona Franca da Madeira), Ernest &Young, septembre 2018, p. 60 à 62 (annexe I de la lettre du Portugal du 26 septembre 2018)].

([84]) En 2014, les entreprises de la ZFM représentaient 79 % des exportations ([50 à 200] millions d'EUR). En 2016, par rapport à 2014, les exportations vers la Communauté européenne sont passées de [20 000 à 30 000] à [30 000 à 40 000] milliards d'EUR. Les secteurs agricole et agroalimentaire représentaient le plus grand volume d'exportations, suivis du secteur des machines et du textile, ce qui a eu un effet positif indiscutable sur le développement de l'économie européenne. Voir le rapport d'analyse fiscale et économique), Ernest & Young, 24 septembre 2018, p. 68.

([85]) Chypre, le Luxembourg, Malte et les Pays-Bas. Voir la lettre du Portugal du 26 septembre 2018, p. 14 à 16.

([86]) Le budget général de l'État de 1999 à 2004 prévoit que: «Cette exonération […] représente un impôt non perçu sur des revenus qui, en l'absence de cet avantage, n'existeraient pas» (Budget général de l'État de 2002) ou «la suppression du système actuel […] ne conduirait certainement pas à l'obtention de ces recettes fiscales» (Budget général de l'État de 2004).

([87]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 50, p. 18.

([88]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 29, p. 13, et lettre du Portugal du 11 septembre 2017, p. 30.

([89]) Décision (UE) 2019/1252 de la Commission du 19 septembre 2018 relative aux décisions fiscales anticipatives SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) accordées par le Luxembourg à McDonald's Europe (JO L 195 du 23.7.2019, p. 20).

([90]) Rapport d'analyse fiscale et économique, Ernest &Young, 24 septembre 2018, p. 67.

(69) Le Portugal considère également que le régime de la ZFM n'est pas sélectif puisque la mesure ne favorise pas «*certaines entreprises ou certaines productions*» au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Le Portugal fait valoir que, conformément à l'article 36, paragraphe 6, de l'*Estatuto dos Benefícios Fiscais* (ci-après «EBF»), toutes les sociétés exerçant des activités commerciales, industrielles, maritimes ou autres (si elles ne sont pas explicitement exclues du régime, telles que les activités d'assurance et les activités d'intermédiation financière) sont susceptibles d'être autorisées à exercer leurs activités dans la ZFM. Par conséquent, les avantages fiscaux accordés aux bénéficiaires de la ZFM ne remplissent pas le critère de sélectivité, essentiel pour l'existence d'une aide d'État. Enfin, il ne saurait même être conclu à l'existence d'une sélectivité de fait, les avantages fiscaux en cause ne se limitant pas à certaines catégories ni à certains secteurs présentant des caractéristiques communes.

(70) Le Portugal conclut que le régime de la ZFM doit être considéré comme une mesure générale et non comme une mesure constitutive d'une aide d'État ([91]). La mesure en cause ne comporte pas un avantage sélectif pour les entreprises enregistrées dans la ZFM, et elle peut être justifiée par la logique du système fiscal. Enfin, le Portugal considère qu'il incombe à la Commission de prouver que le régime de la ZFM constitue une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(71) En outre, le Portugal invoque que, si le régime de la ZFM comportait une «aide», elle devrait être considérée comme une «aide existante». Le régime de la ZFM est antérieur à l'adhésion du Portugal à la CEE ([92]) et n'a subi aucune modification substantielle en dehors du cadre de négociation des aides existantes. Par conséquent, le régime de la ZFM ne doit pas être soumis à l'approbation préalable de la Commission en vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. Au contraire, la Commission devrait ouvrir la procédure des mesures utiles ([93]), qui pourrait consister à modifier le contenu du régime d'aides, à introduire des exigences ou à les clarifier. À défaut, le Portugal propose que la Commission adopte une décision positive conditionnelle («décision conditionnelle») ([94]).

*Origine des bénéfices donnant droit à la réduction de l'impôt sur le revenu*

(72) Le Portugal reconnaît que les décisions de la Commission de 2007 et de 2013 indiquent que l'aide sous forme de réduction de l'impôt sur les sociétés s'applique aux «*bénéfices issus d'activités effectivement et matériellement réalisées à Madère*» ([95]). Toutefois, le Portugal n'accepte pas la conclusion de la Commission selon laquelle, si les entreprises n'opèrent pas à Madère, elles n'ont pas à supporter des coûts additionnels en raison de leur activité dans une région ultrapériphérique et ne peuvent donc pas bénéficier d'aides au fonctionnement à finalité régionale ([96]).

(73) Le Portugal rappelle que les coûts additionnels quantifiés supportés par les entreprises de la région ultrapériphérique de Madère ([97]) ont été adaptés à la dimension économique de la ZFM, qui a été reconnue par la décision de la Commission de 2007 ([98]) En outre, la mise en œuvre actuelle du régime de la ZFM est parfaitement cohérente avec celle résultant des décisions de la Commission de 2007 et de 2013, qui ont conclu que «la mesure permet de compenser les coûts additionnels des entreprises situées dans cette région ultrapériphérique» ([99]). Le Portugal fait en outre valoir que les avantages fiscaux accordés dans la ZFM sont nettement inférieurs aux «coûts additionnels» et que la condition selon laquelle les activités sont «effectivement et matériellement réalisées à Madère» est illustrée par l'obligation d'autorisation et le respect d'autres exigences légales par la ZFM, ce qui signifie que les entreprises enregistrées dans le cadre du régime de la ZFM (régime III) bénéficient légitimement de ce régime et ont droit à des aides au fonctionnement à finalité régionale ([100]).

([91]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 28, p. 13, et rapport d'analyse fiscale et économique, Ernest &Young, septembre 2018, p. 66 à 68.
([92]) Considérant 10 de la décision de la Commission de 2007.
([93]) Article 22, points a) et b), du règlement (UE) 2015/1589. Voir le considérant 61 de la présente décision.
([94]) Article 9, paragraphe 4, et article 20 du règlement (UE) 2015/1589. Voir la lettre du Portugal du 24 avril 2019, p. 3. Voir également le considérant 61 de la présente décision.
([95]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 88, p. 20.
([96]) Considérant 30 de la décision d'ouvrir la procédure.
([97]) Note de bas de page 55 ci-dessus. Les coûts additionnels minimaux résultant de l'éloignement de Madère s'élèvent à 26 % de la valeur ajoutée brute (VAB) du secteur privé ou à 16,7 % du produit intérieur brut (PIB) de Madère, ce qui représentait au total près de 400 millions d'EUR en 1998. Voir les considérants 46 et 48 de la décision de la Commission de 2007.
([98]) Considérant 51 de la décision de la Commission de 2007.
([99]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 124.
([100]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 125.

(74) Le Portugal rappelle que «*réaliser ses activités à Madère*» doit uniquement signifier que l'activité est menée à Madère par l'intermédiaire d'un siège, d'un centre de gestion et de prise de décision, sans qu'il soit nécessaire de disposer d'un capital humain permanent dans la région. Le Portugal estime qu'en exigeant que des activités par définition internationales soient effectivement menées à Madère, la Commission conteste que ces activités internationales soient liées à la région, comme le reconnaissent les décisions de la Commission de 2007 et de 2013 ([101]).

(75) En outre, le Portugal réaffirme sa position selon laquelle le fait d'exiger que les activités soient effectivement et matériellement réalisées à Madère ne signifie pas et ne saurait signifier que les activités doivent être géographiquement limitées au territoire de Madère, ni que les revenus doivent être obtenus exclusivement dans cette zone géographique. Ainsi, l'«interprétation restrictive» de la Commission ne serait pas conforme à la jurisprudence constante de l'Union relative au «centre des intérêts principaux» ([102]), à la pratique décisionnelle de la Commission et à la jurisprudence de l'Union relative à l'«effet d'entraînement» ([103]), ni à la liberté fondamentale d'établissement consacrée dans l'Union, ni à la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux.

(76) Le Portugal conclut également que l'imputabilité se fait par référence au lieu où l'entreprise a son siège statutaire ou au lieu de sa direction effective. Cette conclusion est pleinement conforme à la décision de la Commission de 2007, qui prévoit que «*le régime s'applique indistinctement aux entreprises résidentes et non résidentes au Portugal*» ([104]). La décision de la Commission de 2013 reconnaît également que les activités des entreprises titulaires d'une licence dans la ZFM sont essentiellement de nature internationale, dès lors que «*les activités réalisées par ces entreprises sont ouvertes à la concurrence internationale*» ([105]). Ainsi, la réinterprétation du considérant 14 de la décision de la Commission de 2007, selon laquelle les activités en question ne peuvent être pleinement mises en exécution que dans les limites géographiques strictes de Madère, est contraire au régime de la ZFM lui-même, ainsi qu'aux lignes directrices de 2007, en tant qu'instrument essentiel pour attirer les investissements provenant de l'intérieur et de l'extérieur du marché intérieur. Elle est également contraire à l'objectif de l'article 349 du TFUE, qui permet l'adoption de mesures (fiscales) spécifiques pour attirer des investissements et ainsi promouvoir la modernisation et la diversification de l'économie.

(77) En outre, le Portugal respecte ses engagements pris dans le cadre du plan d'action de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ([106]) (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, ci-après le «plan d'action BEPS»), qu'il a signé en 2016. Le plan d'action BEPS inclut la notion d'«activité substantielle», qui limite l'application des régimes préférentiels aux revenus ayant un lien de causalité avec les coûts supportés par l'entreprise pour développer l'actif sous-jacent.

(78) Le Portugal estime que la Commission, dans son analyse de la légalité du régime de la ZFM, devrait tenir compte du critère de l'«activité substantielle» tel que défini dans les règles de l'OCDE et, en particulier, dans les «principes directeurs généraux relatifs à l'évaluation des mesures dans le cadre du plan d'action BEPS» ([107]). Le Portugal estime que la Commission devrait inclure dans son évaluation les instruments juridiques de l'Union en vigueur en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, en particulier les règles anti-abus relatives aux montages authentiques énoncées dans la directive (UE) 2016/1164, ainsi que les règles relatives à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en ce qui concerne les mécanismes transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, prévues par la directive 2011/16/UE du Conseil ([108]).

([101]) Considérants 11, 25, 72 et 73 de la décision de la Commission de 2007 et considérants 24, 26 et 28 de la décision de la Commission de 2013.

([102]) Arrêt du 2 mai 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, ECLI:EU:C:2006:281, points 34 à 36, et arrêt du 22 décembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, point 44.

([103]) Les activités menées en dehors d'une région donnée peuvent avoir des retombées positives importantes pour la région concernée. Selon le Portugal, la Commission a reconnu ce principe dans une décision de 2007 concernant les départements français d'outre-mer [décision C(2007) 5115 final de la Commission, du 27 octobre 2007, dans l'affaire SA N522/2006 France — Loi de programme pour l'outre-mer — Aide fiscale, sections 2.8.3 et 2.8.8, p. 24 et 25]. Voir également l'arrêt du 19 décembre 2012, GAMP, C-579/11, ECLI:EU:C:2012:833, points 30 à 39.

([104]) Considérant 22, note de bas de page 9, de la décision de la Commission de 2007.

([105]) Considérant 22 de la décision de la Commission de 2013.

([106]) Action 5 «Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance», et action 6 «Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales» (https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264203242-fr.htm).

([107]) Action 5 du rapport BEPS et lignes directrices du Forum de la concurrence fiscale dommageable de l'OCDE sur les exigences en matière d'activité substantielle dans le contexte des régimes autres que la propriété intellectuelle» (https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/).

([108]) Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1).

(79) Le Portugal explique que les règles en matière d'évasion fiscale introduites par la directive (UE) 2016/1164 sont destinées à s'appliquer aux montages non authentiques (c'est-à-dire aux situations dans lesquelles les entreprises établies dans des territoires à régime fiscal privilégié, dans lesquels elles n'exercent aucun type d'activité économique, sont imposées à un taux inférieur, voire au taux zéro). Conformément à cette directive, il convient de noter qu'aux fins d'apprécier la légalité des entreprises établies dans la ZFM, la Commission doit recourir à des clauses générales anti-abus au stade de l'appréciation de l'octroi d'une aide d'État. Le Portugal considère qu'il est inacceptable de conclure que l'avantage fiscal accordé aux entreprises titulaires d'une licence dans la ZFM, qui constitue une «réduction de la charge fiscale», implique nécessairement que ces entreprises font partie de montages non authentiques ([109]).

(80) Enfin, le Portugal décrit le système de contrôle fiscal en vigueur pour les entreprises enregistrées dans la ZFM ([110]). En outre, le Portugal décrit la vérification de l'exigence de comptabilité séparée en ce qui concerne les revenus obtenus dans la ZFM ([111]) et conteste donc la position de la Commission, exprimée dans la décision d'ouvrir la procédure, selon laquelle il pourrait y avoir des doutes quant à l'efficacité des contrôles effectués par les autorités fiscales ([112]).

*Création/maintien d'emplois dans la région*

(81) Le Portugal explique que l'introduction de limitations au nombre minimal d'emplois est inhérente à la même logique qu'une mesure anti-abus: l'objectif était d'empêcher les entreprises qui n'exerçaient pas d'activité économique substantielle de bénéficier d'avantages indus à Madère. Toutefois, un tel objectif n'exige ni ne légitime une lecture des exigences en matière d'emploi en dehors du cadre du droit de l'Union et du droit national applicables.

