

## **Conclusions**

### **Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique**

L'article 1465 du CGI autorise les collectivités territoriales à instituer, par délibération, des exonérations totales ou partielles, aujourd'hui de CFE, hier de taxe professionnelle, d'une durée ne pouvant excéder cinq ans, en faveur des entreprises qui procèdent à des décentralisations, extensions ou créations d'activités industrielles ou de recherche scientifique et technique, à une reconversion dans le même type d'activités, ou à la reprise d'établissements en difficulté exerçant de telles activités. Pour les opérations entre le 1<sup>er</sup> janvier 1995 et le 31 décembre 2006, l'exonération s'appliquait dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire et dans les territoires ruraux de développement prioritaire. Pour les opérations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2013, les exonérations se sont appliquées dans les zones d'aide à finalité régionale.

La société Laboratoires Gilbert, qui exerce une activité de fabrication de produits pharmaceutiques, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 31 décembre 2010, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a remis en cause l'exonération de taxe professionnelle, d'un montant de 356 956 euros, dont cette société avait bénéficié au titre de l'année 2009, sur le fondement de l'article 1465 du CGI, à raison de l'extension de son établissement industriel d'Hérouville-Saint-Clair réalisée en 2003 dans une zone éligible à la prime d'aménagement du territoire. Ayant relevé que cette société avait bénéficié d'aides d'un montant total de 119 901 euros au titre de 2007 et 444 204 euros au titre de 2008, l'administration en a déduit qu'ayant dépassé que le plafond triennal en matière d'aides *de minimis*, porté par le cadre communautaire temporaire pour les aides d'Etat du 17 décembre 2008 à 500 000 euros, la société n'aurait pas dû bénéficier en 2009 d'un allègement de taxe et l'a, en conséquence, assujettie à un supplément de taxe professionnelle au titre de cette année, assorti des intérêts.

La société, qui a demandé sans succès la décharge de ce supplément au TA de Caen, puis à la cour administrative d'appel de Nantes, se pourvoit régulièrement en cassation contre l'arrêt de rejet rendu par cette cour.

A l'appui de ce pourvoi, elle soutient notamment que la cour a commis une erreur de droit en faisant application à l'espèce des dispositions de l'article 1465 du CGI dans leur rédaction issue de la loi n° 2008-1143 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, soumettant le bénéfice de l'exonération professionnelle instituée par cet article au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (dit « règlement général d'exemption par catégorie »), ou à défaut, pour certaines opérations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 dans une zone d'aide à finalité régionale limitée aux PME, au respect du règlement (CE) n° 1998 / 2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Ce moyen nous paraît fondé.

D'une part, en effet, le renvoi opéré au dernier alinéa de l'article 1465, s'agissant de certaines opérations particulières, au règlement n° 1998 /2006 relatif aux aides *de minimis* a été introduit par l'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2006, applicable uniquement, en vertu du 3° de son X, aux opérations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 (précision d'ailleurs expressément reprise au dernier alinéa de l'article 1465 du code). Or les « opérations » dont il est ainsi question sont les opérations d'extension, de décentralisation, de reconversion ou de reprise d'activités industrielles. L'exonération en litige ayant été accordée à la société à raison de l'extension d'un établissement industriel en 2003, cette modification législative ne la concernait pas.

