



HAL
open science

La fiscalité des activités maritimes dans l'union européenne : la complexité de la lutte contre les distorsions de concurrence dans un secteur mondialisé

Isabelle Armelle Oum Likound

► To cite this version:

Isabelle Armelle Oum Likound. La fiscalité des activités maritimes dans l'union européenne : la complexité de la lutte contre les distorsions de concurrence dans un secteur mondialisé. Droit. Nantes Université, 2023. Français. NNT : 2023NANU3007 . tel-04189169

HAL Id: tel-04189169

<https://theses.hal.science/tel-04189169>

Submitted on 28 Aug 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THESE DE DOCTORAT

NANTES UNIVERSITE

ECOLE DOCTORALE N° 639

Droit et Science politique - Pays de Loire

Spécialité : *Droit Privé et Sciences Criminelles option Droit Maritime*

Par

Isabelle Armelle OUM LIKOUND

LA FISCALITÉ DES ACTIVITÉS MARITIMES DANS L'UNION EUROPÉENNE

La complexité de la lutte contre les distorsions de concurrence
dans un secteur mondialisé

Thèse présentée et soutenue à « Nantes », le « 10 Juillet 2023 » (6)

Unité de recherche : Centre de Droit Maritime et Océanique (CDMO) EA n° 1165

Rapporteurs avant soutenance :

Gael PIETTE Professeur, Université de Bordeaux

Laurence VAPAILLE Maître de Conférences HDR, Université de Cergy-Pontoise

Composition du Jury :

Président :	Prénom Nom	Fonction et établissement d'exercice (8) (à préciser après la soutenance)
Examineurs :	Gael PIETTE	Professeur, Université de Bordeaux
	Laurence VAPAILLE	Maître de Conférences HDR, Université de Cergy-Pontoise
	Georges CAVALIER	Maître de Conférences HDR, Université Jean Moulin Lyon 3

Dir. de thèse : Patrick CHAUMETTE Professeur émérite, Nantes Université

Invité(s)

Caroline DEVAUX Maître de Conférences, Nantes Université

**LA FISCALITÉ DES ACTIVITÉS MARITIMES
DANS L'UNION EUROPÉENNE**

La complexité de la lutte contre les distorsions de concurrence
dans un secteur mondialisé

Remerciements

Au professeur Chaumette Patrick pour sa disponibilité, ses conseils et sa patience

Aux membres du CDMO pour leur soutien et à nos discussions encourageantes et enrichissantes

A mon mari Gweth Mbock Michel Constantin, pour ses encouragements sur tous les plans et à tout moment

Dédicaces

A mes enfants : Boniface Warrick, Pauline Néfertari et Joseph Ménélik

Que les obstacles à vos rêves soient votre marchepied.

Citation

Détruire la concurrence, c'est tuer l'intelligence.

Frédéric Bastiat, économiste.

Chapitre X des *Harmonies Économiques* - <http://bastiat.org/fr/concurrence.html>

Sommaire

INTRODUCTION	3
PARTIE I LA COMPLEXITÉ DE LA CONCURRENCE FISCALE DANS LES ACTIVITÉS MARITIMES	27
TITRE I - LA LIBRE IMMATRICULATION ET LA FISCALITÉ : DEUX ÉLÉMENTS DÉTERMINANTS AU CONTRÔLE COMPLEXE	30
CHAPITRE I - LA LIBRE IMMATRICULATION DES NAVIRES ET LA FISCALITÉ MARITIME : PRÉSENTATION	31
CHAPITRE II - EFFICACITE RELATIVE DES LEGISLATIONS DONT DISPOSE LA COMMISSION EUROPÉENNE ET L'OCDE	67
TITRE II - HÉTÉROGÉNÉITÉ DES FISCALITÉS MARITIMES	94
CHAPITRE I - LA TAXATION FORFAITAIRE AU TONNAGE	96
CHAPITRE II - LA FISCALITÉ DES ACTIVITÉS DANS LA GESTION DES NAVIRES	124
PARTIE II LA COMPLEXITÉ DES TRANSACTIONS INTRAGROUPES	154
TITRE I - LA GESTION DES PRIX DE TRANSFERT	157
CHAPITRE I - UNE GESTION DANS LE RESPECT DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE	159
CHAPITRE II - COHABITATION ENTRE PRIX DES TRANSFERTS ET ÉVALUATION DOUANIÈRE	200
TITRE II - LE RÈGLEMENT DE LITIGES FISCAUX DANS LE MARITIME	221
CHAPITRE I - LE RÈGLEMENT NON CONTENTIEUX DES LITIGES FISCAUX	222
CHAPITRE II - L'ARBITRAGE FISCAL DANS LES ACTIVITÉS MARITIMES	243
CONCLUSION GENERALE	263

INTRODUCTION

Selon Madame Margrethe Vestager, commissaire chargée de la politique de concurrence, vice-présidente de la Commission européenne, « les régimes de taxation au tonnage doivent promouvoir la compétitivité du secteur maritime de l'Union Européenne sur le marché mondial sans fausser indûment la concurrence ». C'est dans ce sens qu'en 2019, la Commission européenne a autorisé, en vertu des règles de l'UE en matière d'aides d'État, cinq régimes d'aides destinés à soutenir le transport maritime à Chypre, au Danemark, en Estonie, en Pologne et en Suède. Ces régimes encouragent l'immatriculation des navires en Europe et contribuent à la compétitivité du secteur à l'échelle mondiale sans fausser indûment la concurrence¹. La Commission a alors autorisé cinq mesures incitatives, parmi lesquelles, l'introduction d'un régime de taxation au tonnage et de soutien des gens de mer en Estonie, la prolongation d'un régime de taxation au tonnage et de soutien des gens de mer à Chypre. Le but étant d'attirer et de conserver les armateurs en Europe, car l'augmentation de la flotte permettra d'augmenter les finances sur le territoire européen.

Il est utile de rappeler que les États et les Empires ont toujours eu besoin de se financer pour assurer leur développement. Ce financement est souvent passé par des taxes sur le commerce, donc des taxes portuaires. C'est la raison pour laquelle, depuis la Grèce antique, l'empire se fait verser des impôts afin de mettre en pratique ses objectifs. C'est ainsi que les grecs obligeaient tous les navires à accoster à l'emporion où les agents de l'adjudicataire de l'impôt recevaient la déclaration en même temps qu'ils percevaient un droit de douane du cinquantième à l'entrée. A cet impôt, venait s'ajouter un autre à l'intérieur de l'empire sur les marchés².

De même, l'empire Romain, s'étendant sur plusieurs territoires, son gouvernement encaissait des droits de douane, aussi bien en Sicile, que dans les ports d'Asie et de Grande-Bretagne³. La Russie de Catherine II accordait des exemptions de taxes

¹ Commission européenne, *Aides d'État : la Commission autorise des régimes d'aide au transport maritime à Chypre, au Danemark, en Estonie, en Pologne et en Suède*, Communiqué de presse, 16 décembre 2019, Bruxelles. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/ip_19_6780

²² NEURISSE André, *Histoire de l'impôt*, Presses universitaires de France, 1978, p.11.

³NEURISSE André, *Histoire de l'impôt*, op. cit p.26.

portuaires et autres droits de douane aux marchands étrangers souhaitant s'installer sur son sol. Un peu plus tôt dans l'histoire, on peut noter le concept de « paradis fiscal », qui émerge en Europe avec la naissance de l'imposition dès la période de la Grèce Antique où les marchands font alors des détours pour stocker leurs biens dans les Cyclades afin d'échapper aux 2% de taxes perçus sur les importations/exportation à Athènes. Et de citer le cas de la cité de Londres qui, entre le XVIe et le XIXe siècle, s'établit comme une cité commerciale en exonérant les nouveaux arrivants d'imposition, tandis que les Flandres bâtissent des ports d'envergure en limitant les restrictions, alors que les États-Unis, au XVIIIe siècle, commercent prioritairement avec l'Amérique Latine pour éviter de payer les taxes requises dans le commerce avec l'Angleterre⁴.

Au 18^e siècle, dans la Baltique, la municipalité a également posé des bouées lumineuses à l'approche des côtes de Livonie, dans le golfe de Saaremaa (Oesel) et à Domesnäs et tous les navires entrant à Riga étaient soumis à une taxe servant à leur entretien. Pour indiquer le chemin d'approche vers l'embouchure de la Dvina, des bouées de printemps sont également placées chaque année aux frais de la ville⁵.

À l'entrée du fleuve, les navires passaient un contrôle sanitaire pour protéger la population locale contre tout risque d'épidémie et les bâtiments suspects étaient mis en quarantaine. Ensuite, à l'arrivée dans le port, avait lieu un contrôle douanier : le capitaine devait fournir la liste des marchandises de son navire. Cette liste devait servir de base pour le calcul des droits à payer, puis les officiers de la douane étaient chargés de vérifier si la cargaison était conforme à la liste présentée. En cas de fausse déclaration, les marchandises risquaient d'être confisquées. Les autorités municipales percevaient ainsi les droits douaniers pour l'État russe. Le port livonien, qui collectait et transférait les taxes en pièces d'argent, et non pas en roubles dépréciés. C'était la principale source d'approvisionnement en argent pour la monnaie russe⁶.

La recherche de profit a conduit au développement des filières de contrebande, surtout celle de tabac. Par exemple au cours de 18^e siècle, le Roussillon a été l'une des

⁴ MOLE Antoine, *Les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale*, thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, Janvier 2016, P.26. 6

⁵ JENSCH Georg, *Der Handel Riga im 17. Jahrhundert. Ein Beitrag zur Livländischen Wirtschaftsgeschichte in schwedischer Zeit*, Riga, Nicolai Kymmels, 1930, p. 123.

⁶ ARCADIUS Kahan, *The Plow, the Hammer and the Knout, Sur l'importance de Riga dans le commerce russe au xviii^e siècle*, The University of Chicago Press, 1985, p. 250.

plaques tournantes de la contrebande de tabac. Son développement est en effet lié à l'établissement, en 1701, par Philippe V du monopole du tabac. Ce monopole prit une place si considérable dans l'ensemble des revenus du trésor espagnol qu'un contemporain de Charles III comme « l'œil droit des finances royales ». C'est d'Italie spécialement de Piémont et de Lombardie * que provient le tabac qui est chargé, à Gênes ou dans d'autres ports de la Riviera génoise, sur des bateaux catalans. Ceux-ci se dirigent ensuite, non vers l'Espagne, mais vers le Roussillon, afin de bénéficier des avantages particuliers que les accords commerciaux franco-espagnols ont, sur la base de la réciprocité, accordés au trafic respectif des deux nations. Tandis que les bateaux français jaugeant moins de 50 tonneaux peuvent être arraisonnés et « visités » par les garde-côtes de la Ferme générale, s'ils pénètrent dans les « eaux territoriales » (c'est-à-dire à moins de deux lieues du rivage), ce qui entraîne la saisie des marchandises prohibées qu'ils transportent, les bâtiments espagnols de petit tonnage sont, en vertu du « privilège du pavillon » exempté de « visite », en dépit des réclamations renouvelées des Fermiers généraux qui voudraient voir supprimer cette discrimination, trop favorable à la contrebande sous pavillon espagnol⁷.

Plus récemment, en Europe, certaines régions ont formé des zones franches, dans lesquelles les contribuables sont soumis à des impôts allégés. Marseille en a été une jusqu'au 19^e siècle. Le premier périmètre franc connu se situait dans l'île de Delos, en plein milieu de la Méditerranée, créé en 166 av. JC⁸. Dans le même ordre d'idées, la Russie de Catherine II accordait pour sa part des exemptions de taxes portuaires et autres droits de douane aux marchands étrangers souhaitant s'installer sur son sol⁹. Ainsi, on peut constater que l'évitement fiscal est un phénomène ancien dans le milieu maritime, et il a continué en s'amplifiant et en revêtant de nouvelles figures. Le point positif de cet évitement fiscal a été de développer les relations internationales au travers des divers ports, et ainsi faciliter la mondialisation.

L'histoire de la mondialisation remonte à l'Antiquité et au Moyen-Âge. Elle se manifeste d'abord comme la capacité des peuples à entrer en relation les uns avec les autres. La mondialisation permet de mettre en commun des cultures, des politiques, des projets

⁷ DEFOURNEAUX Marcelin, *La contrebande du tabac en Roussillon dans la seconde moitié du XVIII^e siècle*, *Annales du Midi, revue archéologique, historique et philologique de la France Méridionale*, 1970, pp. 171-179.

⁸ BLANC Frédéric, *Les zones franches portuaires*, *Revue Juridique NEPTUNUS*, 1996, p. 1.

⁹ Weightman, 2007, p. 33 ; cité par Keen et Konrad, 2013, p. 258.

environnementaux, mais aussi des activités économiques. Elle a été définie comme un échange généralisé entre les différentes parties de la planète, l'espace mondial étant alors l'espace de transaction de l'humanité¹⁰. La mondialisation de nature économique s'est développée avec la création de la navigation et de l'écriture¹¹. Ces deux inventions ont permis de développer la communication et les transports de marchandises et de personnes. La mondialisation est donc un phénomène ancien et selon le Fonds Monétaire International (FMI), elle évoque l'intégration croissante des économies dans le monde entier, au moyen surtout des courants d'échanges et des flux financiers. Ce terme évoque aussi parfois les transferts internationaux de main-d'œuvre ou de connaissances (migrations de travail ou technologiques).

La mondialisation économique n'a pas un itinéraire uniforme et commun, selon les périodes et les peuples. Pour certains, elle a été rapide, notamment pour des peuples partageant une histoire commune, ou des activités proches, pour d'autres, elle a été plus lente, à cause des hésitations sur les intérêts des uns et des autres. La mondialisation économique a eu besoin, pour son développement, du dynamisme des commerçants, qui prenaient souvent des risques de pénuries pour acheminer leur marchandise, mais aussi, du développement des transports, (barinel par exemple, ancien cargo à rames ou à voile de la Méditerranée) et enfin de la communication entre les peuples, ce qui s'est concrétisé par l'écriture, et la volonté des politiques d'encourager des relations internationales.

Le terme « mondialisation » est couramment utilisé depuis les années 80, c'est-à-dire depuis que le progrès technique permet d'effectuer plus facilement et plus rapidement les opérations internationales (commerciales ou financières). Il traduit le prolongement au-delà des frontières des pays, des forces du marché qui ont opéré pendant des siècles à tous les niveaux d'activités économiques (marchés de village, industries urbaines ou centres financiers).

Cependant, les premières formes de mondialisation sont liées aux grands empires aussi bien grecs, perses que romains, mais aussi, de l'Asie et de l'Afrique. En effet l'Empire Romain qui recouvre un grand territoire, développe un échange mondialisé

¹⁰ DOLLFUS Olivier, *La Mondialisation*, Paris, Presses de la fondation nationale des sciences politiques, 1997, P.167.

¹¹ HUART Jean-Yves, VERDIER Loïc, *La Mondialisation Économique : Origines et conséquences*, Les essentiels de l'OCDE, Editions OCDE, 2012, p.23.

traversant aussi bien l'Égypte, l'Espagne que l'Écosse¹². Par ailleurs, dans le Moyen-Orient, l'Empire Byzantin mène des échanges entre l'Asie et l'espace méditerranéen, traversant l'Eurasie et l'Afrique du Nord. C'est ainsi qu'étaient transportés la soie, l'ivoire, ou encore des épices¹³.

Si l'on entend par mondialisation, l'interdépendance économique des peuples géographiquement distincts, il faudra néanmoins attendre l'époque des « grandes découvertes » des XVe et XVIe siècles pour parler de mondialisation au sens d'intégration économique des cinq continents¹⁴. Ainsi, la mondialisation, dans la pratique existe depuis plusieurs siècles, avant que le terme en lui-même ne soit consacré. Les commerçants désireux d'étendre leurs parts de marché, avait recours à des « barinels » pour leurs expéditions navales. C'était de petites embarcations qui ne permettaient pas de longues traversées, mais permettaient une navigation côtière. Grâce aux travaux menés par Henri le navigateur, le Portugal, et tout le monde de la navigation, bénéficieront ensuite de la caravelle.

La caravelle est un bâtiment relativement long, et surtout très maniable, capable de courir au plus près dans les alizées, et qui permet de voyager sur de longues distances. Elle dispose de bords élevés qui permettent d'affronter les lames d'eau de l'océan Atlantique. La coque large n'a qu'une faible calaison, le fond est plat et renforcé, ce qui favorise une exploration côtière. La caravelle dispose de plusieurs mâts sur lesquels sont fixées des voiles triangulaires aptes à capter la direction du vent et des voiles carrées favorables à la propulsion avec vent arrière. Toutes les expéditions *henriciennes* ou non, se firent dès lors à bord de caravelles¹⁵, dirigées par le gouvernail d'étambot. Ce gouvernail permettait de tenir plus aisément la route, à condition que le navire ait une voilure équilibrée ; il était parfois complété par des gouvernails latéraux qui permettaient une correction permanente. L'invention de la boussole et de l'astrolabe furent également utiles à l'efficacité de ces expéditions maritimes.

¹²HUWART Jean-Yves, VERDIER Loïc, *La Mondialisation Économique : Origines et conséquences*, op. cit p.24.

¹³HUWART Jean-Yves, VERDIER Loïc, *La Mondialisation Économique : Origines et conséquences*, op. cit p.25.

¹⁴ HUWART Jean-Yves, VERDIER Loïc, *La Mondialisation Economique : Origines et conséquences*, Les essentiels de l'OCDE, Editions OCDE, 2012, pp.22.

¹⁵ Christophe Colomb, Vasco de Gama vont faire leurs découvertes à bords de caravelles.

Grâce au développement que connaît le transport maritime au XVe siècle, notamment la création des navires dont le tonnage est de plus en plus important et la navigation à voiles multiples, les européens parviennent à contourner les côtes africaines, et à découvrir l'Amérique¹⁶. De plus, les marchandises peuvent être transportées en plus grandes quantités vers des destinations de plus en plus éloignées. La tomate, la pomme de terre et le tabac se répandent partout dans le monde en quelques décennies. Il y a aussi une production à grande échelle du coton et des minerais, ce qui crée un besoin en main d'œuvre et favorise l'essor de l'esclavage¹⁷. Le commerce des esclaves vient également s'intégrer dans ces échanges internationaux en commençant par l'Europe, passant par l'Afrique pour aboutir en Amérique.

Malgré ses grandes qualités nautiques, la caravelle ne vécut pas plus d'un siècle. Elle fit place aux galions dotés de superstructures plus basses, ils étaient beaucoup plus manœuvrables et adaptés à la navigation que les navires précédents, et aux vaisseaux, capables de porter de lourdes charges et regroupés en convois organisés. Elle était allée en éclaireur sur les routes des Indes et n'avait plus sa place dans le trafic régulier des marchandises. Mais, dans l'histoire des découvertes, elle conservait la plus belle place

La mondialisation est parfois confondue à la globalisation, et c'est la raison pour laquelle il convient de marquer la distinction entre ces deux notions. En effet, si la mondialisation est traduite en anglais par le terme « globalization », il est en général utile de redéfinir les termes pour comprendre le sens des développements apportés. La globalisation suppose, selon Michel-Henry Bouchet, dans son ouvrage *La globalisation*, l'intégration des économies dans le monde entier via le marché qui pousse à l'efficacité et à la division du travail du fait de la concurrence ; l'intégration des marchés de biens, services et capitaux, conséquence de l'élimination des obstacles au commerce et à l'investissement ; l'intégration mondiale des marchés, diffusion planétaire de l'économie de marché ; monétisation de tout, « tout à un prix », le marché s'étend à tous les domaines (le temps, l'art, les organes humains, la livraison d'une matière dans trois mois, la volatilité financière, le droit de polluer, un voyage dans l'espace, le dépaysement, la différenciation, etc. se voient désormais attribuer une valeur marchande) : la « mercantilisation » du monde,

¹⁶ ADDA Jacques, *La mondialisation de l'économie : De la genèse à la crise*, Editions La Découverte, huitième édition revue et augmentée, 2012, p.23.

¹⁷ HUWART Jean-Yves, VERDIER Loïc, *La Mondialisation Économique : Origines et conséquences*, op.c it, p.27.

l'hégémonie mondiale du capitalisme, le code de valeurs repose sur la propriété, l'accumulation du profit et la dynamique du pouvoir.

Alors que la mondialisation serait une notion plus vaste, un processus de diffusion spatiale de l'information à travers les frontières nationales, fruit de l'ouverture des mentalités, du progrès technique et des échanges culturels et économiques. S'il fallait donc faire le résumé de cette distinction entre deux notions proches, il faudrait dire que la mondialisation englobe la dimension économique, politique, culturelle et militaire, alors que la globalisation ne reflète que l'interdépendance des enjeux économiques entre les différents territoires. Dans cette thèse, il s'agira souvent de mondialisation, car les activités maritimes, bien que de nature économique la plupart du temps, ont vocation à impacter les aspects politiques, et même culturelles. On pourrait même ajouter que ces activités impactent les activités militaires aussi, car les flottes sont souvent utilisées pour renforcer les forces de défense des États.

A notre époque et grâce notamment aux développements technologiques et scientifiques, les États ont développé des techniques multiples, afin de lutter contre l'évitement fiscal que recherchent les armateurs. Cependant, les contribuables du secteur maritime disposent eux aussi, de plusieurs moyens pour continuer à échapper ou du moins à réduire leurs bases taxables. Pour y parvenir, il est important d'avoir une bonne maîtrise du droit fiscal des affaires, afin de ne pas tomber dans la fraude fiscale. En effet, les notions de fraude fiscale, d'optimisation fiscale et d'évasion fiscale peuvent parfois être confondues, car dans tous les cas, il y a chez le contribuable, l'intention de ne pas payer l'impôt.

La fraude fiscale est définie par l'article 1741 du code général des impôts aux termes duquel : quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'elle est volontairement dissimuler une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité, ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000€, et d'un emprisonnement de 5 ans.

De cette définition, il ressort que la qualification de fraude fiscale exige une soustraction ou une tentative de soustraction frauduleuse. Cette condition large révèle un objectif qui est de réprimer toute forme possible de fraude, dès lors qu'est apporté la preuve de l'intention par l'auteur de la fraude.

L'optimisation fiscale se réalise par le fait d'user de moyens légaux pour réduire ou supprimer sa charge fiscale. Il peut s'agir de niches fiscales, ou de régimes d'exemptions. Il y a par exemple optimisation fiscale, lorsqu'un armateur choisit de renouveler sa flotte afin de bénéficier de certaines exemptions. L'optimisation ne doit cependant pas, constituer un abus de droit. L'évasion fiscale est, pour sa part, techniquement définie comme l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter¹⁸. Le contribuable ici va profiter des failles juridiques, du flou juridique. L'évasion fiscale peut tantôt être considéré comme une fraude fiscale, tantôt comme une optimisation fiscale.

Une connaissance pointue du droit fiscal des affaires est donc déterminante dans le choix de la localisation de l'entreprise. Cette branche du droit est liée à toutes les autres branches du droit, car la fiscalité concerne toutes les structures sociales (public, privé, interne ou internationale). La fiscalité détermine les entrepreneurs dans leurs choix de localisation, ou d'activités. Aujourd'hui elle a un impact sur le choix du couple de se marier, se pacser, vivre séparément ou en concubinage. Le droit fiscal connaît plusieurs sous-branches, selon le sujet étudié. Et, lorsqu'il s'agit des entreprises, on étudiera le droit fiscal des affaires. Cette branche nécessite des connaissances en droit des sociétés, en commercial, en économie, et même en comptabilité (dans la pratique).

Dans tous les cas, le contribuable se retrouve toujours face à la question de savoir quel impôt lui conviendra le mieux, c'est-à-dire, lequel lui garantira un équilibre entre son activité, sa localisation et son budget. Pour les entreprises les plus grandes, il s'agit également de savoir s'il sera bénéfique de se développer en créant des succursales, ou plutôt des filiales, dans quel pays se développer, et quelles activités délocaliser ... Ces questions résonnent clairement dans le cadre des activités maritimes, car leur caractère international

¹⁸ MALGOYRE Antoine, *Montages juridiques et habileté fiscale*, Issy-les-Moulineaux, [Lextenso](#), 2017, p. 240.

est naturel et la mobilité de ces activités est l'une des plus rapides, avant l'existence de plusieurs règles incitatives selon les États.

L'Union Européenne connaît une intense activité maritime autant en son sein qu'à l'international, et la survie de cette activité repose entre autres, sur la compétitivité des acteurs. Afin d'éviter de détériorer le marché, la Commission européenne joue un rôle important de régulateur, mais il n'est pas simple de lutter contre les distorsions de concurrence dans un secteur aussi complexe que celui des activités maritimes.

L'État joue un rôle primordial dans la création, et le développement des activités économiques. Avant le Moyen-Age, la fiscalité française se divisait en une fiscalité royale, une fiscalité d'Eglise, et une fiscalité seigneuriale. Au Moyen-Age, les rois fixent les impôts en fonction des dépenses qu'ils jugent utiles, bien déterminées et imminentes. En plus de dépenses aujourd'hui considérées comme privées (construction de châteaux, financement des chasses, des habits, et des cadeaux offerts aux membres de la cour), il s'agit des dépenses exceptionnelles liées aux guerres, pour lesquelles les souverains font appel aux « aides féodales ». De plus, les rois disposent souverainement des aides, et les utilisent pour couvrir les dépenses de leur propre ménage (mariage d'une fille, armement d'un fils comme chevalier...), ainsi que pour faire des dons à leurs favoris¹⁹. Après la Révolution française, le rôle de l'impôt est assez opaque, certains assujettis bénéficiant d'exemptions. A partir du 20^e siècle, l'impôt est mieux encadré. Les besoins nés de la guerre doivent être comblés, mais aussi le rôle régalien de l'État doit être assuré.

On peut résumer le rôle de l'État dans l'économie en rappelant qu'il consiste à l'allocation des ressources, la redistribution des revenus et la stabilisation de l'économie. Ainsi, l'État intervient dans l'allocation des ressources, c'est-à-dire dans leur utilisation. Il effectue des dépenses pour financer ses fonctions régaliennes consistant dans le maintien de l'ordre au niveau interne (activité de police et de justice) et au niveau externe (activité de défense). Il est également producteur de services non marchands (éducation, santé, logements sociaux) et contrôle des entreprises publiques placées dans le secteur marchand. Ensuite, l'État prend des mesures pour modifier la répartition des revenus en prélevant des impôts et des cotisations (prélèvements obligatoires) et en distribuant des revenus de

¹⁹ COLLIARD Jean-Édouard, et MONTIALOUX Claire, *Une brève histoire de l'impôt, Regards croisés sur l'économie*, vol. 1, no. 1, 2007, pp. 56-65.

transfert. Cette redistribution permet la couverture des risques sociaux (maladie, maternité, chômage et vieillesse) et agit sur les inégalités et la pauvreté au nom de la justice sociale. Enfin, l'État a pour mission de stabiliser l'économie c'est-à-dire préserver les équilibres économiques (plein-emploi, stabilité des prix, solde du commerce extérieur) et obtenir une croissance soutenue en mettant en œuvre des politiques économiques conjoncturelles adaptées à la situation économique du moment²⁰. C'est pourquoi que le secrétaire général de l'OCDE a précisé qu'un système fiscal qui fonctionne bien constitue un socle de la relation entre l'État et le citoyen, en tissant entre eux des liens solides fondés sur la responsabilité et la reddition des comptes. Il joue également un rôle essentiel dans la croissance inclusive et le développement durable, en procurant aux pouvoirs publics les ressources dont ils ont besoin. Pour investir dans les infrastructures, l'éducation et la santé et pour préserver les systèmes de protection sociale²¹.

Bien que les États essaient tant bien que mal de remplir leur rôle vis-à-vis du développement économique, et ce, à travers l'usage de l'impôt, celui-ci ne fait pas l'unanimité. Certains entrepreneurs considèrent l'impôt comme un moyen dont dispose l'État pour appauvrir les citoyens de leurs biens. Il faut remarquer que cette hostilité à l'impôt est proche de l'hostilité à l'État lui-même. Il y a dans ce rejet de l'État et de l'impôt, l'idée que l'État fait violence aux individus, et que cette violence est à bannir. L'État constitue pour eux une contrainte intolérable, l'anti-liberté par excellence. Il y a là une différence fondamentale avec les libéraux traditionnels, pour lesquels l'équilibre de la société s'établit autour de droits garantis par un État gendarme minimal. Les libéraux voient dans l'État le garant du droit qui permet le bon fonctionnement des institutions économiques, le confinant au minimum de ses attributs. Un impôt pour permettre le maintien de la liberté sociale est accepté par les libéraux.

Afin de définir la notion de fiscalité, il convient d'abord de préciser qu'elle est différente de celle de droit fiscal, même si souvent, les deux sont utilisés comme des synonymes. Ainsi, le droit fiscal peut être conçu comme étant une branche du droit qui

²⁰ « 15. Le rôle de l'État dans l'activité économique », Synthèse de cours, Ellipses https://www.editions-ellipses.fr/index.php?controller=attachment&id_attachment=44276#:~:text=La%20stabilisation%20de%20l'%C3%A9conomie%3A%20l'%C3%89tat%20a%20pour,conjoncturelles%20adapt%C3%A9es%20%C3%A0%20la%20situation

²¹ Préface du secrétaire général de l'OCDE, GURRIA Angel, "Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal », 2018/2019, Paris, éditions OCDE, 2019.

regroupe l'ensemble des règles de droit relatives aux impôts. Elle désigne aussi la participation des sujets de droit (personnes physiques, personnes morales) à l'organisation financière de l'État et à l'expression de sa politique économique et sociale. C'est une branche du droit autonome, en ce qu'elle développe certaines notions, telle que l'immeuble de façon autonome. Mais le droit fiscal se nourrit également des autres branches du droit, aussi bien international que national. Ceci se relève facilement quand on constate que les conventions fiscales sont régies par les règles ordinaires de droit international.

La fiscalité, quant à elle, relève plus de la science économique et peut être définie comme l'ensemble des différentes techniques mises en place afin de prélever l'impôt pour les administrations fiscales ou d'optimiser la charge fiscale pour les contribuables qui peuvent être aussi bien des personnes physiques, que des personnes morales. La mise en œuvre des règles de fiscalité nécessite souvent une présentation chiffrée des données et des résultats comptables. Alors que l'étude du droit fiscal implique une connaissance des textes de droit.

Ainsi, on peut affirmer que la fiscalité et le droit fiscal se côtoient et même se confondent, car le droit fiscal apporte la légalité nécessaire à la fiscalité afin de maintenir un équilibre entre les citoyens. Cependant pour une grande partie des contribuables, l'imposition est ressentie comme une escroquerie, un vol organisé par l'administration, et donc un frein à leur épanouissement économique. Pour d'autres, (bien que n'étant pas opposés à l'existence même de l'impôt) l'impôt est toujours trop élevé, et sa redistribution inefficace. Beaucoup rêveraient donc d'une fiscalité neutre, sans aucune distorsion sur le plan économique. Cependant, on constate également que les citoyens dans leur ensemble sollicitent que l'État use de la fiscalité pour tendre vers plus d'égalité entre les différentes catégories sociales. L'idée étant que les riches soient soumis à des taux d'imposition supérieurs à ce auxquels sont soumis la classe moyenne.

Pourtant, la fiscalité, permet à l'État d'entretenir le patrimoine de la société et des individus. Elle joue parfois le rôle de régulateur des activités économiques pour instaurer une certaine égalité entre les secteurs et réduire les fraudes. L'existence de la fiscalité permet également à l'État d'aider les individus dans la construction et la gestion de leur patrimoine. La fiscalité permet de limiter l'exploitation abusive de certains produits ou

d'inciter l'exploitation des richesses (pétrolière, halieutique etc.). De ce fait, certaines activités sont affectées par plus d'impôts et d'autres le sont moins.

La fiscalité instaure un équilibre au niveau des différents secteurs économiques, car grâce à des incitations, l'État peut encourager une activité ou une autre. Comme toutes les branches du droit, le droit fiscal s'est développé avec la société, en mettant en place de nouvelles règles spécifiques aux divers secteurs d'activités. Il existe aujourd'hui des sous-branches de fiscalités telles que la fiscalité immobilière, fiscalité des entreprises, ou encore ce qu'on appellera dans cette thèse la fiscalité maritime. Cette dernière branche peut être définie comme l'ensemble des règles de droit fiscal applicables aux activités maritimes.

Le point commun que l'on retrouve chez les contribuables est souvent la recherche de moyens leur permettant de payer le moins d'impôt possible. Pour certains, il va simplement s'agir de pencher sur la loi afin réussir d'optimiser leur fiscalité, alors que pour d'autres, il s'agira de sortir du cadre légal, et donc de se rendre coupable de fraude ou d'évasion fiscale.

Selon l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE)²², l'évasion fiscale des entreprises prive les budgets publics de milliards d'euros chaque année, alourdit la charge fiscale pesant sur les citoyens et entraîne des distorsions de concurrence pour les entreprises qui paient leur part de l'impôt.

Elle entrave également la réalisation des objectifs de l'Union européenne en matière de croissance, de compétitivité et de consolidation du marché unique. Du fait de la nature transfrontière de l'évasion fiscale des entreprises, une action menée uniquement au niveau national ne peut permettre de résoudre le problème et peut même en poser de nouveaux. Les efforts unilatéraux déployés par les États membres pour protéger leurs bases d'imposition créent des charges administratives pour les entreprises, une incertitude juridique pour les investisseurs et de nouvelles failles à exploiter pour les entreprises qui pratiquent l'évasion fiscale²³.