(82) À la suite de la législation d'harmonisation de l'Union ([113]), le Portugal fait valoir que le droit de l'Union n'adopte pas une définition uniforme des notions de «contrat de travail», de «relation de travail» ou de «travailleur» ([114]) ou, par conséquent, d'«emploi». La notion pertinente d'«emploi» (emprego) est prévue par le code du travail portugais ([115]), qui n'est pas contraire au droit de l'Union applicable.

(83) Le Portugal a toujours considéré que l'obligation, pour les entités autorisées à exercer des activités dans la ZFM, de créer ou de maintenir des emplois ne peut être remplie que si un contrat de travail est conclu avec une entreprise établie dans la ZFM ([116]). Les formes prévues par les règles nationales et les règles de l'Union en matière de contrats de travail ne sauraient être ignorées, en particulier, le travail intérimaire et la libre circulation (fondamentale) des travailleurs.

(84) Le Portugal soutient en outre que l'esprit du droit de l'Union ([117]) et de la jurisprudence de l'Union ([118]) est d'accepter et de protéger les différents types de relations de travail (qu'elles soient intérimaires ou permanentes) et la mobilité des travailleurs dans les États membres, ce phénomène (la mobilité) étant considéré comme un élément positif pour le développement de l'économie des États membres. De même, l'Union reconnaît, de manière générale, la liberté des entreprises de fournir des services en provenance d'autres États membres et de détacher temporairement leurs

([109]) Rapport d'analyse fiscale et économique, Ernest & Young, 24 septembre 2018, p. 66.
([110]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, points 282 à 318.
([111]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, points 296 à 298.
([112]) Considérant 34 de la décision d'ouvrir la procédure.
([113]) Directive 98/59/CE du Conseil du 20 juillet 1998 concernant le rapprochement des législations des États membres relatives aux licenciements collectifs (JO L 225 du 12.8.1998, p. 16); directive 2001/23/CE du Conseil du 12 mars 2001 concernant le rapprochement des législations des États membres relatives au maintien des droits des travailleurs en cas de transfert d'entreprises, d'établissements ou de parties d'entreprises ou d'établissements (JO L 82 du 22.3.2001, p. 16); ou directive 96/71/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 décembre 1996 concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services (JO L 18 du 21.1.1997, p. 1).
([114]) Conclusions de l'avocat général M. Poiares Maduro présentées le 27 janvier 2005, Celtec, C-478/03, ECLI:EU:C:2005:66.
([115]) Loi n° 7/2009 du 12 février 2009, telle que modifiée par la loi n° 14/2018 du 19 mars 2018.
([116]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 222.
([117]) Directive 2008/104/CE du Parlement européen et du Conseil du 19 novembre 2008 relative au travail intérimaire (JO L 327 du 5.12.2008, p. 9); règlement (UE) n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union (JO L 141 du 27.5.2011, p. 1), et directive 2014/54/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relative à des mesures facilitant l'exercice des droits conférés aux travailleurs dans le contexte de la libre circulation des travailleurs (JO L 128 du 30.4.2014, p. 8).
([118]) Conclusions de l'avocat général M. Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 10 juillet 2003, Collins, C-138/02, ECLI:EU:C:2003:409.

travailleurs dans ces États membres, ce qui reflète également le caractère mobile des relations de travail actuelles, sans que cela implique l'absence de vérification de l'activité économique substantielle des entreprises. Par conséquent, le Portugal n'accepte pas que la légalité du régime de la ZFM dépende directement de la création d'un certain nombre d'emplois ni qu'elle repose sur une notion rétrograde d'«emploi», fondée exclusivement sur la notion d'espace (lieu physique) dans lequel les travailleurs exercent leurs fonctions de manière permanente ([119]).

(85) Le Portugal fait référence aux négociations avec la Commission dans le cadre des décisions de la Commission de 2002 relatives à l'approbation du régime II ([120]), à la suite desquelles le Portugal a accepté d'inclure les plafonds de la base d'imposition liés au nombre d'emplois; toutefois, cela ne signifiait pas que cette condition était une condition indispensable, et le Portugal n'a jamais appliqué le régime dans cette hypothèse ([121]).

(86) Enfin, le Portugal considère que la ZFM n'est pas un régime d'aides à l'emploi, mais un régime d'aides à la diversification et à la modernisation de Madère. L'objectif du régime de la ZFM est principalement de contribuer au produit intérieur brut («PIB») régional. La contribution du régime au PIB de Madère démontre le lien étroit entre les activités économiques réalisées par les entreprises de la ZFM et la région.

*Définition du nombre d'emplois créés*

(87) Le Portugal rappelle que les notions de «création d'emplois» et d'«unité de travail par année» (UTA) définies au point 58 et à la note de bas de page 52 des lignes directrices de 2007 ne s'appliquent pas au régime de la ZFM. Les définitions s'appliquent uniquement aux «aides à l'investissement à finalité régionale» (section 4 des lignes directrices de 2007) et non aux aides au fonctionnement (section 5 des lignes directrices de 2007). En outre, le Portugal souligne qu'il n'existe pas de précédent en ce qui concerne l'application de la notion d'UTA aux aides régionales dans une région ultrapériphérique, contrairement à ce que la Commission a indiqué dans la décision d'ouvrir la procédure ([122]). Selon les autorités portugaises, en raison du caractère exceptionnel des régions ultrapériphériques, il convient d'adopter une définition différente de la notion de «création d'emplois». Le Portugal rappelle plus généralement que les lignes directrices de 2007, ainsi que les conditions énoncées dans les décisions de la Commission de 2007 et de 2013, ne sont pas contraignantes. En tout état de cause, le Portugal ne s'est jamais engagé à appliquer la notion de «création d'emplois» prévue dans les lignes directrices de 2007. Le calcul du nombre d'emplois créés et maintenus dans la région ne devrait donc pas être soumis aux conditions énoncées dans les lignes directrices de 2007 ni au calcul du nombre de salariés effectué conformément à l'article 5 de la recommandation de la Commission concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises ([123]).

*Emplois en dehors de la région de Madère*

(88) Le Portugal rappelle également que les activités des bénéficiaires de la ZFM ne doivent pas nécessairement être exercées dans la région, étant donné que le régime vise à attirer les investissements étrangers et à développer des services internationaux. Une interprétation restrictive limitant les activités au territoire de Madère élimine l'incitation à l'internationalisation des entreprises, inversant la logique du développement régional qu'il convient de promouvoir. Le Portugal conclut que la création d'emplois exclusivement à Madère et la perception des recettes fiscales ne constituent pas les préoccupations majeures du régime de la ZFM.

([119]) Rapport d'analyse fiscale et économique, Ernest &Young, septembre 2018, p. 54.

([120]) Décision C(2002) 4811 de la Commission du 11 décembre 2002, Aide d'État N 222/A/02 — Portugal — Régime d'aides de la Zone franche de Madère pour la période 2003-2006 (JO C 65 du 19.3.2003, p. 23), et décision C(2003) 92 de la Commission du 4 avril 2003, Aide d'État N222/B/2002 — Portugal — Régime d'aides de la Zone franche de Madère pour la période 2003-2006. Voir également la lettre D/52122 de la Commission du 25 février 2002 et la réponse du Portugal du 3 juin 2002 (1580).

([121]) L'engagement doit être interprété au sens de la position adoptée par le Portugal au cours du «processus de négociation» du régime d'aides. Le Portugal a allégué que le régime de la ZFM devait être apprécié à la lumière de la proportionnalité des coûts additionnels supportés par les entreprises opérant dans la région ultrapériphérique de Madère [«*limiter la proportionnalité aux seuls coûts additionnels quantifiables revient à dévaluer l'importance de l'article 349 du TFUE (ancien article 299, paragraphe 2, du traité CE)*»]. Voir la lettre du Portugal du 26 septembre 2018, p. 22 à 24.

([122]) Considérant 41 de la décision d'ouvrir la procédure.

([123]) Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises [C (2003) 1422)] (JO L 124 du 20.5.2003, p. 36).

*Contrôles de la création/du maintien d'emplois*

(89) Le Portugal rappelle que le contrôle de la création/du maintien d'emplois dans la ZFM est suffisamment effectué au moyen des déclarations fiscales annuelles, modèle 10 et modèle 30, et de la déclaration mensuelle des rémunérations, ainsi que de la déclaration concernant les emplois créés/maintenus, comme indiqué dans le modèle 22, annexe D, champ 6 (obligatoire uniquement pour les bénéficiaires du régime de la ZFM) ([124]) Ces déclarations, conformément au code du travail portugais, permettent de vérifier les emplois existants au début et à la fin de l'exercice.

(90) Le Portugal considère que le système fiscal portugais comprend plusieurs instruments permettant un contrôle efficace du régime de la ZFM. Les entreprises établies dans la ZFM sont soumises au contrôle de l'administration fiscale et douanière, du gouvernement régional, de l'inspection générale des finances et de tous les autres services fiscaux, notamment la direction des services d'enquêtes antifraude et d'actions spéciales (Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais), la direction des services de planification et de coordination du contrôle fiscal (Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária) et l'unité des grands contribuables (Unidade dos Grandes Contribuintes). Par ailleurs, lorsque des activités illégales sont détectées, des procédures d'infraction, voire des actions pénales, sont engagées. La supervision, l'inspection et le contrôle de la légalité des activités menées dans la ZFM ont été une priorité des inspections fiscales au niveau national.

(91) Enfin, le Portugal estime que la conclusion préliminaire de la Commission, selon laquelle les différentes déclarations fiscales ne peuvent pas servir de base pour un calcul précis du nombre d'emplois maintenus par chaque bénéficiaire de la ZFM et ne peuvent pas être utilisées comme alternative valable à la définition des emplois au sens des lignes directrices de 2007 ([125]), constitue une violation du respect des fonctions de l'État, consacré à l'article 4, paragraphe 2, du traité sur l'Union européenne.

*Contribution au développement régional*

(92) Le Portugal souligne la contribution du régime de la ZFM au développement régional de la région ultrapériphérique de Madère et présente, à cette fin, une étude ([126]) démontrant l'importance de la ZFM dans l'internationalisation et la diversification de l'économie de Madère. Le Portugal affirme également que la mesure mise en exécution est conforme aux décisions de la Commission de 2007 et de 2013 et aux règles applicables en matière d'aides d'État. Le Portugal conclut en outre que la Commission devrait évaluer de façon cohérente le régime de la ZFM dans le cadre des politiques de l'Union concernant les régions ultrapériphériques au niveau de la cohésion économique, sociale et territoriale.

*Application rétroactive du RGEC de 2014*

(93) Le Portugal rappelle que le RGEC de 2014 ne peut pas être appliqué rétroactivement aux aides individuelles accordées au titre du régime de la ZFM aux fins de l'appréciation de sa compatibilité, si ce RGEC les exempte de cette application. Le Portugal estime également qu'une interprétation souple du RGEC de 2014 n'oblige pas les bénéficiaires de la ZFM à exercer leurs activités économiques exclusivement dans la région ultrapériphérique de Madère. Le Portugal conclut que l'application du régime de la ZFM doit se fonder sur les lignes directrices de 2007, qui étaient alors en vigueur.

*Récupération et violation des principes de confiance légitime et de sécurité juridique*

(94) Le Portugal allègue que le régime de la ZFM a déjà été autorisé à plusieurs reprises par la Commission par le passé, de sorte que les autorités fiscales nationales ne peuvent plus être tenues de récupérer l'aide.

(95) Le Portugal considère également que tous les avantages fiscaux ont été octroyés dans le respect total du régime de la ZFM. Une interprétation différente ne serait donc pas conforme aux exigences de clarté, de précision et de prévisibilité des effets, consacrées par la jurisprudence constante de l'Union ([127]). Le Portugal et les bénéficiaires de l'aide ont supposé pouvoir se fonder sur le fait que le régime appliqué dans la ZFM est juridiquement couvert par les décisions de la Commission de 2007 et de 2013. Le Portugal conclut que les entreprises qui ont bénéficié d'aides au titre du régime III ont acquis le droit à la sécurité juridique et à la confiance légitime dans le fait qu'elles ne pouvaient faire l'objet d'aucune décision de récupération.

([124]) Considérant 29 de la présente décision.
([125]) Considérant 42 de la décision d'ouvrir la procédure.
([126]) Note de bas de page 55 ci-dessus.
([127]) Arrêt du 15 février 1996, Duff e.a., C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51, point 20, et conclusions de l'avocat général M. Cosmas présentées le 8 juin 1995, ECLI:EU:C:1995:170; arrêt du 7 juin 2007, Britannia Alloys & Chemicals/Commission, C-76/06 P, ECLI:EU:C:2007:326, point 79; et arrêt du 18 novembre 2008, Förster, C-158/07, ECLI:EU:C:2008:630, point 67.

## 5. OBSERVATIONS DES PARTIES INTÉRESSÉES ET OBSERVATIONS DU PORTUGAL

### 5.1. Observations des parties intéressées

(96) La Commission a reçu des observations de 102 parties intéressées (citoyens, entreprises ou associations professionnelles). La majorité des observations (94 sur 102) a été présentée par les entreprises de la ZFM et leurs salariés. Ces parties intéressées ont fait part de leurs préoccupations quant à la cessation ou à la réduction du fonctionnement de la ZFM, qui entraînerait des pertes d'emploi massives et aurait des répercussions négatives sur l'économie régionale. En outre, elles ont fait valoir que la nature des activités exercées par les entreprises de la ZFM ne doit pas être limitée au territoire de Madère, non seulement parce que la taille de leur marché est plutôt réduite, mais surtout parce que l'internationalisation de l'économie d'une région ultrapériphérique a toujours été l'un des objectifs de la ZFM. Par ailleurs, elles ont conclu que la position de la Commission sur le «*lieu où les activités économiques sont exercées*» constituait une interprétation restrictive des conditions de fonctionnement de la ZFM dans un contexte économique ouvert et mondialisé.