D'autre part, si la modification apportée par l'article 114 de la loi de finances rectificative pour 2008, ayant introduit à l'avant-dernier alinéa de l'article 1465 une condition tenant au respect de l'article 13 du règlement général d'exemption par catégorie est quant à elle applicable aux « avantages accordés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 », cet alinéa ne fait que tirer les conséquences de la substitution de ce règlement général à l'ancien règlement n° 1628/2006 de la Commission sur les aides nationales à l'investissement à finalité régionale, au respect duquel la loi de finances rectificative pour 2006 puis la loi de finances rectificative pour 2007 avaient subordonné le bénéfice de l'exonération. Or ces lois avaient précisé que la condition ainsi introduite à l'article 1465 ne s'appliquait, là aussi, qu'aux opérations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007. Les zones d'aides à finalité régionale couvertes par le règlement n° 1628/2006 ne recouvrant pas exactement les anciennes zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire et les territoires ruraux de développement prioritaire, subordonner le bénéfice de l'exonération au respect du règlement n° 1628/2006 pour l'ensemble des opérations en cours au 1<sup>er</sup> janvier 2007 serait en effet revenu à supprimer le bénéfice de cette exonération pour l'ensemble des opérations réalisées avant cette date dans des zones devenues inéligibles, alors même que la durée pluriannuelle de l'exonération n'était pas atteinte. Or telle n'était pas l'intention du législateur, ni l'objet des dispositions alors adoptées. Pour les mêmes motifs, les dispositions par lesquelles l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2009 a, à titre exceptionnel, temporairement porté à 500 000 euros le plafond des aides pouvant être accordées au titre de divers régimes, dont celui l'article 1465 du code, ne nous paraît pas avoir eu pour objet d'introduire en droit interne un tel plafonnement pour les opérations réalisées avant l'instauration dans ce droit de toute règle de plafonnement.

Par analogie, notons que, s'agissant de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue par l'article 44 sexies du CGI pour les entreprises implantées dans certaines zones, vous avez jugé qu'en modifiant cet article pour instituer un régime applicable aux entreprises qui se créeraient dans les zones d'aide à finalité régionale à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, la LFR pour 2006 n'avait disposé que pour l'avenir et n'avait pu mettre fin au régime d'exonération applicable, jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création, aux entreprises créées

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

avant le 1<sup>er</sup> janvier 2007 dans les zones d'aménagement du territoire et continuant à respecter les conditions alors applicables à ce régime (CE, 9 novembre 2015, *M. et Mme A...*, n° 380278, RJF 2/16 n° 120, concl. A. Bretonneau).

Notre propos n'est pas, soulignons-le, de soutenir que les textes applicables à une exonération accordée pour une durée pluriannuelle à raison d'un fait générateur initial seraient toujours nécessairement cristallisés à la date de ce fait générateur. Il s'agit seulement de tirer les conséquences de ce que la modification des conditions posées au bénéfice d'une telle exonération ne vaut en principe, dans le silence de la loi et en l'absence de dispositions dont il résulterait que le législateur aurait entendu remettre en cause les exonérations en cours, que pour l'avenir.

En l'espèce, dès lors que le législateur a lui-même entendu limiter les effets des modifications apportées à l'article 1465 du code aux opérations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, les dispositions à l'aune desquelles il convenait d'apprécier le droit à exonération de la société Laboratoires Gilbert étaient donc celles de cet article dans leur rédaction antérieure à la LFR pour 2006, qui ne comportait aucun renvoi à l'encadrement communautaire en matière d'aides d'Etat – qu'il s'agisse des lignes directrices de 1998 sur les aides à finalité régionale, du règlement (CE) n° 70/2001 sur les aides aux PME ou du règlement (CE) n° 69/2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*.

Par suite, la cour a commis une erreur de droit en faisant application d'une version de l'article 1465 du code inapplicable à l'espèce.

Toutefois, cette erreur de droit n'emportera pas la cassation si vous validez le motif par lequel la cour a ensuite jugé que les dispositions de l'article 1465 du CGI ne sauraient, en tout état de cause, faire obstacle à l'application du règlement *de minimis* et que l'administration était fondée, en vertu de ce règlement, à remettre en cause le bénéfice de l'exonération appliquée au titre de l'année 2009. Ce motif, qui suffit à justifier la solution adoptée par la cour, est-il, comme le soutient la société, entaché d'erreur de droit ?

Lorsqu'une décision de la Commission a déclaré un régime d'aides illégal et ordonné sa récupération, l'Etat est, en vertu de l'article 14 du règlement (CE) n° 659/1999 du 22 mars 1999, tenu d'y procéder sans délai, selon les procédures prévues par le droit national. Lorsque l'aide était de nature fiscale, la récupération peut notamment, lorsque le délai de reprise prévu par le LPF n'est pas expiré, prendre la forme d'une procédure de rectification.