Ainsi, les administrations fiscales courent le risque d'une perte de substance taxable liée à l'usage fait par les opérateurs internationaux des régimes fiscaux privilégiés

²² Commission européenne, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses, 28 janvier 2016, Bruxelles. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_16_160

²³Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : questions réponses, Bruxelles, le 28 janvier 2016

offert par les États ou les territoires identifiés comme des paradis fiscaux²⁴. L'histoire des paradis fiscaux est naturellement liée à celle de la mondialisation économique, par le phénomène de l'offshore, les entrepreneurs tirent avantage de toutes les mesures incitatives de nature à alléger leurs charges.

Même s'il n'existe pas de définition précise de la notion de paradis fiscal, on peut retenir qu'il s'agit de territoire, ou des États qui proposent une fiscalité plus avantageuse, que les autres États. Définir les paradis fiscaux, selon certains auteurs tels que Karim Berthet, serait voué à l'échec²⁵. Les techniques développées par les paradis fiscaux sont toutes différentes, et aucune définition ne saurait englober toutes ces différences.

Toutefois, afin de permettre d'identifier et classer ces paradis fiscaux, l'OCDE a relevé quatre critères : tout d'abord, les paradis fiscaux ont en commun la faiblesse, voire l'inexistence de l'impôt. Ce critère est insuffisant, car en respect de la souveraineté fiscale, chaque État a le droit d'imposer comme il le désire. Le deuxième critère plus déterminant, est celui de l'absence de transparence sur le régime fiscal. Cette absence de transparence se manifeste par une législation floue, qui ne permet pas de savoir quand l'appliquer ou non. De plus, sera considéré comme paradis fiscal, l'État qui refuse de délivrer des informations aux autres États, mais aussi, de collaborer avec d'autres États. Un autre critère déterminant est que le paradis fiscal se montre tolérant envers les écrans, même si leurs activités sont fictives.

Les entreprises maritimes, comme beaucoup d'entreprises internationales sont attirées par ces États à fiscalité attractive. Pour mieux profiter des avantages qu'offrent d'une part les États à forte fiscalité, et d'autre part, ceux qu'offrent les paradis fiscaux, les compagnies maritimes fusionnent en formant des groupes de sociétés. Il s'agit en effet, de fusions-acquisitions d'entreprises maritimes par d'autres entreprises maritimes, comme celle ayant eu lieu le 10 avril 2017. La Commission européenne a alors autorisé l'acquisition de Hamburg Süd, neuvième acteur mondial, par Maersk, la première compagnie mondiale du secteur. Cette opération fondée sur des accords de partage de navires dans le cadre

²⁴ CASTAGNEDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 5^e édition, 2015, n° 103 (6^{ème} éd., 2019).

²⁵ BERTHET Karim, STIFANI François et LETIENNE Philippe, *L'imbroglia des listes d'ETNC*, LEXTENSO, Petites affiches 11 juill. 2016 n° 137

desquels les membres fixent ensemble les capacités, les horaires et la liste des ports desservis, qui constituent autant de paramètres importants de la concurrence²⁶.

On se retrouve aujourd'hui face à plusieurs types de concurrence : tout d'abord, il y a la concurrence que se livrent les différentes alliances entre-elles, et donc l'impact est surtout important pour les entreprises concernées, et la concurrence que se livrent les entreprises entre-elles. Cependant, ces différents types de concurrences n'ont pas de liens directs avec la concurrence fiscale. Cette dernière a pour tenant et pour aboutissant l'action des États, mais aussi de l'OCDE qui régit les législations fiscales.

Dans le cadre des distorsions de concurrence dans le transport maritime, les entreprises, constituées en groupe, n'agissent que dans l'intérêt du groupe. Elles privilégient les transactions en interne (intragroupe) afin d'augmenter leurs bénéfices, mais aussi parfois afin de préserver un savoir-faire. Les groupes s'organisent pour toujours tirer avantage des législations fiscales et s'imposer sur le plan international. Les États, pour inciter le maximum d'investisseurs, se voient parfois obligés de se lancer dans une concurrence législative en matière fiscale. Bon nombre d'États permettent au groupe d'opter pour une intégration fiscale, ou pour des sociétés de se structurer sous forme de société-mère et société-fille (voir en Partie II) pour sauvegarder l'équilibre de toutes les entreprises du groupe.

La concurrence fiscale peut se définir comme étant la concurrence que se mènent des États, des entités publiques, à l'intérieur d'une nation comme à l'extérieur, c'est-à-dire entre nations. La concurrence fiscale peut donc être internationale ou nationale. Encore appelée compétition fiscale, moins-disance fiscale ou même dumping fiscal, cette pratique consiste, pour un État, à adopter une législation fiscale moins contraignante que celle d'États concurrents afin d'attirer les entreprises étrangères et les capitaux étrangers. Les États pratiquant la moins-disance fiscale adaptent leur niveau d'imposition pour augmenter leur attractivité fiscale.

Le « dumping » fiscal fait référence à la politique fiscale incitative menée par un pays dans le but de faire venir sur son territoire des capitaux ou des personnes. Cette

²⁶ Commission européenne, « Concentrations : la Commission autorise l'acquisition de Hamburg Süd par Maersk Line, à certaines conditions », Communiqué de presse, 10 avril 2017.

pratique vise à accroître la compétitivité de l'État qui l'utilise, mais s'apparente fréquemment à des pratiques déloyales lorsque la différence de fiscalité est très importante vis-à-vis de ce qui se pratique dans les pays voisins. La concurrence fiscale a souvent pour conséquence d'influer sur les fiscalités des États abritant le même type d'activités.

La concurrence fiscale participe, de façon plus générale, à la concurrence économique à laquelle se livrent non seulement les États, mais aussi les collectivités infranationales. La presse se fait régulièrement l'écho aux États-Unis de ces bidding wars qui opposent les États fédérés pour attirer telle ou telle grande entreprise susceptible de créer des emplois. La concurrence fiscale se conçoit alors comme un « jeu non coopératif » dans lequel les États utilisent non seulement la fiscalité mais aussi certaines dépenses publiques « productives » afin d'attirer des bases imposables, source de recettes fiscales²⁷. Au sein même des USA, l'État du Delaware est parfois considéré comme paradis fiscal à cause de ses taux d'imposition faible²⁸. Naturellement, c'est l'État le plus sollicité comme siège social par les entreprises internationales, souhaitant installer leur siège social aux États-Unis. Pareillement en Europe, le Luxembourg présente une fiscalité avantageuse, à tel point que cet État enclavé se trouve être le siège social de certains groupes tels que le groupe Jan De Nul, qui compte 76 navires sous pavillon luxembourgeois, sur ses 82 navires, soit un tiers du registre du pays.

Afin d'éviter une concurrence malsaine entre les États et faire pérenniser le marché unique européen, la Commission européenne doit veiller au respect des règles de concurrence en États. En effets, la Commission doit lutter contre les ententes illicites, et les abus de position dominante, constitué par le fait qu'une entreprise détenant une part importante du marché ait des pratiques de nature à faire obstacle aux autres, et de ce fait fausse la concurrence sur le marché intérieur. Il y a en outre entente illicite lorsqu'une entente vise à empêcher, restreindre, ou fausser la concurrence entre les entreprises ou les États membres. C'est par exemple le cas si des entreprises s'entendent sur les prix, ou les quantités de marchandises à vendre.

Lutter contre une concurrence malsaine contribue à la lutte contre la distorsion du marché. Cette distorsion est le résultat d'une perturbation qui modifie le fonctionnement

²⁷ MADIES Thierry. « Introduction », *La concurrence fiscale internationale*. La Découverte, 2020, pp. 3-5.

²⁸ Environ 950 000 entreprises sont domiciliées dans cet État qui ne prévoit pas de taxe locale.

d'un secteur d'activité économique. Elle peut être provoquée par un facteur exogène, comme une intervention de l'État (par une subvention ou une réglementation), ou par un facteur endogène, comme par un phénomène de cartel (par une entente sur les prix). La distorsion de marché peut avoir un effet positif comme négatif sur l'économie. Les distorsions de concurrence ont lieu principalement dans le domaine de l'agriculture. Par exemple, certains pays asiatiques frappent le riz étranger de taxes élevées à l'importation afin d'inciter les consommateurs à acheter du riz cultivé nationalement. Afin de faire l'Union européenne une zone économique optimale, les règles de l'UE ont cherché à réduire les distorsions de marché. Il y a distorsion de concurrence dès lors que les mêmes traitements fiscaux ne s'appliquent pas (soit dans leur désignation, soit dans leur qualification fiscale) à l'ensemble des actes concurrents²⁹.

Les activités maritimes sont diverses, et peuvent s'entendre des activités de transport, de chargement, stockage conservation, transports par voie maritimes, déchargement, affrètement, et même transport routier ferroviaire ou aérien. L'activité maritime comprend également la construction d'ouvrages maritimes, les services parapétroliers ou paragaziers offshore, l'extraction de granulats marins, la fabrication ou pose de câbles sous-marins, et les banques et assurances maritimes. On peut aussi citer la marine nationale, la sécurité, l'enseignement-formation, la recherche, la protection de l'environnement, la pêche en mer, l'aquaculture et plus largement l'exploitation des produits marins (poissons, coquillages, algues, sel, oligoéléments...) entraînent des activités de transformation. Par ailleurs, il y a des activités maritimes relatives au transport maritime et fluvial, de passagers ou de marchandises, y compris les services portuaires. Ces activités regroupent aussi la construction des navires et des bateaux.

Le navire contribue lui aussi à la complexité de la lutte contre les distorsions de concurrence. La réalisation des activités en mer nécessite l'emploi d'engins flottants, qui doivent être immatriculés dans un État dont ils battent le pavillon, en raison de la diversité des statuts des espaces marins (mer territoriale, haute mer). Le plus souvent, cette mobilité est internationale et la liberté d'immatriculation des navires par leurs propriétaires et

²⁹ FONTAINE Fabien, *Droit fiscal et concurrence*, thèse de doctorat, Université Panthéon-Assas, 2014, p. 56

gestionnaires, reconnue par le droit de la mer³⁰, contribue à la complexité des rattachements territoriaux.

Cet élément symbole du droit maritime a longtemps posé des questions sur sa nature juridique. Comme c'est souvent le cas en droit, le législateur, et aussi la doctrine, ont tenté d'apporter une définition à cette notion centrale en droit maritime. La doctrine et la jurisprudence se sont accordées afin de trouver une définition commune au navire. Ainsi, est considéré comme navire : tout engin capable de flotter, que ce soit en surface ou sous l'eau. De plus, Il faut que l'engin soit doté d'un moyen de propulsion lui permettant de se déplacer sans recours à une force motrice extérieure (ce qui exclut les plateformes pétrolières ou le quai flottant) et enfin, le navire doit être apte à affronter les dangers de la mer, et en principe, à en triompher. Pour résumer tout ceci, on peut concevoir que le navire est défini comme tout engin flottant doté de moyens de propulsion autonomes et conçu pour affronter les dangers de la mer³¹.

L'urgence de définir le navire s'est fait ressentir avec l'apparition de nouveaux engins de mer, comme la planche à voile, les plates-formes pétrolières ou les usines flottantes. Le code des transports en son article L 5000-2 définit le navire comme : « Tout engin flottant, construit et équipé pour la navigation maritime de commerce, de pêche ou de plaisance et affecté à celle-ci ...Les engins flottants construits et équipés pour la navigation maritime, affectés à des services publics à caractère administratif ou industriel et commercial. ». Il n'existe pas de définition internationale unique du navire, mais des définitions fonctionnelles selon les objectifs des diverses conventions internationale de l'Organisation Maritime Internationale (OMI)³².

Il faut aussi noter que le navire a souvent été considéré comme synonyme de bâtiment de mer. Pourtant la notion de bâtiments de mer est plus large que celle de navire. En effet, en plus des navires, sont des bâtiments de mer, les chalands, les dragues, les grues flottantes, les remorqueurs, les pontons, les docks flottant. Ainsi, le navire est un bâtiment de mer, mais le bâtiment de mer n'est pas forcément un navire. Le navire est aussi un engin

³⁰ ALOUPI Niki, *La nationalité des véhicules en droit international public – Navires, aéronefs, objets spéciaux*, Ed. A Pédone, Paris, 2020.

³¹ PIETTE Gaël, *Droit maritime*, Gualino, Lextenso, Paris, 2018. P.22.

³² THOMAS Florian, « *Le statut du navire et le comité maritime international* », Carnet de Recherche du programme européen Human Sea, 21 mars 2016, <https://humanssea.hypotheses.org/443>

flottant, c'est-à-dire une construction, « un assemblage de pièces en vue de constituer un bâtiment de mer ». Cet engin doit « flotter à la surface de la mer ou en profondeur », comme un sous-marin par exemple, qui est un navire³³. Par ailleurs le navire doit être apte à naviguer et à affronter les périls en mer. La notion de maritime est définie largement à l'article L. 5000-1 du Code des transports, aux termes duquel : « Est considérée comme maritime pour l'application du présent code la navigation de surface ou sous-marine pratiquée en mer, ainsi que celle pratiquée dans les estuaires et cours d'eau en aval du premier obstacle à la navigation des navires. La liste de ces obstacles est fixée par voie réglementaire. ». Philippe Delebecque résume tous ces critères et définit le navire comme : « un engin flottant de nature mobilière affecté par l'exploitant à une fonction qui l'expose habituellement aux risques de la mer. Parmi ces bâtiments, les navires se distingueraient parce qu'ils sont affectés à la navigation maritime »³⁴.

L'autre difficulté que présente le navire est relative à sa nature juridique. Le navire est-il un meuble ou un immeuble ? une personne, ou une chose ? Le navire est une chose mobile, mais aussi une entité fonctionnelle, ce qui conduit à une définition à géométrie variable du navire et des bâtiments de mer, selon que la sécurité est en jeu, ou la navigation maritime, alors que les règles des avaries communes ou de la limitation de responsabilité nécessitent une communauté maritime d'intérêts en quelque sorte renforcée. Susceptible d'être grevé d'une hypothèque, qui confère au créancier un fort droit réel sur le bâtiment en cause, il est aussi susceptible de privilèges spécifiques.³⁵

Par ailleurs, le navire est qualifié de bien meuble ayant un régime juridique proche d'un immeuble. Il faut noter que vu son coût, la qualification de bien immeuble confère aux créanciers de ses propriétaires une meilleure protection s'il s'agit d'un immeuble, que s'il s'agit d'un meuble. Le navire bien qu'étant un bien meuble peut faire l'objet d'une hypothèque. Cette sûreté est en principe réservée aux créanciers de propriétaires de biens meubles. L'hypothèque permet aux créanciers d'avoir un droit de préférence et un droit de suite sur le bien mis sous hypothèque. Le navire en copropriété peut être hypothéqué par

³³ MIRIBEL Stéphane, « Evolution de la notion de navire en droit français », *Le Droit Maritime Français*, n° 775, 8 décembre 2015, pp. 1000-1008.

³⁴ DELEBECQUE Philippe, *Droit maritime*, Précis Dalloz, Paris, 14^{ème} éd., 2020, n°81 et s.

³⁵ CHAUMETTE Patrick, *Le navire n'est pas une personne*, *Le Droit Maritime Français*, n° 683, 1^{er} Juillet 2007.

chaque copropriétaire pour sa quote-part. Le navire hypothéqué peut, en cas non-règlement de la dette, faire l'objet d'une saisie conservatoire de navire.

La saisie conservatoire de navire est soumise, notamment à la convention internationale pour l'unification de certaines règles sur la saisie conservatoire des navires de mer. En effet, l'article 2 de cette convention ne prévoit de saisie conservatoire de navires que pour des créances maritimes. La Convention de Bruxelles permet la saisie du navire auquel la créance se rapporte, ainsi que de tout autre navire appartenant à celui qui était, au moment où est née la créance maritime, propriétaire du navire auquel cette créance se rapporte. En revanche, l'article L. 5114-22 du code des transports ne fixe pas cette condition. Il suffit que la créance soit fondée en son principe.

Sur le plan fiscal, on constate également que l'imposition des navires varie selon qu'ils sont mobiles ou fixes. Ainsi, l'article 1381 3° du Code général des impôts énonce que : « Les bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie, même s'ils sont seulement retenus par des amarres sont également soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties. ». Toutefois, la directive interne CD 6 C113 vient expliquer cet article en énonçant que :

« Un bateau immatriculé sur les registres de l'inscription maritime et affecté à l'habitation permanente de son propriétaire ne saurait être imposé à la taxe foncière, dès lors que, étant en État de naviguer, il ne serait pas utilisé en un point fixe - critère essentiel d'imposition - nonobstant le fait que ses déplacements seraient peu fréquents. »

Il s'avère alors utile de rappeler ici que les qualifications fiscales peuvent parfois être différentes de celles légales, sans pour autant y être opposées. De ce fait, il ne faut pas être tenté de retenir que la définition de bien meuble est différente en droit fiscal, car tel n'est pas le cas. Seulement, le droit fiscal se veut pratique quand il s'agit de fixer les recettes de l'État. Et le navire qui occupe pendant longtemps un espace et est aménagé rempli en pratique les mêmes fonctions qu'un immeuble d'habitation.

Aussi, cette distinction s'avère importante, car l'imposition d'un immeuble est différente de celle d'un meuble. Le taux d'imposition est différent, notamment au moment de la cession du bien. En effet, le navire bien meuble est soumis à un impôt sur le revenu à

hauteur de plus de 30 %, alors que la cession de l'immeuble est soumise à une imposition plus faible.

Par ailleurs, parler de la concurrence fiscale, en Union européenne présente toujours la nécessité d'aborder les libertés des États membres de l'Union européenne. En effet, la concurrence fiscale, sur un plan international, perdure car les États sont tous égaux, et ne sauraient se soumettre à des règles qui ne les avantagent pas. Les États doivent donc accepter d'atténuer leur souveraineté pour une valeur autre qui est l'ordre public économique.

L'ordre public économique est au cœur de la régulation. Assurer l'ordre public économique c'est assurer le bon fonctionnement du marché. Sa sauvegarde est l'objet même de la régulation économique. De même que l'ordre public est indissociable de la police, l'ordre public économique fait le lien entre la notion de police appliquée à l'économie et la notion juridique de régulation³⁶. L'ordre public économique est lié à la défense d'une concurrence suffisante sur les marchés comme en atteste la jurisprudence constitutionnelle, administrative et judiciaire en matière de concentrations économiques et de pratiques anticoncurrentielles. Mais l'ordre public économique va au-delà de la concurrence. D'autres impératifs que doivent prendre en considération les régulateurs enrichissent son contenu et sa fonction. La préservation et le rétablissement de l'ordre public économique constituent l'objet même de la régulation économique.

Afin de définir la notion d'ordre public européen, il est utile de partir de la notion d'ordre public. Celui-ci est considéré comme l'État social correspondant à la tranquillité, la sécurité civile et la sécurité publique, et la salubrité publique. Partant de cette définition, on peut considérer l'ordre public économique européen comme un instrument de direction et de régulation posant un ensemble de principes obligatoires nécessaires à la poursuite d'un objectif économique. Ou encore comme l'ensemble des règles obligatoires, impératives, qui encadrent les relations entre les acteurs économiques soumis au droit de l'Union Européenne, dans l'optique de réalisation du marché commun.

³⁶ PEZ Thomas, « *L'ordre public économique* », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2015/4 (N° 49), p. 43-57. DOI : 10.3917/nccc1.049.0043. URL : <https://www.cairn.info/revue-les-nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel-2015-4-page-43.htm>

L'ordre public économique est au cœur de la régulation. Assurer l'ordre public économique c'est assurer le bon fonctionnement du marché, en encadrant la concurrence. Ceci passe notamment par le contrôle des concentrations, la lutte contre les comportements déloyaux dans les entreprises, et contre les ententes et les abus de position dominante. L'ordre public économique consiste également en la régulation du marché. Il s'agit ici la régulation économique consiste à assurer le maintien de l'ordre public économique³⁷. Il s'agit d'une fonction disciplinaire. De même, l'ordre public économique est indissociable de la police, qui veille au maintien de l'ordre public économique. L'ordre public économique fait le lien entre la notion de police appliquée à l'économie et la notion juridique de régulation. L'ordre public est présenté comme appartenant à ces notions juridiques dont l'indétermination ne semble avoir d'égal que leur place centrale dans le fonctionnement du système juridique. L'ordre public économique n'échapperait pas à ce constat³⁸.

Dans cette thèse, il s'agira à la fois de présenter les mécanismes de droit mis en place par l'Union européenne dans le but d'encadrer la concurrence. Il s'agira souvent d'un croisement entre le droit maritime et le droit économique, notamment le droit de la concurrence. Le droit de la concurrence est une branche du droit économique, et en tant que tel, c'est le droit du contrôle de l'exercice de ce pouvoir économique, le pouvoir de marché acquis par les opérateurs économiques, au premier rang desquels l'on retrouve les pouvoirs privés économiques, ainsi que le droit encadrant l'intervention des pouvoirs publics dans l'économie de marché³⁹.

La concurrence n'est pas un État spontané et elle n'est pas non plus simplement un mécanisme permettant de faire se rencontrer l'offre et la demande, elle est avant tout une confrontation et une contrainte économique entre opérateurs économiques se traduisant par le droit de nuire à autrui puisqu'il s'agit tout de même d'accroître ses parts de marché au détriment des concurrents présents sur un même marché pertinent. Cette confrontation se doit d'être encadrée par le droit, par des dispositions d'ordre public instituant ainsi pour les

³⁷Rappr. É. Picard, v° Police, in *Dictionnaire de la culture juridique*, p. 116.

³⁸PEZ Thomas. « L'ordre public économique », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, vol. 49, no. 4, 2015, pp. 43-57.

³⁹REIS Patrice. « Ordre public économique et pouvoirs privés économiques : le droit de la concurrence cœur de l'ordre public économique », *Revue internationale de droit économique*, vol. XXXVIII, n° 1, 2019, pp. 11-22.

entreprises une contrainte juridique rendant la contrainte économique effective. Il s'agit ici, tout d'abord, des règles qui ont pour objet d'assurer le maintien de cette contrainte économique pour les entreprises qu'est la concurrence en assurant la protection de la concurrence sur le marché⁴⁰.

La définition de la notion de concurrence fiscale présente quelques différences face à celle de droit de la concurrence. En effet, l'expression « concurrence fiscale » désigne un phénomène qui s'est développé grâce à la mondialisation. Celle-ci s'accompagnant de la porosité des frontières, les personnes et les biens ont eu accès à plus de facilité de circulation.

Cette facilité de circulation a un effet sur la perception des impôts par les États. En effet, les contribuables ont de plus en plus de facilité à répondre à la pression de l'impôt en se déplaçant. La mobilité croissante que leur autorise la « mondialisation » les autorise corrélativement à délaissier les États dont la fiscalité est la plus lourde pour rejoindre ceux dont la fiscalité est la plus faible. Ce phénomène de « fuite » devant l'impôt exerce en retour une pression sur les États. En effet, s'ils veulent conserver des contribuables, c'est-à-dire des recettes, ils doivent s'efforcer d'offrir les impôts les plus bas possibles. Ainsi, l'expression « concurrence fiscale » désigne au premier chef ce phénomène de baisse incontrôlée des impôts qui est redoutée par les États⁴¹.

Le droit de la concurrence de l'Union européenne se développe dans le cadre d'un marché unique. La notion de marché peut revêtir plusieurs définitions. Dans le sens le plus commun, le marché se présente comme le lieu de rencontre entre l'offre et la demande. Ce qui signifie que les personnes présentes à ce lieu viennent dans l'espoir de répondre soit à un besoin des consommateurs pour les uns, soit dans le but de se faire des bénéfices pour les autres. Il y a de ce fait des transactions au travers desquelles, toutes les parties sont censés ressortir gagnantes. Juridiquement, ce marché est fondé sur la liberté contractuelle et la force obligatoire du contrat librement consenti : « pacta sunt servanda », un principe central en droit des traités pour les États parties dans leurs relations internationales.

⁴⁰ Idem.

⁴¹ DIDIER Philippe, « *La notion de concurrence fiscale* », Arch. Philosophie du Droit, n° 46 (2002), page 3.

Dans le domaine de la fiscalité, le marché est donc un lieu où se rencontrent d'un côté les États et de l'autre les détenteurs de bases taxables mobiles, puisque ce sont eux qui bénéficient de la mobilité. Pour reprendre le modèle du marché, il faut donc identifier le besoin qui peut pousser chacune des parties – État et détenteur de base mobile – à intervenir. Le besoin de l'État est assez clair. Il est de trouver des recettes.

En face de l'État, se tient le contribuable (l'entrepreneur, ou l'investisseur) qui dispose de fonds et qui souhaite les investir dans une ou plusieurs activités. L'État offre donc sur ce marché un certain nombre d'avantages qui peuvent être la stabilité politique, la transparence dans le milieu des affaires, l'expertise des professionnels, ou des avantages fiscaux, la force juridique du contrat librement conclu et l'autorité du pouvoir judiciaire. Le contribuable choisit son lieu d'établissement librement, et en fonction de son niveau de rentabilité.

Ainsi parler de lutte contre les distorsions de concurrence dans l'Union européenne concernant les activités maritimes, requiert d'exposer les mécanismes de contrôle au sein du marché unique, mais aussi, la réaction des États européens face à la concurrence internationale.

Nous nous limiterons aux activités commerciales, en limitant nos développements à la fiscalité relative à la gestion des navires, des marchandises transportées par voie maritimes et une évocation de la fiscalité portuaire. Nous n'étudierons pas la fiscalité de la pêche maritime, car notre attention porte sur les activités purement commerciales, mais aussi pour éviter de s'étendre sur des questions intrinsèques à la pêche, tels que les droits de pêche et leur valeur économique, les quotas et la protection de l'environnement par exemple.

Évoquer la question de la concurrence fiscale dans le secteur maritime est aujourd'hui primordial, car à côté des règles de droit maritime et de droit commercial, la fiscalité se révèle comme l'élément pouvant apporter un changement définitif dans la situation actuelle des armements européens. En effet, selon l'INSEE, le secteur maritime représente en France plus de 450 000 emplois directs et indirects.

Se révèlent des interrogations diverses qui sont relatives aux causes du difficile encadrement de règles fiscales internationales. En effet, il s'agit de se poser la question de savoir pourquoi la lutte contre les distorsions de concurrence fiscale est-elle complexe dans

le secteur maritime ? La réponse à cette question, permettra d'aborder les particularités de la fiscalité maritime, qui rendent la recherche de la loyauté fiscale assez complexe.

Cependant, afin de répondre entièrement à cette question, il faudra montrer les difficultés qui naissent du fonctionnement normal d'entreprises appartenant à un même groupe. La réponse se fera en deux temps, d'abord il s'agira de présenter la complexité de la concurrence fiscale dans les activités maritimes (PARTIE I), avant d'envisager la complexité de la concurrence fiscale dans les transactions intragroupes (PARTIE II).

PARTIE I LA COMPLEXITÉ DE LA CONCURRENCE FISCALE DANS LES ACTIVITES MARITIMES

Traditionnellement, le droit de la concurrence organise le comportement loyal des opérateurs sur le marché. Il s'agit d'encadrer des interventions économiques de l'État. Dans l'intérêt des consommateurs, afin d'éviter les conflits d'intérêts entre toutes les parties, notamment, les transporteurs et les chargeurs dans les transports maritimes.

La concurrence maritime est encadrée par le TFUE (traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), notamment en ses articles 101 et 102. Même si ces articles ne visent pas expressément les activités maritimes. La CJCE a retenu au travers de l'arrêt « Nouvelles Frontières. »⁴² qu'en l'absence de mesures prises par le Conseil Européen, le droit commun du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne était applicable au transport maritime et aérien.

Les articles 101 et 102 TFUE prohibent notamment, les ententes restrictives et les abus de positions dominante pour toutes les entreprises. Cependant est apparu en 1986 un règlement 4056/86 du 22 décembre 1986, qui fixait des exemptions par catégorie pour les activités maritimes.

Les entreprises maritimes bénéficiaient grâce à ce règlement d'une exemption quant aux conférences maritimes et aux ententes. Les conférences maritimes étaient définies comme un groupe d'au moins deux transporteurs exploitants de navires, qui assurent des services internationaux réguliers pour le transport de marchandises sur une ligne ou des lignes particulières dans les limites géographiques déterminées et qui a conclu un accord ou un arrangement, quelle qu'en soit la nature, dans le cadre duquel ces transporteurs opèrent en appliquant des taux de fret uniformes ou communs pour la fourniture des services réguliers.

Les ententes sont pour leur part, déterminées lorsqu'elles conduisent à la restriction de la concurrence, une concentration entre entreprises, un lien de causalité entre ces entreprises, et l'entrave concurrentielle. Ce règlement a été abrogé en 2006 par un

⁴² CJCE, n° C-209/84, Arrêt de la Cour, Ministère public contre Lucas Asjes et autres, Andrew Gray et autres, Andrew Gray et autres, Jacques Maillot et autres et Léo Ludwig et autres, 30 avril 1986.

règlement le règlement (CE) 1419/2006 du conseil du 25 septembre 2006 afin de lever ces exemptions qui ne correspondaient plus aux réalités du marché.

Par ailleurs, l'abus de position dominante est constitué lorsqu'il y a exploitation du marché par une entreprise ayant une position dominante. La position dominante pour sa part implique qu'une entreprise détienne une puissance économique, lui donnant le pouvoir de faire obstacle au maintien d'une concurrence effective sur le marché en cause, lui permettant des comportements indépendants, dans une mesure appréciable vis-à-vis des concurrents, de ses clients, et des consommateurs.

La concurrence fiscale est un enjeu du développement économique d'une activité, et très souvent, la rigueur de sa réglementation justifie le choix pour une entreprise de s'établir dans un État plutôt qu'un autre. La concurrence fiscale internationale soulève la question de concurrence entre entreprises étrangères, mais ayant pour point commun un même secteur d'activité. Mais aussi, cette concurrence a pour enjeu la stabilité financière des États, et l'effectivité de la justice fiscale. Il convient toutefois de faire remarquer que la concurrence fiscale n'est pas toujours internationale, et concerne aussi bien, les départements que les régions, quand la fiscalité n'est pas nationale, mais départementale ou régionale.

Dans les activités maritimes, aborder la question de la concurrence fiscale englobe d'évoquer la question des pavillons de complaisance. Ces pavillons de complaisance sont l'équivalent maritime des paradis fiscaux, qui eux sont plus connus, notamment grâce aux litiges impliquant les GAFAM. Par ailleurs, on retrouve souvent les mêmes États sous la double « casquette » de paradis fiscal et de pavillon de complaisance. Selon une étude de Tax Justice Network de 2020, l'évasion fiscale des personnes physiques et personnes morales représenterait 427 milliards de dollars par an (soit 360 milliards d'euros). Les multinationales transféreraient artificiellement jusqu'à 40 % de leurs bénéfices réalisés à l'étranger dans des paradis fiscaux. Et selon l'économiste Gabriel Zucman le manque à gagner pour les États se chiffre à 350 milliards d'euros par an, dont 120 milliards d'euros pour l'UE et 20 milliards d'euros pour la France.

Les pertes financières existent également dans les activités maritimes, qui s'appuient en général sur plusieurs législations pour se développer. L'étude de la lutte contre les distorsions de concurrence fiscale dans le cadre des activités maritimes repose

dans un premier plan sur l'étude de la libre immatriculation et la fiscalité : deux éléments déterminants au contrôle complexe (TITRE I). Au terme de cette étude, Il s'agira de montrer en quoi la complexité de la concurrence fiscale dans les activités maritimes au sein de l'Union européenne est également nourrie par l'hétérogénéité des fiscalités dans ces activités (TITRE II).

TITRE I - LA LIBRE IMMATRICULATION ET LA FISCALITÉ : DEUX ÉLÉMENTS DÉTERMINANTS AU CONTRÔLE COMPLEXE

La question de la concurrence fiscale dans le secteur maritime amène à parler tour à tour, mais aussi en commun du principe de la libre immatriculation, et de la notion de fiscalité, précisément de la fiscalité internationale. Il faut dire que la libre immatriculation est liée à la fiscalité, car souvent les armateurs utilisent la libre immatriculation afin de réduire leur charge fiscale, mais aussi sociale. Pourtant, les règles de droit commun prévoyant les règles de la concurrence ne prévoient aucune disposition concernant les questions aussi bien en matière sociale que fiscale. Ces deux pans font pourtant partie intégrante de la réglementation de la concurrence pour les activités maritimes. C'est la raison pour laquelle cette partie va être concentrée sur la présentation de la libre immatriculation et de la fiscalité appliquée aux activités maritimes (CHAPITRE I), mais aussi, il s'agira de montrer le manque de radicalité qui caractérise les mesures de contrôle de ces deux objets (CHAPITRE II).

CHAPITRE I - LA LIBRE IMMATRICULATION DES NAVIRES ET LA FISCALITÉ MARITIME : PRÉSENTATION

L'immatriculation est très importante dans toutes les filières de transport (aérien, maritime, terrestre...). Aussi bien sur le plan de la sécurité, de la sûreté, ou même de la protection de l'environnement. Elle permet de rattacher l'engin à un État et faciliter son contrôle et la mise en place des diverses responsabilités. Mais aussi, et plus spécifiquement dans le cas des transports maritimes, immatriculer un navire auprès d'un État a pour conséquence que ce dernier est chargé de la protection de ce navire.

L'immatriculation de navire est encadrée par le principe de la liberté. En effet, les armateurs ne sont pas obligés de procéder à l'immatriculation de leurs navires dans leurs États de résidence. D'ailleurs, un même armateur, propriétaire de plusieurs navires peut immatriculer chacun de ces navires auprès de d'Etats distincts. La libre immatriculation entre en toute logique dans les éléments déterminants pour une entreprise désireuse de se faire plus de marge sur le plan des charges sociales et/ou fiscales.