(97) La Commission a également reçu des observations de sept associations sectorielles d'entreprises ([128]) et de la société même qui gère la ZFM ([129]). Elles ont toutes critiqué ce qu'elles considèrent comme une interprétation restrictive, par la Commission, du rapport entre le montant de l'aide et la création et le maintien d'emplois réels à Madère, ainsi que de l'application de l'exonération de l'impôt sur le revenu aux recettes provenant d'«*activités effectivement et matériellement réalisées à Madère*».

(98) Les arguments avancés par les parties intéressées pour étayer leur position sur l'existence d'une aide, l'origine des bénéfices et la création d'emplois sont résumés dans les considérants suivants.

(99) Une seule partie intéressée, l'Association commerciale et industrielle du Funchal (l'«ACIF») ([130]), fait valoir que la réduction de l'impôt sur les sociétés ne constitue pas une aide. Elle estime que la réduction d'impôt ne représente que la différence entre les impôts non perçus sur les revenus qui, en l'absence d'une telle réduction, n'existeraient pas du tout. Le régime de la ZFM représente une dépense fiscale purement théorique et artificielle, qui est inscrite au budget et est calculée annuellement à des fins comptables uniquement, puisqu'elle ne correspond pas à une dépense fiscale réelle ni à une baisse des recettes perçues. La suppression des avantages fiscaux accordés dans la ZFM ne donnerait pas lieu à la perception de ce différentiel d'impôt. L'ACIF considère également que, si Madère est comparée à d'autres pays européens dotés de régimes fiscaux compétitifs, qui ne sont pas soumis aux mêmes contraintes permanentes et qui ne limitent pas les avantages fiscaux en fonction des emplois créés, il convient de conclure qu'il n'y a pas d'avantage économique découlant du régime de la ZFM de Madère. À cet égard, il est hautement improbable que le régime de la ZFM fausse la concurrence et affecte les échanges entre États membres.

(100) Les parties intéressées font valoir que la localisation des activités et des emplois qui, par nature, sont internationaux dans la région de Madère limite indûment le soutien en faveur de la région ultrapériphérique de Madère à la simple compensation des coûts additionnels supportés par les entreprises de la région en raison de leurs handicaps naturels, conformément à l'article 349 du TFUE.

(101) Les parties intéressées estiment que l'interprétation de la Commission ne tient pas compte du fait que les sociétés établies dans la ZFM ne peuvent bénéficier du régime que si elles disposent d'un établissement stable à Madère, compte tenu du modèle de convention de l'OCDE afin d'éviter la double imposition ([131]), et si elles ont à la fois leur domicile et leur siège effectif dans la région.

([128]) Association commerciale et industrielle de Funchal («ACIF»), chambre de commerce et d'industrie des Açores («CCIA»), Confédération du commerce et des services du Portugal («CCP»), Confédération de l'industrie portugaise («CIP»), Confédération du tourisme du Portugal («CTP»), Association européenne internationale des propriétaires de navires du Portugal (European International Ship Owners Association of Portugal — «EISAP») et «EURODOM» (association représentant les régions ultrapériphériques françaises).

([129]) Sociedade de Desenvolvimento da Madeira S.A (société de développement de Madère — «SDM»). Depuis 1984, SDM est la société responsable, pour le compte du gouvernement régional de Madère («contrat de concession»), de la gestion, de l'administration et de la promotion de la ZFM [également connue sous le nom de «Centro Internacional de Negócios da Madeira (Centre international d'affaires de Madère — CINM)»].

([130]) L'ACIF est une association professionnelle qui représente 800 entreprises associées de tous les secteurs d'activité (63 % dans le commerce et les services, 23 % dans l'industrie et 14 % dans le tourisme).

([131]) Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune: version abrégée de 2017 (https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee_20745427).

(102) En outre, selon les parties intéressées, une grande partie des activités actuellement réalisées par les entreprises de la ZFM, à l'exception des activités immatérielles, ne peuvent pas être menées à leur siège. Limiter cette possibilité constitue un traitement discrétionnaire et négatif de Madère, qui est incompréhensible et peu raisonnable, en particulier lorsque les incitations ne sont pas des dépenses fiscales réelles (mais des dépenses virtuelles ou apparentes) ni une perte de recettes fiscales pour la région de Madère.

(103) Seules quelques parties intéressées affirment que la Commission empêche l'internationalisation de l'économie de Madère et encourage plutôt l'isolationnisme économique de la région, ce qui est contraire aux principes de l'économie de marché et à l'intégration des régions moins favorisées dans cette économie.

(104) Les parties intéressées estiment également qu'il est abusif de soumettre le régime de la ZFM aux définitions, conditions et principes énoncés dans les lignes directrices de 2007 en ce qui concerne la définition et le calcul des emplois, étant donné que le régime d'aides a été autorisé en tant qu'aide au fonctionnement à finalité régionale et non en tant qu'aide à l'investissement. Il n'y a donc pas lieu d'appliquer, même par analogie, les critères et notions énoncés au point 58 et à la note de bas de page 52 des lignes directrices de 2007 pour apprécier les aides d'État au fonctionnement à finalité régionale, comprenant les aides autorisées au titre du régime de la ZFM. Enfin, selon les parties intéressées, la notion d'«emploi» doit être examinée au regard des définitions et des conditions énoncées dans le code du travail portugais.

(105) Les parties intéressées notent en outre que, conformément aux dispositions du RGEC, la notion de «création d'emplois» est exclusivement prévue à l'article 14, qui régit les aides régionales à l'investissement, et à l'article 17, qui régit les aides à l'investissement en faveur des PME. Dans les deux cas, afin de délimiter leurs coûts admissibles, les coûts salariaux estimés liés aux emplois créés, grâce à un investissement initial, sont calculés sur une période de deux ans. Les parties intéressées concluent que «l'aide accordée aux entreprises de la ZFM n'est pas liée aux coûts salariaux, n'est couverte par aucun investissement initial et n'est pas limitée à une période de deux ans».

(106) Seules quelques parties intéressées allèguent que la notion de «nombre d'unités de travail par année (UTA)» n'est prévue qu'à l'article 5 de l'annexe I du RGEC de 2014 (comme c'était le cas pour le RGEC de 2008). Elles allèguent en outre que cette notion vise à «protéger» les PME en empêchant que tous leurs salariés soient considérés comme «effectifs» et comptabilisés comme des «travailleurs à temps plein», notamment afin d'éviter de dépasser le nombre maximal de salariés aux fins du maintien du statut de PME ([132]).

(107) Les parties intéressées font en outre valoir que l'«exigence relative aux UTA», en ce qui concerne les postes de direction des entreprises bénéficiaires du régime, est dépourvue de sens logique et de fondement juridique. Conformément aux règles nationales applicables au personnel des organes de direction des sociétés ([133]), il est licite d'exécuter ces tâches/fonctions dans plus d'une entreprise. Par conséquent, l'interprétation de la Commission qui «empêche» l'exécution de ces tâches/fonctions dans plus d'une entreprise non seulement porte atteinte au régime juridique national, mais ne tient pas non plus compte du contenu fonctionnel des postes/fonctions concernés ni des caractéristiques des personnes occupant ces postes.

(108) Les parties intéressées font valoir que les postes et fonctions de direction en question ne nécessitent pas de disponibilité permanente et exclusive, étant donné que les postes sont généralement occupés par des personnes hautement qualifiées et compétentes, qui exercent souvent d'autres activités professionnelles et entrepreneuriales. Il existe de nombreux cas d'administrateurs/directeurs et/ou de dirigeants liés à plusieurs entreprises, qui apportent leurs connaissances et leurs compétences professionnelles au développement de ces entreprises. Les parties intéressées concluent en outre que, contrairement à l'avis de la Commission, il n'existe pas de règle ni de limitation en ce qui concerne une éventuelle accumulation de postes/fonctions dans plus d'une entreprise établie dans la ZFM. Ainsi, les membres du conseil d'administration des entreprises sont considérés comme des «travailleurs effectifs», pour autant que les règles prévues à cet effet par le droit national soient respectées.

([132]) Voir la lettre de l'ACIF du 12 avril 2019, annexe I, concernant la défense de la ZFM et de ses entreprises, p. 26.

([133]) L'exercice de ces fonctions ne peut pas être rémunéré. La rémunération est librement fixée par l'entreprise et n'a pas nécessairement de corrélation avec le nombre d'heures effectivement travaillées ni avec les rémunérations perçues par les autres salariés. Les fonctions ne sont pas exercées sur une base exclusive, sauf si elles sont imposées par l'entreprise et acceptées par son membre du conseil d'administration. Ces fonctions sont, en principe, exercées sans être soumises à un horaire de travail ni à une durée minimale ou maximale de travail.

(109) Seul un nombre limité de parties intéressées parle de discrimination positive en faveur de Madère, sur la base de son statut de région ultrapériphérique consacré par l'article 349 du TFUE, et souligne l'importance de la ZFM dans l'économie de Madère ([134]) [notamment la quantification de l'impact sur la région, si la majeure partie ou la totalité des entreprises opérant actuellement dans la région cessaient leurs activités ([135])].

(110) Enfin, un nombre réduit de parties intéressées affirme que toute récupération serait contraire aux principes généraux du droit de l'Union. À cette fin, elles font valoir que la Commission, en concluant que le régime mis en œuvre par le Portugal constitue une aide illégale, viole les principes de sécurité juridique ([136]) et de confiance légitime consacrés par la jurisprudence de l'Union ([137]).

### 5.2. **Observations du Portugal**

(111) Les 23 mai et 12 juin 2018, la Commission a transmis au Portugal les observations reçues des parties intéressées. La réponse du Portugal à ces observations peut être résumée comme suit ([138]).

(112) Le Portugal souligne que toutes les observations reçues des parties intéressées font clairement référence à la compatibilité du régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, avec le marché intérieur. Ces observations soulignent également l'importance de la ZFM pour le développement régional, la cohésion territoriale et l'emploi dans la région autonome de Madère et sa contribution à la réduction des conséquences de l'ultrapériphéricité de Madère. Elles estiment donc que les risques et les situations qui ont conduit aux conclusions préliminaires de la Commission ne sont pas établis.

(113) Le Portugal note également que le nombre et l'importance des observations reçues montrent l'absence d'effet significatif du régime sur les échanges entre États membres ou sur la concurrence.

(114) En outre, le Portugal considère que le fait que les observations reçues soient généralement positives et qu'aucune observation n'ait été reçue de mécanismes concurrents du régime de la ZFM ni d'entreprises qui ne bénéficient pas du régime, donne à penser que le régime a été correctement mis en œuvre.

(115) Le Portugal invite la Commission à tenir compte de la nature juridique de la RMA en tant que région ultrapériphérique, en vertu et aux fins de l'article 349 du TFUE et de l'acte d'adhésion du Portugal à la Communauté économique européenne (CEE), considérant que la discrimination positive résultant du régime approuvé est justifiée.

---

([134]) En ce qui concerne l'emploi, la ZFM employait [5 000 à 10 000] personnes au 31 décembre 2017, dont [1 000 à 3 000] dans les services internationaux; [100 à 1 000] dans la zone industrielle et [4 000 à 6 000] dans le secteur relevant du registre international des navires). En 2018, d'après les données recueillies directement par l'ACIF, au moyen d'une étude réalisée par ladite association, les services internationaux de la ZFM employaient [1 000 à 3 000] travailleurs. Le 31 décembre 2018, [1 000 à 3 000] entreprises étaient établies dans la ZFM. Selon les données recueillies par l'administration fiscale de la RAM, en 2018, la ZFM a généré des recettes fiscales directes de [50 à 200] millions d'EUR pour la RAM, ce qui correspond à [10 à 20] % du total des recettes fiscales perçues dans la région. Selon les données de Banco de Portugal de 2013, la ZFM représentait [10 à 20] % des investissements directs au Portugal. Voir la défense de la ZFM et de ses entreprises présentée par l'ACIF, p. 29 à 35 (annexe I de la lettre de l'ACIF du 12 avril 2019).

([135]) En supposant que toutes les entreprises actuellement implantées dans la ZFM cessent leurs activités dans la région (scénario 1), on estime qu'il y aura une baisse de la VAB entre [1 à 10] % et [10 à 20] % par rapport à la VAB de 2015 et une réduction entre [1 000 à 4 000] emplois et [5 000 à 7 000] emplois. Si certaines des activités actuellement exercées sont maintenues, mais que les entreprises qui sont actuellement à l'origine de [80 à 90] % de la VAB générée dans la ZFM cessent leurs activités (scénario 2), les effets escomptés correspondent également à une situation de crise, provoquant une baisse de la VAB entre [1 à 10] % et [1 à 10] % et une perte entre [1 000 à 3 000] et [4 000 à 6 000] emplois. Voir la lettre de l'ACIF du 12 avril 2018, p. 36 et 37, ainsi que l'étude jointe en annexe, commandée par l'ACIF au Centre d'études appliquées de l'Université catholique portugaise de Lisbonne: CONFRARIA, João, «Impacto do Centro Internacional de Negócios da Madeira na economia da Região» (Impact du Centre international d'affaires de Madère sur l'économie de la région), Université catholique de Lisbonne — Centre d'études appliquées, 4 avril 2019, p. 1 à 25.