L'adoption de mesures de récupération peut aussi être ordonnée par le juge national lorsque celui-ci constate que l'Etat a manqué à son obligation de notification préalable d'un régime d'aides et a ainsi mis à exécution un régime illégal. Lorsque le juge de l'excès de pouvoir annule un acte réglementaire instituant un régime d'aides pour méconnaissance de l'obligation de notification préalable à la Commission européenne, il incombe en effet à l'Etat de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer le recouvrement, selon le cas, des aides versées sur le fondement de ce régime illégal ou, si une décision de la Commission est entretemps intervenue constatant la comptabilité de l'aide avec le marché intérieur, des seuls intérêts calculés sur la période d'illégalité. S'il constate que les mesures nécessaires n'ont pas été prises, le juge peut prescrire les mesures d'exécution – y compris individuelles –

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

impliquées par l'annulation de cet acte réglementaire, afin d'assurer la pleine effectivité du droit de l'Union (CE, 15 avril 2016, *Association Vent de Colère ! Fédération nationale*, n° 393721, p. 138).

Mais l'administration fiscale peut-elle, en invoquant l'application des règlements communautaires encadrant les aides d'Etat, remettre spontanément en cause dans le cadre d'une procédure de vérification, indépendamment de toute décision du juge national ou de la Commission, une aide fiscale dont un contribuable avait bénéficié sur le fondement d'une disposition législative qui ne subordonnait pas son bénéfice au respect de ces règlements ?

Dès lors que les règlements communautaires sont d'application directe par les Etats membres, et que le droit de l'Union est au-dessus des lois dans la hiérarchie des normes, l'administration fiscale est tenue d'appliquer les dispositions nationales dans le respect de ces règlements et, le cas échéant, de laisser inappliquée une disposition de droit interne qui serait contraire à ceux-ci. Ce principe, que les contribuables invoquent si souvent lorsqu'il s'agit d'obtenir que soit écartée une disposition législative défavorable, vaut selon nous également dans la matière des aides d'Etat, dans laquelle il s'applique alors parfois à leur détriment. Lorsqu'elle n'a pas agi préventivement en s'abstenant d'appliquer un régime illégal au regard du droit de l'Union, l'administration nous semble donc devoir agir curativement, en procédant à sa récupération, selon les procédures de droit interne pertinentes et sous le contrôle du juge. Ce contrôle variera toutefois selon le motif du reversement.

Si est en cause une aide accordée en exécution d'un régime notifié à la Commission et déclaré par celle-ci compatible avec le marché commun sous certaines conditions, dont l'administration soutiendrait que certaines de ces conditions n'étaient en l'espèce pas satisfaites par le bénéficiaire, le juge national pourra examiner le respect ou la méconnaissance en l'espèce des conditions ainsi posées par la Commission, sans que cet examen ne le conduise, nous semble-t-il, à empiéter sur le rôle de cette institution.

S'il s'agit d'un régime d'aides dont la Commission n'a pas été saisie et dont l'administration invoque l'illégalité faute de notification préalable à sa mise à exécution, le juge pourra vérifier, saisi de moyens en ce sens, tant la qualification d'aide d'Etat de la mesure en cause que la soumission effective du régime à une exigence de notification préalable au regard des règles posées par les règlements d'exemption.

Qu'en est, plus particulièrement, d'une invocation d'un dépassement des seuils posés par les règlements successifs concernant les aides *de minimis* ?

Le règlement (CE) n° 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 a habilité la Commission à fixer, par voie de règlement, un plafond au-dessous duquel les aides sont considérées comme ne satisfaisant pas à tous les critères de l'article 87, paragraphe 1 du traité CE (devenu 107 TFUE) et comme n'étant pas soumises, par suite, à la procédure de notification préalable prévue par l'article suivant du traité. Le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 a fixé ce seuil, en-deçà duquel des aides sont réputées ne pas affecter les échanges entre les Etats membres ni fausser ou menacer de fausser la concurrence, à un montant brut de 100 000 euros pour une même entreprise sur une période de trois ans. Le règlement n° 1998/2006 du 15 décembre 2006 a porté ce plafond à 200 000 euros.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Ces seuils interviennent dans deux règles distinctes : l'une s'appliquant aux régimes d'aides, l'autre au cumul d'aides.