La fiscalité maritime pour sa part n'est autre que l'ensemble des règles fiscales régissant l'activité maritime. La concurrence fiscale en Europe est assez importante entre tous les États. Les pays les plus pauvres et les moins industrialisés savent attirer les investisseurs grâce aux coûts attractifs de la main-d'œuvre, des législations souvent peu rigides notamment sur les questions environnementales et sociales, mais aussi des fiscalités attractives. Les États développés présentent généralement des taux d'impositions plus élevés, avec une meilleure protection des travailleurs, plus rigueur dans la législation visant la protection de l'environnement. Il s'agit toujours entre les États européens de trouver l'équilibre entre les besoins de chacun des membres et l'ambition commune qui est le rayonnement international de l'Union européenne.

Ainsi, la libre immatriculation de navires et la fiscalité sont les principaux facteurs de complexification de la concurrence fiscale. Afin d'en comprendre les raisons, il faudra les étudier séparément. D'abord, le principe de libre immatriculation (SECTION I) ensuite en montrant comment la nature même de la fiscalité rend difficile harmonisation des différentes politique fiscales au sein de l'OCDE (SECTION II).

SECTION I - LE PRINCIPE DE LIBRE IMMATRICULATION OU LA POSSIBILITÉ D'UNE CONCURRENCE EXACERBÉE

L'immatriculation des navires est l'acte par lequel, un navire est inscrit dans un registre administratif par un État. Par cet acte, il y a personnification du navire, car il obtient un nom, une nationalité et un port d'attache. L'État d'immatriculation est alors appelé État du pavillon, et il obtient des droits et des devoirs vis-à-vis du navire⁴³. Du fait que le pavillon représente le signe extérieur, visible de la nationalité du navire, de son identification et même de son individualisation, il constitue la preuve apparente de la nationalité du navire.

L'immatriculation sert à étayer cette preuve, la nationalité devant pouvoir être prouvée à tout moment⁴⁴. La nationalité du navire, octroyée par l'État selon son droit interne, est ainsi assortie d'une présomption d'authenticité et de validité, reconnue par les autres États sur la base des documents et certificats détenus à bord du navire et délivrés par chaque État⁴⁵. Tout navire immatriculé bénéficie de la liberté de navigation. La libre immatriculation est un élément important de la stratégie des entreprises maritimes, par son impact sur les charges. À la lecture de l'article 97 de la convention des Nations Unies sur le droit de la mer (CNUDM), il ressort que l'immatriculation du navire, et donc son attachement à un État du pavillon, assure la juridicité de la haute mer. En effet, sans cette obligation d'immatriculation, la haute mer serait une zone de non-droit. Alors qu'un navire immatriculé est sujet au droit régissant la navigation dans l'État d'immatriculation choisi.

En effet, il faut rappeler que les États d'immatriculation sont en principe, responsables d'un certain nombre de choses vis-à-vis des navires battant leur pavillon. Ainsi, aux termes de l'article 91 de la convention sus citée, chaque État fixe les conditions auxquelles il accorde sa nationalité aux navires ainsi que les conditions d'immatriculation et du droit de battre son pavillon. De ce fait, chaque État a le droit de fixer les conditions pour l'attribution de sa nationalité aux navires, et les conditions requises pour que les navires aient le droit de battre son pavillon. Il est également justifié pour tout navire de battre un pavillon, afin d'éviter de se faire arraisonner par d'autres navires, étant donné que tout

⁴³ MOMTAZ Djamchid, « *La Convention des Nations Unies sur les conditions de l'immatriculation des navires* », *Annuaire Français de Droit International*, Année 1986, vol. 32, pp. 715-735.

⁴⁴ ALOUPI Niki, *La nationalité des véhicules en droit international public*, Ed. A. Pédone, Paris, 2020.

⁴⁵ DRAPIER Sandrine, *Les pavillons de complaisance concurrencés : la promotion du pavillon bis français !* Revue juridique de l'Océan Indien, Association " Droit dans l'Océan Indien " (LexOI), 2008, pp.189-200.

navire naviguant sans aucun pavillon est illégal et risque d'être un navire-pirate. D'ailleurs, l'article 110 CNUDM, donne un droit de visite à tout navire de guerre en haute mer, vis-à-vis d'un navire sans nationalité, de la même manière que vis-à-vis d'un navire pirate.

L'article 91 dispose en outre qu'il « doit exister un lien substantiel entre L'État et le navire ». L'objectif de l'exigence du « lien substantiel » est d'assurer une mise en œuvre plus efficace des obligations de l'État du pavillon en vertu de l'article 94 de la Convention. La notion de lien substantiel reste assez floue à ce jour. Ce lien a été défini par certains auteurs comme l'exercice par l'État du pavillon de sa juridiction et de son contrôle sur le navire après son immatriculation⁴⁶. Dans la pratique, chaque État se charge d'y apporter une définition adaptée à sa situation. La Convention des Nations Unies de 1986 sur les conditions d'immatriculation des navires prévoit des normes internationales pour l'immatriculation des navires dans un registre national, incluant des références au lien substantiel, à la propriété, à la gestion, à l'immatriculation, à la responsabilité et au rôle de l'État du pavillon. Cependant, cette Convention n'est pas encore entrée en vigueur, faute de signatures suffisantes, ou peut-être de volonté des États de voir leur pavillons soumis à plus de contrôle.

De plus, aux termes de l'article 94 de la CNUDM, l'État doit exercer effectivement sa juridiction et son contrôle, dans les domaines technique, administratif et social, sur les navires battant son pavillon. Au regard de toutes ces attributions, l'État du pavillon dispose aussi du droit de veiller à la conformité de ces navires aux règles régissant navigation maritime. L'État est de ce fait censé exercer un contrôle sur tout navire battant son pavillon, car il est considéré comme responsable en cas d'infraction⁴⁷ à la législation. Les États ne disposant pas toujours des expertises nécessaires à ces contrôles, choisissent généralement de déléguer la certification des navires à des sociétés de classifications.

Les sociétés de classifications ont pour rôle premier (et comme leur nom l'indique), la classification des navires. Cependant, la convention Safety Of Life at Sea (SOLAS), qui établit l'étendue des responsabilités des États du pavillon, autorise ceux-ci à déléguer le contrôle des navires. Ainsi les sociétés de classifications ayant reçu délégation d'un État

⁴⁶ PINTO Roger, *Les pavillons de complaisance*, JDI 1960, spéc. p. 363. - Du Pontavice Emmanuel, *Les pavillons de complaisance*, DMF, 1977, pp. 503-512. - Du Pontavice Emmanuel et Cordier Patricia, *La Mer et le Droit*, t. 1, *Droit de la Mer : problèmes actuels*, PUF, 1984, p.46 et s

⁴⁷ Article 127 de la convention des Nations Unies sur le droit de la mer.

effectuent un travail identique, sur le plan méthodologique, à celui réalisé dans le cadre de la classification. La société doit veiller à la conformité d'un navire, non pas à ses règles de classification, mais aux dispositions des conventions internationales sur la sécurité et la sauvegarde de la vie humaine en mer et à la réglementation de l'État du pavillon. En cas de litige, les sociétés de classifications peuvent bénéficier de l'immunité de juridiction et éviter d'être jugés par des juridictions étrangères⁴⁸, à condition que l'acte réalisé rentre dans l'exercice de la souveraineté de l'État du pavillon.

On peut logiquement penser que ces sociétés puissent souvent bénéficier du privilège que constitue l'immunité dans le cadre des certifications. En effet, le contrôle des navires relève de la souveraineté des États et a même été considéré comme une mission d'intérêt public et fait bénéficier des sociétés de classification des prérogatives de puissances publics⁴⁹. Si la pratique et les diverses législations ont peu à peu encadrer la mise en œuvre par les armateurs, de leur liberté d'immatriculation, il n'en demeure pas moins que celle-ci a toujours été utilisée par les États de façon stratégique. Nous en parlerons en présentant brièvement l'histoire de la libre immatriculation (Paragraphe I), et ensuite montrer comment les pavillons européens résistent aux inconvénients de la libre immatriculation (Paragraphe II).

PARAGRAPHE I - HISTOIRE DE LA LIBRE IMMATRICULATION

La création des pavillons de libre immatriculation n'était pas inspirée par des ambitions économiques. Par contre, sa vocation a été au départ politique (A), et ce n'est que plus tard que le choix du pavillon de complaisance est devenu une nécessité économique (B).

A- LA LIBRE IMMATRICULATION : COUTUME À VOCATION POLITIQUE

La coutume a toujours admis qu'en principe, l'immatriculation de navire était libre, sauf pour certaines activités, comme les navires appartenant aux forces de défense. Ainsi, les armateurs sont libres de faire enregistrer leurs flottes, ou une partie de celle-ci dans l'État de leur choix. En remontant au XVIIIe siècle, on peut s'apercevoir que la libre immatriculation avait des desseins presque essentiellement politiques : il s'agit de

⁴⁸ Cass. civ. 17 avril 2019 no 17-18286, navire *Prestige*, DMF 2019, n° 817. 816 obs. O. Cachard, *Fenêtre sur cour : Refus de l'immunité de juridiction pour des activités de classification dissociées de la certification statutaire*.

⁴⁹ GRELLET Luc, *Sociétés de classification : Rôle et respect des règles*, Le Droit Maritime Français, n° 824, 1^{er} Mai 2020, pages 404 et ss.

bénéficier d'un pavillon neutre, alors que les navires marchands recherchent ou craignent la protection d'une force navale.

Dans les années 1760-1770, des propriétaires, irlandais notamment, mirent leurs navires sous pavillon français. Au XIX^e siècle, des armateurs britanniques immatriculèrent leurs navires sous pavillon norvégien, pour échapper à la législation britannique qui interdisait la pêche au chalut dans le Golfe de Moray. De même, en 1920, quand la prohibition interdit de servir des boissons alcoolisées à bord de navires américains, certains furent vendus à des sociétés panaméennes et naviguèrent sous pavillon panaméen tant qu'ils étaient hors des eaux américaines. On peut également parler de la standard Oil of New Jersey qui pris le pavillon panaméen pendant la seconde guerre mondiale, afin de ravitailler la France et la Grande-Bretagne, afin de ne pas violer la neutralité de l'État américain au début de la seconde guerre mondiale, avant l'attaque japonaise de Pearl Harbor⁵⁷.

La libre immatriculation permettait notamment à certains commerçants de concurrencer le monopole des grandes puissances maritimes telles que l'Espagne. En effet, les commerçants anglais, arboraient le drapeau espagnol pour traiter avec les Antilles. De même au début du 19^e siècle, les armateurs américains prirent pour habitude de naviguer sous pavillon portugais afin de se protéger des Britanniques⁵⁸.

A cette époque, la demande de pavillon est plutôt faible, avec une croissance d'environ (4,2% par an) de 1840 à 1887 (année des premiers transports maritimes de pétrole brut), et passant de 20 millions de tonnes transportées à un peu moins de 140 millions entre ces deux années, est relativement restreint en volume⁵⁹.

Dès le XIX^e siècle, les grandes nations maritimes qui incluent les grandes nations coloniales à l'instar de la France et surtout de la Grande-Bretagne, vont créer le droit fondamental en matière de pavillon, considéré comme une prérogative spécifique des États indépendants et souverains. Ces pays vont alors adopter des législations maritimes adaptées à de larges extensions géographiques. Ces mêmes pays vont également prendre en compte

⁵⁷ DU PONTAVICE Emmanuel, & CORDIER Patricia, *La mer et le droit : Tome premier droit de la mer problèmes actuels*, Paris, Presses universitaires de France, 1984, page 137.

⁵⁸ TOH Rex and SUSILOWIDJOJO Henry — "Flags of convenience shipping in the 1980s: The American perspective", *Journal of Transportation*, Penn State University Press, Summer 1987, Vol. 26, pp 34-42. <https://www.jstor.org/stable/20712925>

⁵⁹ ANGELELLI Pierre, *La libre immatriculation des navires : un gain pour les petites économies insulaires, (étude à partir du cas d'États de la Caraïbe)*, Thèse Université des Antilles et de la Guyane, 2012, page 64.

et admettre des particularités géographiques ou fonctionnelles à l'intérieur même de leurs pavillons. Cette reconnaissance préfigure la possibilité offerte à la création de plusieurs registres d'immatriculation sous un même pavillon. On peut par exemple noter que la France adopte à la fin du XIXème des règles particulières pour ses « mers lointaines »⁶⁰.

Les armateurs ne sont pas à la recherche d'avantages sociaux ou fiscaux, mais plutôt, ils souhaitent se mettre à la pointe de la technologie, mais aussi ils souhaitent pouvoir se défaire des législations des grandes puissances maritimes. L'idée selon laquelle la taille de la flotte refléterait la puissance du pavillon (et même un élément de sa souveraineté) est déjà bien ancrée, comme c'est encore le cas aujourd'hui.

Bref jusqu'au début du XXe, les États n'ont recours à la libre immatriculation que de façon exceptionnelle et dans le but d'asseoir leur politique ou résoudre une préoccupation ponctuelle. Ce n'est que pendant la période d'entre-deux-guerres que les USA, verront la nécessité économique des pavillons de complaisance.

B- NÉCESSITÉ ÉCONOMIQUE DE LA LIBRE IMMATRICULATION

La libre immatriculation n'a pas en soi de conséquences négatives, seulement, à partir de la seconde moitié XXème siècle, les grandes puissances maritimes, notamment les USA, mais aussi la Grèce, ont vu en ce principe un moyen de réduire drastiquement le coût d'exploitation de leurs flottes. Grâce à la libre immatriculation, les armateurs ont opté pour des États faibles autant sur le plan économique que sur le plan politique. Et qui présentaient l'avantage d'avoir une fiscalité soit nulle soit très faible, et une législation trop lâche au regard des enjeux que représentent le transport maritime.

Ces États (Libéria, Panama, Honduras au départ) ont alors reconnus sous le nom de « pavillon de complaisance ». Cette notion a été étudié par la commission Rochdale, qui lui a reconnu 6 caractéristiques. Le pavillon de complaisance est de ce fait :

- L'État qui accepte que la propriété et/ou le contrôle économique de ses navires soit entre les mains de ressortissants étrangers.
- L'État dont l'accès à l'immatriculation est facile, il peut par exemple être fait dans un consulat à l'étranger.

⁶⁰ ANGELELLI Pierre, op.cit. page 30.

- L'État dans lequel il n'y a pas ou peu de perçu de taxes sur les revenus de ces navires.
- L'État d'immatriculation est de petite taille, et n'aura probablement jamais besoin de cette flotte immatriculée chez lui.
- L'État dans lequel le recrutement des équipages étrangers est libre.
- L'État d'immatriculation qui n'a pas le pouvoir ni les possibilités administratives pour exercer sa juridiction.

En 1974, l'International Transport Workers Federation (ITF) adopte une définition plus compacte en énonçant que : « Sont considérés comme navires sous pavillon de complaisance les navires pour lesquels la propriété réelle et le contrôle se situent dans un pays autre que celui des pavillons sous lesquels ils sont immatriculés. » A la fin de la seconde Guerre mondiale, trois États se démarquent en ouvrant leurs registres aux armateurs du monde entier. Il s'agit du Panama, du Honduras et du Libéria.

La reconnaissance du principe de libre immatriculation n'a pas été chose aisée. Au départ, ce principe a connu le rejet de plusieurs syndicats et organisations internationales et des États. L'ITF et l'Organisation internationale du travail (OIT) reprochent aux pavillons de complaisance de créer une concurrence déloyale vis à vis des pavillons nationaux, avec une détérioration des conditions de travail et une perte des emplois, notamment spécialisés. Les pays industrialisés soulignent un certain nombre de griefs causés par les pavillons de complaisance : la perte des emplois et des expertises, la chute des salaires des marins, des flottes en moins pour la défense nationale, les différentes atteintes à l'environnement⁶¹.

Malgré ces objections soulevées contre les pavillons de complaisance, il était déjà indéniable que ces derniers apportaient de nombreux avantages pour les entreprises. Ce sont notamment la faiblesse des prélèvements fiscaux, des charges d'exploitation réduites, le niveau minimal des avantages sociaux avec des équipages n'ayant pas toujours de contrat de travail. Mais aussi, une politique d'investissement facilitée, grâce aux économies réalisées, et l'indépendance politique des États complaisants, qui est matérialisée par la difficile identification des propriétaires effectifs des flottes.

On constate par exemple qu'au Panama, les revenus offshore (revenus provenant d'activités en dehors du Panama) ne sont pas imposés. Les revenus des activités maritimes

⁶¹ ANGELELLI Pierre, op.cit. pp. 56 et ss

ne sont donc pas imposables au Panama, car bien que les armateurs choisissent ce pavillon, ils n'y exercent pas leurs activités. Dans le même sens, au Liberia, les sociétés maritimes non-résidentes ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés à condition que pas plus de 25% des actionnaires soient des résidents du Liberia et que la société n'exerce pas d'activités au Liberia.

Un rapport du professeur Delebecque révèle que la libre immatriculation a également facilité l'essor des single ship companies. Ces navires qui, à eux seuls constituent des entreprises. Il s'agit ici de créer autant de sociétés distinctes qu'il y a de navires à armer et exploiter. Le navire est ainsi le seul élément du patrimoine de la personne morale en cause. Les sociétés d'armement sont alors des sociétés d'un seul navire. Ces sociétés permettent en général de protéger l'entreprise entière contre les saisies occasionnées par l'exploitation d'un seul navire. C'est un moyen efficace pour les armateurs d'échapper à leurs différents engagements⁶².

Dans les années 1990, le constat est fait selon lequel, la libre immatriculation se généralise aussi bien auprès des armateurs européens qu'internationaux. L'ITF fait alors une révision plus pragmatique de ses considérations. Cette organisation a travaillé au renforcement des normes internationales en matière de travail maritime, aboutissant à la signature d'une Convention internationale consolidée du Travail Maritime en février 2006. La Convention du Travail Maritime se veut universelle, et complémentaire (en particulier en matière de qualification des personnels à bord et de sécurité de la navigation) d'autres instruments spécifiquement maritimes tels que ceux adoptés par les États dans le cadre de l'Organisation Maritime Internationale (OMI).

Telle décision n'était pas sans motifs : on a pu constater que les compagnies nationales ont disparu (effondrement des économies socialistes, mouvements de privatisations dans les économies de marché, en particulier en Europe), les pays partenaires dans les Conférences maritimes n'ont souvent pas pu couvrir les 80% de trafic réservé, ni le partager de façon égalitaire (40 + 40), les flottes de libre immatriculation ont continué leur essor, contribuant à la baisse des coûts d'acheminement des produits⁶³.

⁶² DELEBECQUE Philippe, Les « *Single ship companies* », <https://www.arbitrage-maritime.org/CAMP-V3/fr/Misc/SingleShipCompany.pdf>

⁶³ ANGELELLI Pierre, op. cit, p. 30.

Par ailleurs, l'économie mondiale a connu l'une de ses pires crises en 2008, et cette crise a naturellement eu un impact sur le transport maritime. En effet, la taille toujours croissante des navires, a conduit à un manque de marchandises face à des navires trop grands. Logiquement, l'offre étant devenue supérieure à la demande, les prix de fret ont connu une baisse remarquable et un accroissement de la concurrence entre les entreprises maritimes. Certaines entreprises ont dû clôturer leur bilan⁶⁴, car ne pouvant plus supporter les charges d'exploitation, les remboursements d'emprunts etc...

Heureusement, pour les entreprises, la liberté d'immatriculation leur a permis de pouvoir décider de l'État auprès duquel ils voulaient immatriculer leurs navires. Le choix du pavillon se faisant forcément sur les libertés que propose l'État d'immatriculation quant aux droits des salariés et aux diverses charges fiscales.

Les pavillons de libre immatriculation apparaissent alors comme une forme particulière de délocalisation permettant la production d'un service de transport maritime à des coûts inférieurs à ceux pratiqués dans les pays industrialisés. Les pays de libre immatriculation font jouer à leur profit l'avantage comparatif résultant de leurs législations fiscales et sociales déterminées souverainement. Compte tenu du rôle central du transport maritime dans le commerce mondial, tant par sa capacité à déplacer les matières premières vers les sites industriels de transformation puis les biens manufacturés vers les lieux de consommation, que par la nécessité de limiter les coûts de transport pour maximiser l'avantage d'une délocalisation des productions industrielles, le recours à la libre immatriculation est ainsi devenu la règle et non plus l'exception⁶⁵.

Les études portant sur les pavillons de libre immatriculation aboutissent souvent à la conclusion suivante : Le recours à la libre immatriculation crée une situation de neutralité entre les différents armateurs. En rappelant que les armateurs ont majoritairement choisi les pavillons de libre immatriculation, ils bénéficient des mêmes avantages sociaux et fiscaux. Seulement, sur le plan financier, seuls les armateurs bénéficient de l'offre des pavillons de complaisance. Les consommateurs pour leur part ne ressentent pas forcément l'impact de

⁶⁴ Par exemple la société coréenne HANJIN en 2016, premier armateur sud-coréen, 7^{ème} compagnie mondiale en termes de capacité (dette de 5,5 milliards de dollars) – « Naufrage de Hanjin Shipping: la crise du transport maritime s'aggrave », RFI, 6 septembre 2016, <https://www.rfi.fr/fr/emission/20160906-naufrage-hanjin-shiping-crise-transport-maritime-s-aggrave> - Le Marin, « Transport maritime : Hanjin, c'est fini », 17 février 2017.

⁶⁵ ANGELELLI Pierre, op.cit. page 65.

la libre immatriculation dans leurs transactions. Au-delà de cet aspect, les États sont les plus grands perdants de la libre immatriculation. D'abord, comme nous l'avons déjà souligné, les États complaisants ne touchent pas d'impôts sur les navires immatriculés chez eux. Mais aussi, les États détenant le contrôle effectif des navires ne touchent pas d'impôt sur les sociétés tels que le prévoient souvent leurs législations respectives. Les États européens ont alors mis en place un certain nombre de mesures afin de tirer le meilleur profit de la libre immatriculation de navires.

PARAGRAPHE II - LES DISPOSITIONS EUROPÉENNES FACE A LA LIBRE IMMATRICULATION

Afin de résister au dépavillonnement causé par les pavillons de complaisance, les États se sont dotés de registres bis ou registres internationaux ou d'outre-mer (A) mais aujourd'hui, ces registres présentent un bilan mitigé. C'est la raison pour laquelle il semble que la solution pour lutter contre les pavillons de complaisance soit la limitation de la liberté d'immatriculation à l'Europe et la création d'un pavillon central européen (B).

A- CRÉATION DE REGISTRES BIS OU REGISTRES INTERNATIONAUX ET REGISTRES D'OUTRE-MER

La libre immatriculation de navires a souvent été critiquée pour son impact négatif sur le plan environnemental, social et fiscal. Sur le plan environnemental, les États de libre immatriculation ont pour point commun une législation lâche et une incapacité de jouer le rôle de contrôleur des navires immatriculés.

Ainsi, souvent, les navires les plus anciens et ne respectant pas les normes de sécurité restent en activité sous des pavillons complaisants. Il est toutefois nécessaire de préciser que tous les navires immatriculés sous pavillon de complaisance ne sont pas des « navires poubelles », mais les « navires poubelles » sont tous immatriculés sous pavillons de complaisance.

Pendant que les États européens travaillent à limiter au maximum l'impact de l'activité maritime sur l'environnement, les États complaisants restent inactifs et exposent donc l'ensemble de la planète à la pollution par la peinture des navires, ou encore au déversement dans l'espace de produits toxiques pour la biodiversité. Ces navires sous normes sont la cause de la quasi-totalité des catastrophes maritimes ayant à ce jour été recensé.

On peut citer par exemple la catastrophe de l'Exxon Valdez en 1989, le tristement célèbre naufrage de l'Erika en 1999, du Prestige en 2002, ou encore l'explosion Deepwater Horizon en 2010. Il s'agissait dans ce dernier cas d'une plateforme pétrolière immatriculée aux Iles Marshall. Cette explosion occasionna la mort de 11 salariés, mais aussi, laissa échapper près des côtes texanes 4,4 millions de barils de pétrole brut.

Le Rhosus, navire battant pavillon moldave, appartenant à un armateur russe, a quitté Batoumi, port géorgien de la Mer noire à destination du Mozambique. Il a fait escale au Liban, à Beyrouth fin 2013, en raison d'avaries techniques, et les autorités portuaires libanaises ont décidé d'une rétention administrative à la suite d'une inspection. Ce navire connu dans de nombreuses affaires était dans un état de détérioration avancée et violait un certain nombre de règles de sécurité⁶⁶. Il avait pourtant pu s'immatriculer en Moldavie (l'un des pavillons les plus lâches sur le plan législatif) et poursuivre ses activités jusqu'à ce que les autorités libanaises décident de l'arrêter. Malheureusement, le stockage des produits dangereux, 2750 tonnes de nitrate d'ammonium, que transportait ce navire poubelle, ne respectait pas les règles de sécurité en la matière, et ceci a causé l'explosion du port de Beyrouth en 2020.

De même en juillet 2020 s'est échoué au large de l'île Maurice, un vraquier immatriculé au Panama et contrôlé par un armateur japonais. Ce navire transportait près d'un millier de tonnes de fioul et de diesel, souillant côtes et espaces protégés de l'île⁶⁷. Au regard de tous ces aspects négatifs de la complaisance, un certain nombre d'États européens se sont munis de registres bis pour assurer la protection de l'environnement et, autant que possible, protéger les droits des marins.

Sur le plan social, l'éclosion des pavillons de complaisance a entraîné des conséquences fâcheuses. Les armateurs à la quête d'un minimum de charges recrutaient souvent des marins peu ou pas formés. Un peu partout dans le monde, des navires sillonnent les mers avec des marins dont les taux horaires sont aussi bas que 2 \$/l'heure. Ces types de navires tendent à fuir les lieux d'inspection pour éviter les coûts inhérents aux obligations

⁶⁶ Allan KAVAL, « Un navire moldave et 2 750 tonnes de nitrate d'ammonium : au Liban, les premiers contours d'un scénario terrible », Le Monde, 6 août 2020, https://www.lemonde.fr/international/article/2020/08/06/apres-la-double-explosion-de-beyrouth-le-liban-a-la-recherche-des-responsables_6048250_3210.html

⁶⁷ « Le Wakashio, échoué près de l'île Maurice, s'est cassé en deux », Le Monde 16 août 2020, www.lemonde.fr/planete/article/2020/08/16/le-wakashio-echoue-sur-les-cotes-de-l-ile-maurice-s-est-casse-en-deux_6049064_3244.html.

réglementaires et le respect des normes minimales du travail. Face à la libre immatriculation et aux dépavillonnements par leurs armements, certains États européens se sont dotés d'un second registre complémentaire et plus libéral que le premier registre national. Un registre bis plus économique avec une fiscalité plus avantageuse, et des conditions d'embauche moins contraignantes.

Il convient déjà de préciser la différence qui existe entre un pavillon bis et un registre bis. Il faut déjà préciser que la notion de pavillon bis n'existe pas juridiquement. Ces territoires souvent qualifiés de pavillon bis, sont en fait des pavillons nationaux, qui peuvent revêtir un régime juridique particulier. Ce qui caractérise le système du pavillon bis est la référence territoriale qu'il implique. Le navire immatriculé sous pavillon bis se verra appliquer les lois en vigueur sur le territoire considéré. Par exemple, l'immatriculation « Kerguelen » impliquera l'application des lois sociales et fiscales en vigueur dans les Terres Australes et Antarctiques Françaises. En particulier, pour ce qui est des relations du travail, du code du travail d'outre-mer⁶⁸.

Les registres bis ou internationaux se caractérisent par le fait que c'est la loi qui va consacrer elle-même l'extra-territorialité des lois sociales en posant le principe que le contrat de travail du marin ne relèvera pas, par exemple, de la loi du pavillon, mais du lieu de résidence du marin étranger, non européen. Conçu pour permettre aux armateurs de s'adapter à la concurrence internationale, en réduisant leurs coûts. Le système des registres bis parut dès l'origine devoir se réaliser aux dépens du personnel navigant national⁶⁹.

Le registre international français (RIF) est un registre d'immatriculation des navires français créé par la loi du 3 mai 2005. L'objectif de cette création était d'enrayer le déclin de la marine marchande française en rendant plus attrayante l'immatriculation sous pavillon français. Ce registre est réservé aux navires armés au commerce au long cours ou au cabotage international ainsi qu'aux navires de plaisance de plus de 15 mètres. À côté de divers allègements fiscaux ou exonérations de charges, la loi impose aux armateurs un minimum obligatoire de 25 % de navigants originaires de l'Union européenne sur les

⁶⁸ www.shippingfranceitalie.wordpress.com/2012/01/07/pavillons-et-registres-bis-un-moyen-pour-repondre-a-la-crise.

⁶⁹ www.shippingfranceitalie.wordpress.com op.cit.

navires sous pavillon RIF qui ne bénéficient pas d'aide fiscale et de 35 % pour ceux qui en bénéficient.

Des avantages existent également pour les marins naviguant à bord de navire immatriculés au RIF. Ces marins bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération d'une activité exercée à l'étranger prévue par le I de l'article 81 A du code général des impôts (CGI), une personne exerçant une activité salariée de navigation à bord de navires immatriculés au registre international français doit, en vertu du c) du 2o du I de cet article, avoir exercé cette activité pendant une durée supérieure à cent quatre-vingt-trois jours au cours d'une période de douze mois consécutifs⁷⁰. Dans un arrêt en date du 17 décembre 2010, le Conseil d'État, justifie cette position en estimant qu' : « Il y a à cela au moins deux bonnes raisons, qui ont été mises en évidence par le rapporteur public dans ses conclusions. Tout d'abord, il convient de rappeler que l'article 81A constitue un régime d'exonération totale d'impôt sur le revenu, sans même exiger, dans l'hypothèse qui nous intéresse ici, que les revenus en question soient soumis à une imposition quelconque dans un autre pays, ce qui serait d'ailleurs difficilement praticable. Il s'agit donc d'une dérogation particulièrement importante au principe selon lequel les résidents de France sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus : ici, c'est bien d'une exonération totale qu'il s'agit. Cette dérogation a été voulue par le législateur pour les raisons que l'on a rappelées. Elle permet notamment de mettre sur un pied d'égalité des personnels embarqués qui sont résidents de France et donc en principe assujettis dans notre pays à une obligation fiscale illimitée, avec les personnels non-résidents de France... »⁷¹.

Au 1er janvier 2020, la flotte française sous pavillon RIF comptait 87 navires de transport et 95 navires de service⁷². Cependant, le RIF n'a pas rempli les objectifs qui lui avaient été assignés. Il s'agissait d'enrayer le déclin de la marine marchande française et rendre plus attrayante l'immatriculation sous pavillon français des navires armés au commerce au long cours ou au cabotage international ainsi que des navires de plaisance de

⁷⁰ Le Droit Maritime Français, « Conditions d'exonération fiscale des marins résidents de France embarqués à bord des navires immatriculés au RIF », n° 729, 1er octobre 2011.

⁷¹ Conseil d'État (3e et 8e ss-sect. Réu., 17 décembre 2010, n° 328110, Syndicat Maritime Bretagne CFDT, navires câbliers de France Telecom Marine.

⁷² Armateurs de France, « Le pavillon français-Décryptage », mai 2020, page 2.

plus de 15 mètres. Le pavillon français stagne depuis deux décennies à 200 navires selon l'institut supérieur de l'économie maritime (ISEMAR).

Le RIF présente en effet des avantages dans l'hypothèse où l'armateur décide pour une raison ou une autre, de s'écarter des pavillons de complaisance traditionnels. Pour les armateurs, le RIF offre des exonérations de TVA et de droits de douane sur le navire lors de son importation, sur les biens d'avitaillement et de taxe intérieure, sur les produits pétroliers, sur les livraisons de biens destinés à être incorporés au navire, sur les opérations d'entretien, de transformation, de réparation, d'affrètement et de location.

Le RIF offre aussi une exonération de droit annuel de francisation et de navigation. De plus il existe une réduction des contributions patronales à 11,6% (au lieu de 35,6%) au régime de protection sociale des gens de mer - ENIM (pour les équipages résidant en France)⁷³. Par ailleurs, les marins embarqués plus de 183 jours à bord d'un navire immatriculé au RIF peuvent bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 81 A du code général des impôts, à condition qu'ils en fassent la demande. Le décompte des jours est fait sur la base des jours effectivement passés à bord du navire.

Il est aussi à noter que le RIF met en place une inégalité des salaires pour un travail égal, et le professeur Chaumette fait par conséquent remarquer que cette différence de traitement des conditions d'emploi à bord, risque fort de se heurter à terme, au principe de la liberté de circulation et de l'égalité de traitement des travailleurs dans l'Union européenne⁷⁴.

Le Portugal aussi dispose d'un registre bis, dont le registre international est localisé à Madère et géré par la société allemande EUROMAR. Selon les dispositions de l'article 149 de la directive 2006/112/ce du conseil du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le Portugal peut assimiler au transport international les transports maritimes et aériens entre les îles qui composent les régions autonomes des Açores et de Madère et entre celles-ci et le continent, et donc appliquer des exonérations de TVA aux navires de commerce affectés à ces zones.

⁷³<http://www.rif.mer.developpement-durable.gouv.fr/les-avantages-du-rif-r101.html>

⁷⁴ V. Cass. crim., 23 juin 2004 : DMF 2004, p. 837 et s., obs. P. CHAUMETTE.

On peut aussi citer le Danemark, dont le registre international est installé aux îles Féroé. Le pavillon luxembourgeois peut aussi être classé dans cette catégorie, bien qu'étant le seul pavillon de ce pays. Il propose de nombreux avantages pour les entreprises maritimes. En effet, la taxe luxembourgeoise est perçue en fonction du lieu de situation de l'entreprise. Étant donné que les entreprises maritimes exercent leurs activités généralement en dehors du territoire luxembourgeois, elles sont exonérées de l'impôt communal luxembourgeois, bien qu'y étant enregistrées.