([136]) Arrêt du 5 juillet 2012, SIAT, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415; arrêt du 3 octobre 2013, Itelcar, C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629; et arrêt du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a., C-98/14,ECLI:EU:C:2015:386.

([137]) Arrêt du 24 novembre 2005, Allemagne/Commission, C-506/03, ECLI:EU:C:2005:715, point 58; et arrêt du 3 décembre 2014, Castelnou Energía, SL/Commission, T-57/11, ECLI:EU:T:2014:1021, point 189.

([138]) Lettre du Portugal du 26 juin 2019 (2019/082914).

(116) Le Portugal considère également que la ZFM est de la plus haute importance, tant pour l'État que pour la modernisation, la diversification et le développement de la région de Madère, car elle contribue de manière décisive aux systèmes économique et financier et a un impact significatif sur l'économie et les finances nationales. Cette modernisation et ce développement ne seraient pas possibles sans l'existence des emplois créés et effectivement développés dans la région ni sans les investissements physiques réalisés.

(117) Le Portugal souligne que la diversité des activités menées dans la ZFM, le nombre d'emplois directs et indirects créés, les investissements (nationaux et étrangers) réalisés, la consommation générée, la forte contribution des impôts perçus au budget régional et l'internationalisation de l'économie régionale sont essentiels pour la viabilité économique et sociale de Madère. Cette conclusion ressort également des études économiques annexées aux observations présentées par l'ACIF.

(118) Le Portugal estime, par ailleurs, que les observations des parties intéressées confirment que les autorités portugaises ont exercé leurs pouvoirs de surveillance en ce qui concerne les conditions d'éligibilité du régime. Dans une certaine mesure, les observations présentées montrent que le contrôle exercé par les autorités portugaises sur les bénéficiaires du régime de la ZFM était plus exigeant que ne l'imposaient les décisions de la Commission de 2007 et de 2013.

(119) Enfin, le Portugal allègue que l'article 36 de l'EBF exige la création d'emplois sans mentionner explicitement la nécessité de créer de tels emplois dans la région. Le Portugal affirme, en outre, que la création d'emplois n'a pas été conçue en vue de vérifier comment chaque entreprise a contribué spécifiquement au développement de la région; au contraire, elle a simplement été considérée comme un critère permettant d'établir l'existence d'une activité économique substantielle, à la lumière des recommandations de l'OCDE et du groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)» ([139]), dans le but d'exclure les sociétés boîtes aux lettres ([140]).

## 6. **APPRÉCIATION DE L'AIDE**

### 6.1. **Existence d'une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE**

(120) L'article 107, paragraphe 1, du TFUE prévoit que «sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États membres ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions».

(121) Par conséquent, pour qu'une mesure de soutien puisse être considérée comme une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, elle doit remplir toutes les conditions suivantes: i) elle doit être financée par l'État ou à l'aide de ressources d'État et doit être imputable à l'État; ii) elle doit conférer un avantage sélectif à ses bénéficiaires en favorisant certaines entreprises ou certaines productions; iii) elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence; et iv) elle doit être de nature à affecter les échanges entre États membres.

(122) Dans les considérants suivants, la Commission examinera si le régime de la ZFM mis en œuvre par le Portugal en faveur des bénéficiaires de la ZFM remplit les critères mentionnés au considérant 121 et constitue donc une aide d'État.

#### 6.1.1. *Ressources d'État et imputabilité*

(123) Le Portugal considère que le régime de la ZFM n'implique pas l'existence de ressources d'État car il ne représente pas une «dépense fiscale réelle», mais seulement une dépense fiscale virtuelle («pertes théoriques de recettes fiscales») et ne constitue donc pas une mesure d'aide d'État ([141]).

([139]) Le 1er décembre 1997, le Conseil et les représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, ont adopté une résolution relative à un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Au sein du Conseil, un groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)» a été créé par le Conseil Ecofin, le 9 mars 1998, afin d'évaluer les mesures fiscales susceptibles de relever du champ d'application du code de conduite (JO C 99 du 1.4.1998, p. 1). Voir https://www.consilium.europa.eu/pt/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/

([140]) Lettre du Portugal du 26 juin 2019, p. 3.

([141]) Considérant 67 de la présente décision.

(124) Une partie intéressée, l'ACIF, avance des arguments similaires et considère que le régime ne constitue pas une aide ([142]).

(125) La Commission fait remarquer que la Constitution portugaise reconnaît Madère comme une «région autonome» dotée de son propre statut politique et administratif (statut politique et administratif de la région autonome de Madère ([143]), ci-après le «statut») et de ses propres organes de gouvernement. La Commission relève en outre qu'en vertu de l'article 5, paragraphe 1, de son statut, la région autonome de Madère («RAM») dispose, notamment, d'une autonomie financière, économique et fiscale. La Commission observe également que le statut garantit l'existence d'un «système fiscal régional» spécifique, qui couvre aussi expressément la ZFM ([144]). Les impôts et taxes perçus par les autorités régionales constituent des recettes pour la RAM ([145]) et sont des recettes fiscales provenant, entre autres, de l'impôt sur les sociétés et des droits de timbre ([146]). La RAM dispose de ses propres compétences fiscales et du pouvoir d'adapter les dispositions fiscales nationales aux spécificités régionales ([147]). En outre, l'assemblée législative régionale a le pouvoir d'appliquer une réduction du taux d'imposition sur les sociétés fixé annuellement par l'Assemblée de la République pour le territoire portugais ([148]). Enfin, la Commission note que l'article 36 de l'EBF établit le régime juridique applicable dans la ZFM ([149]).

(126) Ainsi qu'il est indiqué aux considérants 12 et 13 de la présente décision, le régime de la ZFM concerne une réduction de l'impôt sur les sociétés et d'autres exonérations d'impôts normalement dus à l'État portugais ([150]). En particulier, le régime permet une réduction de l'impôt normalement dû sur les revenus des sociétés en vertu du code de l'impôt sur les sociétés (ci-après le «CIRC») ([151]), notamment, dans certaines conditions, une réduction supplémentaire de 50 % de l'impôt sur les sociétés.

(127) Une perte de recettes fiscales pour l'État équivaut à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales. En permettant une réduction d'impôt au titre du CIRC, conformément au régime de la ZFM approuvé par l'article 36 de l'EBF, le Portugal renonce à des recettes qu'il aurait perçues s'il n'avait pas approuvé cette disposition fiscale. La réduction de l'impôt sur les sociétés est accordée au moyen de ressources d'État. Cette mesure a été mise en œuvre au moyen d'une loi de nature étatique (le statut des avantages fiscaux, ci-après l'«EBF», adopté par l'Assemblée de la République), qui est un acte législatif imputable à l'État portugais. Étant donné qu'il est accordé par les autorités portugaises, cet avantage fiscal est imputable à l'État.

(128) La notion d'«aide» comprend non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques ([152]).

(129) Par conséquent, la Commission conclut que la réduction de l'impôt sur les sociétés (notamment la réduction supplémentaire de 50 % de l'impôt sur les sociétés pour les entreprises exerçant des activités industrielles dans la zone industrielle de la ZFM) est accordée au moyen de ressources d'État et est imputable à l'État ([153]).

([142]) Considérant 99 de la présente décision.
([143]) Loi n° 13/91 du 5 juin 1991, telle que modifiée par la loi n° 130/99 du 21 août 1999 et la loi n° 12/2000 du 21 juin 2000.
([144]) Article 107, paragraphe 4, et article 146 du statut.
([145]) Article 108, point b), du statut.
([146]) Article 112, paragraphe 1, points b) et e), du statut. Voir également l'article 26 de la loi organique n° 2/2013 du 2 septembre 2013 [loi sur le financement des régions autonomes (ci-après la «LFRA»)].
([147]) Articles 55 et 56 de la LFRA.
([148]) Article 59, paragraphe 2, de la LFRA.
([149]) Article 146, paragraphe 4, du statut et article 59, paragraphe 6, de la LFRA.
([150]) Articles 5 et 26 et article 59, paragraphes 2, 3, 4 et 6, de la LFRA. Voir, pour la période 2007-2013, la loi organique n° 1/2007 du 19 février, telle que modifiée par la loi organique n° 1/2010 du 29 mars 2010, la loi organique n° 2/2010 du 16 juin et la loi n° 64/2012 du 20 décembre 2012.
([151]) 3 % de 2007 à 2009, 4 % de 2010 à 2012, 5 % de 2013 à 2020 au lieu de 29 % en 2007, 20 % de 2008 à 2011, 25 % de 2012 à 2013, 23 % en 2014 et 21 % de 2015 à 2020.
([152]) Arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, point 38; arrêt du 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, point 13; et arrêt du 1er décembre 1998, Ecotrade, C-200/97, ECLI:EU:C:1998:579, point 34.
([153]) Arrêt du 16 mai 2002, France/Commission, C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, point 24; arrêt du 5 avril 2006, Deutsche Bahn/Commission, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, point 103.

6.1.2. *Avantage sélectif*

(130) Le Portugal considère que le régime de la ZFM n'est pas sélectif, puisque la mesure «*[ne favorise pas] certaines entreprises ou certaines productions*» au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Selon le Portugal, toutes les entreprises exerçant des activités commerciales, industrielles, maritimes ou de services peuvent s'établir dans la ZFM. Le Portugal allègue que le régime de la ZFM fait partie de l'économie générale du système fiscal portugais et que la mesure ne comporte pas d'avantage sélectif pour les entreprises enregistrées dans la ZFM. Dès lors, la mesure en question ne constitue pas une aide d'État. Le régime de la ZFM doit plutôt être qualifié de mesure générale ([154]).

(131) Selon la jurisprudence constante de l'Union, afin d'apprécier si une mesure étatique constitue une aide d'État, il convient de déterminer si les entreprises bénéficiaires reçoivent un avantage économique qu'elles n'auraient pas obtenu dans des conditions normales de marché, c'est-à-dire sans l'intervention de l'État. Une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises des exonérations fiscales qui placent les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que celle des autres contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ([155]). De même, une mesure qui permet à certaines entreprises de bénéficier d'une réduction de l'impôt normalement dû peut constituer une aide d'État.

(132) Le régime de la ZFM est un régime d'aides à finalité régionale qui, tel qu'approuvé par la décision de la Commission de 2007, a autorisé l'octroi d'aides sous la forme d'une réduction de l'impôt sur les sociétés applicable aux bénéfices issus d'activités effectivement et matériellement réalisées à Madère, ainsi que d'autres exonérations fiscales, comme décrit au considérant 12 de la présente décision.

(133) Conformément au considérant 127 de la présente décision, le régime de la ZFM est régi par l'article 36 de l'EBF ([156]).

(134) Les entreprises de la région de Madère ont été soumises à différents taux (normaux) d'impôt sur le revenu entre 2007 et 2014, dans le cadre de budgets régionaux successifs ([157]). Les entreprises enregistrées dans la ZFM bénéficiaient d'une réduction de l'impôt sur les sociétés ([158]) ou d'autres exonérations fiscales jusqu'au 31 décembre 2020. Le régime de la ZFM permet aux bénéficiaires d'économiser sur leurs dépenses. Cette dérogation est établie dans le but spécifique d'octroyer un avantage aux activités exercées par les entreprises enregistrées dans la ZFM et de les encourager, en les plaçant dans une situation plus favorable que celle d'autres entreprises situées ailleurs dans le pays ou dans la RAM.

(135) Par conséquent, la mesure examinée ne confère un avantage qu'aux entreprises établies dans la ZFM. Compte tenu de sa portée géographique, la mesure en question est sélective puisqu'elle n'est accessible qu'aux entreprises enregistrées dans la zone restreinte de la ZFM.

(136) Compte tenu de ce qui précède, la Commission conclut qu'en réduisant une charge fiscale normalement due, le régime de la ZFM confère un avantage sélectif aux entreprises enregistrées dans la ZFM au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

([154]) Voir les considérants 68 et 69 de la présente décision.

([155]) Arrêt du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, point 132.

([156]) Note de bas de page 5 ci-dessus.

([157]) 29 % en 2007 (article 12 du décret législatif régional n° 3/2007/M du 9 janvier 2007); 20 % de 2008 à 2011 (article 15 du décret législatif régional n° 2/2008/M du 16 janvier 2008, article 14 du décret législatif régional n° 45/2008/M du 31 décembre 2008, article 13 du décret législatif régional n° 34/2009/M du 31 décembre 2009 et article 14 du décret législatif régional n° 2/2011/M du 10 janvier 2008); 25 % de 2012 à 2013 (article 2 du décret législatif régional n° 20/2011/M du 26 décembre 2011 et article 16 du décret législatif régional n° 42/2012/M du 31 décembre 2012); 23 % en 2014 (article 18 du décret législatif régional n° 31-A/2013/M du 31 décembre 2013).

([158]) Note de bas de page 15 ci-dessus.

6.1.3. *Distorsion de la concurrence et effets sur les échanges*

(137) Le Portugal n'a pas affirmé directement que la mesure ne faussait pas ni ne menaçait de fausser la concurrence et n'affectait pas les échanges entre États membres ([159]). En revanche, l'ACIF, l'une des parties intéressées, a déclaré qu'il était hautement improbable que le régime de la ZFM puisse fausser la concurrence et affecter les échanges entre États membres ([160]).