Ainsi, lorsqu'un régime d'aides est insusceptible de conduire à un dépassement de ce montant, l'Etat membre est exempté de l'obligation de le notifier à la Commission. En revanche, dès lors qu'un régime d'aides ne comporte aucun plafonnement du total d'aides versées à un bénéficiaire et est par suite susceptible de donner lieu à l'octroi d'aides excédant le seuil fixé, l'Etat est tenu de le notifier avant toute mise à exécution (v. annulant pour excès de pouvoir un acte réglementaire instituant un régime d'aides non plafonné pour le motif qu'il n'avait pas été notifié, sans que le ministre puisse utilement invoquer la circonstance qu'au total, moins de 5 euros de primes auraient été versés à l'ensemble des opérateurs jusqu'à l'abrogation du régime : CE, 16 mars 2016, *UFC Que Choisir*, n° 388762, concl. F. Aladjidi). Soulignons que la règle ainsi posée ne touchant qu'à la notification et à la régularité d'un régime d'aides, et non à sa compatibilité et sa validité au fond – même si les seuils de non-notification reposent sur le présupposé d'une absence d'atteinte au marché intérieur - le juge national peut connaître de son application sans excéder son office.

Par ailleurs, l'octroi d'une aide *de minimis* à une entreprise ayant déjà reçu d'autres aides *de minimis* ne doit pas conduire à dépasser le plafond triennal fixé par le règlement, dès lors qu'un tel dépassement, sans pour autant entacher d'illégalité les régimes d'aides eux-mêmes s'ils satisfont chacun au respect du plafond et sont ainsi exemptés de notification, porte le montant d'aides *de minimis* reçues par cette entreprise à un niveau tel qu'il est susceptible d'affecter les échanges et de fausser la concurrence et ne doit par suite pas être accordé sans que la Commission l'ait préalablement examiné.

Plusieurs configurations nous semblent ainsi devoir être distinguées.

La première est celle dans laquelle un régime d'aides, pris isolément, n'avait pas à être notifié en ce qu'il ne prévoit pas l'octroi d'aides pouvant dépasser le plafond fixé par le règlement, mais dans laquelle une aide accordée en application de ce régime a conduit, soit compte tenu des autres aides *de minimis* obtenues par ailleurs par le bénéficiaire, soit en raison d'une incorrecte application de ce régime, à dépasser le plafond d'aides. Dans ce cas, le respect du règlement implique seulement de récupérer l'excédent (v., pour un régime d'aides dont la loi elle-même subordonnait l'octroi au respect du règlement *de minimis* : CE, 4 juillet 2018, *Sté Numalliance*, n° 404083, T. pp. 588-644, RJF 10/18 n° 976, Dr. fisc. 2019 n° 16, comm. 239, concl. Y. Bénard). Vous avez aussi précisé, dans le cas d'une aide prenant la forme d'une mesure d'exonération d'imposition dont la loi elle-même encadrait l'octroi par un renvoi exprès au règlement n° 69/2001, que la méconnaissance par l'administration de son obligation, prévue par le règlement *de minimis*, d'informer l'entreprise bénéficiaire d'une aide *de minimis* des limites de l'aide à laquelle elle pouvait prétendre, est sans incidence sur la régularité et le bien-fondé des impositions supplémentaires que l'administration est tenue d'établir, par l'exercice de son pouvoir de rectification, en vue d'assurer le respect du plafond des aides *de minimis* (CE, 8<sup>e</sup> CJS, 21 juin 2019, *Sté Shaper's France*, n° 418356, RJF 2019 n° 926, concl. R. Victor).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La seconde hypothèse est celle d'un régime d'aides qui, faute de tout plafonnement ou en raison d'un plafonnement à un niveau supérieur à celui fixé par le règlement *de minimis*, n'est pas placé hors du champ de l'exigence de notification – sauf à relever de l'un des règlements sectoriels d'exemption. La mise à exécution d'un tel régime sans notification préalable à la Commission et sans décision positive de sa part est, par suite, illégale. En principe, l'administration devrait donc s'abstenir d'accorder des aides sur son fondement.