On peut aussi parler du registre bis espagnol créé en 1992 et rattaché administrativement et juridiquement aux Canaries, à Las Palmas de Gran Canaria ou à Santa Cruz de Tenerife. Ce registre prévoit que les marins sont soumis à la loi du contrat. Ce qui est contraire à l'article 6-b de la Convention de Rome de 1980 sur la loi applicable aux obligations contractuelles⁷⁵. Cette loi étant moins protectrice que celle du pavillon. Le but est ici d'offrir plus de compétitivité au pavillon international⁷⁶. De plus, les navires immatriculés au registre international espagnol ont une charge fiscale réduite de 50% et de 90% pour les charges sociales.⁷⁷

Tous ces avantages restent pourtant faibles quand ils sont comparés à ceux qu'offrent les pavillons de complaisance. Cette situation rend difficile voire impossible de parvenir à un repavillonnement conséquent des pavillons européens. Il semble donc que la solution à retenir consiste à limiter la liberté d'immatriculation et de créer un pavillon central européen.

B- POUR LA LIMITATION DE LA LIBERTÉ D'IMMATRICULATION A L'EUROPE ET LA CRÉATION D'UN REGISTRE CENTRAL EUROPÉEN

L'existence des pavillons de complaisance et leur usage globalisé par les différents armateurs entraînent des dégâts importants sur le plan social, environnemental et

⁷⁵ « Article 6 Contrat individuel de travail

1. Nonobstant les dispositions de l'article 3, dans le contrat de travail, le choix par les parties de la loi applicable ne peut avoir pour résultat de priver le travailleur de la protection que lui assurent les dispositions impératives de la loi qui serait applicable, à défaut de choix, en vertu du paragraphe 2 du présent article.
2. Nonobstant les dispositions de l'article 4 et à défaut de choix exercé conformément à l'article 3, le contrat de travail est régi:... b) Si le travailleur n'accomplit pas habituellement son travail dans un même pays, par la loi du pays où se trouve l'établissement qui a embauché le travailleur, à moins qu'il ne résulte de l'ensemble des circonstances que le contrat de travail présente des liens plus étroits avec un autre pays, auquel cas la loi de cet autre pays est applicable. ».

⁷⁶ BEURIER Jean-Pierre (dir). « *Droits Maritimes* ». Paris, Dalloz Action, 3^{ème} éd., 2015-2016, page 915.

⁷⁷ Op. cit page 218.

économique. Les administrations fiscales enregistrent chaque année des pertes estimées à plusieurs milliards d'euros. Certains armateurs (de plus en plus) choisissent ces pavillons non pas pour contourner les règles fixées pour garantir la sécurité et la protection de l'environnement, mais simplement dans le but de réduire leurs charges fiscales et sociales. Ainsi, si les autorités maritimes de l'Union européenne décidaient d'interdire l'immatriculation aux pavillons de complaisance, les avantages seraient immédiats dans les principaux domaines affectés par cette pratique.

Un premier pas a été fait dans ce sens en 1986 à travers la convention des Nations Unies sur les conditions d'immatriculation des navires, mais elle n'est pas entrée en vigueur. Cette convention fixe un certain nombre de conditions permettant la limitation, ou même l'élimination des pavillons de complaisance. Il s'agit dans l'ensemble de reconnaître l'importance du véritable pavillon en renforçant le lien substantiel entre le navire et le pavillon.

Cette convention des Nations Unies prévoyait en son article 10 alinéa 1 que : « L'État d'immatriculation, avant d'inscrire un navire sur son registre des navires, fait en sorte que la société propriétaire de navires ou qu'une société filiale propriétaire de navires soit établie et/ou ait son principal établissement sur son territoire, conformément à ses lois et règlements ». Cette disposition permet d'éviter que les armateurs ne créent des sociétés sur papier sans aucune véritable existence physique.

L'alinéa 2 du même article dispose que : « Si ni la société propriétaire de navires, ni une société filiale propriétaire de navires n'est installée dans l'État du pavillon, ce dernier fait en sorte avant d'inscrire un navire sur son registre des navires, qu'il y ait un représentant ou un gérant qui soit un national de l'État du pavillon ou qui ait son domicile dans cet État. Ledit représentant ou gérant peut être une personne physique ou une personne morale dûment établie ou constituée en société dans l'État du pavillon, selon le cas, conformément à ses lois et règlements, et dûment habilitée à agir au nom et pour le compte du propriétaire de navire. En particulier, le représentant ou gérant devrait être susceptible de toute voie de droit et pouvoir être tenu des responsabilités du propriétaire de navire conformément aux lois et règlements de l'État d'immatriculation ». La mise en application de ces dispositions aurait permis une meilleure responsabilisation des armateurs en cas d'incident. L'article 11 quant à lui venait lister un certain nombre d'informations que devrait détenir un pavillon.

Malheureusement, la convention des Nations Unies sur l'immatriculation des navires n'est jamais entrée en vigueur faute de ratification par les différents États concernés. Le principe de libre immatriculation duquel a découlé la complaisance s'est au fil des siècles enraciné dans le droit maritime. La solution pour éviter de complètement le faire disparaître est probablement de limiter son étendue exclusivement aux États européens. Car ces derniers peuvent facilement faire l'objet de contrôle.

La seconde alternative aux pavillons de complaisance serait la création d'un registre central européen. Ce registre viendrait en complément des pavillons nationaux, et offrirait aux États européens, la possibilité de faire converger leurs politiques sociales, et fiscales. Le registre central européen serait une administration regroupant tous les armateurs et dont le rôle principal serait d'assurer la formation des professionnels. Les retombées fiscales de l'activité maritime permettraient la gestion de ce registre central.

La création de ce registre central européen permettra à l'Union européenne d'être mieux positionné par rapport aux USA ou aux principaux pays maritimes asiatiques (Chine et Japon notamment). Parler de la concurrence fiscale dans le secteur maritime européen mène inéluctablement à aborder la question de la fiscalité, et de la fiscalité européenne.

SECTION II - LA QUESTION DE LA FISCALITÉ EUROPÉENNE

La concurrence fiscale internationale présente plusieurs inconvénients dont le premier semble être, l'atténuation de la souveraineté réelle des États. Les États perdent ici la capacité à financer les fonctions collectives par assèchement des recettes publiques. La diminution des recettes fiscales rend plus difficile le financement des services publics et des infrastructures.

De plus, le maintien de la concurrence fiscale expose les États au risque de voir les systèmes fiscaux nationaux se réformer aux dépens des bases économiques les moins mobiles, ce qui augmente le risque d'inégalité de traitement entre deux contribuables ayant des revenus similaires. Ceci se manifeste clairement dans les activités maritimes qui sont très mobiles et réussissent à toucher quasi-simultanément plusieurs pays.

On pourrait affirmer comme l'a fait Charles Tiebout, qu'en matière fiscale, les citoyens « votent avec leurs pieds » : ils se déplacent des juridictions les moins efficaces

vers les plus efficaces. La théorie économique prédit que la concurrence fiscale induit un nivellement par le bas des taux d'imposition sur les bases fiscales les plus mobiles (revenus du capital et travail qualifié). Il s'agit désormais pour chacun des gouvernements locaux d'adopter un taux d'imposition un peu inférieur à celui pratiqué dans les circonscriptions voisines, dans le but d'attirer une part plus importante de la matière imposable mobile. Plus le degré de mobilité est élevé, plus les coûts de mobilité sont faibles, et plus la concurrence fiscale horizontale sera intense. Ceci peut entraîner soit une moindre mise à disposition de biens et services publics, soit un transfert de la charge fiscale sur des assiettes moins mobiles.

La concurrence fiscale internationale pour les groupes de sociétés porte majoritairement sur l'IS (impôt sur les sociétés). La concurrence sur l'IS vient de la réactivité des investissements transfrontaliers aux différences de fiscalité et de la capacité des entreprises multinationales à transférer leurs bénéfices vers les États à fiscalité légère. Nous pouvons en conclure que, dans le cas de l'IS, la concurrence fiscale conduit bien à un phénomène s'apparentant à une course vers le moins-disant (sans que cette course n'aboutisse nécessairement à une imposition nulle, pour les raisons évoquées plus haut)

Les théories économiques standards considèrent que l'impôt nuit généralement à la croissance car il introduit un écart entre le prix payé par un côté du marché et le paiement reçu par l'autre côté : le volume échangé s'en trouve réduit relativement à une situation sans impôt, et cette perte n'est pas entièrement compensée par la production de biens publics financés par l'impôt. L'importance du phénomène dépend de la sensibilité des comportements à la fiscalité.

Ce constat nous conduit à dire que l'IS présente une nécessité d'harmonisation (PARAGRAPHE I). Cette harmonisation est depuis plusieurs années dans un processus de réalisation et pour cette raison, il convient de présenter son État actuel d'avancement (PARAGRAPHE II).

PARAGRAPHE I - LA NÉCESSITÉ D'HARMONISER

L'harmonisation consiste à calculer les assiettes de manière uniforme et à égaliser les taux d'imposition. Le taux minimum de TVA imposé au niveau européen ou encore la Directive mère-filiale sont des exemples d'harmonisation. L'harmonisation constitue une forme de coordination poussée, sachant qu'il existe également d'autres formes de

coordinations plus souples, comme le code de conduite sur l'imposition des entreprises, lequel invite les États membres à éliminer les pratiques dommageables ; mais aussi l'échange d'informations, par exemple sur les revenus de l'épargne⁷⁸.

Le processus d'harmonisation de la fiscalité européenne et particulièrement de l'IS n'a jamais fait l'unanimité auprès des experts, et a jusqu'à ce jour, fait face à de nombreux obstacles (A), et constatant les difficultés d'harmonisation, il a été proposé des alternatives (B) dont nous ferons ici une présentation brève et non exhaustive.

A- LES OBSTACLES À L'HARMONISATION

Ces obstacles peuvent être regroupés en deux catégories : les obstacles factuels et les obstacles juridiques.

1 – les obstacles factuels

a- Antagonisme entre droit européen et fiscalité nationale

L'harmonisation des politiques fiscales européennes se heurte à des difficultés de différentes natures. D'abord, afin de parvenir à cette harmonisation, il faut pouvoir entremêler le droit de l'Union européenne et les différentes spécificités fiscales des États membres. Droit européen et droit fiscal ayant des objectifs différents, car si le premier vise à la solidité du marché unique, le second quant à lui vise à la solidité de l'État. Juridiquement, les premières inscrivent leur action dans la perspective du droit européen, alors que le raisonnement des secondes est avant tout de nature fiscale.

Matériellement, le droit de l'Union européenne entend favoriser le développement d'un marché intérieur dépourvu de toute frontière interne, alors que ses États membres, dotés de frontières fiscales externes, doivent se procurer des recettes financières et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales tout en étant fiscalement attractifs, ce qui les conduit à se livrer à une concurrence fiscale parfois dommageable⁷⁹. Il subsiste enfin un obstacle d'ordre sociétal. En effet, il faut en revenir à la définition de l'impôt : sa fonction première est de subvenir aux dépenses de l'État. Il naît d'un besoin de financement, lequel est susceptible de varier d'un État à l'autre. Parmi les 27 États membres, les modèles de société

⁷⁸ NOËL Olivier, *Concurrence fiscale vs harmonisation fiscale*, *Les Nouvelles Fiscales*, N° 1300, 15 décembre 2021, P 7-12.

⁷⁹ MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « *L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale* », *Titre VII*, vol. 2, no. 1, 2019, pp. 60-68. Disponible sur <https://www.cairn.info/revue-titre-vii-2019-1-page-60.htm>

divergent. La France génère par exemple un besoin de financement nettement supérieur à celui d'un État moins interventionnistes ou moins solidaires. Dès lors, une harmonisation fiscale imposerait nécessairement une certaine harmonisation de ces choix de sociétés, pour des sociétés aux réalités diverses.

Le constat de ce « désordre fiscal » est d'autant plus préjudiciable qu'il contribue à creuser les écarts entre les États-membres en induisant un effet concret sur les choix d'implantation au sein de l'Union, en particulier en ce qui concerne les législations sur les impôts directs. La difficulté rencontrée dans un souci d'harmonisation est donc celui de la mise en application des règles européennes dans les législations fiscales nationales. Bien que l'introduction au sein des États, de règles internationales ne soit pas incompatible avec la préservation des souverainetés fiscales, il est nécessaire que certaines conditions soient respectées : tout d'abord, l'État qui applique ces règles internationales ne doit pas avoir subi de pression, et de ce fait, sa décision doit être souveraine. De plus, il est indispensable que ces règles présentent une certaine flexibilité pour que les États puissent avoir une certaine marge de manœuvre.

Le problème se pose évidemment aussi bien au sein de l'Union européenne que dans les relations entre les États membres de cette union et les autres États. La maîtrise de la concurrence fiscale dans l'UE, à la supposer achevée, poserait la question de la compatibilité de ses modalités avec les règles fiscales en vigueur dans le reste du monde. Aussi est-il nécessaire de lier le processus des négociations entre États de l'UE avec celui engagé dans les enceintes internationales comme l'OCDE⁸⁰.

b- Souveraineté politique et souveraineté fiscale

La première interrogation est relative à la souveraineté qui est caractérisée par le fait que l'État ne puisse être assujettis à aucune autorité. Afin d'éclaircir ce point, il faut faire la différence entre la souveraineté politique et la souveraineté fiscale. Selon le dictionnaire Larousse, la souveraineté se définit comme un pouvoir suprême reconnu à l'État, qui implique l'exclusivité de sa compétence sur le territoire national (souveraineté interne) et son indépendance absolue dans l'ordre international où il n'est limité que par ses

⁸⁰ NOËL Olivier, *Concurrence fiscale vs harmonisation fiscale*, *Les Nouvelles Fiscales*, N° 1300, 15 décembre 2021, P 7-12.

propres engagements (souveraineté externe). La souveraineté est aussi considérée comme un caractère suprême d'une puissance qui n'est soumise à aucune autre ; puissance suprême et inconditionnée dans laquelle l'ordre international reconnaît un attribut essentiel de l'État mais qui est aussi reconnue, par exception, à certaines entités⁸¹. Ces définitions sont celles de la souveraineté politique, car ici l'État est le pouvoir suprême et met chaque État au même piédestal que les autres États.

Par opposition, la souveraineté fiscale implique le droit de prélever des impôts, d'en assurer le contentieux mais ne permet pas de légiférer à l'intention de pays tiers. Toutefois des accords peuvent être conclus avec d'autres États, exemple les conventions fiscales internationales, qui permettent d'éviter les doubles impositions. Elle résulte de la simple réunion en une seule main d'une compétence fiscale et d'un pouvoir fiscal pour un même impôt ou un ensemble d'impôts⁸². Concrètement, la souveraineté fiscale exige deux composantes :

- Le pouvoir exclusif de créer un système d'impôt sur un territoire déterminé ;
- Le pouvoir exclusif de l'appliquer au contribuable par l'intermédiaire des autorités compétentes.

La souveraineté fiscale, ainsi comprise, est nécessaire pour qu'un État puisse répondre aux croyances de ses citoyens sur ce qu'exige la justice. La détermination des règles fiscales appartient sans conteste à un domaine régalien par excellence. Il s'agit, en principe, de l'une des expressions majeures de la souveraineté nationale. Sa libre expression peut donc légitimement déboucher sur des règles fiscales pouvant paraître appartenir à la catégorie des pratiques de concurrence fiscale.

En sens inverse, elle est susceptible d'être étroitement déterminée, voire entravée, par la concurrence fiscale exercée par les tiers. Ce risque, globalement théorique, est toutefois important et très concret s'agissant des prélèvements sur les facteurs mobiles

⁸¹Association Henri Capitant, Cornu Gérard, et Malinvaud Philippe, « *Vocabulaire Juridique* ». Paris : Quadriga, 2004.

⁸²MAITROT DE LA MOTTE ALEXANDRE, *L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale*, Titre VII, N° 2 « *De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* », avril 2019. Titre VII, N° 2 « *De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne* », avril 2019.

(impôt sur les sociétés, taxation des produits de l'épargne, ...)»⁸³. Étant donné que la concurrence fiscale érode la souveraineté fiscale et, partant, la capacité de l'État à façonner ses institutions conformément à la conception de la justice préférée par ses citoyens, elle constitue un cas d'injustice de fond international.

La souveraineté fiscale peut être caractérisée comme le pouvoir autonome d'un État de prélever des impôts de manière positive, et en tant que telle, on peut voir pourquoi les États tiennent à la conserver. Mais en pratique, ce n'est pas là que la souveraineté fiscale se trouve aujourd'hui contestée. Le plus souvent, la souveraineté fiscale concerne le pouvoir de l'État de ne pas taxer, et en particulier le pouvoir de l'État de soulager le capital mondial du fardeau de la fiscalité afin de l'inciter à se réallouer géographiquement.

Il est aussi considéré que, la concurrence fiscale obligera les États dont le niveau d'imposition est plus élevé à la baisser, à réduire leurs dépenses publiques et à faire preuve d'efficacité accrue dans la gestion de leur administration⁸⁴.

Un problème supplémentaire est que la concurrence fiscale ne porte pas seulement sur les taux, mais aussi sur les assiettes : les gouvernements peuvent être tentés d'offrir des exemptions ou des crédits d'impôts pour attirer les investisseurs étrangers ou la main d'œuvre qualifiée. L'hétérogénéité des assiettes entre les pays offre des possibilités d'optimisation fiscale mais peut à l'inverse engendrer une double imposition. Elle est également à l'origine d'importants coûts de mise en conformité pour les entreprises opérant dans plusieurs États membres. Ces coûts ont d'ailleurs augmenté avec le développement de règles « anti-abus » introduites par les gouvernements pour justement lutter contre les échappatoires fiscales au niveau international⁸⁵.

2- Les obstacles juridiques

a- La légalité fiscale

Le principe de la légalité fiscale signifie que seul le Parlement est habilité à créer ou à supprimer un impôt, à définir les règles d'assiette, de calcul et de recouvrement, dans le cadre d'une loi de finances ou d'une loi ordinaire. Le principe implique que la loi doit

⁸³ Rapport d'information du Sénat français, « *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat* », 1999.

⁸⁴ GUTMANN Daniel « *Droit Fiscal Des Affaires* », Issy-les-Moulineaux, LGDJ, 2016, page 61.

⁸⁵ BENASSY-QUERE Agnès, TRANNOY Alain, et GUNTRAM Wolff. « *Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe* », *Notes du conseil d'analyse économique*, vol. 14, no. 4, 2014, pp. 1-12.

fixer l'essentiel de la fiscalité, qu'elle soit Étatique, locale ou sociale. Mais le législateur ne dispose pas d'un pouvoir absolu et il est tenu d'exercer lui-même effectivement la totalité de sa compétence en matière fiscale⁸⁶.

Selon Jean Jacques Rousseau, « les impôts ne peuvent être établis légitimement que du consentement du peuple ou de ses représentants ». Ce principe a pour objectif de concilier l'impôt à la démocratie. En France, l'article 14 la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 ajoute pour sa part que : « Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.» et l'article 34 de la Constitution française énonce que: « la loi fixe les règles concernant: (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Ces deux articles viennent consolider le pouvoir du peuple dans la construction et la mise en œuvre de l'impôt. Ce principe se trouve atténué sur le plan européen, car pour qu'une loi reste conforme à ce principe, car les États ne sont pas toujours d'accord à l'unanimité, et de plus, ces lois sont édictées par l'Union européenne et non par les États, pourtant souverains. Par ailleurs, la transposition des directives européennes est obligatoire, y compris dans l'hypothèse où la loi transposée méconnaît la Constitution, étant cependant précisé que « la transposition d'une directive ne saurait aller à l'encontre d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, sauf à ce que le constituant y ait consenti »⁸⁷. L'encadrement des conditions d'exercice de leurs compétences par les États membres aboutit *de facto* à une disparition de la compétence fiscale : d'une part, parce que cette compétence n'est plus librement exercée par les États membres ; et, d'autre part, parce qu'elle n'est pas corrélativement transférée à l'Union européenne. À terme, les États membres risquent de se trouver privés de la possibilité d'utiliser l'instrument fiscal pour mener des politiques économiques, sociales ou environnementales, sans pour autant que cet instrument puisse être utilisé aux mêmes fins par l'Union européenne⁸⁸.

⁸⁶ Droit et Patrimoine, *Les principes d'égalité fiscale et de la légalité fiscale*, 1er décembre 2001, N°99.

⁸⁷ Cons. const., *Loi de finances rectificative pour 2015*, cons. 5, au sujet de la délicate question de l'abus de droit fiscal. 29 décembre 2015, n° 2015-726 DC.

⁸⁸ MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « *L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale* », *Titre VII*, vol. 2, no. 1, 2019, pp. 60-68.

En effet, il existe dans le cadre de l'Union européenne, la possibilité de passer outre la procédure habituelle de validation d'un impôt, et de l'intégrer dans l'ordre juridique national. Les États, et donc les citoyens européens sont désormais sous le contrôle de l'Union européenne. L'impôt ne vise dès lors plus à satisfaire des besoins nationaux, mais aussi, et surtout les besoins de l'ensemble des États membres, pour la sauvegarde de la cohésion et de la solidarité au sein de l'Union

b- L'égalité fiscale

Le principe d'égalité devant l'impôt résultant de l'égalité devant la loi fiscale ne signifie pas que tous les contribuables doivent payer le même montant d'impôt, ni même être soumis à un régime fiscal identique. Il signifie que la loi fiscale ne peut instituer un régime différent entre les contribuables que dans la mesure où cela se justifie par une différence de situation. Ainsi, il peut y avoir des différences de régime selon la situation personnelle du contribuable selon sa catégorie socioprofessionnelle, ou encore, selon son comportement économique⁸⁹.

Le principe de l'égalité fiscale interdit les discriminations dans une triple mesure : la prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises d'une part, l'interdiction des entraves fiscales à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux d'autre part, et le contrôle des aides d'État qui interdit enfin toute forme de sélectivité, s'opposent aux politiques reposant sur des incitations fiscales et des traitements fiscaux différenciés.

La liberté de circulation des personnes comprend celle des travailleurs , (Ainsi un État membre ne peut mettre en place un régime fiscal qui serait moins avantageux pour des contribuables étrangers en comparaison de celui accordé aux nationaux). La liberté d'établissement, s'applique aux sociétés de droit civil où commercial, à l'exception de celles qui ont un objet non lucratif. Cette liberté est particulièrement sollicitée en matière de fiscalité des sociétés pour remettre en cause des dispositions fiscales d'un État membre réservé aux seules sociétés ayant leur siège social dans cet État⁹⁰ .

⁸⁹ Droit et Patrimoine, op. cit.

⁹⁰ BIENVENU Jean-Jacques, VAPAILLE Laurence, LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, Collection droit fondamental, 5^{ème} éd. Paris, PUF, 2021, p. 32.

Ces prohibitions sont conformes à l'article 6 de la déclaration des droits de l'Homme : « La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents ». Alors que l'article 13 du même texte précise que : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

La déclaration des droits de l'Homme et du citoyen entend mettre tous les citoyens au même niveau, et en appliquant ces articles à l'impôt, on conçoit que les citoyens devraient également être égaux face à leurs charges fiscales. Il faut toutefois souligner que l'article 13 précise que la participation aux charges est proportionnelle aux capacités des différents citoyens. L'égalité généralisée⁹¹ que vise l'Union européenne pourrait rencontrer des difficultés, car, en Union européenne les États ne connaissent pas forcément les mêmes besoins, ni les activités, et de ce fait, les États n'ont pas les mêmes capacités financières.

De plus on pourrait douter du caractère proportionnel des impôts payés par les plus grandes multinationales, car comme déjà dit, l'un des avantages qu'offrent les activités internationales est de permettre de réduire ses charges fiscales. Cette constatation fait régulièrement des tollés notamment pour les entreprises du GAFAM (Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft). Les institutions tentent tant bien que mal de les obliger à payer le juste impôt, mais la liberté et la souveraineté des États à fiscalité faible reste une véritable entrave.

B- LES ALTERNATIVES À L'HARMONISATION FISCALE

1- La coopération

La coopération peut être définie comme l'action de travailler ensemble dans le but d'atteindre un objectif pas forcément commun, que l'on n'aurait pas atteint seul. La coopération correspond à une optimisation jointe : les pays A et B déterminent

⁹¹ Expression de Alexandre Maitrot de la Motte.

conjointement les assiettes et les taux afin d'atteindre un objectif social commun. Dans l'Union européenne, le tarif extérieur commun est un exemple de coopération.

La coopération entre État peut revêtir deux formes : une coopération administrative, et la coopération politique. La première concerne historiquement la mise en œuvre des mécanismes conventionnels d'entraide au contrôle et au recouvrement. Cette coopération est donc généralement bilatérale, et inscrite dans des conventions fiscales. Cette clause permet à l'État nécessiteux de solliciter de l'autre le recouvrement d'une créance fiscale auprès d'un territoire résidant sur son territoire.

Il existe toutefois au sein de l'UE, une convention multilatérale d'assistance administrative, élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE, et entrée en vigueur en 1995. Cette convention facilite la coopération internationale pour une meilleure mise en œuvre des législations fiscales internes, tout en préservant les droits fondamentaux des contribuables. Elle prévoit toutes les formes possibles de coopération administrative entre les États en vue de l'établissement et du recouvrement de l'impôt. Cette coopération s'étend de l'échange d'information, y compris les échanges automatiques, au recouvrement de l'impôt à l'étranger.

La seconde relève de la coopération politique et consiste à établir des règles du droit fiscal international visant à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. La distinction coopération administrative, coopération politique, fait apparaître sous l'angle de l'application dans le temps des politiques considérées, une autre distinction selon qu'il s'agit d'une collaboration de type ponctuelle (sur demande) ou de type permanent (générant des flux constants d'informations fiscales). Ainsi, alors que la coopération administrative relève d'un type de coopération ponctuelle, la coopération politique relève pour sa part par sa permanence dans le temps.

La coopération fiscale présente cependant des limites, notamment pour ce qui est du contrôle. En effet, l'échange d'information ne peut être mis en pratique que si la loi de l'État requis permet cet échange. Sur le plan pratique, il faut ajouter que les États ne disposent pas toujours des informations sollicitées, et ne peuvent donc pas les transmettre. On peut également évoquer l'incohérence des délais de prescription dans les divers pays concernés. Ainsi, si le délai de conservation d'un document est plus court dans l'un des États, il est probable que la rectification soit impossible passé un certain nombre d'années.

2- D'autres alternatives évoquées

Plusieurs théories ont été évoquées pour organiser la lutte contre les distorsions de concurrence fiscale. On peut évoquer par exemple, le fédéralisme budgétaire, la coordination et la convergence. Nous ferons une présentation brève de ces notions sans les développer en profondeur, étant donné que c'est l'harmonisation qui a été retenue. La théorie du fédéralisme fiscal a pour objet d'étude le partage des compétences et des ressources budgétaires entre niveaux de pouvoir dans un État fédéral. Ses domaines de prédilection se déclinent autour des thématiques suivantes : répartition optimale des pouvoirs et des moyens financiers, coordination des activités entre les différents gouvernements d'un État fédéral, externalités interrégionales, péréquation et solidarité, transferts, concurrence fiscale⁹².

La coordination fait référence à un engagement : puisque les choix du pays A dépendent de ceux du pays B et vice versa, il pourrait y avoir plusieurs équilibres (par exemple l'un avec des taux d'imposition élevés et l'autre avec des taux faibles). La coordination consiste en un engagement réciproque à adopter un comportement spécifique. Le code de conduite sur l'imposition des entreprises, qui oblige les États membres à éliminer les pratiques « dommageables », est un exemple de coordination. Au sens large, la coordination inclut aussi l'échange d'informations, par exemple sur les revenus de l'épargne.

La convergence fiscale pour sa part est question de faire converger les législations pour éliminer progressivement les disparités fiscales. Aussi, la convergence qui peut résulter de la coordination ou de la concurrence, fait référence à une réduction des écarts de taux ou d'assiettes⁹³. Pour autant, une certaine flexibilité devrait être laissée pour permettre de prendre en compte les spécificités de chacun. Les États membres pourraient ainsi s'engager dans la voie d'une convergence plus systématique de leur impôt sur les sociétés, notamment en s'alignant sur des standards dominants en Europe comme certains de ceux déjà esquissés dans le cadre du projet de directive portant sur l'assiette commune à l'IS. La

⁹² DENIL Frédérique, MIGNOLET Michel, et MULQUIN Marie-Ève . « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements », Michel Mignolet éd., *Le fédéralisme fiscal. Leçons de la théorie économique et l'expérience de 4 États fédéraux*. De Boeck Supérieur, 2005, pp. 11-23.

⁹³ NOËL Olivier, *Concurrence fiscale vs harmonisation fiscale*, op.cit.

mise en place d'un corridor de taux d'impôt sur les sociétés pourrait être également une piste à explorer pour réduire l'amplitude de la concurrence fiscale sur les taux.

PARAGRAPHE II - L'ÉTAT ACTUEL DE L'HARMONISATION FISCALE EN EUROPE

Les plans d'harmonisation fiscale ont beaucoup avancé avec l'intensité de l'évasion fiscale au sein et même hors de l'Union européenne. L'OCDE a travaillé avec plusieurs États pour mettre en place des projets BEPS, dont l'objectif est de réduire toutes les formes de stratégies d'évasion fiscale. Afin de bien comprendre ce travail, il faut présenter l'élaboration de ces projets BEPS pour ce qui est de l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés (A), puis montrer l'impact qu'ils pourraient avoir en les appliquant aux activités maritimes (B).

A- L'ÉLABORATION DES PROJETS BEPS ET HARMONISATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Les travaux d'harmonisation de la fiscalité internationale se sont intensifiés dans les années 1990, avec l'adoption de deux directives (directive 90/434 du 23 juillet 1990 et la directive 90/435 du 23 juillet 1990). La première ambitionnait de faciliter les opérations entre sociétés d'États différents, en interdisant à ceux-ci de réserver le bénéfice des régimes de faveur à des regroupements seulement nationaux, et la seconde, visait quant à elle à neutraliser l'existence des frontières intracommunautaires pour les groupes de sociétés. Elle faisait ainsi obligation aux États membres de traiter un groupe de façon identique, qu'il soit national ou transnational afin d'éviter la cascade d'impositions qui frappe le bénéfice réalisé par une société filiale versé sous forme de dividende chez sa société mère.

Puis, la deuxième étape fut le rapport Ruding du 18 mars 1992 qui militait pour la mise en place d'un système commun d'impôt sur les sociétés. Pour le taux de l'impôt sur les sociétés, le rapport préconisait la fixation d'un taux minimal (30 %), destiné à prévenir toute tentation de concurrence fiscale déloyale des États, et d'un taux maximal (40 %). Par ailleurs, le rapport proposait la suppression des incitations fiscales à l'investissement et l'unification de l'assiette de l'impôt sur les sociétés par l'adoption de critères communs minimaux relatifs notamment aux amortissements, aux provisions, aux plus-values, au report des pertes, etc. Autrement dit, le rapport projetait une véritable harmonisation qui dépassait largement ses compétences ; les articles 65 et 115 du TFUE n'attribuant au

Conseil et à la Commission qu'une compétence subsidiaire par rapport à celle des États. Aussi la Commission a-t-elle déclaré le 26 juin 1992 qu'elle contestait la validité de l'harmonisation proposée et qu'elle jugeait prématurée tout débat relatif à l'harmonisation.

Enfin, intervint la recommandation du 25 mai 1994 relative au mode d'imposition des petites et moyennes entreprises. L'opposition résolue du Conseil à une harmonisation de la fiscalité des entreprises, laquelle impliquait un transfert de compétences des États au profit de l'UE a, en effet conduit la Commission à imaginer d'autres modalités d'action ; d'où le développement d'une politique de recommandations, dont celle susmentionnée, qui ne connu cependant pas le succès escompté. Plutôt que de persister, en vain, à vouloir harmoniser, il est apparu plus opportun de lutter contre la concurrence fiscale dommageable.

Depuis 2012, les pays membres de l'OCDE travaillent à contrecarrer les techniques de BEPS (base erosion of profit shifting) ou « érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ». Ce sont des stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire « disparaître » des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle. L'OCDE a mis en place un plan de 15 actions⁹⁴.

Le but des projets BEPS est principalement de lutter contre la double imposition, et la double non-imposition des revenus des entreprises. Ces actions visent aussi à ce que les profits soient taxés à l'endroit même où ceux-ci sont générés et où a lieu la création de valeur⁹⁵.

Certaines actions du projet BEPS semblent viser particulièrement les entreprises de transports maritimes. Il s'agit de l'action 6, portant sur l'utilisation abusive des conventions fiscales. Il s'agit aussi des actions 8, 9, 10 et 13 qui abordent la question des prix de transfert. Il ne faut pas oublier l'action 7 dont le but est d'empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable.

En effet, l'action 6 érige comme recommandation :

⁹⁴ Les 15 actions vont de l'économie numérique au règlement des conflits. Elles touchent aussi entre autres, la documentation des prix de transfert, ou l'échange d'informations.

⁹⁵ OCDE, « *Les Actions du projet BEPS - L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>

- D'élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés lorsque ceci n'est pas justifié. Il s'agit des cas dans lesquels une personne tente de contourner les limitations fixées par la convention elle-même. Il s'agit aussi des cas dans lesquels une personne tente de contourner les dispositions du droit fiscal national en utilisant les avantages prévus par les conventions.

- Préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer la double non-imposition. Il s'agit ici d'améliorer la coopération fiscale entre les États dans l'échange de renseignement et l'assistance en matière de recouvrement, cerner les considérations de politique fiscale que les pays doivent, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays⁹⁶. Les États doivent disposer d'une formulation claire des considérations des politiques fiscales que les pays doivent, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale. Ceci dans le but de faciliter la justification auprès des administrations.

L'action 7 quant à elle, vise à modifier la définition d'établissement stable de manière à empêcher qu'une installation puisse éviter artificiellement ce statut dans l'optique de l'érosion de la base d'imposition, notamment par le recours aux commissionnaires et aux activités spécifiques⁹⁷.