(138) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle du bénéficiaire par rapport à d'autres entreprises concurrentes ([161]). Ainsi, il est admis qu'il y a une distorsion de la concurrence au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE lorsque l'État octroie un avantage financier à une entreprise dans des secteurs libéralisés où la concurrence existe ou pourrait exister ([162]). Lorsqu'une aide financière accordée par l'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme affectés par la mesure ([163]).

(139) Étant donné que les entreprises enregistrées dans la ZFM exercent des activités ouvertes à la concurrence internationale, la mesure en cause améliore leur position concurrentielle et menace de fausser la concurrence; par conséquent, elle est susceptible d'affecter les échanges entre États membres.

6.1.4. *Qualification de l'aide en tant que mesure existante et mesures utiles*

(140) Le Portugal allègue que, s'il s'agit d'une «aide», le régime de la ZFM doit être qualifié d'aide existante. Il affirme, en outre, que la ZFM a été créée en 1980 ([164]), c'est-à-dire avant l'adhésion du Portugal à la CEE en 1986, et qu'elle n'a subi aucune modification substantielle en dehors du cadre de négociation des aides existantes. Le régime doit donc être qualifié d'«aide existante» au sens de l'article 1er, point b) i), du règlement (UE) 2015/1589 ([165]).

(141) Compte tenu de ce qui précède, le Portugal estime que la Commission doit proposer des mesures utiles pour faire en sorte que le régime de la ZFM reste compatible avec le marché intérieur, ce qui peut impliquer de modifier le contenu du régime d'aides, d'introduire des exigences ou de clarifier les exigences existantes ([166]).

(142) L'article 1er, point b) i), du règlement (UE) 2015/1589 définit les «aides existantes» comme «toute aide existant avant l'entrée en vigueur du TFUE dans l'État membre concerné, c'est-à-dire les régimes d'aides et aides individuelles mis à exécution avant et toujours applicables après l'entrée en vigueur du TFUE dans les États membres respectifs».

(143) L'article 26 et la section 10 de l'annexe I de l'acte d'adhésion du Portugal ([167]) prévoient des adaptations des actes adoptés par les institutions, parmi lesquels figure, dans la section relative à la législation douanière, la Zone franche de Madère. L'acte d'adhésion du Portugal ne prévoit pas que la ZFM doit être considérée comme une aide existante au sens de l'article 88, paragraphe 1, du traité CE (devenu article 108, paragraphe 1, du TFUE).

([159]) Considérant 113 de la présente décision.
([160]) Considérant 99, in fine, de la présente décision.
([161]) Arrêt du 17 septembre 1980, Philip Morris, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, point 11; et arrêt du 15 juin 2000, Alzetta e.a./Commission, affaires jointes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, point 80.
([162]) Arrêt du 15 juin 2000, Alzetta e.a./Commission, affaires jointes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, points 141 à 147.
([163]) Arrêt du 4 avril 2001, Regione autonome Friulia-Venezia Giulia/Commission, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, point 41.
([164]) Décret-loi nº 500/80 du 20 octobre 1980 et décret réglementaire nº 53/82 du 23 août 1982. Voir également le décret-loi nº 502/85 du 30 décembre 1985 et le décret-loi nº 165/86 du 26 juin 1986.
([165]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 67.
([166]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 85.
([167]) Acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume d'Espagne et de la République portugaise et aux adaptations des traités (JO L 302 du 15.11.1985, p. 23).

(144) En outre, la première notification du régime de la ZFM (régime I) au titre des règles relatives aux aides d'État, que la Commission a approuvée par décision du 25 mai 1987, a été effectuée en 1986. Depuis 1987, le régime de la ZFM a fait l'objet de plusieurs prolongations, et des régimes ultérieurs ont été autorisés par les décisions de la Commission de 2002 et 2007, respectivement ([168]). En outre, le régime de la ZFM a été substantiellement modifié au cours des régimes I, II et III successifs. Le régime I n'exigeait pas la création/le maintien d'emplois. Cette exigence a été introduite dans le cadre du régime II (liée aux plafonds de la base d'imposition applicables à la base imposable annuelle des bénéficiaires) et maintenue dans le régime III. Le régime II excluait toutes les activités d'intermédiation financière, d'assurance et des institutions auxiliaires d'intermédiation financière et d'assurance, ainsi que les «services intragroupe» (centres de coordination, de trésorerie et de distribution) ([169]). Il a également été introduit dans le système une réduction progressive de l'aide en augmentant les taux d'imposition applicables (1 % en 2003 et 2004, 2 % en 2005 et 2006 et 3 % à partir de 2007). Enfin, il a été introduit une réduction supplémentaire de 50 % de l'impôt sur les sociétés pour les entreprises situées dans la zone franche industrielle de la ZFM. Dans le cadre du régime III, en particulier à la suite de la décision de 2013, la Commission a autorisé une augmentation de 36,7 % des plafonds de la base d'imposition auxquels s'appliquait la réduction de l'impôt sur les sociétés.

(145) Compte tenu de ce qui précède, la mesure en question ne constitue pas une aide existante au sens de l'article 1er, point b) i), du règlement (UE) 2015/1589. L'article 22 dudit règlement, sur la base duquel le Portugal demande à la Commission de se limiter à prendre des «mesures utiles», n'est donc pas applicable.

6.1.5. *Aides de minimis*

(146) Lorsque les bénéficiaires individuels du régime de la ZFM ont reçu un avantage ne dépassant pas les seuils fixés dans le règlement (CE) no 1998/2006 de la Commission ([170]), cet avantage ne sera pas considéré comme une aide d'État, et il échappe donc à l'interdiction de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE (devenu article 107, paragraphe 1, du TFUE), pour autant que toutes les autres conditions prévues par ledit règlement soient remplies. De même, les bénéficiaires du régime de la ZFM qui ont reçu un avantage ne dépassant pas les seuils fixés par le règlement (UE) no 1407/2013 de la Commission ([171]) (qui s'applique rétroactivement à la présente affaire en vertu de l'article 7, paragraphe 1) sont considérés comme n'ayant pas bénéficié d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, pour autant que toutes les autres conditions prévues par ledit règlement soient remplies.

(147) Sur la base des données quantitatives fournies par le Portugal, il apparaît que, dans de nombreux cas, le montant de l'aide reçue par les bénéficiaires de la ZFM n'excède pas le plafond *de minimis* de 200 000 EUR.

*Conclusion sur l'existence d'une aide*

(148) Compte tenu de ce qui précède, la Commission considère que la mesure mise en œuvre par le Portugal en faveur des entreprises de la ZFM constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(149) Au demeurant, il convient d'ajouter que la République portugaise n'a pas contesté la conclusion de l'existence d'une aide à laquelle la Commission est parvenue dans sa décision de 2007 ([172]).

([168]) Voir la note de bas de page 9 ci-dessus.

([169]) Voir le préambule du décret-loi no 163/2003 du 24 juillet 2003.

([170]) Règlement (CE) no 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis* (JO L 379 du 28.12.2006, p. 5). Ce règlement a été appliqué du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2013 (voir article 6).

([171]) Règlement (UE) no 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* (JO L 352 du 24.12.2013, p. 1).

([172]) Dans le cadre de la notification du régime de la ZFM adressée à la Commission en 2006, le Portugal qualifie le régime de la ZFM de «régime d'aides au fonctionnement à finalité régionale». Voir la lettre du Portugal du 28 juin 2006 (1900/80932); en particulier, les points 2.1 et 10 du formulaire type de notification, le point 1.2 de la fiche d'information complémentaire, le préambule du projet de loi notifié, l'exposé des motifs et le préambule du décret-loi no 163/2003 du 24 juillet 2003. Voir également les lettres du Portugal du 29 octobre 2015, p. 22, du 31 mars 2016, p. 4, et du 21 novembre 2017, p. 5 et 6.

6.2. **Compatibilité de l'aide**

6.2.1. *Conformité du régime de la ZFM avec les décisions de la Commission de 2007 et de 2013*

(150) Le Portugal considère que le régime de la ZFM, tel que mis en œuvre par les autorités portugaises, est conforme aux engagements pris par le Portugal au moment de la notification et aux décisions de la Commission de 2007 et de 2013.

*Origine des bénéfices donnant droit à la réduction de l'impôt sur le revenu*

(151) Le régime de la ZFM a été apprécié, sur la base des lignes directrices de 2007, en tant qu'aide au fonctionnement à finalité régionale et approuvé par les décisions de la Commission de 2007 et de 2013. Le régime de la ZFM autorisait l'octroi d'aides sous la forme d'une réduction de l'impôt sur les sociétés appliqué aux bénéfices issus d'activités effectivement et matériellement réalisées à Madère, ainsi que d'exonérations d'autres impôts, à concurrence d'un certain plafond des montants d'aide, calculé sur les plafonds de la base d'imposition, sur la base du nombre d'emplois maintenus par les bénéficiaires au cours de chaque exercice fiscal.

(152) Au cours de la procédure de notification ayant abouti à la décision de la Commission de 2007, le Portugal n'a pas contesté le fait que les réductions d'impôt prévues par le régime étaient limitées aux activités exercées à Madère, comme indiqué au point 32 de la décision d'ouvrir la procédure ([173]).

(153) Les lignes directrices de 2007 n'autorisent l'octroi d'aides au fonctionnement à finalité régionale que dans des cas exceptionnels ([174]): «[d]es aides de ce type peuvent cependant être octroyées […] dans les régions bénéficiant de la dérogation de l'article 87, paragraphe 3, point a) [devenu article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE], à condition qu'elles i) soient justifiées par leur contribution au développement régional et leur nature, et ii) que leur niveau soit proportionnel aux handicaps qu'elles visent à pallier» ([175]).

(154) Il est incontestable que Madère est une région ultrapériphérique aux fins de l'article 349 du TFUE et qu'elle est donc éligible au titre de l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE.

(155) Toutefois, la contribution d'un régime d'aides au fonctionnement au développement régional d'une région doit être appréciée en fonction et en proportion des handicaps de cette région, qui, dans le cas des régions ultrapériphériques, sont des handicaps structurels et permanents reconnus par le TFUE, tels que l'éloignement, l'insularité, la taille restreinte, le relief et le climat difficiles et la dépendance économique vis-à-vis d'un petit nombre de produits, comme le prévoit l'article 349 du TFUE.

(156) Comme indiqué au point 30 de la décision d'ouvrir la procédure, les aides au fonctionnement à finalité régionale en faveur des régions ultrapériphériques ont été conçues pour compenser les coûts additionnels supportés par les entreprises de ces régions dus aux handicaps susmentionnés.

(157) Dans le cadre de l'évaluation du régime de la ZFM, les coûts additionnels ont été identifiés et quantifiés sur la base d'une étude présentée par les autorités portugaises. Dans la décision de la Commission de 2007, l'évaluation de la proportionnalité de la mesure a été effectuée sur la base de ces coûts additionnels quantifiés, au niveau agrégé de la ZFM et au niveau de chaque bénéficiaire enregistré dans la ZFM ([176]).

(158) Le Portugal allègue qu'il convient d'apprécier l'origine des bénéfices donnant droit à la réduction de l'impôt sur le revenu en tenant compte de la contribution du régime au développement régional de la RAM, sans que se limiter géographiquement à la région, car cela limiterait le régime d'aide à une simple compensation des coûts additionnels supportés par les entreprises situées dans la ZFM ([177]). Le Portugal soutient en outre que le régime, tel qu'il est appliqué, est conforme aux normes fiscales internationales et que les entreprises de la ZFM exercent une activité substantielle dans la région au sens du plan d'action BEPS de l'OCDE, en étant soumises à des exigences légales en matière fiscale et à différents types de contrôle ([178]). Cette position est largement soutenue par les parties intéressées ([179]).

([173]) Lettre du Portugal du 19 décembre 2006.
([174]) Lignes directrices de 2007, point 6.
([175]) Lignes directrices de 2007, point 76.
([176]) Considérants 53 et 59 de la décision de la Commission de 2007.
([177]) Considérant 74 de la présente décision.
([178]) Considérant 77 de la présente décision.
([179]) Considérants 100 et 101 de la présente décision.

(159) Contrairement à ce que prétend le Portugal ([180]), les entreprises enregistrées dans la ZFM ne supportent de tels coûts additionnels que si elles réalisent effectivement et matériellement leurs activités à Madère, ce qui implique que leurs bénéfices proviennent d'opérations directement soumises à ces coûts additionnels. D'autres types de bénéfices, qui ne sont pas soumis à ces coûts parce qu'ils résultent d'activités exercées en dehors de la région, ne peuvent pas être pris en compte dans la base d'imposition donnant droit à la mesure fiscale.

(160) La Commission fait remarquer que le Portugal a clairement indiqué tout au long du contrôle de 2015, et a réaffirmé au cours de la procédure formelle d'examen, que les bénéficiaires ne devaient pas nécessairement opérer dans la région et que même les activités exercées en dehors de la région bénéficiaient d'une aide au titre du régime (voir les considérants 20 et 21 de la présente décision).

(161) La Commission considère que la «restriction géographique» de l'origine des bénéfices, dénoncée par le Portugal, est une simple traduction, dans les décisions de la Commission de 2007 et de 2013, des principes de base énoncés dans les lignes directrices de 2007 et que l'application du régime de la ZFM, en ce qui concerne l'origine des bénéfices, n'est pas conforme aux dispositions desdites lignes directrices relatives aux aides au fonctionnement.