Pourrait-elle néanmoins, lorsqu'elle applique un tel régime prévu par une loi ne comportant aucun plafonnement, remédier d'elle-même à l'inconventionnalité de ce régime en ne délivrant les aides que dans la limite du plafond du règlement *de minimis* ?

Au regard tant de la finalité et de l'objet du règlement *de minimis* et du seuil qu'il édicte, que de la place des règlements communautaires dans la hiérarchie des normes et de leur application directe, on pourrait être tenté de répondre positivement. C'est d'ailleurs ce qu'a fait le Premier ministre en rappelant par plusieurs circulaires la nécessité d'assurer le respect des plafonds d'aides communautaires. Cette solution, qui revient à exonérer le législateur de ses responsabilités et à faire dépendre le respect du traité et la sauvegarde de la concurrence et du marché commun du bon vouloir des administrations et de leur simple pratique décisionnelle, n'est toutefois pas susceptible de rendre le régime lui-même légal. Elle peut en revanche « sauver », du point de vue de la Commission, les aides individuellement accordées. Ainsi, lorsque la Commission constate qu'un régime d'aides ne comportant aucun plafonnement a été illégalement mis à exécution sans notification préalable et délivre une décision négative sur sa compatibilité avec le marché commun, elle déclare ce régime d'aides illégal ainsi que les aides attribuées sur ce fondement qui sortent du champ d'application du règlement *de minimis*, mais ne déclare pas illégales les aides individuellement accordées qui n'ont pas dépassé le plafond *de minimis* et n'ordonne pas leur récupération, ces aides n'ayant pas revêtu une importance suffisante pour avoir une incidence sur la concurrence et entrer dans le champ de l'obligation de notification (v. par exemple la décision 2004/434/CE de la Commission du 16 décembre 2003 concernant le régime de l'article 44 septies du CGI).

En revanche, lorsqu'une aide effectivement accordée au titre d'un régime qui a illégalement été exempté de notification par un Etat membre a elle-même dépassé le plafond *de minimis*, cette aide est illégale en totalité, ayant été, par son importance, au nombre des aides dont on ne peut exclure qu'elles soient susceptibles d'affecter les échanges ou de fausser la concurrence et dont la notification est impérative. Cette illégalité entache l'aide dès le premier euro, et non pour sa seule fraction excédant le plafond *de minimis*. A cet égard, le règlement (CE) n° 1998/2006 précise, à son article 2, que « *si le montant d'aide total accordé par une mesure d'aide excède ce plafond, ce montant d'aide ne peut pas bénéficier du présent règlement, même pour la fraction n'excédant pas ce plafond. Dans ce cas, le bénéfice du présent règlement ne peut être invoqué pour cette mesure, ni au moment de l'octroi de l'aide, ni ultérieurement* ». Si le règlement (CE) n° 69/2001 ne comportait pas une telle précision, le Tribunal a jugé que le règlement (CE) n° 1998/2006 n'avait sur ce point qu'introduit une clarification, et non pas ajouté une nouvelle condition, et que le règlement (CE) n° 69/2001 devait être interprété en ce sens que l'exonération de l'obligation de notification ne peut pas être appliquée à des montants qui font partie d'une aide dont le montant total excède le plafond de 100 000 euros sur une période de trois ans (Trib., 20 septembre 2011, *Regione autonoma della Sardegna e.a. c/ Commission*, aff. T-394/08 T. 408/08 T. 453/08 et T- 454/08,

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Rec. P. II-6255). Ainsi que le relevait le Tribunal dans cette même décision, « *la règle de minimis ne vise pas à garantir à toute entreprise s'étant vu accorder des aides illégales de pouvoir bénéficier d'une franchise à concurrence du plafond* » qu'elle prévoit. D'ailleurs, lorsqu'elle constate qu'un Etat a mis à exécution un régime d'aides incompatible et a accordé des aides excédant le seuil *de minimis*, la Commission ordonne la récupération de la totalité de ces aides, et non de leur seule fraction ayant dépassé ce plafond. Par suite, il nous semble que l'administration est fondée, lorsqu'elle constate qu'elle a accordé, en vertu d'un régime mis à exécution sans notification préalable alors qu'il n'était pas exempté d'une telle notification, une aide ayant dépassé le plafond *de minimis*, à procéder à la récupération de la totalité de l'aide, et non du seul montant ayant excédé le plafond *de minimis* applicable à la date de l'octroi de l'aide.