Les actions 8, 9, 10 et 13 portent sur le calcul et la déclaration des prix de transfert, afin de respecter des prix de pleine concurrence. L'efficacité de ces projets nécessite également une entente entre les divers États concernés. Cette entente est difficile à mettre en place, car tous les États impliqués ne sont pas européens, et même entre États européens, des divergences restent importantes.

B- UNE POSSIBLE EXCLUSION DES ACTIVITÉS MARITIMES

Les travaux d'harmonisation de la fiscalité européenne ont connu plusieurs étapes. En effet, dans le cadre du marché unique, les États membres ont accepté des règles harmonisées en matière de fiscalité indirecte, notamment la TVA. L'harmonisation de la

⁹⁶ OCDE (2017), « *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264278035-fr>.

⁹⁷ OCDE (2016), « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », Éditions OCDE, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264255227-fr>.

TVA s'est déroulée en plusieurs étapes, afin de garantir une certaine transparence dans les échanges au sein de l'Union européenne. En 1970, la décision fut prise de financer le budget de la Communauté économique européenne avec les ressources propres de la Communauté. De fait, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) fait partie de l'*acquis communautaire* et deux directives (1977 et 2006) encadrent de manière précise les régimes de TVA dans les pays membres de l'Union européenne, avec un taux normal minimum de 15 % et une liste restreinte de taux réduits. Les droits d'accises sont également sujets à des taux minimum, selon les articles 191-192 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)⁹⁸.

Plus tard les administrations ont dû gérer la question de la double non-imposition des multinationales. Elle survient lorsque des entreprises transfrontalières échappent à l'impôt en raison de discordances entre les systèmes fiscaux nationaux. La planification fiscale agressive exploite souvent les vides juridiques existant entre les systèmes fiscaux des États membres précisément pour contourner l'impôt.

Cela étant, l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés a tardé à se faire, Des États membres comme l'Irlande, le Luxembourg ou les Pays-Bas veulent pouvoir maintenir un taux d'imposition plus faible. Certains États ont proposé que soit adopté un impôt minimal sur les multinationales.

La proposition d'un impôt minimum est une tentative de résoudre le problème de l'évasion fiscale. Cette pratique, dans laquelle les entreprises multinationales profitent des paradis fiscaux pour réduire leurs impôts pendant que leur entreprise opère dans un autre pays, est connue sous le nom d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. L'OCDE estime que cette pratique coûte aux pays entre 100 et 240 milliards de dollars de pertes de revenus, soit l'équivalent de 4 à 10 % des recettes fiscales des sociétés dans le monde.

Le plan de l'OCDE vise à supprimer les incitations fiscales en permettant aux autorités fiscales des lieux où la multinationale a son siège, d'imposer une taxe pour compenser l'évasion par le biais d'un paradis fiscal. Cela créerait essentiellement un impôt minimum global.

⁹⁸ Parlement européen, Fiche thématique sur l'Union européenne, mai 2021.
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fr/sheet/81/impots-indirects>

Cependant, la plupart des États étant affectés par le phénomène de l'évasion fiscale, certains pays hors de l'Union européenne ont entamé des négociations pour trouver une solution globale. L'OCDE prépare une nouvelle proposition d'assiette commune pour l'impôt des sociétés, qu'elle compte présenter en 2023. Le "BEFIT" (Business in Europe Framework for Income Taxation) est un nouveau nom pour une idée qui n'a pas changé : les profits des multinationales à travers l'Union seraient consolidés dans une seule base fiscale, qui serait ensuite allouée aux États membres selon une formule à définir - et taxée selon le taux défini par chaque gouvernement. Les États-Unis d'Amérique par exemple, proposent un taux de 21 %.

En date du 05 Mai 2021, les membres du G7 se sont notamment mis d'accord sur le principe d'un « *impôt minimum mondial sur les sociétés* » pour les grandes entreprises, au taux fixé à « *au moins 15%* ». Cet accord qualifié par le ministre français de l'économie de « accord historique », doit permettre d'établir des « *règles du jeu plus équitables pour les entreprises* »⁹⁹. Cela implique, en pratique, qu'une société américaine dont les bénéficiaires sont localisés dans un « *paradis fiscal* », et qui, à ce titre, ne paie aujourd'hui pas d'impôts, serait désormais contrainte d'en reverser 15 % aux États-Unis. Une entreprise française taxée, quant à elle, au taux de 9 % dans un autre pays à la fiscalité avantageuse devrait verser la différence, soit 6 % d'impôts supplémentaires, à la France.

Les entreprises concernées sont celles qui génèrent plus de 750 millions d'euros de recettes annuelles et qui ont leur siège dans l'un des 136 pays signataires, dont l'ensemble des États membres de l'UE.

Plusieurs aménagements ont toutefois été prévus.

Les entreprises pourront déduire, la première année, 10 % de leur masse salariale et 8 % du montant de leurs actifs corporels (les biens qu'elles possèdent et utilisent effectivement) de leur base imposable. Ces taux diminueront ensuite progressivement afin d'atteindre 5 % dans les deux cas au bout de cinq ans. Ainsi, une société du web réalisant 10 milliards d'euros de bénéfices en Irlande, dont la masse salariale représenterait 4

⁹⁹ Le Figaro, économie, *Le G7 Finances s'engage sur un taux mondial d'impôt sur les sociétés « d'au moins 15% »*, 5 Juin 2021.

milliards d'euros et les actifs incorporels 3 milliards d'euros, devra verser 1,4 milliard d'euros d'impôts à l'État irlandais en 2023¹⁰⁰.

Il n'y a pas de doute que ceci va attirer les entreprises vers des États plus puissants, mais donc la pression fiscale était jusque-là trop forte, mais aussi réduire la base imposable des pays qui avaient jusqu'alors, un taux plus abordable. Selon l'OCDE, la mesure devrait fortement limiter l'évasion fiscale des multinationales et générer chaque année 150 milliards de dollars de recettes fiscales supplémentaire¹⁰¹.

Cependant, il subsiste un doute quant au fait que cette harmonisation puisse concerner les activités maritimes. Si l'on s'en tient à l'un des rapports de l'OCDE, au sujet de l'avancement du projet BEPS, et daté du 12 Octobre 2020, l'OCDE prévoit de ne pas inclure le transport maritime dans l'application des recommandations du projet BEPS.

L'OCDE estime que : « La plupart des conventions fiscales bilatérales attribue des droits d'imposition exclusifs au pays de résidence de l'entreprise sur les bénéfices découlant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs dans le cadre d'un trafic international. Cette pratique établie de longue date a sa raison d'être, il est donc jugé inapproprié de faire entrer les compagnies de transport aérien et maritime dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition¹⁰² ».

L'industrie du transport maritime international est soumise à des règles fiscales spéciales. La nature capitalistique, le niveau de rentabilité et le long cycle de vie économique du transport maritime international ont conduit un certain nombre de juridictions à introduire des régimes d'imposition alternatifs ou supplémentaires pour cette industrie. Les taxes, telles que les taxes au tonnage, peut entraîner des résultats moins volatiles pour le transport maritime et fournir une base plus stable pour les investissements à long terme.

Selon l'OCDE, la disponibilité généralisée de ces régimes fiscaux alternatifs signifie que les expéditions internationales opèrent en dehors du champ de l'impôt sur les sociétés. Le modèle opérationnel typique d'une entreprise internationale de transport

¹⁰⁰ NOËL Olivier, *Concurrence fiscale vs harmonisation fiscale*, op.cit.

¹⁰¹ Idem.

¹⁰² *Tax challenges arising from digitalisation, report on the pillar two blueprint, inclusive framework on BEPS*, page 42.

maritime est tel que la plupart des revenus d'expédition proviennent de tiers ou d'autres membres du groupe soumis à des régimes d'imposition alternatifs.

Cette structure opérationnelle peut faire de la règle des paiements sous-taxés un back-stop inefficace à la règle d'inclusion du revenu, ce qui signifie que l'application des règles GloBE pourrait conduire à des distorsions de la concurrence et résultats instables.¹⁰³ Il semble donc ici que la concurrence maritime soit en marge des règles communes de concurrence. L'OCDE qui est censé régir ce secteur dont la concurrence est probablement la plus agressive, choisit de l'exclure d'un projet qui vise justement à rétablir l'équilibre entre les États.

La mise en application de cet impôt mondial pour le secteur maritime, avec un taux d'imposition minimum de 15 % des bénéfices rapporterait 3 125 000 000 milliards de dollars supplémentaires par an de recettes fiscales provenant du seul secteur du transport maritime. La plupart de ces recettes fiscales supplémentaires iront probablement aux États d'Europe et d'Asie.

Une partie de cela se traduirait par une baisse des bénéfices des compagnies maritimes, et une partie serait transférée aux clients et entraînerait une augmentation des coûts de la chaîne d'approvisionnement maritime. Étant donné que les frais d'expédition représentent une très petite partie de la valeur d'importation de la plupart des marchandises, les effets sur le secteur commercial plus large qui utilise le commerce maritime seraient probablement marginaux. Mais les effets sur le transport de marchandises dans son ensemble pourraient être importants.

A ce jour il est cependant difficile d'être fixé sur les conditions de mise en application de cet impôt dans le secteur maritime. On sait en revanche que l'industrie mondiale du transport maritime a obtenu une exemption des propositions de l'OCDE pour un taux d'imposition global minimum sur les sociétés d'au moins 15 %, qui s'appliquerait à toutes les compagnies maritimes dont le chiffre d'affaires dépasse le seuil de 750 millions d'euros.

¹⁰³ Idem page 40.

Les derniers détails de l'accord doivent encore être précisés et devraient garantir que la définition des « services de transport » éligibles à l'exonération se concentre uniquement sur les services de port à port liés aux navires, afin de ne pas perpétuer l'évasion fiscale. Il est donc recommandé à l'OCDE d'inclure toutes sortes de manutention de fret, de logistique et d'activités auxiliaires dans le cadre des propositions du intérêt d'assurer des règles du jeu équitables pour tous les acteurs de la chaîne d'approvisionnement de la logistique maritime.

En effet, si l'OCDE n'apporte pas de précisions sur la notion de transport maritime concernant cet impôt mondial. On pourrait assister à une mise en place des exonérations des frais de port, les services des entreprises dans les domaines du transit, des douanes et des services logistiques. Cela signifierait que les transitaires, les prestataires de services logistiques et les opérateurs de terminaux seraient tenus de payer des taxes pour les mêmes activités que les compagnies maritimes pourraient offrir en exonération fiscale ou en exonération partielle, offrant ainsi des incitations au transport par transporteur (transport porte-à-porte organisé par le transporteur) plutôt que le transport marchand. Cela fausserait davantage la concurrence dans la chaîne d'approvisionnement de la logistique maritime et affaiblirait l'objet même des nouvelles propositions de l'OCDE. En particulier, il aurait un impact négatif sur les petites et moyennes entreprises (PME), qui souffrent déjà aujourd'hui des perturbations persistantes de la chaîne d'approvisionnement maritime et de la position dominante du transport maritime. Les entreprises notent les perturbations en cours afin d'avoir une plus grande transparence dans la hausse des charges perçues par lignes maritimes¹⁰⁴.

¹⁰⁴CLECAT, CLECAT and FIATA call on OECD countries to include logistics services in the scope of BEPS Pillar 2, Brussels, Geneva, 8 July 2021 – European and global forwarders' associations call on OECD governments to prevent tax avoidance and ensure a level playing field for all stakeholders in the maritime supply chain. https://www.clecat.org/media/clecat_fiata_press-release-20210807.pdf

CONCLUSION DU CHAPITRE

La libre immatriculation de navires et la fiscalité sont des notions qui pourraient sembler étrangères l'une de l'autre, et les étudier séparément comprend de comprendre en quoi leur utilisation conjointe joue un rôle tendant à troubler les efforts pour une concurrence fiscale plus loyale entre les différents acteurs d maritimes. Ces deux notions qui ont à l'origine pour but de prouver la puissance des États sont aujourd'hui utiliser pour éviter aux contribuables de supporter pleinement leur charge fiscale.

La mise en application de l'impôt minimum mondial devrait marquer la fin des exonérations fiscales abusives dont bénéficient les multinationales. Si les aspirations au départ étaient de 21 %, on doit reconnaître que c'est une véritable avancé pour l'équité fiscale. Reste cependant à savoir si les associations d'armateurs et divers lobbies auront la volonté de continuer de bénéficier de leurs avantages particuliers. Cela étant, l'application de cet impôt pour les activités maritimes sera pourraient conduire efficacement à un retour aux pavillons européens, car aujourd'hui de nombreux armateurs choisissent les États complaisants malgré le fait d'avoir des navires propres, car ceux -ci offrent une fiscalité avantageuse qui leur permet de faire d'autres investissements. Pour arriver à mieux maîtriser les dérives liées à la concurrence, les États ont pensé à contrôler tant la fiscalité internationale et nationale des entreprises maritimes, que la libre immatriculation. Seulement, on a vite constaté le manque de radicalité des instruments de contrôle.

CHAPITRE II - EFFICACITÉ RELATIVE DES LÉGISLATIONS DONT DISPOSENT LA COMMISSION EUROPÉENNE ET L'OCDE

Il n'existe à ce jour aucun aperçu quantitatif des subventions fiscales pour le transport maritime. Il est donc impossible de savoir ce que l'industrie maritime paie en taxes, ce qu'elle aurait payé dans le cadre d'un traitement fiscal conventionnel et quelle est exactement la subvention fiscale que les États accordent à leurs secteurs maritimes. Il y a probablement plusieurs raisons à cette absence de transparence. Une évidence est que les subventions fiscales sont difficiles à mesurer ; contrairement aux subventions via les dépenses directes, les subventions fiscales n'ont pas de ligne budgétaire dans le budget général d'un gouvernement à partir de laquelle l'argent est transféré aux bénéficiaires.

Au lieu de cela, les subventions fiscales se rapportent aux recettes perdues, c'est-à-dire aux recettes qui auraient autrement été perçues, étant ainsi beaucoup moins visibles. C'était déjà le cas dans le passé, les subventions fiscales alors existantes ont été mentionnées, mais pas réellement quantifiées. Par ailleurs, l'émergence généralisée des subventions fiscales au cours des dernières décennies coïncide avec l'arrêt des panoramas internationaux des subventions maritimes, tels que ceux fournis par le département américain du Commerce.

On pourrait s'attendre à ce que l'UE prévoit des législations tendant à réduire au maximum les pertes générées par les divergences fiscales et le recours aux États complaisants. Si comme nous l'avons vu, la fiscalité des États tiers est hors de la portée de l'UE, et de l'OCDE, il n'en va pas de même des législations pouvant affecter les États complaisants. Pour ce qui est de la fiscalité entre pays membres de l'UE, et de l'OCDE, la règle est d'encadrer les aides d'États, afin de promouvoir les règles de pleine concurrence. et pour ce qui est des États complaisants, les États européens, dans l'impossibilité de revenir sur le principe de libre immatriculation, ont renforcé les contrôles au niveau des ports européens.

Afin de tenter de mieux comprendre et régir ces subventions, la commission européenne et l'OCDE ont mis en place des instruments de contrôle des financements étatiques (SECTION I), mais aussi des mesures de contrôle des recours aux pavillons de complaisance (SECTION II).

SECTION I - LE CONTRÔLE DES FINANCEMENTS ÉTATIQUES

Parler des financements étatiques dans les activités maritimes conduit non seulement à aborder la question des aides d'État de nature fiscale, régies par la commission européenne, mais aussi des subventions de nature fiscale régies par l'Organisation mondiale du commerce (OMC). L'OMC est la seule organisation internationale qui s'occupe des règles régissant le commerce entre les pays. Sa principale fonction est de favoriser autant que possible la bonne marche, la prévisibilité et la liberté des échanges.

La notion de « subvention » telle que définie à l'article premier de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (« accord SMC ») du 19 avril 1994 conclu dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) et la notion d'aide d'État au sens de l'article 107 § 1, Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) se recoupent grandement en ce qu'elles requièrent une origine étatique du soutien ainsi qu'un avantage accordé de manière spécifique ou sélectif.

L'étude de ces deux modes de financements étatiques est importante car si la question des aides d'État concerne essentiellement les États membres de l'Union européenne, les subventions englobent également les États non-membres, mais dont les décisions peuvent affecter le marché européen par des importations par voie maritime de produits subventionnés.

Cette étude est également intéressante au regard du récent Brexit, car les relations entre le Royaume-Uni et les États européens excèdent désormais le cadre de la Commission européenne et seront régies, notamment en matière de pêche par les règles de l'OMC. Dans un premier temps, nous allons présenter les aides d'États et les subventions de nature fiscale (PARAGRAPH I), avant d'exposer leur absence de sanction (PARAGRAPH II).

PARAGRAPH I - AIDES D'ÉTAT ET SUBVENTIONS DE NATURE FISCALE : PRÉSENTATION

Les aides d'État et les subventions, de quelque nature que ce soit, sont sujets de beaucoup de débats en Europe. Les théories en faveur de leur contrôle stricte avancent comme argument qu'en octroyant les aides d'État, les gouvernements éliminent « la sélection naturelle ». Des entreprises sont de ce fait maintenues en vie artificiellement, ce qui fausse les résultats réels sur le marché. Toutefois, des études ont pu montrer les bénéfices des aides d'État et des subventions sur les économies et la concurrence

européenne. Il a par exemple été prouvé qu'en l'absence de politique industrielle, les entreprises peuvent être tentées d'opérer dans les secteurs où elles rencontreront le moins de concurrence, ce qui entraîne une forte concentration sectorielle et une faible incitation à innover. A cet effet, les politiques industrielles qui encouragent les entreprises à être actives dans le même secteur (exonérations fiscales, ...) permettraient de réduire la concentration dans les secteurs moins concurrentiels et renforceront les incitations à innover et donc la productivité des entreprises.

L'enjeu pour les autorités européennes ne consiste donc plus à uniquement interdire les financements étatiques, mais à trouver l'équilibre entre le contrôle de ces derniers et le contrôle de la concurrence afin de bénéficier des effets positifs de leur complémentarité sur les variables économiques (croissance, innovation, ...).

Ce défi est marqué depuis la pandémie du COVID 19, pendant laquelle les entreprises et les États ont connu une crise d'envergure. Les contrôles des aides d'État ont été assouplis pour soutenir la relance économique européenne. La Commission européenne a ainsi adopté un « cadre temporaire » visant à assurer l'accès des entreprises aux liquidités (Commission européenne 2020a, 2020b, 2020c)⁷. Les pays membres se sont ainsi vu autoriser l'indemnisation exceptionnelle des entreprises des secteurs les plus touchés (tourisme, transport, hôtellerie restauration, ...) à condition que l'aide soit « nécessaire, appropriée et proportionnée »

Ainsi, la politique de contrôle de ces financements s'est montrée primordiale en période de crise en permettant aux pays membres de se munir d'outils adéquats pour répondre aux chocs rencontrés par leurs économies (subventions directes, garanties sur les prêts, assurance-crédit, ...). La réponse rapide de la Commission européenne a une fois encore confirmé la nécessité que le régime d'aides d'État a de se définir comme flexible plutôt que de s'inscrire comme un dogme rigide avec pour seule ambition le contrôle de la concurrence dans l'espace européen. Les aides d'État et les subventions de nature fiscale sont initiées dans le même objectif que celles ne ressortant pas du domaine de la fiscalité. Cependant, ces financements ont des particularités communes. Ce sont notamment des critères de détermination commun (A), mais discutables (B).

A- DES CRITÈRES DE DÉTERMINATION COMMUNS

1- Origine et nature des financements

Les aides d'État prévues par le TFUE et les subventions prévues par l'accord SMC se rapprochent en bien des points et ceci dès leurs définitions. En effet, au sujet des aides d'État l'article 107 alinéa 1 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prévoit : « Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États 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 ». Alors que l'article 1 de l'accord SMC dispose qu'une subvention existe dès lors, s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un Membre, s'il y a une forme quelconque de soutien des revenus ou des prix au sens de l'article XVI GATT ou si un avantage est concédé.

À la lecture de l'article 1 de l'accord SMC, on constate que les subventions peuvent revêtir les formes fiscales. En effet, dès l'alinéa 1-1.ii, il est mentionné qu'une subvention existe si : « des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt)... ». Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne quant à lui n'est pas aussi clair et nécessite une interprétation.

En effet, l'article 107 TFUE vise : « les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit ... ». Il s'agit donc de toute contribution de l'État et de ce fait on comprend que les aides fiscales telles que les exonérations fiscales ou les abattements fiscaux ou autres crédits d'impôt peuvent être considérés comme des aides d'État fiscales ou des subventions Étatiques.

Les aides Étatiques de nature fiscale sont préférées par les États car elles ne nécessitent pas de procédure de contrôle budgétaire. L'intervention des élus est simplement limitée à un processus législatif. L'exonération est de fait effective, dès que le parlement la valide : il y a donc moins de débat sur l'aide ou la subvention.

Par ailleurs, les définitions des aides d'États et des subventions énoncées exigent que ces contributions soient apportées à des entreprises, des sociétés ou des productions. Ce

qui laisse entendre que des aides d'États ou des subventions apportées à des entreprises maritimes sont directement et de façon entière, concernées par les définitions sus-évoquées.

Afin de revenir sur les définitions du TFUE et de l'accord SMC, une contribution est considérée comme aides d'État ou comme subvention si elle a une origine Étatique : ce qui exclut les aides apportées par des particuliers ou autres organismes. L'État ici doit être entendue dans son sens le plus large. La jurisprudence considère par exemple que « des mesures financées à la fois par des contributions Étatiques et par des contributions volontaires de professionnels d'un secteur donné peuvent constituer des aides d'État »¹⁰⁵. En effet, la doctrine considère que le TFUE vise tous les niveaux de pouvoirs publics : État central, les autorités décentralisées, les régions, les communes et autres collectivités locales¹⁰⁶.

Notons que l'Union européenne en elle-même n'étant pas un État, les aides dont elle est à l'origine n'ont pas d'origine Étatique et ne constituent donc pas des aides d'État¹⁰⁷. Bien évidemment les autorités publiques doivent avoir été impliquées dans la décision aboutissant à cette aide¹⁰⁸, et l'aide octroyée par l'État doit avoir un lien direct ou indirect avec les ressources publiques. : Il peut s'agir de toutes les contributions des pouvoirs publics¹⁰⁹.

L'État français a tenté de contourner ces définitions de l'aide d'État en invoquant son statut d'investisseur privé. Dans cette affaire, l'État français a accordé une exonération fiscale à la société EDF durant l'opération de restructuration de son bilan et d'augmentation de son capital à la suite de l'ouverture du marché de l'électricité. La commission avait d'abord qualifié cette exonération d'aide d'État incompatible avec le marché commun. Ensuite, le Tribunal de l'Union européenne avait annulé partiellement cette décision. Saisie d'un pourvoi introduit par la Commission européenne demandant l'annulation de l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 15 décembre 2009, la Cour de justice de l'Union européenne a validé le critère de l'investisseur privé avisé dans une économie de marché. La Cour avait alors estimé que les conditions que doit remplir une mesure pour relever de

¹⁰⁵Trib. UE, 27 septembre 2012, aff. T-139/09, France c/ Commission.

¹⁰⁶COMMUNIER Jean-Michel, « *Le droit communautaire des aides d'État* », Paris, LGDJ, sept. 2000., p. 22

¹⁰⁷TPICE, 5 avr. 2006, aff. T-351/02.

¹⁰⁸CJCE, 16 mai 2002, aff. C-482/99.

¹⁰⁹COMMUNIER Jean-Michel, op cit page 25.

la notion d'«aide» au sens de l'article 87 CE ne sont pas satisfaites si l'entreprise publique bénéficiaire pouvait obtenir le même avantage que celui qui a été mis à sa disposition au moyen de ressources d'État dans des circonstances qui correspondent aux conditions normales du marché, cette appréciation s'effectuant, pour les entreprises publiques, par application, en principe, du critère de l'investisseur privé. La Cour de justice de l'Union européenne avait aussi ajouté que, aux fins de l'appréciation de la question de savoir si la même mesure aurait été adoptée dans les conditions normales du marché par un investisseur privé se trouvant dans une situation la plus proche possible de celle de l'État, seuls les bénéfices et les obligations liés à la situation de ce dernier en qualité d'actionnaire, à l'exclusion de ceux qui sont liés à sa qualité de puissance publique, sont à prendre en compte. L'applicabilité du critère d'investisseur privé dépend de ce que l'État membre concerné accorde en sa qualité d'actionnaire, et non pas en sa qualité de puissance publique, un avantage économique à une entreprise lui appartenant. Le critère est applicable en matière fiscale dans la mesure où la situation financière de l'entreprise publique bénéficiaire dépend non pas de la forme de la mise à disposition de cet avantage, quelle qu'en soit la nature, mais du montant dont elle bénéficie en définitive¹¹⁰.

Par une décision rendue en janvier 2018, le Tribunal de l'Union européenne a qualifié en dernier ressort, l'exonération de l'État français en aide d'État. Le tribunal a constaté que : « ni la République française ni EDF n'ont démontré que, préalablement ou simultanément à l'octroi d'un montant équivalant à celui de l'impôt auquel il était renoncé à l'occasion du reclassement en dotation en capital des droits du concédant, l'État français avait pris la décision de procéder, par la mesure effectivement mise en œuvre, à un investissement, ni qu'une telle décision avait été prise sur le fondement d'évaluations économiques préalables comparables à celles que, dans les circonstances de l'espèce, un investisseur privé rationnel se trouvant dans une situation la plus proche possible de celle dudit État membre aurait fait établir, avant de procéder audit investissement, aux fins de déterminer la rentabilité future d'un tel investissement »¹¹¹. En bref, l'abstention de l'État

¹¹⁰ Cour de Justice de l'Union européenne, 5 juin 2012, Commission européenne c/ Électricité de France (EDF), aff. C-124/10.

¹¹¹ Tribunal de l'Union européenne, 16 janvier 2018, Électricité de France (EDF) c/ Commission européenne, aff. T-747/15.

au moment de prélever l'impôt ne peut être considérée comme l'acte d'un investisseur privé si ledit État ne vise pas un bénéfice postérieur.

Le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et le SMC prévoient aussi le critère de sélectivité (spécificité pour l'OMC). Dans le domaine maritime, le critère de sélectivité revêt un caractère encore plus important car ce domaine en lui-même est déjà spécifique et ses activités variées. Les États peuvent donc inciter les opérateurs économiques à choisir leur pays en établissant des contributions dans des domaines différents et tous tournés vers le maritime. Parler de la condition de sélectivité nécessite de faire la différence entre son évocation à l'article 107 TFUE et son évocation à l'article 2 de l'accord SMC.

En effet, au sens de l'article 107 TFUE les aides incompatibles sont celles qui sont adressées à : « certaines entreprises ou certaines productions. ». Une aide est interdite dès le moment qu'elle vise expressément une ou plusieurs activités au sein de l'État, « en ce sens qu'il ne s'agit pas d'un régime général applicable à toutes les entreprises mais de mesures particulières qui ne visent que l'une ou quelques-unes d'entre elles »¹¹².

Une loi fiscale est donc sélective si elle déroge au système fiscal de référence, et met en place une différenciation entre les différents contribuables. Il a résulté de la jurisprudence européenne que constitue une mesure fiscale sélective le fait pour les autorités publiques d'accorder à certaines entreprises un traitement fiscal avantageux qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables, constitue une aide d'État au sens de l'article 107 § 1 TFUE¹¹³.

C'est ainsi qu'en date du 27 Juillet 2017, la Commission européenne a demandé à la Belgique et à la France d'abolir les exemptions de l'impôt sur les sociétés accordées à leurs ports, de manière à aligner leurs régimes fiscaux sur les règles de l'UE en matière d'aides d'État. Les bénéficiaires des opérateurs portuaires doivent être taxés selon les lois

¹¹²Le Lamy droit public des affaires 2015, op cit , 2233.

¹¹³ CJUE, 15 nov. 2011, aff. C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, pt 72.

nationales normales relatives à l'impôt sur les sociétés afin d'éviter des distorsions de la concurrence¹¹⁴.

La sélectivité est expressément prévue dans l'accord SMC en son article 2 et respecte plusieurs critères. D'abord la subvention étatique doit viser une ou plusieurs entreprises particulières. En plus les entreprises bénéficiaires de la subvention doivent mener des activités précises et dans une région déterminée. Ici, comme pour le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, le principe veut que la participation des pouvoirs publics soit de nature à fausser le jeu de la concurrence.

2- Impacts similaires des aides d'État et des subventions

L'article 107 TFUE énonce que sont qualifiées d'aides d'État incompatibles les aides qui : « faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Par ailleurs, selon l'article 2-a de l'accord sur les subventions et les mesures compensatoires de l'OMC, une contribution étatique est considérée comme subvention si un avantage est accordé.

Ainsi dans ces deux organisations l'apport de l'État ne devrait pas aboutir un avantage vis-à-vis de son bénéficiaire, au risque d'être illégal. Si en matière fiscale la notion d'avantage peut revêtir des formes variées, nous retenons toutefois qu'il s'agit d'une aide sans laquelle l'entreprise bénéficiaire grèverait son budget. De plus, il faut que l'aide affecte les échanges entre les États membres. Cette affectation doit cependant respecter le seuil des minimis établi par le droit de l'Union européen pour les règles de l'OMC alors que pour le TFUE ce n'est pas le montant de l'aide qui importe mais plutôt son effet sur le marché¹¹⁵.

On comprend ici que l'État ordonnant la mesure ne doit pas viser à déséquilibrer les affaires sur le plan international en gonflant artificiellement les bénéfices d'une entreprise. Dans la pratique, la commission n'est pas tenue d'effectuer une analyse de fond pour établir que les échanges entre les États membres ont été affectés. Ils sont simplement tenus de motiver leur décision lorsqu'ils estiment que cette condition a été remplie¹¹⁶.

¹¹⁴ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/265132/265132_1936507_266_5.pdf

¹¹⁵ Article 3 du 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.

¹¹⁶ MICHEAU Claire, « *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité, Droit de l'Union européenne et de l'OMC* », Larcier, 2013, p. 84.

Toutefois, toutes les contributions qui présentent un avantage ne sont pas jugées incompatibles avec le marché comme le prévoit l'alinéa 2 et suivant de l'article 107 TFUE. Il existe ainsi des aides d'État à compatibilité facultative qui sont prévues par l'alinéa 3 du même article et qui sont autorisées à condition d'avoir pour objectifs des intérêts communs et régionaux¹¹⁷.

L'intérêt commun dont il s'agit, c'est celui d'une certaine stratégie communautaire visant à rétablir une égalité des chances des entreprises dans la concurrence qu'elles se livrent sur le marché commun ou que leur livre sur ce même marché ou sur les marchés extérieurs des entreprises concurrentes étrangères. Cette stratégie recherche donc en priorité une certaine compétitivité des entreprises communautaires à la fois sur le marché intérieur européen et sur les marchés extérieurs des pays tiers. Mais au-delà de cette préoccupation de compétitivité, c'est rapidement la notion de préférence communautaire qui apparaît, au sens de la préservation des intérêts stratégiques de l'industrie européenne lorsque ceux-ci sont menacés par rapport à la concurrence étrangère ou lorsqu'ils doivent être avantagés¹¹⁸.

C'est ainsi que la Commission a finalement admis la compatibilité d'une aide d'État accordée par le gouvernement français pour favoriser l'industrie de la construction maritime, non pas que cette aide entrerait dans le cadre des dérogations prévues par le Traité de Rome, mais parce que cette aide avait pour conséquence d'avantager l'industrie européenne par rapport à la concurrence étrangère sur un marché devenu très concurrentiel du fait de l'apparition de nouveaux pays industriels à bas salaires¹¹⁹. De même, la Commission, ayant été saisie dans le cadre d'un avantage procuré par l'État à la société pétrolière IFP, et après enquête, a décidé que cette aide d'État était compatible avec le marché intérieur et présentait un intérêt européen¹²⁰.

Dans la même logique, on peut évoquer le litige ayant opposé la demanderesse, Netherlands Maritime Technology Association à la Commission européenne, défenderesse¹²¹. Dans cette affaire, Netherlands Maritime Technology assigne en justice le Royaume d'Espagne au motif que le fisc espagnol favorisait la construction de navires dans

¹¹⁷Idem, § 3.

¹¹⁸Le Lamy expert, Lamy droit public des affaires 2017, « Intérêt commun et stratégie communautaire », 2286, p.951.

¹¹⁹Déc. Comm. CEE n° 88/437, 20 janv. 1988, JOCE 4 août 1988, n° L 211.

¹²⁰Déc. Comm. CE n° C35/2008, 29 juin 2011.

¹²¹Tribunal, 7ème Chambre, 9 décembre 2014, Aff. T-140/13

des chantiers navals espagnols, et permettait d'obtenir un rabais de 20 à 30 % sur le prix de construction d'un navire. Le juge finit par rejeter ce recours en soutenant l'avis de la commission selon lequel, la mesure notifiée était suffisamment précise et objective, de sorte que son application discrétionnaire ou discriminatoire par les autorités fiscales paraissait exclue. Son application ne serait pas soumise non plus à leur autorisation préalable.

Toutefois, ces aides d'État ne sont autorisées que jusqu'à une évolution de la conjoncture internationale ou d'un redressement de l'industrie européenne, elles redeviennent incompatibles et tombent sous le coup des dispositions de l'article 107 § 1 TFUE.

B- DES CRITÈRES DE DÉTERMINATION DISCUTABLES

1- Le critère de sélectivité

La Commission estime qu'une mesure est sélective si son application constitue une dérogation par rapport au système fiscal général et entraîne un traitement fiscal favorable au profit de certains contribuables. Ce critère qui pourrait être clair dans plusieurs secteurs n'est pas simple à déterminer dans le cadre des activités maritimes. En effet, le droit maritime est un droit spécifique aux activités maritimes et a été conçu par des usages reconnus et partagés, soit par des nécessités pratiques qui se sont imposées dans l'histoire. Ce particularisme du droit maritime a continué jusqu'à l'imposition des activités maritimes avec notamment l'usage de la taxation au tonnage en remplacement de l'impôt sur les sociétés ou alors de crédit-bail fiscal dans les opérations d'achats de navire.