(162) Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission n'a exprimé aucun doute quant à la conformité du régime avec les normes et exigences légales internationales en matière fiscale. Aux fins du contrôle des aides d'État, la question de savoir si les bénéficiaires ont effectivement et matériellement réalisé leurs activités dans la région doit être appréciée sur la base des principes relatifs aux aides au fonctionnement énoncés dans les lignes directrices de 2007, mentionnés aux considérants 156 et 157 de la présente décision, et non sur la base des décisions fiscales de l'OCDE, qui poursuivent leurs propres objectifs dans le domaine fiscal.

(163) De même, la Commission fait observer que l'exigence légale d'une comptabilité séparée pour les revenus générés dans la ZFM à des fins fiscales, décrite au considérant 21 de la présente décision, n'est pas suffisante en soi pour répondre aux doutes de la Commission concernant le caractère approprié de la base imposable du régime de la ZFM, étant donné que les revenus générés dans la ZFM soumis à cette exigence ne sont pas définis sur la base des principes des lignes directrices de 2007 relatifs aux aides au fonctionnement.

(164) Au contraire, il ressort simplement de cette séparation comptable que le taux d'imposition réduit était appliqué aux revenus issus de transactions entre, d'une part, les bénéficiaires de l'aide et, d'autre part, les entités résidant dans la ZFM et les entités résidant en dehors du territoire national portugais. Toutefois, une telle séparation comptable ne permet pas de déterminer si ces opérations résultaient ou non d'activités effectivement et matériellement réalisées par les bénéficiaires de l'aide à Madère.

(165) Enfin, la Commission note que les contrôles fiscaux approfondis de la base imposable et de l'origine des bénéfices ont été effectués dans le respect de l'approche des autorités portugaises mentionnée au considérant 158 de la présente décision et n'ont pas tenu compte du lien entre les bénéfices éligibles et les coûts additionnels supportés dans la ZFM, comme le suggèrent les lignes directrices de 2007 et les décisions ultérieures de la Commission de 2007 et de 2013.

(166) Par conséquent, la Commission considère que les arguments avancés par le Portugal en ce qui concerne la conformité avec les règles fiscales, les exigences légales et les contrôles fiscaux ne sont pas pertinents pour l'appréciation de l'application du régime de la ZFM au regard des lignes directrices de 2007 et des décisions de la Commission de 2007 et de 2013.

(167) Compte tenu de ce qui précède, la Commission estime que ses doutes quant à l'origine des bénéfices donnant droit à la réduction d'impôt dans la ZFM n'ont pas été levés, et elle conclut que l'application du régime de la ZFM au regard de ce critère est contraire aux décisions de la Commission de 2007 et de 2013.

*Création/maintien d'emplois dans la région*

(168) Comme indiqué au considérant 151 de la présente décision, les plafonds d'aide dont peuvent bénéficier les bénéficiaires enregistrés dans la ZFM, au titre du régime d'aides au fonctionnement à finalité régionale approuvé, sont calculés sur les plafonds d'imposition de base, sur la base du nombre d'emplois maintenus par les bénéficiaires au cours de chaque exercice fiscal.

([180]) Considérants 73 et 74 de la présente décision.

(169) La Commission souligne que l'obligation de créer/maintenir des emplois était une condition d'accès au régime et qu'elle a été intégrée dans la méthode de calcul des montants d'aide au titre du régime de la ZFM, telle que notifiée par le Portugal ([181]) et approuvée par les décisions de la Commission de 2007 et de 2013.

(170) En outre, dans la décision de la Commission de 2007, la création d'emplois dans le cadre du régime de la ZFM a été considérée comme contribuant au développement régional ([182]).

(171) La Commission fait remarquer en outre que la création/le maintien d'emplois faisait partie intégrante du régime régional de la ZFM autorisé. Par conséquent, le nombre d'emplois constitue un paramètre du montant de l'aide et un moyen de mesurer la contribution du régime au développement régional et, à ces deux fins, il convient de se fonder sur une méthode objective et éprouvée utilisée dans la pratique décisionnelle en matière d'aides d'État.

(172) Le Portugal rejette la définition restrictive des emplois en termes d'ETP ou d'UTA utilisée par la Commission aux fins du calcul des montants d'aide. En revanche, le Portugal affirme que sa «définition des emplois» est conforme aux règles nationales et internationales du travail, que les bénéficiaires ont été soumis à plusieurs contrôles, dont les résultats ont été partagés avec la Commission, et que la mise en œuvre du régime est donc conforme aux décisions de la Commission de 2007 et de 2013.

(173) Contrairement aux allégations du Portugal ([183]), la Commission considère que l'application de la méthode exposée au point 58 des lignes directrices de 2007 et, en particulier, dans la note de bas de page 52 correspondante, pour calculer le nombre d'emplois créés/maintenus, à savoir que «*le "nombre de salariés" est le nombre d'unités de travail par année (UTA), c'est-à-dire le nombre de salariés employés à temps plein pendant une année, le travail à temps partiel et le travail saisonnier représentant des fractions d'UTA*», est une méthode appropriée, même si cette définition n'est incluse que dans la section relative aux aides à l'investissement à finalité régionale des lignes directrices de 2007. Cette méthode est également mentionnée à l'article 5 de la recommandation de la Commission concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises ([184]), qui est généralement applicable à l'ensemble de la législation de l'Union et, en particulier, aux règles de l'Union en matière d'aides d'État, étant donné que ces recommandations ont été systématiquement incluses à l'annexe I du RGEC de 2008 et de 2014.

(174) Contrairement aux arguments avancés par le Portugal, une définition des emplois en termes d'ETP et d'UTA est le meilleur moyen d'inclure, sans discrimination, tous les types de relations et de contrats de travail (travail à durée indéterminée ou intérimaire, salariés et membres du conseil d'administration couverts par divers contrats de travail avec différentes entreprises, télétravailleurs), le temps de travail effectif du salarié dans l'entreprise de la ZFM étant calculé de manière objective et vérifiable. La Commission reste neutre en ce qui concerne la nature de la relation de travail en vertu du droit national, pour autant que le calcul du nombre d'emplois aux fins des aides d'État soit effectué de manière objective.

(175) En tout état de cause, la Commission observe en outre qu'indépendamment de la définition figurant à la note de bas de page 52 des lignes directrices de 2007, le Portugal n'a appliqué aucune définition des emplois en mesure de comptabiliser le nombre d'emplois créés et maintenus à Madère. Comme indiqué au considérant 28 de la présente décision, le Portugal a considéré comme des emplois valides, aux fins de l'application du régime de la ZFM, tous les emplois, de toute nature juridique, indépendamment du nombre d'heures, de jours et de mois de travail actif par an déclaré par les bénéficiaires dans leurs déclarations fiscales annuelles. Il l'a fait sans vérifier le temps effectivement consacré par le titulaire du poste pour chaque bénéficiaire et sans convertir ce temps en ETP.

(176) Compte tenu des résultats du contrôle de 2015 et des informations fournies par le Portugal au cours de la procédure formelle d'examen, la Commission considère que les autorités portugaises, sur la base des déclarations présentées par les bénéficiaires, n'étaient pas en mesure de vérifier la véracité ni le maintien des emplois déclarés, comme elle l'a demandé dans ses décisions de 2007 et de 2013, précisément en raison de l'absence d'une méthode de calcul commune et objective applicable à tous les cas de relations de travail.

([181]) Lettre du Portugal du 28 juin 2006 (notification du régime III).
([182]) Considérant 64 de la décision de la Commission de 2007.
([183]) Considérant 87 de la présente décision.
([184]) Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises, C(2003) 1422 (JO L 124 du 20.5.2003, p. 36).

(177) Enfin, la Commission note que le Portugal n'a pas confirmé si les emplois enregistrés aux fins de l'application du régime de la ZFM étaient tous occupés par des salariés qui contribuaient à des activités effectivement et matériellement réalisées à Madère. Les autorités portugaises ont souligné que, dans certains cas, le fait que le nombre de salariés n'était pas indiqué dans les déclarations annuelles n'a eu aucune incidence sur l'évaluation de l'impôt dû ou de l'avantage fiscal; dans d'autres cas, au cours du contrôle de 2015, l'existence d'emplois en dehors de la ZFM, de Madère et même de l'Union a été confirmée. Par ailleurs, la Commission note que le Portugal n'a pas fourni d'informations sur le lieu réel d'activité des salariés de tous les bénéficiaires de la ZFM, malgré plusieurs rappels de la Commission ([185]).

(178) La Commission reconnaît que le Portugal a présenté des documents démontrant que de nombreux contrôles ont été effectués auprès des bénéficiaires du régime de la ZFM. Contrairement à ce que soutient le Portugal, la Commission n'a jamais remis en cause l'efficacité des contrôles fiscaux effectués par les autorités portugaises, mais uniquement leur efficacité en ce qui concerne le calcul précis du nombre d'emplois maintenus par chaque bénéficiaire de la ZFM et l'évaluation du rapport entre les emplois créés et les activités effectivement et matériellement réalisées à Madère. La documentation communiquée à la Commission confirme que des contrôles ont été effectués à des fins fiscales. Toutefois, les données collectées ne sont pas pertinentes du point de vue de l'appréciation d'aides d'État, étant donné que les contrôles n'ont pas abordé les deux questions en cause en l'espèce: le calcul exact du nombre d'emplois maintenus par chaque bénéficiaire de la ZFM et le rapport entre les emplois créés et les activités effectivement et matériellement réalisées à Madère par le bénéficiaire concerné.

(179) Compte tenu de ce qui précède, la Commission estime que ses doutes quant à la création/au maintien d'emplois dans la ZFM n'ont pas été levés et conclut que l'application du régime de la ZFM au regard de ce critère est contraire aux décisions de la Commission de 2007 et de 2013.

*Conclusion*

(180) Par conséquent, la Commission conclut que le régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, viole les décisions de la Commission de 2007 et de 2013 autorisant le régime III et est donc illégal.

6.2.2. *Compatibilité du régime de la ZFM avec les lignes directrices de 2007*

(181) Le Portugal allègue qu'il n'a jamais accepté l'interprétation faite par la Commission des conditions prévues dans ses décisions de 2007 et de 2013 concernant l'origine des bénéfices et la création d'emplois. Le Portugal considère également que ces exigences ne sont pas contraignantes, étant donné que de telles décisions ont été adoptées sur la base des lignes directrices de 2007, que le Portugal considère également comme non contraignantes ([186]).

(182) Le Portugal fait également valoir que la définition de la création d'emplois visée dans la décision de la Commission de 2007, en ce qui concerne les ETP et les UTA, ne figure pas dans la section relative aux aides au fonctionnement des lignes directrices de 2007, ce que la Commission ne conteste pas ([187]). Par conséquent, de l'avis des autorités portugaises, le régime de la ZFM doit être apprécié exclusivement sur la base des points 76 à 83 des lignes directrices de 2007.

(183) La Commission note que le Portugal, dans une lettre datée du 10 mai 2006, a accepté les lignes directrices de 2007 et les mesures utiles ultérieures ([188]), ce qui implique que les règles définies dans les lignes directrices de 2007 devaient être respectées par tout régime d'aides à finalité régionale ([189]).

([185]) Considérants 52 et 57 de la présente décision.
([186]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2019, points 106, 107 et 272.
([187]) Considérant 41 de la décision d'ouvrir la procédure.
([188]) La Commission a proposé des mesures utiles pour modifier ou abroger les régimes d'aides à finalité régionale existants, tenant compte des nouvelles règles adoptées, comme c'est toujours le cas après l'adoption de nouvelles lignes directrices.
([189]) Aides d'État: lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2007-2013: acceptation par 24 États membres de la proposition de mesures utiles faite par la Commission en application de l'article 88, paragraphe 1, du traité CE (2006/C 153/04) (JO C 153 du 1.7.2006, p. 1).

(184) Les points 76 et 80 des lignes directrices de 2007 autorisent des aides au fonctionnement dans les régions ultrapériphériques dans la mesure où: i) elles visent à compenser les entreprises pour les coûts additionnels de l'exercice de l'activité économique inhérents aux facteurs énoncés à l'article 299, paragraphe 2, (devenu article 349) du TFUE, ii) à condition qu'elles soient justifiées par leur contribution au développement régional et iii) que leur niveau soit proportionnel aux handicaps qu'elles visent à pallier.

(185) Par conséquent, dans la mesure où le régime de la ZFM a bénéficié à des entreprises qui ne réalisaient pas effectivement et matériellement leurs activités dans la région et qui ne supportaient donc pas les coûts additionnels mentionnés dans les lignes directrices de 2007, la mise en œuvre du régime ne satisfaisait pas aux exigences visées au considérant 184 de la présente décision.

(186) En outre, même si la condition de création/maintien d'emplois n'était pas appréciée sur la base de la notion de création d'emplois prévue dans la section relative aux aides à l'investissement des lignes directrices de 2007 ou dans la pratique de la Commission en matière d'aides d'État, le régime de la ZFM, tel que mis en œuvre par le Portugal, ne serait pas, en tout état de cause, conforme aux conditions d'aide au fonctionnement énoncées dans les lignes directrices de 2007, étant donné que l'origine des bénéfices n'est pas liée aux coûts additionnels réels.

*Conclusion*

(187) Compte tenu de ce qui précède, la Commission considère que le régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, viole les dispositions des lignes directrices de 2007 et constitue donc une aide illégale qui ne peut pas être considérée comme compatible avec le marché intérieur.