S'il résulte des propos qui précèdent une asymétrie, en termes de conséquences à tirer du plafond posé par le règlement *de minimis*, selon que l'écêtement est opéré dès l'octroi de l'aide par l'administration ou que celle-ci intervient *a posteriori* après avoir accordé une aide excédant ce seuil, cette asymétrie nous semble résulter de l'objet même du plafond fixé par ce règlement, en-dessous duquel une aide n'est pas d'une importance suffisante pour devoir être examinée par la Commission avant toute mise à exécution.

Le cadre juridique ayant été ainsi précisé, que faut-il en déduire en l'espèce sur l'exonération de taxe professionnelle dont a bénéficié la société au titre des années 2005 à 2009 à raison d'un investissement réalisé en 2003 et dont l'administration a remis en cause la dernière année ?

Il est constant que, compte tenu de sa sélectivité, l'exonération de taxe professionnelle de l'article 1465 du CGI dont pouvaient bénéficier les entreprises procédant entre 1995 et 2006 à des extensions ou des reprises d'activités industrielles dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire, présentait le caractère d'une aide d'Etat, et que ce régime d'aides n'a pas été notifié.

Or d'une part, ce régime ne relevait pas de l'un des règlements sectoriels d'exemption. En particulier, il n'était pas réservé aux PME (ce que n'est d'ailleurs pas la requérante). Si la carte des aides à finalité régionale de la France pour la période 2000-2006 (définissant les régions éligibles et un plafond d'intensité maximale des aides) a été approuvée par la Commission par une décision du 13 mars 2000, la Commission n'avait pas encore à cette date fait usage de la faculté, ouverte par l'article 1<sup>er</sup> du règlement du Conseil du 7 mai 1998, d'adopter un règlement déclarant compatibles avec le marché commun et exemptées de notification les aides respectant la carte des aides régionales approuvée par elle pour chaque Etat membre : elle a utilisé cette faculté pour la première fois par le règlement n° 1628/2006, au titre des seules aides accordées dans les régions fixées dans la carte approuvée pour 2007-2013 et à la condition que l'intensité de l'aide ne dépasse pas le plafond des aides en vigueur tel que déterminé dans cette carte. Par suite, l'approbation de la carte régionale pour 2000-2006 n'exemptait pas la France de l'obligation de notifier les régimes d'aides institués au titre de cette carte et mis en œuvre au titre de cette période. Or d'une part, si la France a notifié le régime de la prime d'aménagement du territoire institué par le décret n° 2001-312 du 11 avril 2001, elle n'a pas notifié l'exonération de taxe professionnelle applicable dans les zones éligibles à cette prime. D'autre part, si la commune d'Hérouville-Saint-Clair est

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

temporairement demeurée dans le champ des zones à finalité régionale après le 1<sup>er</sup> janvier 2007, lesquelles ont pu bénéficier de l'effet d'exemption attaché à l'approbation de la nouvelle carte de ces zones par la Commission, l'on relèvera non seulement qu'elle n'y était incluse que parmi les zones d'aides à finalité régionale transitoires pour 2007-2008 et pour un taux d'intensité d'aides réduit à 10% (cf. décret n° 2007-732 du 7 mai 2007), mais aussi que la condition de plafonnement de l'intensité des aides édictée par le règlement n° 1628/2006 n'ayant été introduite par la loi à l'article 1465 du CGI que pour les opérations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, ce plafonnement interne ne s'appliquait pas au régime d'aides dans sa version applicable à la requérante. Ce régime ne pouvait, par suite, être regardé comme remplissant toutes les conditions prévues par le règlement n° 1628/2006 et comme exempté de notification en vertu de ce dernier. En tout état de cause, en ce qui concerne l'aide elle-même dont a effectivement bénéficié la requérante, la cour administrative d'appel de Nantes a relevé, par une appréciation qui n'est pas contestée en cassation, qu'il n'était ni établi ni même allégué par la société que la condition tenant à ce que l'intensité de l'aide en équivalent-subvention brut ne dépasse pas le seuil des aides à finalité régionale en vigueur à la date à laquelle les aides lui ont été accordées, aurait été satisfaite en l'espèce.