En effet le crédit-bail est dans ce cadre façonné de façon à inciter les armateurs, et les avantages qu'il propose ne correspondent pas forcément à ceux proposés dans les autres secteurs d'activités. Ainsi, appliquer le critère de sélectivité aux aides d'État de nature fiscale allouées aux entreprises maritimes peut s'avérer délicat, voire même impossible, sachant que ces entreprises sont de fait, soumises à des dispositions fiscales particulières.

2- Le critère d'avantage

Le critère d'avantage est rempli dès lors que l'apport ou l'exemption de l'État à un contribuable aboutit à mettre ce dernier dans une situation avantageuse par rapport aux autres contribuables. Cette règle est atténuée si l'avantage présente un intérêt européen. C'est sur cette précision que nous nous attarderons car elle semble pouvoir accueillir toute sorte d'arguments. En effet, la doctrine retient que l'application de la notion d'intérêt

commun a pour avantage d'assurer un certain équilibre et une concurrence loyale aux entreprises désavantagées face à la concurrence européenne et internationale.

Ce développement semble paradoxal à celui selon lequel l'avantage ne devrait pas empêcher le bénéficiaire de grever son budget. Il ne semble donc pas évident de comprendre en quoi les États qui font des subventions ou des aides à leur contribuables violent l'intérêt européen, le but étant pour eux aussi, d'assurer la compétitivité de leur industrie face à la concurrence européenne et internationale.

PARAGRAPHE II - LE CONTRÔLE DES AIDES D'ÉTAT

Le contrôle des aides d'État rencontre la nécessité de préserver une concurrence dynamique au sein de l'Union européenne, et une flexibilité réglementaire qui puisse protéger le développement des différents États membres. Le contrôle des aides d'États de nature fiscale dont bénéficie le secteur maritime ne semble pas toujours cohérent. C'est d'ailleurs pourquoi la commission a besoin de régulièrement publier des communications pour justifier ses décisions. Ainsi, alors que la commission autorise l'option vers la taxation au tonnage au sein de nombreux États européens, elle tend ces derniers mois à interdire l'exemption de l'impôt sur les sociétés pour les ports européens.

La mise en place d'un système de contrôle des aides d'État fiscales soulève un certain nombre de difficultés. Celles-ci résultent principalement de ce que la fiscalité relève par nature du domaine de la souveraineté des États et de ce que toute intervention des organes communautaires dans ce domaine peut être ressentie comme particulièrement délicate. La difficulté vient donc de la recherche d'un certain équilibre entre, d'une part, l'efficacité du dispositif de contrôle des aides d'État qui implique une extension des pouvoirs de la Commission et, d'autre part, le respect des souverainetés étatiques par une interprétation stricte des dispositions du Traité de Rome. Cette tâche incombe particulièrement à la Cour de justice de l'Union européenne, dont le rôle de régulateur des compétences est ici essentiel, comme le montre notamment l'arrêt rendu le 29 juin 2004 par lequel la Cour a jugé que le droit de l'Union interdit de contourner une décision de la Commission déclarant une aide d'État incompatible avec le marché intérieur au moyen d'un second acte juridique accordant une indemnisation destinée à compenser les remboursements auxquels les bénéficiaires de cette aide d'État sont tenus en vertu de cette

décision¹²³. Ce contrôle est présent aussi bien sur le plan national par le biais du contrôle juge national (A) et sur le plan international, par le biais du contrôle communautaire (B).

A- CONTRÔLE DU JUGE NATIONAL

Le pouvoir de contrôle du juge national n'a pas toujours fait l'unanimité dans la jurisprudence. En effet, certaines juridictions ont estimé que les articles 207 et suivants du TFUE n'auraient pas d'effet direct et ne pourraient donc pas être invoqués devant les juridictions nationales¹²⁴. Cependant, il s'est révélé que cette incompétence des juridictions nationales n'est pas absolue, et reste limitée dans certains cas.

En effet, dans une affaire opposant la société *Gebrüder Lorenz GmbH c. République fédérale d'Allemagne*, le juge a estimé que si la Commission, après avoir été informée par un État membre d'un projet tendant à instituer ou à modifier une aide, omet d'ouvrir la procédure contradictoire, cet État peut, à l'expiration du délai suffisant pour procéder au premier examen du projet, mettre l'aide projetée à exécution à condition qu'il en ait été donné préavis à la Commission, cette aide relevant ensuite du régime des aides existantes¹²⁵. Le juge national aura ici un contrôle de compatibilité de cette aide avec le principe de la Commission au sujet des aides d'État. Mais aussi il pourra être saisi dans le cadre de litiges relatifs à des demandes d'indemnisation fondées sur la mise en exécution par un État de mesures d'aides avant que la Commission n'ait rendu une décision définitive comme suite à la procédure de notification préalable de ces mesures d'aides.¹²⁶ La commission dispose d'un pouvoir de blocage des projets qui lui sont soumis. Ce pouvoir de blocage est d'autant plus important que la Cour a reconnu aux dispositions de l'article 108 § 3 TFUE, dispose que : « La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale ».

¹²³CJUE, 29 juin 2004, *Commission / Conseil*, n° C-110/02.

¹²⁴CJCE, 21 novembre 1996.

¹²⁵CJUE, 11 décembre 1973, *Gebrüder Lorenz GmbH contre République fédérale d'Allemagne et Land de Rhénanie-Palatinat*, n° 120/73.

¹²⁶Le Lamy droit public des affaires, « *Incompétence des juridictions nationales* », 2374, 2015.

En d'autres termes, la commission dispose d'un effet direct qui permet à tout ressortissant d'un État membre intéressé de les invoquer directement devant une juridiction nationale dans le cadre des procédures ordinaires, pour en obtenir le respect.

Par ailleurs, le juge national veille au respect du règlement général d'exemption par catégorie prévu à l'article 288 TFUE qui dispose que : « Pour exercer les compétences de l'Union, les institutions adoptent des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis. Le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre... ». Le règlement général d'exemption par catégorie a été adopté en 2014¹²⁷ afin de simplifier les procédures administratives pour la mise en œuvre de ces aides d'État. En conséquence, environ 95 % des mesures d'aides d'État mises en œuvre par les États membres (dépenses annuelles cumulées d'environ 28 milliards d'euros) bénéficient maintenant d'une exemption.

Au départ, il ne s'appliquait qu'à des entreprises peu concernées par les questions de concurrence internationale (aides en faveur des infrastructures sportives et des infrastructures récréatives multifonctionnelles, aides à la formation, à l'embauche et à l'emploi de travailleurs handicapés etc), mais en date du 14 juin 2017, est apparu au Journal officiel de l'Union européenne le règlement (UE) 2017 :1084 de la commission et portant sur l'élargissement du champ d'application du règlement général d'exemption par catégorie aux ports et aéroports¹²⁸. Deux secteurs d'activités hautement concernés autant par la concurrence européenne qu'internationale.

Les règlements étant directement applicables, c'est-à-dire sans notification ni contrôle préalable de la commission, il revient aux juridictions nationales, le pouvoir de veiller à leur bonne application. De plus, les juridictions nationales ont compétence pour ce qui est de la conformité des aides d'État au droit, national et communautaire. En effet, aux termes de l'article 108, alinéa 2 TFUE : « Si, après avoir mis les intéressés en demeure de

¹²⁷ 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, *JOUE* L 187, 26.6.2014, pp. 1–78.

¹²⁸ Règlement (UE) 2017/1084 de la Commission du 14 juin 2017 modifiant le règlement (UE) n° 651/2014 en ce qui concerne les aides aux infrastructures portuaires et aéroportuaires, les seuils de notification applicables aux aides en faveur de la culture et de la conservation du patrimoine et aux aides en faveur des infrastructures sportives et des infrastructures récréatives multifonctionnelles, ainsi que les régimes d'aides au fonctionnement à finalité régionale en faveur des régions ultrapériphériques, et modifiant le règlement (UE) n° 702/2014 en ce qui concerne le calcul des coûts admissibles, *JOUE* L 156, 20.6.2017, p.p 1–18.

présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État n'est pas compatible avec le marché intérieur aux termes de l'article 107, ou que cette aide est appliquée de façon abusive, elle décide que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine. ». S'appuyant sur cette disposition, la CJCE a estimé que « cette suppression ou modification, pour avoir un effet utile, peut comporter l'obligation d'exiger le remboursement d'aides octroyées en violation du traité, de sorte qu'à défaut de récupération la Commission peut en saisir la Cour dans le cadre d'une action en manquement »¹²⁹. Dans un arrêt de la CJCE, la Cour a retenu qu'il s'agit bien d'une obligation qui pèse sur les États et que la Cour de justice rappelle régulièrement sans pour autant en faire une sanction¹³⁰. Dans cet arrêt, la Commission énonce que : « la restitution ne vise qu'au rétablissement de la situation antérieure légale, elle ne saurait en principe être considérée comme une sanction ».

Il faut également noter que les dispositifs d'aides nouvelles autorisés par la Commission ne le sont que dans les strictes limites autorisées par celle dernière. Il en découle que le versement d'une aide selon des modalités différentes de celles autorisées par la Commission fait, sous réserve de différences non substantielles, de cette aide, une aide nouvelle que l'État membre dispensateur à l'obligation de notifier préalablement à la Commission sous le contrôle du juge national¹³¹.

La dernière limite à l'incompétence des juridictions nationales relèverait ici du fait que ces juridictions peuvent intervenir pour les recours en annulation contre une mesure nationale d'exécution de la décision de compatibilité de la Commission, avec la possibilité d'un renvoi préjudiciel devant la Cour de justice des Communautés européennes. A la suite de ce contrôle d'ordre national, intervient le contrôle communautaire, qui revêt un impact somme tout très important.

B- CONTRÔLE COMMUNAUTAIRE

La Commission européenne dispose d'un pouvoir de contrôle a priori, mais également elle contrôle les aides existantes, ainsi que les aides illégales. Le contrôle a priori est institué par l'article 108-3 TFUE qui dispose : « La Commission est informée, en temps

¹²⁹ Le Lamy droit public des affaires, « *Affirmation du mécanisme de récupération* », 2346, 2015.

¹³⁰ CJCE, 17 juin 1999, aff. C-75/97, Belgique c/ Commission, ECLI:EU:C:1999:311.

¹³¹ Le Lamy droit économique, « *Les missions multiples du juge national dans le contrôle des aides d'État* », 2145, 2018.

utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides... ». Ce contrôle « vise en réalité le moment où l'aide est encore à l'État de projet et n'a même pas fait l'objet d'un octroi formel »¹³².

La commission européenne a adopté le 16 Juillet 2018 un code de bonnes pratiques pour la conduite des procédures de contrôle des aides d'État venant en appui de cet article, car en son point 3.1 il dispose : « La phase de prénotification offre la possibilité de discuter et de fournir des orientations à l'État membre concerné sur la portée des informations à communiquer dans le formulaire de notification pour garantir sa conformité au moment de la notification. Une phase de prénotification bien menée permettra également d'examiner, dans une atmosphère ouverte et constructive, tout problème de fond soulevé par une mesure proposée. Cet aspect est particulièrement important dans le cas de projets qui ne pourraient pas être acceptés tels quels et qui devraient donc être retirés ou considérablement modifiés¹³³ ».

L'article 108 TFUE établit les pouvoirs de la Commission que le Traité de Rome a ainsi érigée en organe de vérification de la conformité des aides accordées par les États par rapport aux règles européennes. Ces pouvoirs sont d'autant plus efficaces qu'ils correspondent à la mise en œuvre de procédures de notification préalable qui placent ainsi la Commission en position d'organe de contrôle a priori de la compatibilité des aides accordées par les États. C'est tout au moins ce que la Cour de justice a jugé dans un arrêt du 29 juin 2004, en rappelant que « le Conseil est [...] incompétent pour statuer sur une aide qui a pour objet l'attribution, aux bénéficiaires de l'aide illégale antérieurement déclarée incompatible par une décision de la Commission, d'un montant destiné à compenser les remboursements auxquels ceux-ci sont tenus en application de cette décision »¹³⁴.

SECTION II - PAVILLON DE COMPLAISANCE

Face au principe de libre immatriculation, les États ne peuvent pas imposer à d'autres États des critères sur l'État du navire, ou les avantages sociaux à accorder aux

¹³²WALBROECK Michel, Commission, « *droit communautaire de la concurrence* », vol II B p. 31.

¹³³Commission, Communication C(2018) 4412, « Code de bonnes pratiques pour la conduite des procédures de contrôle des aides d'État », 16 juillet 2018,

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/reform/best_practise/fr.pdf.

¹³⁴[CJCE, 29 juin 2004, aff. C-110/02](#), Commission c/ Conseil, ECLI:EU:C:2004:395.

marins. Afin de pallier cette situation les États européens notamment, ont signé un accord régional tendant à donner le pouvoir de contrôle aux administrations des États des ports, dans lesquels font escale des navires étrangers. Les États ayant des façades maritimes ont signé des conventions internationales, afin de bien encadrer ces contrôles. En 1976 la convention 147, concernant les normes minima à observer sur les navires marchands a été signée par les États membres de l'OIT. Cette convention prévoit que l'État signataire s'engage à prendre des mesures nécessaires pour arrêter tout navire sous norme faisant escale à son port. En pratique les contrôleurs pourront soit adresser un rapport à l'État auprès duquel ce navire est immatriculé, soit, prendre toute mesure nécessaire pour redresser la situation illégale. On peut entendre par là un que l'État du port peut interdire au navire de repartir, ou le soumettre à des réparations avant son départ, etc...

En 2006 la convention du travail maritime est à son tour signée, et précise le statut des agents chargés du contrôle, et l'objet du contrôle. En effet, le contrôle, effectué par des fonctionnaires, est d'abord documentaire. Ils vérifient le certificat de travail maritime. Et s'ils découvrent une irrégularité, une inspection plus approfondie sera effectuée pour vérifier les conditions de travail des marins¹³⁵.

L'Organisation Maritime Internationale a aussi prévu des règles pour renforcer le contrôle par l'État du port, au travers des Convention internationale pour la prévention de la pollution par les navires (MARPOL) et Safety Of Life at Sea (SOLAS) et La Convention internationale sur les normes de formation, de délivrance des brevets et de veille des gens de mer (STCW). Ainsi, le 19 juin 1995, les États européens ont signé la directive 95/21/CE. Par cette directive visant les conventions SOLAS, MARPOL, les États européens se sont alors engagé à interdire l'accès aux ports de la communauté européenne, aux navires ne respectant pas l'obligation de contrôle.

L'enjeux du contrôle de la réglementation des États complaisants revêts donc plusieurs aspects (environnement, social principalement). La protection de l'environnement et des travailleurs intervient dans la promotion d'une concurrence saine entre les États. Il est alors intéressant de présenter le port' state control (ou contrôle par l'État du port)

¹³⁵ Règle 5.2.1 – Inspections dans le port, Convention du travail maritime, 2006, OIT.

(PARAGRAPHE I). Malheureusement, ce contrôle présente lui aussi des limites qu'il est intéressant d'étudier (PARAGRAPHE II).

PARAGRAPHE I - CONTRÔLE DE LA LIBRE IMMATRICULATION PAR LE PORT STATE CONTROL

Confier le sort des navires à leurs seuls États de pavillon est maladroit, sachant que ce n'est que rarement que ces navires sont amenés à accoster dans les ports de leurs États d'immatriculation. De plus, les États de libre immatriculation ne sont pas souvent les plus à même de contrôler les navires qu'ils ont immatriculé. Ces États sont souvent de petits États avec des budgets limités et peu, ou pas de savoir-faire dans le domaine maritime. Ce sont les raisons pour lesquelles les États ont décidé de renforcer le pouvoir de l'État du port sur les navires étrangers. Ce contrôle est indispensable, pas forcément pour des raisons économiques, mais surtout pour des raisons environnementales, de sécurité et de protection de la cause des marins. Ainsi, la directive 2009/15/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 établissant des règles et normes communes concernant les organismes habilités à effectuer l'inspection et la visite des navires et les activités pertinentes des administrations maritimes, prévoit qu'il incombe à l'État du pavillon et à l'État du port de contrôler si les navires satisfont aux normes uniformes internationales en matière de sécurité maritime et de prévention de la pollution maritime¹³⁶.

Le « Mémoire d'entente de Paris sur le contrôle des navires par l'État du Port » ou « *Paris Memorandum of Understanding on Port State Control* » ou MOU plus généralement dit « *Memorandum de Paris* » est un accord signé entre 14 nations maritimes en 1982 et qui en regroupe aujourd'hui 27 États. La mission consiste à éliminer l'exploitation de navires inférieurs aux normes grâce à un système harmonisé de contrôle par l'État du port. Chaque année, plus de 17 000 inspections ont lieu à bord de navires étrangers dans les ports du MoU de Paris, garantissant que ces navires répondent aux normes internationales de sûreté, de sécurité et d'environnement, et que les membres d'équipage ont des conditions de vie et de travail adéquates. Le principe de base est que la responsabilité première du

¹³⁶ 5^e considérant de la directive 2009/15/ce du parlement européen et du conseil du 23 avril 2009 établissant des règles et normes communes concernant les organismes habilités à effectuer l'inspection et la visite des navires et les activités pertinentes des administrations maritimes.

respect des exigences fixées dans les conventions maritimes internationales incombe à l'armateur. La responsabilité d'assurer ce respect incombe à l'État du pavillon¹³⁷.

Depuis le 1er janvier 2011, 100% des navires faisant escale dans les ports du Paris MoU sont contrôlés avec une périodicité dépendant du facteur de risque du navire. Les navires représentant un risque plus élevé peuvent être contrôlés de façon prioritaire, il en va de même pour ceux qui n'ont pas subi d'inspection au cours des 6 derniers mois. Ce système d'inspection, basé sur des critères communs, permet une répartition de l'effort d'inspection entre tous les États participant au MoU. En outre, des campagnes d'inspections renforcées sur un thème particulier peuvent avoir lieu durant un trimestre afin d'améliorer le dispositif ou de l'adapter aux nouvelles réglementations internationales. Les inspections sont réalisées exclusivement par des experts formés et qualifiés qui sont rattachés à un centre de sécurité des navires. En 2016, les États membres du Paris MoU ont réalisé un total de 17 840 inspections qui ont permis de relever 41 857 déficiences. La gravité de certaines d'entre elles a entraîné une immobilisation du navire dans 683 cas. Les statistiques annuelles sont publiées, tout comme les listes (blanche, grise et noire), ce qui permet de mesurer la qualité des pavillons et des sociétés de classification¹³⁸.

Ces sociétés de classification dont l'activité repose essentiellement sur l'obligation pour la société de vérifier la conformité du navire par rapport à son Règlement de classification qui énonce les exigences pour l'attribution et le maintien de la classe, et ce pour différents types d'unités. Cette appréciation sera ainsi exprimée par une classe inscrite au registre de la société et dans le certificat de classification remis à l'armateur ou au chantier naval. Si elle n'est pas obligatoire, la classification reste essentielle pour un navire puisque son armateur ne pourra ni l'assurer, ni l'exploiter, sans certificats de classification. Il est à noter cependant que lesdits certificats ne garantissent en rien l'État de navigabilité d'un navire. Ils ne sont qu'une simple présomption de l'État de navigabilité du navire. Les Règlements des sociétés de classification et leurs référentiels associés, qui sont un recueil d'exigences minimales, ne doivent pas, en effet, être considérés comme des normes de construction, des manuels de sécurité ou des guides d'entretien, et la société de

¹³⁷ <https://www.parismou.org/about-us/organisation>

¹³⁸ http://www.armateursdefrance.org/sites/default/files/decryptages/fiche_controle_navire_État_du_port_à_f_2017.pdf

classification reste seule juge de l'application et de l'interprétation de son propre Règlement¹³⁹.

Les sociétés de classification ont aussi pour rôle la certification statutaire : effectuée au nom des États qui ont habilité les sociétés de classification à contrôler les navires battant leur pavillon, elle se caractérise par la délivrance de certificats statutaires. Les sociétés de classification doivent ici s'assurer de la conformité des navires, non pas au Règlement qu'elles ont publié, mais aux normes techniques des diverses conventions internationales relatives notamment à la sécurité des personnes (la convention SOLAS) ou encore à la pollution (la convention MARPOL)¹⁴⁰. Il faut donc présenter la complexité de l'organisation des contrôles (A) et évoquer le fait que la formation des contrôleurs est incomplète (B).

A- COMPLEXITÉ DE L'ORGANISATION DES CONTRÔLES

Le cadre normatif de la sécurité des navires et de leurs équipages n'a cessé de se renforcer, notamment dans deux domaines, la certification sociale et la protection de l'environnement. L'instauration de nouvelles obligations internationales en matière sociale a fortement mobilisé les services en raison d'échéances très resserrées. Les navires assujettis à ces règles sont dans l'obligation de détenir un certificat de travail maritime délivré par l'État du pavillon et contrôlé par l'État du port.

Toutefois, ces nouvelles activités de contrôle restent encore marginales, alors que les attentes des citoyens et de leurs représentants sont importantes. Les adaptations corrélatives de la réglementation nationale, qui reflètent cette diversification, ont suscité un besoin de consolidation et de simplification juridique. Les armateurs et les inspecteurs de la sécurité des navires eux-mêmes éprouvent en effet des difficultés pour s'approprier toutes ces évolutions. Les missions dévolues aux centres de sécurité des navires se sont ainsi sensiblement diversifiées et complexifiées depuis la précédente enquête de la Cour.

À leurs attributions traditionnelles d'inspection, consistant à vérifier l'État physique des navires, se sont ajoutées des tâches nouvelles de prévention, qui nécessitent de réaliser ou d'interpréter des analyses de risques afin d'apprécier si la mise en place de

¹³⁹ <https://actumaritime.com/2019/09/30/navigation-les-societes-de-classification-au-coeur-de-la-securite-maritime/>

¹⁴⁰ Idem.

procédures ou d'équipements permet d'en assurer la maîtrise. La Cour des Comptes regrette cependant que la préparation de l'entrée en vigueur de ces nouvelles missions n'ait pas fait l'objet d'études d'impact permettant d'identifier les mesures de réorganisation et les programmes de formation à mettre en œuvre¹⁴¹. Ainsi en est-il de la responsabilité de jauger les navires, qui a été transférée, en 2013, de la direction générale des douanes et droits indirects à la Direction des Affaires Maritimes (DAM devenue DGAMPA).

B- FORMATION INCOMPLÈTE DES INSPECTEURS

La formation initiale et continue des personnels de contrôle de la sécurité des navires relève de la direction des affaires maritimes. En 2011, celle-ci a érigé l'école nationale de sécurité et d'administration de la mer (Ensam) en service à compétence nationale pour assurer l'acquisition des compétences des personnels de l'administration maritime. Cependant cette orientation n'a pas donné lieu à la formalisation d'une stratégie globale de formation.

Ainsi, ce n'est qu'en 2018 que le directeur de l'Ensam a été rendu destinataire de sa première lettre de mission et qu'un nouveau référentiel de formation a été substitué au précédent, qui datait de 2001. Fin 2019, la DAM n'avait conclu aucun contrat d'objectifs et de performance avec l'Ensam. Par ailleurs, en dépit de la diversification et de la complexification des attributions des CSN, le budget de la formation n'a pas évolué depuis 2012. En outre, faute d'être obligatoires, les formations proposées ne sont pas nécessairement suivies par les agents auxquels elles s'adressent.

Ainsi, le séminaire en principe organisé chaque année au titre de la formation continue en anglais, dont la pratique est indispensable pour les contrôles relevant de l'État du port, ne s'est pas tenu en 2016, ni en 2018, faute de participants. Dans ces conditions, le parcours de formation, qui conditionne l'acquisition des qualifications indispensables à l'exercice des missions d'inspection, au titre de l'État du pavillon comme de l'État du port, est complexe à organiser, ce qui a pour effet de retarder l'habilitation des inspecteurs. Ce

¹⁴¹ Cour des Comptes, «Le contrôle de la sécurité des navires et de leurs équipages : une mutation à approfondir et à mettre en œuvre», Rapport public annuel, février 2020, <https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-02/20200225-04-Tomel-contrôle-secrte-navires-et-equipages.pdf>, Précédemment ; Cour des comptes, « La sécurité des navires et des équipages : des résultats inégaux, un contrôle inadapté », rapport public thématique, La Documentation française, décembre 2012, disponible sur www.ccomptes.fr.

phénomène affecte particulièrement le fonctionnement des CSN de la façade Manche Est - Mer du Nord, qui subissent une rotation de leurs inspecteurs très importante.

L'offre de formation butte sur un seuil de rentabilité compte tenu du nombre limité de personnels concernés. Les insuffisances relevées tiennent aussi au fait que l'administration des affaires maritimes éprouve des difficultés croissantes à recruter des personnels ayant une expérience de la navigation maritime.

Dans un contexte marqué par la diminution du nombre des contrôles d'une part, et leur complexification d'autre part, il est essentiel que l'administration analyse finement les déterminants de l'évolution de ses activités dans ce domaine. Cependant la direction des affaires maritimes ne s'en est pas jusqu'à présent préoccupée. Il en va de même des directions interrégionales de la mer, auxquelles incombe pourtant le pilotage de l'activité des centres de sécurité des navires. La recommandation que la Cour avait également adressée à la DAM en 2012, de mettre en place un dispositif de restitution centralisé alimentant un système de contrôle de gestion moderne et performant, n'a pas jusqu'à présent été suivie d'effet : le système d'information décisionnel Gina offre une base prometteuse mais encore incomplète et insuffisamment utilisée.

PARAGRAPHE II - CAUSE DE L'INEFFICACITÉ DU CONTRÔLE FISCAL

L'inefficacité du contrôle fiscal est liée à une absence de réelles sanctions (A) quand il y a violation des règles fixées dans le cadre des aides d'État de nature fiscale. C'est dans le but de pallier ce manque que les autorités internationales en la matière ont mis en œuvre un code de conduite (B).

A- ABSENCE DE RÉELLES SANCTIONS

On parle de l'absence réelle de sanctions, car le mot sanction renvoi à une conséquence causé par la violation de la règle. Cependant, lorsqu'il y a violation des règles relatives aux aides d'État de nature fiscale ou de subvention de nature fiscale, la sanction est la récupération de l'aide. Il s'agit en effet pour l'État ayant attribué l'aide de la reprendre. Il n'y a donc pas à proprement parler de sanctions comme c'est le cas lorsque le contrevenant à une règle est sanctionné d'une amende ou d'une interdiction.

De plus, la récupération prévue vise selon l'OMC et aussi la commission européenne, à créer un statu quo ante. La société bénéficiaire de l'exonération fiscale va être obligée de payer les impôts desquels elle avait été exonérée et se retrouverait de ce fait dans la situation dans laquelle elle se serait trouvée si cette exonération n'avait jamais existé.

La Cour de justice de l'Union européenne reconnaît cette absence de sanction en affirmant que , du fait qu'elle ne vise qu'au rétablissement de la situation antérieure à son versement, l'ordre de récupération d'une aide illégale déclarée incompatible ne constitue, en principe, ni une sanction ni une mesure disproportionnée par rapport aux objectifs des articles 107 et suivants TFUE.

Cette vision superficielle des choses ne colle pas à la réalité. En effet, les procédures de contrôle prennent en général de nombreux mois, voire de nombreuses années. L'entreprise qui bénéficie de l'exonération continue pendant toute la procédure de contrôle de tirer avantage de l'exonération et a donc un avantage sur les entreprises qui n'en bénéficient pas. Ce qui fait que lorsqu'après le contrôle de la commission, l'État doit procéder à une récupération, l'entreprise a en principe eu le temps de sauver son budget et d'éviter la chute.

Le nombre et la qualité des contrôles font l'objet de controverses entre les membres du MOU de Paris. Certains États remplissent leurs obligations quantitatives (contrôle de 25% du trafic), mais au prix d'inspections sommaires ; certains autres des difficultés comme la France du fait, d'une part de contrôles approfondis et d'autres part de l'insuffisance du nombre de contrôleurs¹⁴².

B- LA MISE EN ŒUVRE DU CODE DE CONDUITE POUR INCITER AU RESPECT DES ENGAGEMENTS

Les autorités européennes mettent en œuvre leur politique fiscale en établissant des codes de conduite. Ces derniers ne sont pas des instruments juridiques contraignants. Mais ils ont la force d'un engagement politique pour les États membres, qui en les adoptant, s'engagent à les appliquer.

¹⁴² BEURIER Jean-Pierre (dir), « *Droits Maritimes* ». Paris, Dalloz Action, 3^{ème} éd., 2014, n° 112.42

Le but des codes de conduite est de coordonner les politiques fiscales des États membres et ainsi, supprimer les dysfonctionnements nés de leurs applications concurrentes. Stratégiquement, la démarche de la Commission est fort astucieuse : elle consiste à convaincre les États que, sans abandonner leur souveraineté, ils ont un intérêt bien compris à supprimer les régimes manifestement les plus dérogatoires à la logique de leurs propres systèmes. En montrant du doigt non la concurrence fiscale en tant que telle, mais la concurrence dommageable¹⁴³.

C'est ainsi qu'en date du 1^{er} décembre 1997, le Conseil des ministres de l'économie et des finances a présenté un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises¹⁴⁴. Ce code de conduite adopté le 3 juin 2003 définit ce que sont des mesures fiscales potentiellement dommageables, énonce quelques critères pour les détecter, prévoit la création d'un groupe qui supervisera le travail d'évaluation des mesures instituées, stipule une clause de gel destinée à empêcher l'entrée en vigueur de nouvelles mesures, et fixe les délais pour le démantèlement des mesures considérées effectivement dommageables¹⁴⁵.

En son point J, le code de conduite dispose que : « Le Conseil constate qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles 92 à 94 du traité, relatives aux aides d'État. Sans préjudice du droit communautaire et des objectifs du traité, le Conseil note que la Commission s'engage à publier les lignes directrices pour l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises pour la mi-1998, après avoir soumis un projet aux experts des États membres dans le cadre d'une réunion multilatérale, et qu'elle s'engage à veiller scrupuleusement à la mise en œuvre rigoureuse des règles relatives aux aides en cause, en tenant compte, inter alia , des effets négatifs de ces aides que l'application du code mettra en évidence.

¹⁴³ GUTMANN Daniel, 2016, « *Droit fiscal des affaires* », LGDJ, 7^e édition, p. 64

¹⁴⁴ Conseil de l'Union européenne, Groupe "Code de conduite (fiscalité des entreprises)", <https://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>, Commission européenne, « Concurrence fiscale dommageable », https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_fr

¹⁴⁵ DOS SANTOS António Carlos, « *Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne : Les centres d'affaires comme cibles* », *Revue internationale de droit économique*, 2004/1 (t. XVIII, 1), pp. 9-45. DOI : 10.3917/ride.181.0009. URL : <https://www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2004-1-page-9.htm>

Le Conseil note aussi l'intention de la Commission d'examiner ou de réexaminer, au cas par cas, les régimes fiscaux en vigueur et les nouveaux projets des États membres en assurant une cohérence et une égalité de traitement dans l'application des règles et des objectifs du traité.

CONCLUSION CHAPITRE

Les instruments de contrôle mis en place pour lutter contre les dommages de la libre immatriculation de navires et l'usage abusif de la fiscalité à destination des activités maritimes ont régulièrement montrer leurs limites. Les aides d'État et les subventions de nature fiscale n'ont pas de réelles sanctions et leur mécanisme est souvent lent, ce qui permet aux entreprises bénéficiaires d'en tirer un certain profit. Malgré l'efficacité du contrôle par l'État du port, des compétences restent à développer vu l'ampleur de la tâche.

Afin de mieux étudier la particularité des fiscalités maritimes, il faut voir leur hétérogénéité.

— doter l'Organisation Maritime internationale (OMI) dont l'absence de pouvoir de contrôle avait été dénoncée à de nombreuses reprises (voir n° 536 des moyens lui permettant à la fois de contrôler que les États du pavillon assument pleinement leurs responsabilités et d'identifier les déficiences dont ces deniers seraient responsables (procédures d'audit) ;

— mettre en place, à l'échéance 2010, sur le fondement de la proposition législative prévoyant la création d'un système communautaire de suivi et gestion des informations relatives au trafic, un réseau transeuropéen de gestion et d'information du trafic maritime le long des côtes européennes (SafeSeaNet) permettant non seulement d'identifier les navires pénétrant dans l'espace maritime européen, de suivre leur progression, mais également de créer un échange systématique des informations recueillies sur les navires et leurs cargaisons entre les différents acteurs du transport maritime (centres de contrôle du trafic des différents États membres, organismes chargés du sauvetage en mer ou de la lutte antipollution, autorités portuaires, etc.). Ce dispositif, facilité par la mise en place de l'Agence européenne de sécurité maritime (AESM/EMSA) prévue au titre du paquet « Erika II » (voir supra), était réputé permettre à l'Union élargie non seulement de se protéger de mouvements dangereux ou suspects de navires, mais encore d'assurer la coordination des moyens d'intervention et de contrôle à même d'assurer une protection efficace contre tous les dangers venant du large (en particulier ceux associés au transport de marchandises dangereuses) ;

— intégrer dans les normes à respecter par les équipages des navires fréquentant les ports européens des normes sociales à commencer par celles pertinentes de l'Organisation internationale du travail (OIT), et, corrélativement, engager un débat entre tous les acteurs du monde maritime afin d'examiner les questions de formation et de conditions de vie et de travail à bord des navires. Ainsi l'Europe élargie pourrait-elle être plus à même de lutter contre les bateaux battant pavillon de complaisance et contre l'émergence de « ports de complaisance » où, à l'évidence, les contrôles sont insuffisants ;

— favoriser le retour des navires sous pavillon communautaire, ceux-ci devant être, dès lors, soumis à des règles de sécurité renforcées ;

— sanctionner sur les plans civil et pénal les pollutions opérationnelles ;

— exercer une véritable influence dans les organisations internationales compétentes dans le secteur des transports et, notamment, auprès de l'Organisation Maritime Internationale (OMI)¹⁴⁶.