6.2.3. *Compatibilité du régime d'aides directement sur la base de l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE*

(188) Le Portugal affirme que la Commission devrait évaluer l'impact du régime ZFM «d'une manière compatible avec les politiques de l'Union dans les régions ultrapériphériques en ce qui concerne la cohésion économique, sociale et territoriale» et tenir compte du fait qu'il constitue «l'instrument de politique économique le plus efficace pour stimuler la cohésion, la croissance économique et la viabilité économique de Madère» ([190]).

(189) Conformément à l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE, peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur les aides destinées à favoriser le développement économique des régions visées à l'article 349 du TFUE, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale.

(190) Dans les lignes directrices de 2007, la Commission a fixé les conditions auxquelles les aides à finalité régionale peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, ainsi que les critères permettant de déterminer les zones qui remplissent les conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE. Conformément à la jurisprudence ([191]), en adoptant des règles de conduite et en annonçant, par leur publication, qu'elle les appliquera dorénavant aux cas concernés par celles-ci, la Commission s'autolimite dans l'exercice dudit pouvoir d'appréciation et ne saurait, en principe, se départir de ces règles sous peine de se voir sanctionner, au titre d'une violation de principes généraux du droit, tels que l'égalité de traitement ou la protection de la confiance légitime Par conséquent, la Commission doit apprécier le cas d'espèce au regard des lignes directrices applicables, c'est-à-dire des lignes directrices de 2007, à moins que les autorités portugaises ne démontrent que des circonstances exceptionnelles autres que celles prévues dans les lignes directrices de 2007 l'obligent à apprécier le régime de la ZFM directement au regard du traité. Toutefois, en l'espèce, les autorités portugaises n'ont même pas invoqué, et encore moins démontré, l'existence de telles circonstances exceptionnelles. Bien que l'appréciation de la compatibilité du régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, soit effectuée au titre des lignes directrices de 2007, dans les considérants ci-après, la Commission appréciera néanmoins, dans un souci d'exhaustivité, si le régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, peut être jugé compatible directement sur la base du TFUE.

*Contribution à un objectif d'intérêt commun*

(191) Le Portugal affirme que le régime de la ZFM contribue au développement économique de la RAM, qui est reconnue par le TFUE comme une région ultrapériphérique. Les autorités portugaises ont fourni des informations sur l'impact macroéconomique du régime.

([190]) Lettre du Portugal du 26 septembre 2018, point 209.

([191]) Arrêt du 8 mars 2016, Grèce/Commission, C-431/14 P, ECLI:EU:C:2016:145, points 69 et 70.

(192) En particulier, les autorités portugaises insistent sur le fait que le régime de la ZFM contribue de manière significative à l'assainissement budgétaire de la RAM. Selon l'administration de la fiscalité et des affaires fiscales de la RAM, la contribution des entreprises de la ZFM au budget régional de Madère a été de l'ordre de [10 à 20] % en moyenne au cours de la période 2012-2018 ([192]).

(193) Compte tenu de ce qui précède, la Commission considère que, contrairement à ce qu'elle a exposé dans sa position préliminaire figurant au considérant 33 de la décision d'ouvrir la procédure, le régime de la ZFM peut contribuer au développement régional de Madère, une région ultrapériphérique, et donc à un objectif d'intérêt commun.

*Caractère approprié et proportionné*

(194) Les aides au fonctionnement visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait dû normalement supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales ([193]).

(195) Par conséquent, de telles aides peuvent être accordées, à titre exceptionnel, dans les régions ultrapériphériques pouvant bénéficier de la dérogation prévue à l'article 87, paragraphe 3, point a), du traité CE [devenu article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE], dans la mesure où elles visent à compenser les coûts additionnels de l'exercice de l'activité économique inhérents aux facteurs énoncés à l'article 299, paragraphe 2, du traité CE (devenu article 349 du TFUE) ([194]).

(196) La Commission fait remarquer que les entreprises qui ont bénéficié du régime, tel qu'il a été mis en œuvre, ont été exonérées de la charge fiscale normale, bien que certaines entreprises aient exercé des activités pour lesquelles elles n'ont pas supporté de coûts additionnels en raison des handicaps structurels de la région, comme apprécié aux sections 6.2.1 et 6.2.2 de la présente décision.

(197) Dans ce contexte, étant donné que le régime de la ZFM n'a pas été appliqué de façon à remédier aux difficultés structurelles que les entreprises peuvent effectivement rencontrer dans l'exercice de leur activité à Madère, il ne peut être considéré comme approprié ni proportionné au regard des principes/conditions des aides au fonctionnement à finalité régionale visant à favoriser le développement économique des régions ultrapériphériques (article 349 du TFUE), compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale.

*Conclusion*

(198) Au vu de ce qui précède, la Commission considère que le régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, viole les dispositions de l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE et constitue donc une aide illégale qui ne peut pas être jugée compatible avec le marché intérieur.

6.2.4. *Compatibilité de l'aide avec le RGEC de 2014*

(199) Le Portugal estime que le RGEC de 2014 ne s'applique pas rétroactivement aux aides individuelles accordées au titre du régime de la ZFM aux fins de l'appréciation de sa compatibilité ([195]). Le Portugal estime également qu'une interprétation souple du RGEC de 2014 n'oblige pas les bénéficiaires de la ZFM à exercer leurs activités économiques à Madère. Les aides individuelles doivent être analysées par rapport aux conditions applicables aux aides au fonctionnement à finalité régionale énoncées dans les lignes directrices de 2007 et sont également couvertes par les décisions de la Commission de 2007 et de 2013.

(200) Étant donné que le régime a été mis en œuvre par le Portugal en violation des décisions de la Commission de 2007 et de 2013 et qu'il ne peut être considéré comme compatible avec le marché intérieur en vertu des lignes directrices de 2007, la Commission doit examiner si les aides individuelles octroyées au titre de ce régime peuvent néanmoins être considérées comme compatibles ([196]) en application du RGEC de 2014, qui peut être applicable de façon rétroactive aux aides individuelles, pour autant que les conditions applicables soient remplies ([197]).

([192]) Centre international d'affaires de Madère, Société de développement de Madère, Statistiques, décembre 2018.

([193]) Arrêt du 9 septembre 2009, Diputación Foral de Álava e.a./Commission, T-30/01 à T-32/01 et T-86/02 à T-88/02, ECLI:EU:T:2009:314, point 226.

([194]) Lignes directrices de 2007, point 80.

([195]) Article 58, paragraphe 1, du RGEC de 2014.

([196]) La Commission estime qu'il n'est pas nécessaire de procéder à une analyse du caractère d'aide du régime, étant donné que le Portugal n'a jamais soutenu que le régime de la ZFM n'était pas un régime d'aides au sens du règlement (CE) nº 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 83 du 27.3.1999, p. 1. abrogé).

([197]) Article 58, paragraphe 1, du RGEC de 2014.

(201) Conformément à l'article 15, paragraphe 4, du RGEC de 2014, «[d]ans les régions ultrapériphériques, les régimes d'aides au fonctionnement servent à compenser les surcoûts de fonctionnement qui sont supportés dans ces régions et qui sont la conséquence directe d'un ou de plusieurs des handicaps permanents mentionnés à l'article 349 du traité, lorsque les bénéficiaires exercent leur activité économique dans une région ultrapériphérique, et pour autant que le montant annuel de l'aide par bénéficiaire octroyé au titre de tous les régimes d'aides au fonctionnement mis en œuvre dans le respect du présent règlement n'excède pas un des pourcentages suivants: a) 35 % de la valeur ajoutée brute crée chaque année par le bénéficiaire dans la région ultrapériphérique concernée; b) 40 % des coûts annuels du travail supportés par le bénéficiaire dans la région ultrapériphérique concernée; c) 30 % du chiffre d'affaires annuel réalisé par le bénéficiaire dans la région ultrapériphérique concernée». Comme indiqué dans cet article, cette autorisation exceptionnelle pour l'octroi d'aides au fonctionnement à une entreprise est justifiée par la compensation des surcoûts liés à l'exercice de l'activité de celle-ci dans la région ultrapériphérique.

(202) La Région autonome de Madère est une région ultrapériphérique visée à l'article 349 du TFUE. Par conséquent, sur la base de l'article 15, paragraphe 4, du RGEC de 2014, elle est éligible au bénéfice d'aides régionales en vertu de la dérogation prévue à l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE, pour autant que: i) les bénéficiaires exercent leur activité dans la région ultrapériphérique, et ii) le montant annuel de l'aide n'excède pas un pourcentage maximal de la valeur ajoutée brute créée chaque année, des coûts annuels du travail supportés ou du chiffre d'affaires annuel réalisé par le bénéficiaire dans la région.

(203) La Commission souligne que la mesure mise en œuvre consiste en des avantages fiscaux qui ont pour effet de réduire les coûts que les entreprises devraient supporter dans le cadre de leurs activités commerciales. Il s'agit donc d'une aide au fonctionnement en faveur des entreprises qui peuvent en bénéficier dans la ZFM.

(204) Sur la base des informations fournies par le Portugal au cours du contrôle de 2015, les bénéficiaires du régime de la ZFM mis en œuvre par le Portugal n'exercent pas nécessairement leur activité effective à Madère. En outre, les montants d'aide en question ne sont pas nécessairement liés à la valeur ajoutée brute, au coût du travail ou au chiffre d'affaires réalisé dans la Région autonome de Madère.

*Conclusion*

(205) Compte tenu de ce qui précède, la Commission considère que les aides individuelles accordées au titre du régime de la ZFM, tel que mis en œuvre par le Portugal, violent les dispositions du RGEC de 2014.

*Conclusion*

(206) Au vu de ce qui précède, la Commission conclut que le régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, constitue une aide illégale qui n'est pas compatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 3, point a), du TFUE.

(207) L'adoption d'une décision conditionnelle au sens de l'article 9, paragraphe 4, du règlement (UE) 2015/1589, comme le Portugal le suggère ([198]), ne constitue donc pas un moyen approprié de résoudre les problèmes visés à la section 6.2 de la présente décision.

## 7. **RÉCUPÉRATION, SÉCURITÉ JURIDIQUE ET CONFIANCE LÉGITIME**

### 7.1. **Récupération**

(208) Conformément aux dispositions du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et à la jurisprudence constante des juridictions de l'Union, la Commission est compétente, lorsqu'elle constate l'incompatibilité d'une aide avec le marché intérieur, pour décider si l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier ([199]). Les juridictions de l'Union ont également déclaré, à plusieurs reprises, que l'obligation pour l'État membre de supprimer l'aide considérée par la Commission comme incompatible avec le marché intérieur vise au rétablissement de la situation antérieure ([200]).

([198]) Considérant 71 de la présente décision.
([199]) Arrêt du 12 juillet 1973, Commission/Allemagne, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, point 13.
([200]) Arrêt du 21 mars 1990, Belgique/Commission, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, point 66.

(209) Dans ce contexte, les juridictions de l'Union ont établi que cet objectif est atteint quand le bénéficiaire a remboursé les montants octroyés au titre d'aides illégales, en perdant ainsi l'avantage dont il avait bénéficié sur le marché par rapport à ses concurrents, et que la situation antérieure à l'attribution de l'aide a été rétablie ([201]).

(210) Conformément à la jurisprudence, l'article 16, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589 dispose qu'«en cas de décision négative concernant une aide illégale, la Commission décide que l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire».

(211) En conséquence, étant donné que la mesure en cause a été mise en œuvre en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et doit être considérée comme une aide illégale et incompatible, le montant de l'aide doit être récupéré afin de rétablir la situation qui existait sur le marché intérieur avant son octroi. La récupération doit couvrir la période comprise entre la date à laquelle l'avantage a été conféré au bénéficiaire et la date de la récupération effective. Le montant à récupérer produit des intérêts jusqu'à son remboursement effectif.

*Identification des bénéficiaires auprès desquels l'aide doit être récupérée*

(212) Les aides illégales et incompatibles doivent être récupérées auprès des entreprises qui en ont eu la jouissance effective. Toutefois, lorsque la Commission n'est pas en mesure d'identifier dans la décision même toutes les entreprises qui ont reçu une aide illégale et incompatible, cela devra être fait au début de la procédure de récupération par l'État membre concerné, qui doit vérifier la situation individuelle de chaque entreprise concernée.

(213) En l'espèce, les bénéficiaires potentiels de l'aide d'État illégale et incompatible sont des personnes physiques et morales enregistrées dans la ZFM au cours de la période allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2014. Dans ce premier groupe de bénéficiaires, les autorités portugaises ne doivent pas exiger la récupération auprès des personnes physiques et morales pour lesquelles il a été démontré qu'elles avaient: i) rempli les conditions nécessaires pour bénéficier du régime de la ZFM tel qu'approuvé dans les décisions de la Commission de 2007 et de 2013, ce qui signifie que leurs revenus étaient liés à une activité effectivement et matériellement réalisée à Madère et que des emplois ont effectivement été créés/maintenus dans la région; ii) bénéficié, au titre du régime, d'un avantage qui n'excède pas, par bénéficiaire, les plafonds fixés dans le règlement (CE) no 1998/2006 ([202]) ou dans le règlement (UE) no 1407/2013 ([203]), à condition que cet avantage remplisse également les autres conditions prévues par lesdits règlements; ou iii) reçu une aide individuelle remplissant les conditions fixées par un règlement adopté en vertu de l'article 1er du règlement (UE) 2015/1588 du Conseil ([204]), tel que le RGEC de 2014.