Ainsi, l'avantage correspondant aux exonérations de taxe dont la société Laboratoires Gilbert a bénéficié en 2007 et 2008 ne saurait en tout état de cause être regardé comme une aide exemptée de notification au titre du règlement sur les aides à finalité régionale.

D'autre part, l'article 1465 du CGI prévoyant comme seul plafonnement celui du prix de revient des immobilisations par emploi créé, et fixant ce dernier à 1 524 490 euros par emploi, le régime était susceptible d'aboutir à l'octroi d'aides dépassant le plafond *de minimis* et n'était, par suite, pas hors du champ de l'obligation de notification.

Or pour les motifs qu'on a dits, la circonstance que la loi nationale, dans sa rédaction alors applicable, ne comportait aucune condition tenant au respect du plafond des aides *de minimis* ne saurait faire obstacle à ce que l'administration fiscale remette en cause l'exonération dont a bénéficié une société dès lors que cette aide a dépassé le plafond au-dessous duquel une aide n'est pas soumise à notification.

L'administration ayant ici fait application du plafond le plus favorable à la contribuable – celui de 500 000 euros issu du cadre communautaire temporaire pour les aides d'Etat dans le cadre de la crise financière de 2008-2009 - et la société ne soutenant évidemment pas qu'il y aurait eu lieu de lui appliquer les plafonds inférieurs prévus par les règlements de 2001 et 2006, vous n'aurez pas à vous interroger sur l'applicabilité de ces plafonds plus stricts encore et sur la notion de date à laquelle « l'aide a été accordée », au sens de ces règlements.

Les conséquences à tirer de ce que la somme des exonérations obtenues par la requérante au titre des années 2007 (119 901 euros), 2008 (444 204 euros) et 2009 (356 956 euros) dépasse ce plafond seront différentes selon que l'on considère être en présence d'une unique aide d'exonération pluriannuelle, scindée en plusieurs séquences, ou en présence d'autant d'aides que d'années au titre desquelles l'exonération s'est appliquée. Dans le premier cas, en effet, le constat du dépassement du plafond est propre à justifier la remise en cause de la totalité de l'exonération. Dans le second, il peut n'emporter la remise en cause que de l'exonération annuelle ayant conduit à ce dépassement.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Le caractère pluriannuel de l'exonération de taxe professionnelle de l'article 1465 du CGI, accordée à raison d'un unique fait générateur initial (l'extension d'établissement) et dont le bénéfice n'est pas remis en cause par l'évolution ultérieure du zonage et des conditions édictées par l'article 1465 du CGI, pourrait plaider pour l'appréhension d'une aide unique. Mais outre que nous ne sommes pas certaine qu'une telle conception ne miroiterait pas avec le régime actuel, nous relevons qu'en tout état de cause, l'administration a ici retenu la seconde approche et s'est bornée à reprendre l'exonération de taxe dont a bénéficié la société en 2009. Qui peut le plus pouvant le moins, et l'administration ayant été, quelle que soit la conception retenue, fondée à opérer une telle remise en cause partielle, le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les dispositions de l'article 1465 du code ne sauraient faire obstacle à l'application du règlement *de minimis* et que l'administration avait à bon droit remis en cause, en application de ce dernier, le bénéfice de l'exonération appliquée au titre de l'année 2009, ne pourra dès lors qu'être écarté.

Les autres moyens du pourvoi ne seront pas davantage accueillis. En particulier, si la société soutient que la cour a commis une erreur de droit en lui opposant que les conditions posées par l'article 13 du règlement général d'exemption par catégorie (CE) n° 800/2008 n'étaient pas remplies, alors que l'extension d'établissement à laquelle elle a procédé avait été réalisée avant l'entrée en vigueur de ce règlement et que celui-ci ne concerne que les zones à finalité régionale et non les zones éligibles à la PAT, la cour n'a fait que répondre à un moyen par lequel la société elle-même invoquait le bénéfice de ce règlement en soutenant que l'aide en cause devait être regardée comme exemptée de notification sur son fondement.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.