Par ailleurs, Les aides d'État font sont sujets de beaucoup de débats en Europe. Les théories faveur de leur contrôle stricte avancent comme argument qu'en octroyant les aides d'État, les gouvernements amoindrissent l'impact de « la sélection naturelle ». Des entreprises sont de ce fait maintenues en vie artificiellement, ce qui fausse les résultats réels sur le marché. Toutefois, des études ont pu montrer les bénéfices des aides d'État sur les économies et la concurrence européenne. Il a par exemple été prouvé qu'en l'absence de politique industrielle, les entreprises peuvent être tentées d'opérer dans les secteurs où elles rencontreront le moins de concurrence, ce qui entraîne une forte concentration sectorielle et une faible incitation à innover. A cet effet, les politiques industrielles qui encouragent les entreprises à être actives dans le même secteur (exonérations fiscales, ...) permettraient de réduire la concentration dans les secteurs moins concurrentiels et renforceront les incitations à innover et donc la productivité des entreprises.

L'enjeux pour les autorités européennes ne consiste donc plus à uniquement interdire les aides des États mais à trouver l'équilibre entre le contrôle de ces dernières et le contrôle

¹⁴⁶Le Lamy droit de l'environnement, Étude 540 Dispositions en matière de sécurité et de sûreté maritimes et de prévention de la pollution par les navires prises par l'Union européenne, 540-13 - Nouvelles dispositions à l'horizon 2010, Mis à jour 03/2020

de la concurrence afin de bénéficier des effets positifs de leur complémentarité sur les variables économiques (croissance, innovation, ...).

Ce défi est marqué depuis la pandémie du COVID 19, pendant laquelle les entreprises et les États ont connu une crise d'envergure. Les contrôles des aides d'État ont été assouplis pour soutenir la relance économique européenne. La Commission européenne a ainsi adopté un « cadre temporaire » visant à assurer l'accès des entreprises aux liquidités (Commission européenne 2020a, 2020b, 2020c)⁷. Les pays membres se sont ainsi vu autoriser l'indemnisation exceptionnelle des entreprises des secteurs les plus touchés (tourisme, transport, hôtellerie restauration, ...) à condition que l'aide soit « nécessaire, appropriée et proportionnée »

Ainsi, la politique de contrôle des aides d'État s'est montrée primordiale en période de crise en permettant aux pays membres de se munir d'outils adéquats pour répondre aux chocs rencontrés par leurs économies (subventions directes, garanties sur les prêts, assurance-crédit, ...). La réponse rapide de la Commission européenne a une fois encore confirmé la nécessité que le régime d'aides d'État a de se définir comme flexible plutôt que de s'inscrire comme un dogme rigide avec pour seule ambition le contrôle de la concurrence dans l'espace européen

TITRE II - HÉTÉROGÉNÉITÉ DES FISCALITÉS MARITIMES : FACTEUR DE CONCURRENCE DOMMAGEABLE

La fiscalité maritime porte sur de nombreux impôts, dont certains sont soumis à une exemption dans de nombreux pays. C'est le cas de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui peut être exonérée si le navire remplit les conditions ci-après :

- être inscrits comme navire de commerce sur un registre commercial. Pour les navires battant pavillon étranger, on entend par inscription la reconnaissance par une autorité étrangère de l'affectation à une activité commerciale ;
- être dotés d'un équipage permanent ;
- être affectés aux besoins d'une activité commerciale ;
- effectuer au moins 70 % de l'ensemble de leur navigation en dehors des eaux territoriales nationales¹⁴⁷.

Ce pourcentage résulte du rapport entre d'une part le nombre de trajets au cours desquels le navire sort des eaux territoriales françaises au cours de l'année civile précédant l'année d'application de l'exonération de TVA et d'autre part l'ensemble des trajets effectués au cours de la même période. Le pourcentage est déterminé chaque année. Lorsque ce pourcentage est égal ou supérieur à 70 % au titre d'une année civile, il ouvre droit dans les conditions fixées précitées, à l'exonération au titre de l'année civile suivante.

Lorsque ce pourcentage est inférieur à 70 %, l'exonération cesse de s'appliquer à compter du 1er janvier de l'année suivante. Pour les navires réalisant une activité spécifique et dont les sorties en mer sont aléatoires, tels que les navires chimiquiers ou les navires câbliers, le rapport mentionné ci-dessus peut être déterminé à partir du nombre moyen de trajets effectués au cours des cinq années précédant l'année d'application de l'exonération de TVA ou, lorsque le navire est utilisé par l'entreprise exploitante depuis moins de cinq

¹⁴⁷BOFIP, TVA - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Opérations afférentes aux navires.
<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/231-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10-20210224>

ans, du nombre moyen de trajets effectués au cours des années précédant l'année d'application de l'exonération.

Des exonérations existent aussi dans le secteur portuaire, qui a presque harmonisé, au fil des ans, une exemption à l'impôt sur les sociétés. Nous verrons que la Commission européenne tend à revenir sur ces exonérations en enjoignant les divers États de lever ces exonérations, qui semblent préjudiciable au marché commun.

Il peut sembler curieux de parler d'une fiscalité maritime, car souvent, pour les fiscalistes, les entreprises sont toutes soumises aux mêmes règles fiscales régissant les entreprises. Cependant, on verra ici qu'il existe des spécificités fiscales pour les activités maritimes. Dans un premier temps, nous verrons la taxation forfaitaire au tonnage (CHAPITRE I), puis nous parlerons de la prétendue exemption fiscale des entreprises maritimes (CHAPITRE II).

CHAPITRE I - LA TAXATION FORFAITAIRE AU TONNAGE

Les sociétés commerciales sont toutes, d'une façon ou d'une autre, soumises à des impôts dont l'assiette est constituée par les bénéfices (ou les pertes) qu'elles réalisent au cours d'un exercice fiscal. Habituellement, afin de déterminer quel impôt sera applicable à une société, on détermine si la société en question est plutôt une entreprise individuelle ou une société de capitaux.

Indépendamment de la forme sociale adoptée, l'entreprise individuelle est reconnaissable par l'absence d'organisation juridique et par un caractère capitalistique réduit. L'entrepreneur ici ne visant que la subsistance et le développement de son activité. L'impôt qui lui est appliqué est l'impôt sur le revenu. La société de capitaux est pour sa part déterminée par son but qui est le partage des bénéfices. Les sociétés de capitaux sont sujettes à l'impôt sur les sociétés qui touchent les bénéfices réalisés.

L'impôt sur les sociétés concerne les entreprises exploitant en France, c'est-à-dire qui réalisent leur activité commerciale habituelle sur le territoire. Les bénéfices réalisés à l'étranger ne sont donc pas soumis à l'IS. Il existe deux types d'imposition à l'IS, l'imposition obligatoire et l'imposition optionnelle. La distinction entre ces deux modes d'imposition est liée à la forme même de l'entreprise. A côté de ces deux types d'impôts que l'on pourrait qualifier de standard, il existe pour les entreprises maritimes, une imposition spécifique dénommée la taxe au tonnage (ou taxation forfaitaire au tonnage). Afin de comprendre la taxation forfaitaire au tonnage, il faut procéder à la présentation complète de la notion, (SECTION I) puis à la présentation des accessoires à la taxation forfaitaire au tonnage (SECTION II).

SECTION I - LA PRÉSENTATION DE LA TAXATION AU TONNAGE

La taxation forfaitaire au tonnage (ou taxe au tonnage), a été créée pour la première fois en Grèce en 1957 dans le but de reconstruire la flotte détruite par la guerre et d'encourager le retour des armateurs sous le pavillon grec. Elle ne concerne que les entreprises maritimes. La taxe au tonnage est par la suite inscrite dans la constitution grecque de 1975, et est calculée en fonction de l'âge du navire : les navires les plus jeunes paient donc moins que les plus anciens. Cette taxation forfaitaire et proportionnée,

prévisible pour l'entreprise, a été reprise par les États de libre immatriculation, afin d'attirer les armateurs. Elle a constitué une incitation efficace du dépavillonnement à partir des États traditionnellement maritimes, avec le *single ship company*, à capital zéro. Dès lors, cette taxation au tonnage s'est étendue aux États traditionnellement maritimes : Japon, Inde, Norvège, Hong-Kong.

Avec l'entrée de la Grèce au sein de l'Union européenne, sa méthode de taxation des compagnies maritimes présente un problème de concurrence aux autres États. Seulement la Commission n'ayant pas constaté l'incompatibilité de la taxe au tonnage avec le marché intérieur, la Grèce a continué de la pratiquer. Les États membres de l'UE ont donc progressivement pris le pas de la Grèce en optant pour cette forme d'imposition spécifique aux sociétés maritimes. Cette taxe est aujourd'hui presque généralisée au sein de l'UE concernant 18 États membres.

Le dernier régime de taxation au tonnage à avoir reçu l'approbation de la Commission européenne, le 19 décembre 2017, est le régime de taxation au tonnage à Malte, sous conditions et en vertu des règles de l'UE applicables aux aides d'État, pour une période de 10 ans¹⁴⁸. « Ce régime garantira des conditions de concurrence équitables entre les compagnies maritimes maltaises et les autres compagnies européennes, et encouragera l'immatriculation des navires en Europe », selon M^{me} Margrethe Vestager, commissaire chargée de la politique de concurrence. En 2012, la Commission européenne a ouvert une enquête approfondie afin de déterminer si le régime maltais de taxation au tonnage était compatible avec les règles de l'UE en matière d'aides d'État¹⁴⁹.

L'enquête approfondie de la Commission a révélé que certains éléments du régime initial, tels que les exonérations fiscales appliquées aux résidents maltais et le large champ d'application du régime, qui s'étend également aux navires qui ne sont pas affectés à des activités de transport maritime, étaient contraires aux règles de l'UE en matière d'aides d'État. Malte s'est donc engagée à apporter un certain nombre de modifications à son régime afin d'empêcher toute discrimination entre les compagnies maritimes et d'éviter des distorsions indues de la concurrence. Elle a notamment accepté de limiter le champ

¹⁴⁸ Commission européenne, « [Aides d'État : la Commission autorise le régime maltais de taxation au tonnage sous réserve d'engagements](#) », 19 décembre 2017).

¹⁴⁹ Aides d'État : la Commission ouvre une enquête approfondie concernant le système maltais de taxation au tonnage, 25 juillet 2012, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_12_843.

d'application du régime au transport maritime et de supprimer les exonérations fiscales applicables aux actionnaires qui constituent des aides d'État.

Le régime maltais prévoit l'imposition des compagnies maritimes sur la base du tonnage net de leurs navires (c'est-à-dire sur la base de leur volume) plutôt que sur la base de leurs bénéfices réels. La taxe au tonnage est notamment appliquée aux revenus suivants des compagnies maritimes :

- Les revenus principaux générés par les activités de transport, comme le transport de marchandises et celui de passagers ;
- Certains revenus accessoires étroitement liés aux activités de transport (qui sont, toutefois, plafonnés à 50 % des revenus générés par l'exploitation d'un navire); et
- Les revenus générés par les activités de dragage et de remorquage, sous réserve de certaines conditions.

Pour pouvoir bénéficier du régime, une compagnie maritime doit exploiter une partie significative de sa flotte sous le pavillon d'un État de l'Espace économique européen (EEE). En outre, il faut que 25 % au moins de la flotte taxée au tonnage de tout nouveau participant au régime soient exploités sous le pavillon d'un État de l'EEE.

L'imposition est ici déterminée par le tonnage net de la flotte de navires exploitée ou utilisée par une entreprise. C'est sur la base de cette variable qu'une imposition est appliquée. La taxation à travers ce moyen est donc indépendante du volume de marchandises transporté ou des résultats comptables d'une société. Cette méthode de taxation a un caractère forfaitaire : ceci signifie donc que le montant à reverser à l'administration fiscale reste inchangé que l'entreprise ait fait des bénéfices ou des pertes.

L'adoption de la taxe sur le tonnage par une compagnie maritime n'est pas obligatoire. La taxe sur le tonnage est une option. Cependant, les États exigent généralement, une fois que l'option est faite, qu'elle soit utilisée pour une période pouvant aller jusqu'à 10 ans.

Pour ce qui est du calcul de la taxe au tonnage, la commission ne fixe pas de méthode, mais exige de maintenir l'équilibre équitable des charges fiscales dans les différents États membres. Cette liberté assure une meilleure égalité entre les différents corps de métiers transitant autour des navires.

La taxe au tonnage permet une gestion simplifiée de l'imposition, pour l'autorité fiscale comme pour les entreprises du secteur. En effet, ce mode de taxation se base sur la variable objectivement mesurable qu'est le tonnage net, par des organismes de certification indépendants qui déterminent la capacité de transport des navires. Elle offre une plus grande stabilité et une meilleure prévisibilité du niveau des recettes fiscales.

Cette mesure est en accord avec les principes du traité de l'Union européenne et représente un atout important en termes de soutien à la compétitivité du secteur du transport maritime européen. Sur le plan international, l'OCDE après examen de la pratique de la taxe au tonnage a estimé que cet impôt ne peut pas être considéré comme une pratique fiscale discriminatoire. Cet outil d'optimisation permet aux armateurs de réduire leurs charges fiscales et pourrait apparaître comme une aide d'État incompatible avec la politique de l'UE.

Seulement la Commission européenne a retenu que cette mesure contribue à la compétitivité du secteur maritime dans l'Union européenne, et que de ce fait, la taxe au tonnage rejoint parfaitement les objectifs de l'UE. Cependant, la mise en place de la taxe au tonnage nécessite que soient respectées un certain nombre de règles relatives à l'UE. Il s'agit notamment du lien avec le pavillon communautaire et la contribution à l'activité économique et à l'emploi dans la Communauté européenne.

Si la vérification de l'éligibilité d'un navire ou d'un armement immatriculé au sein de l'UE peut s'avérer simple, il n'en va pas de même pour un avenir présentant des éléments d'extranéité. Ici le contrôle portera non pas seulement sur le lien avec l'État européen du pavillon, mais aussi sur le lien économique unissant la société à la communauté européenne.

L'État membre qui souhaite faire bénéficier le régime de la taxe au tonnage à ses ressortissants devra alors fournir des informations sur les navires immatriculés et exploités dans la Communauté, les ressortissants de la Communauté employés à bord des navires et à terre, et les investissements en actifs immobilisés. Les pièces disponibles doivent montrer que tous les navires exploités par des compagnies profitant du régime de la taxation forfaitaire au tonnage respectent les normes de sécurité internationales et communautaires applicables, y compris celles relatives aux conditions de travail à bord.

La Commission exige par ailleurs que, les États membres objet de ce type de contrôle prennent des mesures afin que les entreprises bénéficiaires augmentent ou maintiennent sous le pavillon d'un État membre la part de tonnage qu'elles exploiteront sous ce pavillon au moment où est rendue la décision.

Pour ce qui est des sanctions en cas de non-respect des conditions ci-dessus mentionnées, la commission prévoit que, l'État membre concerné doit cesser d'accorder des allègements fiscaux pour les navires additionnels exploités par cette compagnie sous un pavillon non communautaire, à moins que la part sous pavillon communautaire du tonnage global pouvant bénéficier de l'allègement fiscal dans cet État membre n'ait pas diminué en moyenne au cours de l'exercice fiscal. Bien que sur le plan théorique cette taxation présente une certaine uniformité dans les divers États où elle est mise en pratique, il est important de présenter ses diverses applications en Union européenne (PARAGRAPHE I), puis, montrer l'impact de cette taxation sur le dépavillonnement communautaire (PARAGRAPHE II).

PARAGRAPHE I - LES DIVERSES APPLICATIONS DE LA TAXATION FORFAITAIRE AU TONNAGE RENDANT DIFFICILE SON ENCADREMENT

Bien que le mécanisme de taxation au tonnage semble présenter et même garantir une certaine uniformité pouvant laisser croire que la concurrence loyale et équitable était ici garantie, il est important de montrer que sa mise en pratique laisse place à l'ingéniosité des États et à un certain laxisme de la Commission.

Pour s'en convaincre, il est nécessaire d'étudier les conditions d'éligibilité telles que prévues dans certains pays de l'Union européenne, tels que la France, le Royaume-Uni, l'Allemagne, le Danemark, la Suède et la Norvège (A). Par ailleurs, si à la base, cette forme de calcul de l'impôt ne pouvait bénéficier qu'aux navires de transport, nous assistons aujourd'hui à une extension par la commission, des conditions de son éligibilité (B).

A- LES DIVERGENCES D'APPLICATION DANS LES ÉTATS

La mise en pratique de la taxe au tonnage connaît de nombreuses divergences selon les différents pays qui la pratiquent.

La taxe au tonnage française

Le système français de taxation au tonnage a été codifiée à l'article 209-0-B du Code général des impôts, afin d'être mise en pratique sur le territoire.

Afin de pouvoir en bénéficier les armateurs doivent s'assurer qu'au moins 25% de leur tonnage soit sous pavillon de l'Espace économique européen respectant ainsi les directives européennes.

La mise en pratique de ce régime consiste à utiliser comme base imposable dans le calcul de l'impôt sur les sociétés, le tonnage de la flotte concernée, pour une période de 10 ans, renouvelable sur demande, à l'aide d'un barème forfaitaire.

Ce barème est établi par tranche de 100 tonneaux nets et par période de 24 heures commencée. Et se présente comme suit :

TONNAGE	FORFAIT IMPOSABLE POUR 100 TONNEAUX NETS
De 0 à 1000 tonneaux nets	0,93 euros
De 1001 à 10.000 tonneaux nets	0,71 euros
De 10.001 à 25.000 tonneaux nets	0,47 euros
Au-delà de 25.000 tonneaux nets	0,24 euros

De plus, ce barème est appliqué sur une base forfaitaire de 365 jours, indépendamment des jours d'indisponibilité, pour tous les navires éligibles que l'entreprise possède ou affrète pendant tout l'exercice.

Par ailleurs, bien qu'étant un régime optionnel, l'option doit être exercée au plus tard lors d'un exercice clos. Ainsi, les entreprises qui en remplissaient les conditions lors de l'introduction de cette loi dans les législations françaises ont eu jusqu'au 1er janvier 2005 pour exercer l'option, celle qui ne l'ont pas fait à cette période disposait de la possibilité de le faire jusqu'à l'exercice allant du 1^{er} janvier 2007 au 1^{er} janvier 2008.

De plus, les entreprises qui à cette date ne remplissaient toujours pas les conditions pour bénéficier du régime de taxation forfaitaire au tonnage, peuvent exercer cette option dès l'exercice suivant leur éligibilité.¹⁵⁰

Toutefois, il est à noter que la validité de l'option pour le régime d'imposition forfaitaire est subordonnée à l'engagement de l'entreprise d'exploiter sous pavillon d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, une proportion de tonnage net au moins égale à 25 % et qu'elle s'engage à maintenir ou à augmenter, au cours de la période décennale, la proportion de tonnage net qu'elle exploite sous ces pavillons à la date d'ouverture du premier exercice de la période décennale couverte par l'option. Pour les sociétés membres d'un groupe, cette proportion est appréciée au regard du tonnage net total exploité par les sociétés membres du groupe¹⁵¹.

En outre les navires éligibles doivent remplir un certain nombre de conditions telles que présenter une jauge brute égale ou supérieure à 50 unités du système de jaugeage universel.

Le calcul de la jauge brute du navire consiste en une évaluation de son volume intérieur ou tonnage. Son unité de mesure est le tonneau pour les navires de moins de 24 mètres et Universal measurement system (UMS) pour les navires de plus de 24 mètres.

La jauge brute ou Gross Tonnage (GT) d'un navire est calculée à l'aide de la formule suivante :

$$(GT = K1 V)$$

où V = volume total de tous les espaces fermés du navire, exprimé en mètres cubes, et K est le coefficient donné par

$$K1 = 0,2 + 0,02 \log_{10} V. \text{ }^{152}$$

Ainsi, si V = 100 000, alors $K = 0,2 + 0,02 \times \log_{10}(100\ 000) = 0,2 + 0,02 \times 5 = 0,3$,

$$K = 0,3$$

$$GT = 0,3 \times 100\ 000 = 30\ 000 \text{ unités UMS.}$$

- être possédés en pleine propriété ou en copropriété par l'entreprise ; ce qui exclut les navires de loués ;
- être affectés au transport de personnes ou de biens, au remorquage en haute mer, au sauvetage ou à d'autres activités d'assistance maritime, à des opérations de transport en relation avec l'exercice de toutes autres activités nécessairement fournies en mer ;

L'entreprise qui opte pour le régime de la taxe au tonnage doit maintenir ou augmenter la proportion de tonnage qu'elle exploite sous le pavillon d'un État membre de

¹⁵⁰ Lamy fiscal, « Exercice de l'option », chapitre 84, 2016.

¹⁵¹ Loi de finance rectificative 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, JO 30 décembre., art. 74 et 75.

¹⁵² Convention internationale de 1969 sur le jaugeage des navires, annexe 1, règle 3.

l'Union européenne à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime, pendant toute la durée de l'option, à savoir 10 ans ;

- être gérés, sur le plan stratégique et commercial, à partir de la France.¹⁵³

La gestion stratégique et commerciale n'est pas simple à définir. Cependant, nous pouvons comprendre que l'expression « gestion stratégique », suppose que le siège social de l'entreprise soit situé en France, de même les principales décisions seront prises depuis la France.

La gestion commerciale quant à elle peut supposer le choix des itinéraires, la gestion administrative des opérations (enregistrement, réservation etc.) le recrutement et le management des personnels, et éventuellement la formation de ce personnel.

La taxe au tonnage au Royaume-Uni

Les entreprises anglaises souhaitant bénéficier de la taxe au tonnage doivent être déjà soumises à l'équivalent anglais de l'impôt sur les sociétés (corporate tax). Les navires éligibles sont ceux d'une jauge brute d'au moins 100 tonneaux utilisés pour le transport maritime de passagers ou de cargaison, l'assistance maritime ou le transport en relation avec d'autres services "des types nécessairement assurés en mer. Le dernier de ces articles couvre l'élément transport de divers types de navires, notamment les gaines de câbles, les navires d'aide à la plongée, les systèmes de téléassistance, la réparation des câbles, les navires de lutte contre le feu et les navires de pose de canalisations¹⁵⁴.

La taxe au tonnage danoise

Le régime danois de taxation au tonnage peut être appliqué par :

- Les compagnies de navigation danoises ;
- les sociétés de navigation étrangères ayant leur siège effectif au Danemark,
- les entreprises domiciliées dans l'Union européenne ayant leur domicile fiscal au Danemark.

Navires admissibles à la taxe au tonnage

¹⁵³ Les nouvelles fiscales, « Régime de la taxation au tonnage : seuil minimum de 25 % – possibilité de crédit-bail », chap 1149, 2015.

¹⁵⁴ Deloitte, " Shipping Tax Guide, Greece, Australia, Cyprus, Denmark, Indonesia, Italy, Luxembourg, Malta, Philippines, Singapore, Thailand, UK, Vietnam", 2015, page 124.

Revenus imposables en rapport avec le transport de passagers ou de marchandises (activités de navigation) entre différentes destinations peut être taxé selon le régime de tonnage, à condition que :

- L'activité de navigation est exercée par des navires appartenant à la compagnie de transport ;
- L'activité de navigation est exercée par des navires loués avec coque nue ;
- L'activité de navigation est exercée par des navires loués à temps ;
- Les navires sont d'une jauge brute d'au moins 20 tonnes.

Les navires appartenant à la société ou loués par celle-ci ne peuvent être taxés que sous le régime de taxe au tonnage, à condition que le preneur les utilise pour leur activité de transport admissible. Toutefois, en ce qui concerne les navires donnés en location coque nue, la période de location est limitée à trois ans au maximum. Le contrat de location sans équipage doit être imputable à une surcapacité temporaire de la société de transport.

Les sociétés ou les groupes qui assurent la gestion technique des navires peuvent également faire taxer les revenus de ces activités selon le régime de la taxe au tonnage, à condition de remplir un certain nombre de conditions. Les activités de navigation suivantes peuvent également être taxées selon le régime de la taxe au tonnage lorsque les activités sont exercées en relation étroite avec des services de transport couverts par le régime de la taxe au tonnage :

- Utilisation de conteneurs ;
- Exploitation d'installations de chargement, de déchargement et de maintenance ;
- Exploitation de guichets et de terminaux passagers ;
- Exploitation d'installations de bureau ;
- Vente de biens de consommation à bord ;
- Estimation du loyer du marché pour l'utilisation par l'entreprise des installations propres à bord ;
- Revenus de location provenant de la location d'installations à bord ;
- Élimination des navires, lorsque les navires sont acquis le 1er janvier 2007 ou plus tard. Si les navires sont acquis avant le 1er janvier 2007, les gains provenant de la vente de navires sont imposables. Toutefois, une perte ne peut être déduite aux fins de l'impôt.

La taxe au tonnage italienne

La taxation au tonnage italienne s'applique aux navires d'une jauge nette supérieure à 100 tonneaux. Les armateurs désireux d'opter pour ce mécanisme doivent s'assurer que les navires visés :

- Soient inscrits au registre italien ;
- Soient affrété au transport maritime de marchandises ou de passagers et activités annexes (sauvetage, assistance remorquage en mer etc). Par ailleurs, le gouvernement italien travaille sur une extension de la taxe au tonnage aux sociétés gestionnaires de navires, afin de mieux lutter contre le dépavillonnement¹⁵⁵. Le calcul basé sur la taxe au tonnage italienne est présenté comme suit

Net Tonnage	Euro/tonnage
0 – 1.000	0,0090
1.001 – 10.000	0,0070
10.001 – 25.000	0,0040
25.001 et plus	0,0020

La taxe au tonnage allemande

La mise en application de la taxe au tonnage allemande exige comme pour les autres États un certain nombre de conditions :

- Le navire doit être affrété au transport international de passagers ou de marchandises ;
- Le navire doit être inscrit au registre maritime allemand ;
- La gestion du navire doit se faire depuis l'Allemagne.¹⁵⁶

¹⁵⁵ CAPUZZO Nicola, *Italy debates tonnage tax changes*, Splash 247.com , article de presse du 15 Juillet 2019. Consultable à l'adresse suivante : <https://splash247.com/italy-debates-tonnage-tax-changes/>

¹⁵⁶ § 5a de la loi allemande sur l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz (EStG) § 5a Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr).

Après lecture de ses différents systèmes de mise en pratique de la taxe au tonnage, on remarque que même si les lignes directrices sont fixées par la Commission, les États créent des disparités permettant de continuer d'attirer vers eux plus d'armateurs. On peut ainsi ressortir par exemple que le régime français de taxation au tonnage est souple que celui de certains de ses concurrents européens.

En effet, alors qu'en Allemagne, la taxe au tonnage ne s'applique qu'aux entreprises figurant sur le registre national, ou le Royaume-Uni qui ne vise que les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, la France ne pose pas de condition quant à la forme ou au mode d'imposition des sociétés éligibles. Par conséquent, toutes les entreprises, sous réserve que leur chiffre d'affaires provienne pour plus de 75 % de l'exploitation de navires armés au commerce, soumises ou non à l'impôt sur les sociétés, peuvent exercer l'option. Tous les navires affectés à l'activité de transport de personnes ou de biens ainsi que les navires de services (remorqueur, barges, dragues) sont éligibles à l'exception des navires de pêche et de forage.

Au final on pourrait constater que les conditions d'application du régime français visant les navires et entreprises éligibles sont en général plus souples que celles prévues par les autres régimes européens. Ainsi, contrairement à l'Espagne et à l'Allemagne, qui exigent que les sociétés figurent sur un registre spécial, à la Norvège, qui limite l'application du régime aux sociétés par actions norvégiennes, et au Royaume-Uni et à l'Irlande, qui ne visent que les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, le régime français ne pose aucune condition quant à la forme ou au mode d'imposition des sociétés éligibles. Toutes les entreprises, sous réserve que leur chiffre d'affaires provienne pour plus de 75 % de l'exploitation de navires armés au commerce, soumises ou non à l'impôt sur les sociétés, peuvent exercer l'option. Tous les navires affectés à l'activité de transport de personnes ou de biens ainsi que les navires de services (remorqueur, barges, dragues) sont éligibles à l'exception des navires de pêche et de forage.

B- L'EXTENSION DES CONDITIONS DE LA TAXE AU TONNAGE

Comme indiqué plus haut, la taxe au tonnage a été consentie au sein de l'Union européenne dans le but d'accroître le repavillonnement des navires de commerce au sein. Cependant depuis quelques années, la commission semble vouloir élargir le champ

d'application de cette taxe. Par exemple, le Danemark a été autorisé depuis octobre 2018 à étendre son régime de taxe au tonnage à des navires de gardiennage, aux navires utilisés pour l'entretien des installations situées au large des côtes, pour le montage, la réparation et le démontage d'éoliennes, pour l'installation de pipelines, aux navires câbliers, aux navires chargés de la gestion des glaces et aux navires hôtels¹⁵⁷.

La Commission justifie cette extension à d'autres types de navires que des navires de transport maritime par le fait que les navires cités ci-dessus sont soumis aux mêmes règles juridiques et aux mêmes conditions de concurrence que les navires de transport maritime¹⁵⁸. Cette décision semble pourtant contradictoire avec les orientations de la commission concernant les aides d'État au transport maritime. En effet, dans ces orientations de 1997, comme dans celles modifiées de 2003, la Commission semblait vouloir éviter que la taxe au tonnage ne bénéficie à des entreprises autres que celles exerçant dans le transport maritime.

Il est dès lors surprenant de constater que l'extension de la taxe au tonnage aux navires autres que de transports maritimes, soit justifiée par le fait que ces navires sont soumis aux mêmes lois que les navires de transport maritime. Cette décision pourrait ouvrir la porte à tous les types de navires, car les questions de concurrence ne sont pas limitées à certains navires. Surtout si l'on se rappelle que les aides d'États de nature fiscale consacrées au secteur maritime ont été jusque-là considérées comme compatible avec le marché commun, que tant qu'elles visaient à relancer le transport maritime européen.

Cette décision de la Commission est d'autant plus surprenante quand on sait que la Commission a demandé à la Grèce de restreindre les conditions d'éligibilité de la taxe au tonnage qu'elle appliquait. La Commission estimait alors que les dispositions jusque-là appliquées par la Grèce pouvaient constituer une violation des règles de l'UE en matière d'aides d'État, car elles permettaient aux actionnaires de compagnies maritimes de bénéficier d'un traitement fiscal avantageux qui devait être réservé aux prestataires de services de transport maritime. De même, la Commission s'inquiétait du fait que le

¹⁵⁷ Commission européenne, communiqué de presse, « Aides d'État : la Commission autorise l'extension du régime danois de taxation au tonnage à de nouveaux types de navires », Bruxelles, le 12 octobre 2018. https://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-6107_fr.htm

¹⁵⁸ Commission européenne, communiqué de presse, op.cit.

traitement fiscal favorable soit également étendu aux intermédiaires du secteur maritime et aux exploitants de navires qui ne fournissent pas de services de transport maritime.¹⁵⁹

Ces décisions vraisemblablement contradictoires créent un doute quant aux objectifs réels de la mise en application de la taxe au tonnage en UE, et pourrait conduire à son extension sur toutes les types de navires.

PARAGRAPHE II - IMPACT DE LA TAXE AU TONNAGE SUR LE REPAVILLONNEMENT COMMUNAUTAIRE

Mise en place depuis de nombreuses années dans plusieurs pays européens, la taxe au tonnage peut désormais révéler son bilan. En effet, on peut constater que la mise en application de la taxation au tonnage a eu un impact positif pour l'activité économique dans son ensemble. Cet impact est à la fois quantitatif (A), que qualitatif (A).