(214) Les autres personnes physiques ou morales qui ont bénéficié du régime de la ZFM sont les bénéficiaires de l'aide d'État accordée illégalement, auprès desquels les autorités portugaises sont tenues de récupérer l'avantage reçu.

*Quantification de l'aide*

(215) La Commission n'est pas légalement tenue de déterminer le montant exact à recouvrer, surtout dans les cas où elle ne dispose pas des données nécessaires à cet effet. Il suffit en revanche que la décision de la Commission comporte des informations qui permettent à l'État membre de déterminer, sans difficultés excessives, le montant à récupérer.

(216) La Commission considère que, pour déterminer le montant de l'aide incompatible à récupérer auprès de chaque bénéficiaire, le Portugal doit appliquer la méthode suivante:

a) déterminer, pour chaque année, le nombre d'emplois mesurés en UTA créées et maintenus dans la région par chaque bénéficiaire;

([201]) Arrêt du 17 juin 1999, Belgique/Commission, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, points 64 et 65.
([202]) Note de bas de page 170 ci-dessus.
([203]) Note de bas de page 171 ci-dessus.
([204]) Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 248 du 24.9.2015, p. 1).

b) déterminer, pour chaque année, la base d'imposition des revenus liés à une activité effectivement et matériellement réalisée à Madère;

c) appliquer le taux d'imposition de la ZFM à cette base d'imposition, compte tenu du nombre d'emplois créés tel que défini au point a), sur la base des tableaux de calcul figurant aux considérants 12 et 16 de la présente décision;

d) le montant de l'aide est égal au montant effectivement perçu par chaque bénéficiaire pour chaque année, diminué du montant effectivement lié aux activités réalisées à Madère, calculé comme indiqué au point c).

(217) Lorsque cette récupération est nécessaire, elle doit prendre effet à partir du moment où l'avantage a été octroyé au bénéficiaire, c'est-à-dire à compter de la date de l'acte juridique octroyant aux bénéficiaires le droit de bénéficier de ce régime, sans préjudice du délai de prescription pour la récupération des aides prévu à l'article 17, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589.

(218) Les montants à récupérer sont majorés d'intérêts calculés à partir de la date à laquelle ils ont été mis à la disposition des bénéficiaires jusqu'à la date de leur récupération effective. Les intérêts sont calculés selon la méthode de l'intérêt composé, conformément au chapitre V du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission ([205]).

(219) Au cours de la procédure formelle d'examen, le Portugal a éprouvé des difficultés à fournir des informations fiables pour identifier les bénéficiaires et évaluer s'ils bénéficiaient ou non d'aides au titre du régime, ainsi que les montants de ces aides. Il ne peut être exclu que, lors de l'établissement de la liste définitive des bénéficiaires et des montants d'aide correspondants à récupérer, tels que déterminés selon la méthode décrite au considérant 216 de la présente décision, le Portugal ait encore besoin de plus de temps. Conformément à la communication de la Commission sur la récupération des aides d'État illégales et incompatibles avec le marché intérieur ([206]), en ce qui concerne le délai de récupération des montants desdites aides auprès des bénéficiaires individuels, les autorités portugaises disposent d'un délai de quatre mois pour présenter la liste définitive des bénéficiaires et le plan de mise en œuvre de la procédure de récupération, et de huit mois pour la mise en exécution effective de la récupération.

### 7.2. **Sécurité juridique et confiance légitime**

(220) Le Portugal considère que les entreprises qui ont bénéficié d'une aide au titre du régime de la ZFM ont acquis le droit à la sécurité juridique et à la confiance légitime dans le fait qu'elles ne feront l'objet d'aucune décision de récupération ([207]).

(221) Un argument similaire a été soulevé par un nombre limité de parties intéressées ([208]).

(222) Selon la jurisprudence constante, le principe de protection de la confiance légitime constitue un principe général du droit de l'Union. Ce principe a fait l'objet d'une reconnaissance progressive dans l'ordre juridique de l'Union par la jurisprudence, qui l'a consacré comme une «règle supérieure de droit» protégeant les particuliers ([209]), un «principe fondamental de la Communauté» ([210]), ou encore un «principe général» ([211]). Il apparaît comme le corollaire du principe de sécurité juridique, qui exige que la législation de l'Union soit certaine et son application prévisible pour

([205]) Règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (UE) 2015/1589 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 140 du 30.4.2004, p. 1). Voir notamment la modification de l'article 9 et de l'article 11, paragraphe 3, par le règlement (CE) n° 271/2008 de la Commission du 30 janvier 2008 modifiant le règlement (CE) n° 794/2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 82 du 25.3.2008, p. 1).

([206]) Communication de la Commission sur la récupération des aides d'État illégales et incompatibles avec le marché intérieur (2019/C 247/01) (JO C 247 du 23.7.2019, p. 1), points 68 et 72.

([207]) Considérants 94 et 95 de la présente décision.

([208]) Considérant 110 de la présente décision.

([209]) Arrêt du 14 mai 1975, CNTA/Commission, 74/74, ECLI:EU:C:1975:59, point 44.

([210]) Arrêt du 7 juin 2005, VEMW e.a.,C-17/03, ECLI:EU:C:2005:362, point 73.

([211]) Arrêt du 4 octobre 2001, Italie/Commission, C-403/99, ECLI:EU:C:2001:507, point 35.

les justiciables, en ce sens qu'il vise, en cas de mutation de la règle, à assurer la protection des situations légitimement acquises par une ou plusieurs personnes physiques ou morales en particulier ([212]). Comme indiqué aux considérants 12 à 17 de la présente décision, les conditions énoncées dans les décisions de la Commission de 2007 et de 2013 pour que le régime de la ZFM soit considéré comme compatible avec le marché intérieur étaient claires et l'application de ces exigences était manifestement prévisible. Par conséquent, une décision de récupération en l'espèce est pleinement conforme au principe de sécurité juridique.

(223) Conformément à la jurisprudence constante de l'Union, le droit de se prévaloir du principe de la confiance légitime suppose que des assurances précises, inconditionnelles et concordantes, émanant de sources autorisées et fiables, ont été fournies à l'intéressé par une institution de l'Union ([213]). En revanche, une violation de ce principe ne saurait être invoquée si l'administration n'a pas donné d'assurances précises ([214]).

(224) Ainsi, il ne saurait y avoir de confiance légitime dans la régularité d'une aide que si elle a été accordée dans le respect de la procédure prévue à l'article 108 du TFUE. En effet, un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s'assurer que cette procédure a été respectée ([215]).

(225) Ainsi qu'il ressort de la présente décision, la Commission ne conteste pas l'existence et la compatibilité du régime d'aides qu'elle avait approuvé dans ses décisions de 2007 et de 2013. La présente décision concerne la mise en œuvre du régime de la ZFM dans la mesure où l'exécution dudit régime n'a pas respecté les conditions énoncées dans ces décisions (c'est-à-dire en ce qu'elle permettait, dans certains cas, aux entreprises enregistrées dans la ZFM de bénéficier d'une aide sous la forme d'un taux d'imposition réduit sur les bénéfices résultant d'activités qui n'étaient pas effectivement et matériellement réalisées à Madère et calculée sur la base d'un nombre, non vérifiable, d'emplois créés ou maintenus dans la ZFM). Le fait que la Commission ait approuvé le régime de la ZFM par ses décisions de 2007 et de 2013 ne permet pas de conclure qu'elle a donné des assurances précises, inconditionnelles et concordantes concernant le fait que le régime III serait considéré comme une aide compatible avec le marché intérieur, notamment dans les cas où les conditions de son approbation ne seraient pas été respectées.

(226) La Commission rappelle également qu'elle avait demandé l'introduction, dans le projet de loi notifié par le Portugal le 28 juin 2006, d'une disposition expresse selon laquelle les réductions d'impôt ne s'appliqueraient qu'aux bénéfices tirés d'activités menées à Madère ([216]). Le Portugal a refusé de le faire parce qu'il considérait qu'une telle disposition n'était pas nécessaire, car la restriction en cause découlait de la base juridique de la ZFM ([217]).

(227) Compte tenu de ce qui précède, le Portugal et les bénéficiaires du régime de la ZFM ne sauraient valablement prétendre que la conclusion selon laquelle le régime de la ZFM, tel qu'il a été mis en œuvre par le Portugal, constitue une aide incompatible avec le marché intérieur est contraire aux principes de confiance légitime ou de sécurité juridique, ce qui empêcherait la récupération de cette aide incompatible.

([212]) Voir, à cet effet, l'arrêt du 18 mai 2000, Rombi et Arkopharma, C-107/97, ECLI:EU:C:2000:253, point 66 et la jurisprudence qui y est citée, et les conclusions de l'avocat général M. Philippe Léger présentées le 9 février 2006, Belgique et Forum 187/Commission, affaires jointes C-182/03 et C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, point 367.

([213]) Arrêt du 21 juillet 2011, Alcoa Trasformazioni/Commission, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, point 71 et la jurisprudence qui y est citée; arrêt du 30 juin 2005, Branco/Commission, T-347/03, ECLI:EU:T:2005:265, point 102 et la jurisprudence qui y est citée; arrêt du 23 février 2006, Cementbouw Handel & Industrie/Commission, T-282/02, ECLI:EU:T:2006:64, point 77; arrêt du 30 juin 2009, CPEM/Commission, T-444/07, ECLI:EU:T:2009:227, point 126.

([214]) Arrêt du 14 février 2006, TEA-CEGOS e.a./Commission, affaires jointes T-376/05 et T-383/05, ECLI:EU:T:2006:47, point 88 et la jurisprudence qui y est citée. Voir également, par analogie, l'arrêt du 30 novembre 2009, France et France Télécom/Commission, affaires jointes T-427/04 et T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, point 261.

([215]) Arrêt du 20 mars 1997, Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, point 25 et la jurisprudence qui y est citée.

([216]) Lettre du 9 novembre 2006 (D/54422).

([217]) Lettre de réponse du Portugal du 19 décembre 2006.

## 8. **CONCLUSION**

(228) La Commission conclut que le Portugal a illégalement mis en œuvre le régime de la ZFM en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et que les aides octroyées à des bénéficiaires individuels au titre de ce régime sont incompatibles avec le marché intérieur,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

*Article premier*

Le régime d'aides «Zone franche de Madère (ZFM) — Régime III», dans la mesure où il a été mis en œuvre par le Portugal en violation de la décision C(2007) 3037 final de la Commission et de la décision C(2013) 4043 final de la Commission, a été illégalement mis à exécution par le Portugal en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et est incompatible avec le marché intérieur.

*Article 2*

Les aides individuelles octroyées au titre du régime visé à l'article 1er ne constituent pas des aides si, au moment de leur octroi, elles satisfont aux conditions définies dans un règlement adopté en vertu de l'article 2 du règlement (UE) 2015/1588, applicable au moment où l'aide est octroyée.

*Article 3*

Les aides individuelles octroyées au titre du régime visé à l'article 1er qui, au moment de leur octroi, satisfont aux conditions définies dans les décisions visées à l'article 1er ou dans un règlement adopté en vertu de l'article 1er du règlement (UE) 2015/1588 sont compatibles avec le marché intérieur, à concurrence de l'intensité d'aide maximale applicable à ce type d'aide.

*Article 4*

1. Le Portugal est tenu de récupérer auprès des bénéficiaires les aides incompatibles octroyées au titre du régime visé à l'article 1er.

2. Les montants à récupérer sont majorés d'intérêts calculés à partir de la date à laquelle ils ont été mis à la disposition des bénéficiaires jusqu'à celle de leur récupération effective.

3. Les intérêts sont calculés sur une base composée conformément au chapitre V du règlement (CE) no 794/2004.

4. Le Portugal est tenu d'abroger le régime d'aides incompatible dans la mesure visée à l'article 1er et d'annuler tous les paiements en cours concernant les aides, à compter de la date de notification de la présente décision.

*Article 5*

1. La récupération des aides octroyées au titre du régime prévue à l'article 1er est immédiate et effective.

2. Le Portugal veille à ce que la présente décision soit exécutée dans un délai de huit mois à compter de la date de notification.

*Article 6*

1. Dans les quatre mois à compter de la notification de la présente décision, le Portugal fournit les informations suivantes:

a) une liste des bénéficiaires qui ont reçu une aide dans le cadre du régime visé à l'article 1er et le montant total d'aide reçu par chacun d'eux à ce titre;

b) le montant total (principal et intérêts) à récupérer auprès de chaque bénéficiaire;

c) une description détaillée des mesures prévues pour se conformer à la présente décision.

2. Le Portugal tient la Commission informée de l'avancement des mesures nationales adoptées pour l'exécution de la présente décision jusqu'à la récupération complète de l'aide octroyée dans le cadre du régime visé à l'article 1er. Le Portugal transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, toute information sur les mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision.

Le Portugal fournit aussi des informations détaillées concernant les montants des aides et les intérêts déjà récupérés auprès des bénéficiaires.

*Article 7*

La République portugaise est destinataire de la présente décision.

La Commission peut publier l'identité des bénéficiaires des aides incompatibles et le montant de l'aide et des intérêts récupérés en application de la présente décision, sans préjudice de l'article 30 du règlement (UE) 2015/1589.

Fait à Bruxelles, le 4 décembre 2020.

*Par la Commission*
Margrethe VESTAGER
*Membre de la Commission*