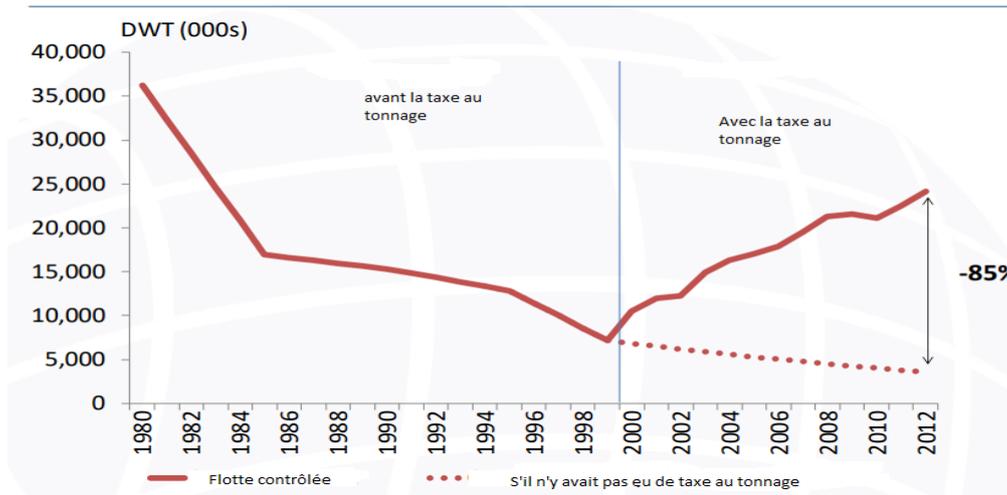
A- UN IMPACT QUANTITATIF

Dans la rédaction de cette thèse, nous nous sommes souvent heurtés à une absence de documents permettant d'établir des statistiques parfaitement fiables et surtout récentes. Une étude de la OXFORD ECONOMICS, datée de 2016 permet toutefois d'avoir des diagrammes montrant un développement significatif de la flotte de 3 pays européens ayant alors mis en place la taxe au tonnage en faveur de leurs armateurs¹⁶⁰. Ces diagrammes, qui montrent l'évolution des flottes jusqu'en 2012 permettent également de constater que les changements dus à la taxe au tonnage ne deviennent vraiment significatifs et stables qu'à partir de la 3^e année. Il s'agit du :

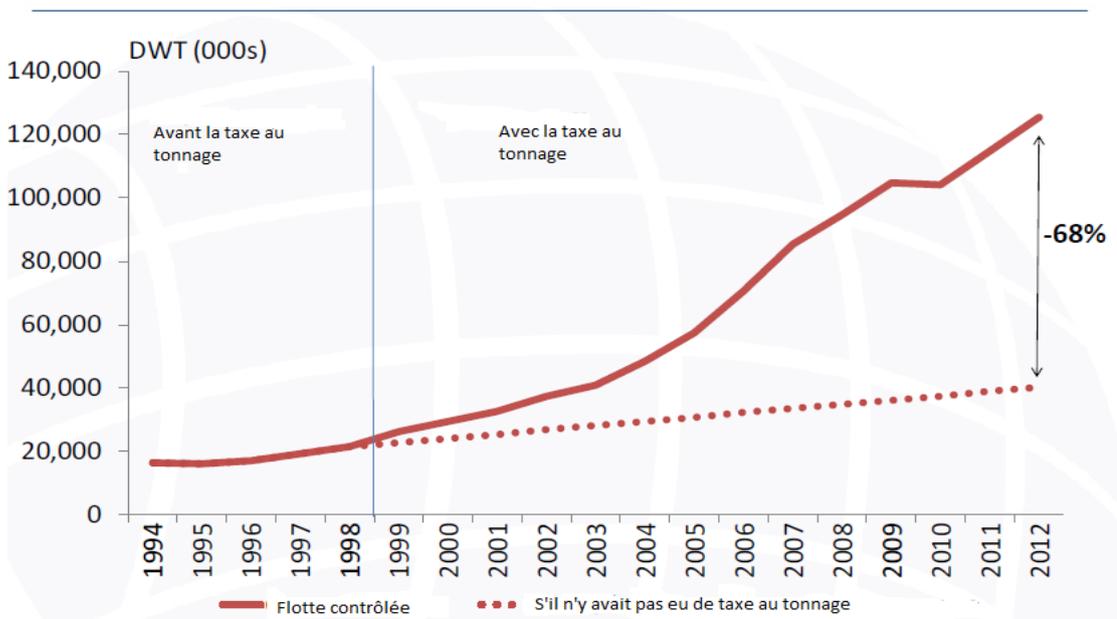
Royaume-Uni : avec une évolution de plus de 80% de sa flotte depuis l'adoption de la taxe au tonnage en l'an 2000, jusqu'en 2012.

¹⁵⁹ Communiqué de presse de la Commission européenne, « Aides d'État : la Commission invite la Grèce à mieux cibler sa «taxe au tonnage» et les mesures d'aide connexes dans le secteur maritime », Bruxelles, 21 décembre 2015, consultable à l'adresse suivante : https://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6384_fr.htm

¹⁶⁰ GOODWIN Andrew, "The economic value of shipping and maritime activity in Europe, Oxford economics", 01er December 2016.



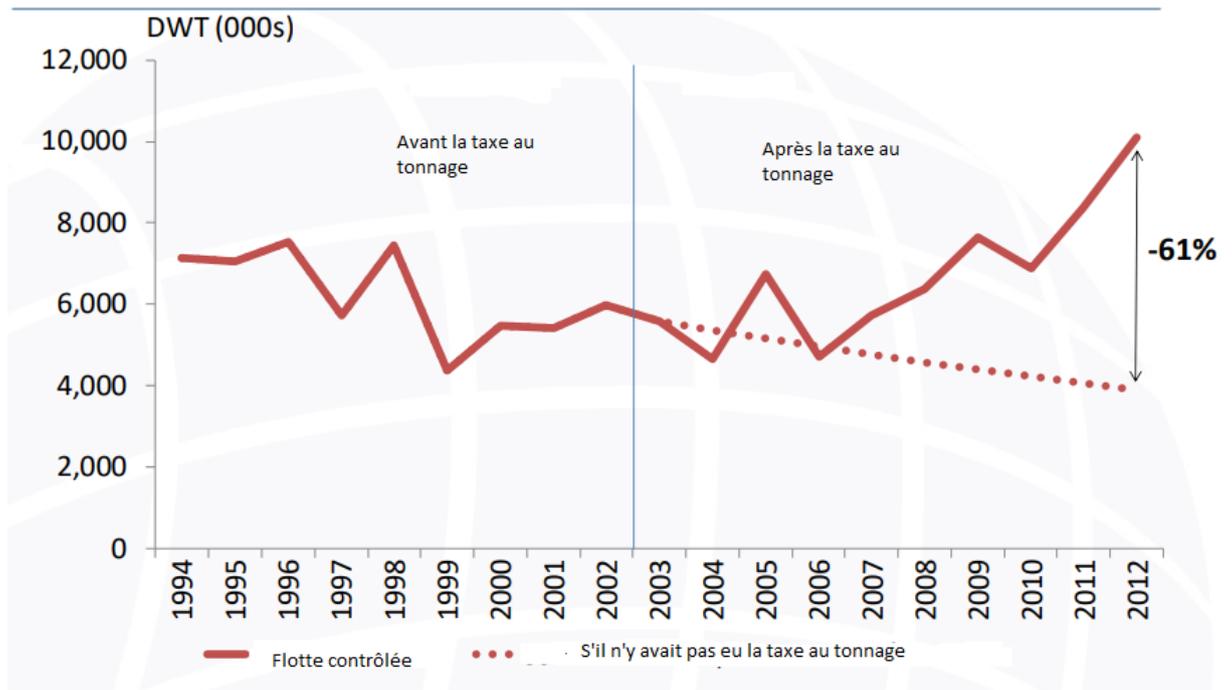
Allemagne après l'introduction de la taxe au tonnage en 1999 a connu une augmentation de sa flotte contrôlée d'une envergure de 68%¹⁶¹ :



- la France a adopté la taxe au tonnage en 2003 et en 9 années, a eu une augmentation de 61 % de sa flotte contrôlée¹⁶².

¹⁶¹ Andrew Goodwin, "The economic value of shipping and maritime activity in Europe", *Oxford economics*, op.cit, page 22.

¹⁶² Andrew Goodwin, "The economic value of shipping and maritime activity in Europe", *Oxford economics*, op.cit, page 21.



Un rapport de l'association Armateurs de France permet de voir qu'en 2014 le pavillon français était titulaire de 301 navires de commerce, pour un port en lourd de 6 094 813 tonnes¹⁶³, étant passée à 295 navires en 2015, ce pavillon compte aujourd'hui 298 navires pour un port en lourd de 6 478 721 tonnes¹⁶⁴.

On peut dès lors comprendre qu'entre les années 2014 et 2016, le pavillon français a été dépourvu de certains navires, mais il est à noter que son port en lourd s'est enrichi en 2016, dépassant celui de 2014.

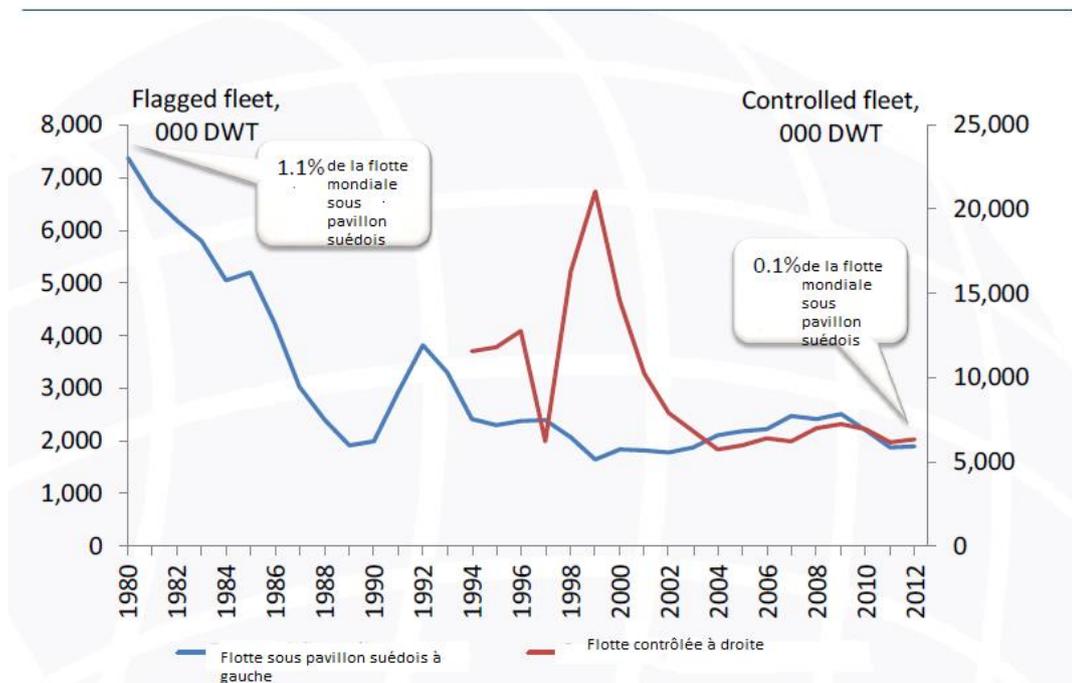
De plus, suite à un regain de vitalité de transport pétrolier constaté entre 2015 et 2016, les chantiers navals français ont connu des commandes d'environ 66% de plus en 2016¹⁶⁵. Ce niveau de commande laisse apparaître l'attractivité dont font preuve les chantiers navals français, cette attractivité qui permet de percevoir non seulement un savoir-faire certain, mais aussi des prix attractifs, forcément couverts par une fiscalité avantageuse.

¹⁶³ Rapport annuel Armateurs de France 2014/2015, page 50.

¹⁶⁴ Rapport annuel Armateurs de France 2015/2016, page 40.

¹⁶⁵ Idem, page, page 36.

Cette évolution s'oppose au recul de la flotte sous contrôle suédois pour la même période et permet de convaincre du rôle qu'a la taxe au tonnage pour le pavillon et l'économie européens.



B- UN IMPACT QUALITATIF

L'option faite pour la taxe au tonnage permet aux États de réduire le nombre des vieux navires, en les incitant à acquérir des navires neufs et remplissant les conditions fixées par les conventions internationales. C'est une taxe qui respecte Le principe de pollueur-payeur, car celui qui pollue le plus paiera le plus. Mais surtout cette taxation a permis de favoriser les savoir-faire européens ; les armateurs le désirant, peuvent opter pour les employés européens étant donné que leur charge fiscale est réduite. Même si nous ne disposons pas de statistiques européennes, il est possible d'observer les résultats obtenus depuis l'existence de cette option pour les armateurs anglais. L'impact sur l'emploi au Royaume-Uni est chiffré à 674.400 emplois, contre seulement 223.300 avant la possibilité d'opter pour cette taxe¹⁶⁶.

¹⁶⁶ *The economic impact of the Tonnage Tax regime on the shipping industry, A report for Maritime UK, September 2017, Cebr.*

Par ailleurs l'application de la taxation au tonnage, en ayant encourager le repavillonnement européen, a aussi augmenté la base d'imposition des administrations fiscales, et par ricochet leurs entrées. Il est aussi à noter que la simplicité que représente cette option est bénéfique pour les administrations, notamment pour les méthodes de calculs, qui sont ici, invariables. La taxe au tonnage est dès lors une option qui facilite le développement économique au sein de l'Union européenne.

SECTION II - LES ACCESSOIRES DE LA TAXE AU TONNAGE

L'option de la taxation au tonnage s'accompagne généralement d'autres avantages de nature fiscale. Il s'agit notamment de l'abattement sur la plus-value de cession de navires (paragraphe I), mais aussi du suramortissement fiscal dont bénéficient exceptionnellement les armateurs en France (PARAGRAPHE II).

PARAGRAPHE I - ABATTEMENT SUR LA PLUS-VALUE DE CESSION DE NAVIRE

L'abattement sur la plus-value de cession de certains navires repose sur des fondements légaux (A)assez diversifiés. C'est la raison pour laquelle il s'agit de tirer les plus importants afin d'en donner la substance, ensuite il est important de donner des exemples d'applications, importants à la bonne compréhension de ce mécanisme.

A- LES FONDEMENTS LÉGAUX DE L'ABATTEMENT SUR LA PLUS-VALUE DE CESSION DE NAVIRES

Le décret 2015-1377 du 30 octobre 2015¹⁶⁷, relatif à l'abattement applicable aux plus-values de cession de navires réalisées par les entreprises de transport maritime placées sous le régime de la taxe au tonnage, a donné un coup de pouce au secteur maritime français.

Cet abattement est déterminé en fonction de la durée de détention des navires sous le régime de la taxe au tonnage. Le décret susmentionné vise exclusivement les entreprises de transport maritime bénéficiant du régime de la taxe au tonnage prévu à l'article 209-0 B du code général des impôts¹⁶⁸. Par ailleurs, il porte sur la mise en application du V de l'article

¹⁶⁷ [JORF n°0253 du 31 octobre 2015](#).

¹⁶⁸ Supra

209 du CGI, dans sa version issue de l'article 74 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

Ce point V dispose : « Pour la détermination du résultat imposable des entreprises bénéficiant ou ayant bénéficié du régime défini à l'article 209-0 B, le montant des plus ou moins-values provenant de la cession de navires éligibles à ce régime et réalisées pendant ou après la période couverte par l'option visée au III de ce même article est réduit à concurrence du rapport existant entre la durée de détention pendant la période couverte par cette option et la durée totale de détention. La durée de détention couverte par l'option est décomptée à partir de la date de début d'exploitation du navire dans le cadre du régime défini à l'article 209-0 B par l'entreprise cédante lorsque cette dernière a acquis l'intégralité des parts de la société propriétaire du navire, puis a acquis le navire dans le cadre d'une opération bénéficiant des dispositions des articles 210 A, 210 B et 210 C ...»¹⁶⁹.

Il faut comprendre par « rapport » la fraction entre le nombre total des années d'exploitation et le nombre d'année d'exploitation depuis l'option à la taxation au tonnage. Afin de mieux cerner la mise en œuvre de l'abattement sur la plus-value de cession des navires soumis à la taxe au tonnage, nous procéderons par des exemples pratiques.

Exemple :

Pour un navire acquis en décembre 2008, mais donc le propriétaire opte pour la taxation au tonnage en janvier 2012, et qui doit être imposé en en 2016, le rapport sera de 4/8è.

Si le navire avait été acquis neuf à hauteur de 1.000.000 euros, après des amortissements de 50.000 euros par an, sa valeur comptable en 2012 passera à 800.000 euros. Ainsi, si le propriétaire le cède à cette date à hauteur de 900.000 euros. La plus-value sera de :

$$900.000 - 800.000 = 100.000 \text{ euros}$$

Afin d'avoir la base d'imposition prévue à l'article 209 CGI, il faut appliquer à cette plus-value comptable, le rapport entre les années d'exploitation totale, et celle depuis l'option à la taxation au tonnage. Soit :

$$\text{Plus-value fiscale imposable : } 100.000 \times 4/8 = 50.000 \text{ euros}$$

¹⁶⁹ CGI, Article 209.

Second exemple :

Soit une société A qui a acquis le 01/01/N-4 un navire inscrit à l'actif pour une valeur de 150 000 euros, amorti par hypothèse selon le mode linéaire sur 15 ans et éligible au régime de la taxation au tonnage. La société opte en N pour ce régime...

A cède le 01/01/N+6 le navire à la société B pour un prix de 80 000 euros. B inscrit cette valeur à l'actif de son bilan et procède à un amortissement linéaire sur une durée de 5 ans...

Valeur nette comptable : $150\ 000 - (10 \times 10\ 000) = 50\ 000$ euros

En effet, les amortissements comptabilisés sont réputés fiscalement déduits, dans le cadre de la taxation au tonnage, pour les besoins du

Plus-value comptable : $80\ 000 - 50\ 000 = 30\ 000$ euros

Abattement lié à la durée de détention : la durée de détention totale est de 10 ans, dont 6 en régime de taxation au tonnage, soit un abattement de 6/10 e .

Plus-value fiscale : $30\ 000 \times 4/10 = 12\ 000$ euros¹⁷⁰

Il y a donc un net avantage à opter pour la taxation au tonnage, car les avantages fiscaux y relatifs sont très encourageants sur le plan financier, malgré le caractère sélectif de cette option.

Cet avantage s'applique principalement aux entreprises qui exercent l'option au titre d'un exercice clos à compter du 27 novembre 2014¹⁷¹. Mais aussi, il s'applique « pour les entreprises qui, à cette même date, ont déjà exercé l'option, le respect de l'engagement mentionné au deuxième alinéa du I de l'article 209-0 B du code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à la présente loi, s'apprécie, au titre de leurs exercices clos à compter de ladite date, compte tenu du tonnage net exploité sous pavillon d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen et, dans le cas de sociétés membres d'un groupe, compte tenu de la proportion du tonnage net total exploité par les sociétés membres du groupe. »¹⁷².

La vente de navire peut aussi être prolongée dans le temps notamment par les opérations de vente de navire par crédit-bail. Il importe alors d'en étudier la fiscalité.

¹⁷⁰ Les bulletins officiels, 25/3/2013BOI-IS-BASE-60-40-30-30.

¹⁷¹ Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 article 75 al.1.

¹⁷² Idem article 75 al 1.

B - L'OPTIMISATION DE L'USAGE DU CRÉDIT-BAIL FISCAL

Aborder la fiscalité dans le cadre du crédit-bail de navire nécessite que soit prioritairement abordé le régime juridique du crédit-bail, avant de parler de sa fiscalité à proprement parler.

1- Le régime juridique du crédit-bail de navire

Le crédit-bail est défini comme une opération de : « location de biens d'équipement ou de matériel d'outillage achetés en vue de cette location par des entreprises qui en demeurent propriétaires, lorsque ces opérations, quelle que soit leur qualification, donnent au locataire la possibilité d'acquérir tout ou partie des biens loués, moyennant un prix convenu tenant compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyers »¹⁷³. Économiquement, c'est une opération permettant au crédit-preneur de financer l'acquisition du bien et conférant au crédit-bailleur une garantie de paiement inhérente à sa qualité de propriétaire. Il y a donc ici existence d'une promesse de vente et un contrat de bail.

En clair, il s'agit pour un établissement financier de se rendre propriétaire d'un bien qu'il donne plus tard en location à un utilisateur dans l'objectif de le lui vendre après cumul d'un loyer fixé à l'avance. Les principales parties au contrat de crédit-bail sont le crédit-bailleur, qui est l'établissement de crédit, et le crédit-preneur, qui est l'utilisateur du bien. Encore appelé leasing, le contrat de crédit-bail nécessite certains éléments : la promesse unilatérale de vente du bien donné en location, l'obligation pour le crédit-bailleur de s'engager à la vente du bien, et absence de promesse synallagmatique de vente du contrat.¹⁷⁴

Le crédit bailleur en tant que propriétaire du bien donné en location est tenu de toutes les responsabilités inhérentes à la qualité de propriétaire. La jurisprudence retient en effet que : « Le crédit-bailleur d'un matériel disposant des prérogatives d'un propriétaire, il en résulte qu'il est tenu de toutes les obligations découlant de cette qualité à l'égard du preneur. Tel est le cas de l'organisme de crédit qui, ayant acquis d'occasion un bateau de plaisance, naviguant précédemment sous pavillon étranger, sans faire établir l'acte de vente, comme le prescrivait impérativement l'article 10 de la loi du 3 janvier 1967, donne mandat au preneur de procéder aux formalités de francisation, mettant celui-ci dans l'impossibilité

¹⁷³ Code monétaire et financier - Article L313-7-1.

¹⁷⁴ Le Lamy droit des sûretés, « *Présentation générale de l'opération de crédit-bail* », 279-4.

d'y parvenir. »¹⁷⁵. On comprend donc ici que le crédit-bailleur est sensé fournir les différents certificats exigés par les conventions ratifiées par la France, et de livrer un navire en État de navigabilité.

Toutefois, le crédit-preneur qui ne dispose d'aucune compétence technique ne sera responsable que pour les éléments financiers du contrat¹⁷⁶. Cette situation pourrait se présenter lorsque le crédit-preneur s'est personnellement chargé de la négociation menant à l'achat du bien par l'établissement de crédit. Par ailleurs, le crédit-bailleur a aussi une obligation de délivrance, même si la délivrance n'est pas dans la même forme qu'en droit commun. En effet, elle se manifeste par l'obligation du crédit-preneur de retirer le bien objet du contrat. Cependant, il devra comporter tous les accessoires¹⁷⁷ nécessaires à son fonctionnement. Le défaut de délivrance est sanctionné par la nullité du contrat.

De nos jours, le contrat de crédit-bail est complété par un contrat d'affrètement coque-nue. Celui-ci est un contrat par lequel : « ...le fréteur s'engage, contre paiement d'un loyer, à mettre, pour un temps défini, à la disposition d'un affréteur, un navire déterminé, sans armement, ni équipement ou avec un armement et un équipement incomplets »¹⁷⁸.

L'usage du crédit-bail présente l'avantage de faire entrer dans l'actif d'une entreprise, un bien qu'elle n'a pas encore les moyens de s'offrir. Dans le cas où l'entreprise disposerait de suffisamment de fond, l'usage du crédit-bail lui permet de disposer de leur fond à des fins autres que l'achat du navire.

Le contrat de crédit-bail a connu ces dernières années un essor dans l'activité maritime, et bénéficie à ce jour d'un certain nombre d'avantages fiscaux, notamment en France, qui méritent d'être évoqués.

2- La fiscalité du crédit-bail à proprement parler :

Pour parler de la fiscalité liée à la vente par crédit-bail de navires, il est important pour nous de revenir sur le fait que la taxation au tonnage s'applique également aux navires acquis en crédit-bail, et qui sont soumis à cette taxation.

¹⁷⁵ Cour de cassation, Chambre civile 1, 16 octobre 1990, n° 89-11360

¹⁷⁶ DURANTON Guy, « *Crédit-bail mobilier* », Répertoire de droit commercial, Juin 2000, p. 114-170.

¹⁷⁷ Cour de cassation, Chambre civile 1, 16 octobre 1990, n° 89-11360

¹⁷⁸ Code des transports, article L.5423-8.

Par ailleurs, en tant que bien mobilier, le navire bénéficie de tous les avantages fiscaux légalement attribués aux autres biens meubles. Ainsi, le régime fiscal applicable en matière d'impôts sur les bénéfices aux opérations de crédit-bail : « Les opérations de location de biens d'équipement ou de matériel d'outillage achetés en vue de cette location par des entreprises qui en demeurent propriétaires, lorsque ces opérations, quelle que soit leur qualification, donnent au locataire la possibilité d'acquiescer tout ou partie des biens loués, moyennant un prix convenu tenant compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyers [*crédit-bail mobilier] »¹⁷⁹.

Ainsi, la loi prévoit que les loyers de crédit-bail versés en cours de contrat sont normalement déductibles dans leur intégralité des résultats imposables de l'entreprise locataire, à la condition qu'ils soient exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise¹⁸⁰.

Il en est ainsi des premières échéances de loyers, alors même que le bien n'a pas été livré par le vendeur en raison de sa mise en règlement judiciaire, dès lors qu'il n'est pas allégué, ni que le contrat de crédit-bail serait fictif, ni que la société ait été, dès le début informé de ce que le bien ne serait pas livré, ni que la signature de ce contrat procéderait d'un acte anormal de gestion¹⁸¹.

Il faut dès lors comprendre que même si l'armateur crédit-preneur du navire reste libre de la gestion de celui-ci, les loyers ne sont déductibles que s'il est prouvé que ceux-ci rentrent exclusivement dans sa gestion normale. De ce fait, on pourrait conclure qu'un loyer manifestement trop élevé ne sera pas déduit, du moins pas en totalité des charges fiscales du crédit-preneur de navire.

Par ailleurs, certaines conditions sont retenues. Il est exigé en effet que les loyers puissent : « - correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes ; - se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ». En particulier, cette condition n'est pas remplie lorsque, à l'échéance d'un contrat de crédit-bail mobilier, la levée d'option s'opère moyennant un prix anormalement bas compte tenu de la durée normale d'utilisation du bien concerné et de la période de location écoulée. En effet, cette

¹⁷⁹ Loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail, article 1- 1°.

¹⁸⁰ [BOI-BIC-CHG-10-10](#), chapitre 1.

¹⁸¹ Lamy fiscal, « *Principe de la déduction intégrale des loyers* », chap. 1337, 2016.

circonstance ne peut que faire présumer qu'une fraction des loyers versés a trouvé sa contrepartie dans un accroissement de l'actif du locataire. Dès lors, la fraction des loyers concernée ne peut être déduite des résultats imposables de ce dernier ;

- être compris dans les charges de l'exercice auquel ils se rapportent. En application de ce principe, le loyer est compris parmi les charges déductibles d'un exercice à concurrence de sa fraction courue au titre de cet exercice »¹⁸².

En outre, il y a de nombreux avantages fiscaux pour le crédit-bailleur, c'est-à-dire, celui qui est propriétaire du navire tout au long de l'opération de crédit-bail. En effet, de son point de vue, l'attrait fiscal résidera dans la possibilité de bénéficier d'un différé d'imposition généré par l'excédent des annuités d'amortissement sur les loyers perçus, compte tenu des règles comptables.¹⁸³

Il faut comprendre par impôt différé, un impôt qui, bien que constaté pour une année déterminée, sera exigible au cours d'une autre année. Ceci peut souvent être justifié par le fait que l'administration des impôts est consciente de ce que cette même activité générera dans le futur des impôts payables.

En pratique donc, il est facile de remarquer qu'un amortissement rapide de l'actif provoque des charges comptables extrêmement importantes, qui ne sont couvertes que partiellement par les loyers perçus par le bailleur. Dans la mesure où ces charges comptables sont fiscalement déductibles, le résultat fiscal du crédit-bailleur sera largement déficitaire les premières années de la location. Si son portefeuille d'encours de crédit-bail ou ses autres activités dégagent un profit imposable, celui-ci absorbera les déficits générés par les nouveaux contrats.

Par ce biais le crédit-bailleur diffère donc le paiement de sa charge d'impôt. Ensuite, l'amortissement du bien devient de plus en plus faible et les loyers perçus génèrent un bénéfice net ; celui-ci est certes soumis à l'impôt mais le procédé a généré des produits financiers supplémentaires par le placement de l'économie d'impôt. L'utilisation de ce différé d'imposition peut assurer le financement de l'impôt à payer au titre des dernières années de location et donc assurer au crédit-bailleur une parfaite neutralité fiscale au regard

¹⁸² BOI-BIC-BASE-60-20-20120912 du 12 Septembre 2012.

¹⁸³ Le Lamy optimisation fiscale de l'entreprise, « *Attraits fiscaux liés à l'utilisation du crédit-bail mobilier* », étude 503-16.

de l'impôt sur les sociétés à raison des loyers perçus dans la mesure où la durée de vie du contrat est identique à la durée normale d'utilisation du bien objet du contrat.¹⁸⁴

On peut ici constater assez aisément que législateur français utilise de nombreux mécanismes afin d'éviter le déclin progressif de la flotte française, sous le poids des pavillons parfois trop souples et donc plus attractifs pour les armateurs.

PARAGRAPHE II - LE SURAMORTISSEMENT FISCAL : ENJEUX ÉCOLOGIQUES

L'association Armateurs de France a travaillé pendant plusieurs mois sur un projet de suramortissement fiscal. Ce projet avait pour but d'échelonner un peu plus les devoirs des armateurs afin de leur permettre de rester compétitifs sur le plan européen et international. Selon une évaluation de la Direction des affaires maritimes (DAM), ce dispositif destiné à favoriser le verdissement des navires devrait concerner chaque année deux navires à passagers, quatre navires de services portuaires, quatre équipements de systèmes de lavage de fumées et quelques équipements destinés à l'alimentation électrique du navire durant l'escale ou destinés à compléter la propulsion principale du navire, pour un coût de 7,8 M€ par an. Il vise également à encourager les ports maritimes français à investir dans les années à venir dans des installations d'approvisionnement en GNL¹⁸⁵ (gaz naturel liquéfié). Nous allons présenter ce mécanisme sur les navires neufs (A), ensuite, pour les navires déjà existants (B).

A- LE MÉCANISME DU SURAMORTISSEMENT FISCAL POUR LES NAVIRES NEUFS

Dans le cadre de la loi de finances pour l'année 2019, l'Assemblée nationale française a adopté un mécanisme de suramortissement fiscal, incitant les compagnies maritimes à poursuivre leur engagement dans la transition énergétique de leur flotte. La construction de ce dispositif a été menée par l'organisation Armateurs de France, qui est l'organisation professionnelle des entreprises françaises de transport et de services maritimes. Son mécanisme concernait les contrats de construction conclus entre le 1er

¹⁸⁴ Idem

¹⁸⁵ Les Nouvelles Fiscales, Suramortissement - Navires « propres » : assiette basée sur les coûts supplémentaires, n° 1258, 15 janvier 2020, pp. 7-13.

janvier 2019 et le 31 décembre 2021. Il prévoyait un taux d'amortissement différencié selon le degré d'innovation des navires neufs .

Le taux de suramortissement prévu était de 30 % pour les navires utilisant des propulsions décarbonées (hydrogène, électrique, vélique) comme énergie propulsive principale, ou pour la production d'énergie électrique destinée à la propulsion principale, 25 % pour les navires utilisant le gaz naturel liquéfié (GNL) aux mêmes fins. Par ailleurs, un taux de 20 % était prévu pour l'installation d'épurateurs de fumées « dernière génération » sur des navires existants. Le même taux est en outre autorisé pour l'acquisition de biens destinés à l'alimentation électrique durant l'escale. Seuls les navires sous pavillon européen dont les ports français représentent au minimum 30 % des escales, ou dont la durée de navigation dans la zone économique exclusive française représente plus de 30 % du temps de navigation, auront accès à ce dispositif.¹⁸⁶

Après un rejet par la Commission européenne de ce dispositif, pour non-respect des règles régissant les aides d'État, l'assiette du suramortissement a été précisé et limité, et les taux ont été modifiés à la hausse. Le dispositif de suramortissement fiscal de navires prévoit désormais un taux de suramortissement de 125 % des coûts supplémentaires immobilisés, acquis à l'État neuf, et permettant l'utilisation d'hydrogène ou de toute autre propulsion décarbonée comme énergie propulsive principale ou pour la production d'énergie électrique des navires et bateaux lorsque le contrat d'acquisition de ces équipements ou de construction du navire ou du bateau est conclu à compter du 1er janvier 2020 et jusqu'au 31 décembre 2024¹⁸⁷. Ce taux passe à 105 % pour les navires utilisant le gaz naturel liquéfié (GNL) aux mêmes fins¹⁸⁸.

Les coûts supplémentaires correspondent à la différence entre, d'une part, la valeur d'origine, hors frais financiers, de ces équipements et, d'autre part, la valeur d'origine, hors frais financiers, des équipements similaires qui auraient permis l'utilisation du fuel lourd ou diesel marin comme mode de propulsion principale ou pour la production d'électricité

¹⁸⁶ Armateurs de France, *Shipping day 2019*, Avril 2019, page 20.

¹⁸⁷ Code général des impôts, article 39 Decies C, alinéa 1.

¹⁸⁸ Idem alinéa 2.

destinée à la propulsion principale du navire ou bateau de transport de marchandises et de passagers considéré¹⁸⁹.

Brièvement, le suramortissement fiscal peut être présenté comme un mécanisme par lequel une entreprise déduit de sa base imposable un pourcentage de la valeur d'origine, hors frais financiers des biens éligibles. Ce mécanisme permet à l'entreprise de faire une économie d'impôt conséquente.

Ce mécanisme étant prévu pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés, on est tenté de se questionner sur sa mise en œuvre des entreprises ayant des flottes à la fois soumises à la taxe au tonnage et à l'impôt sur le revenu. On peut considérer que lors de la détermination de la base il faudra distinguer les navires selon le régime choisi.

B- LE MÉCANISME DU SURAMORTISSEMENT FISCAL POUR LES NAVIRES EXISTANTS

Le mécanisme de suramortissement fiscal vaut également pour les équipements achetés dans l'objectif de verdir les flottes. Selon l'alinéa 3 de l'article 39 decies C du code général des impôts, une déduction de 85 % des coûts supplémentaires immobilisés, hors frais financiers, directement liés à l'installation des biens destinés au traitement des oxydes de soufre, oxydes d'azote et particules fines contenues dans les gaz d'échappement que les entreprises acquièrent en vue de les installer sur un navire pour améliorer le niveau d'exigence environnementale.

S'agissant de ces équipements, les coûts supplémentaires correspondent à la différence entre la valeur d'origine, hors frais financiers de ces biens et celle des biens similaires qui auraient dû être installés pour satisfaire aux critères européens ou internationaux en matière de pollution de l'air.

Dans la mesure où le suramortissement peut désormais également porter sur les équipements modernisant un bâtiment existant, il est prévu d'inclure aux côtés des contrats

¹⁸⁹ Les nouvelles fiscales, *Suramortissement- Navires « propres » : assiette basée sur les coûts supplémentaires*, 15 Janvier 2020, n° 1258, p. 9.

de construction des navires et bateaux les contrats d'acquisition des équipements. Ces dispositions s'appliquent également dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat, conclu entre le 1er janvier 2020 et le 31 décembre 2022. L'ensemble des biens ici mentionnés doivent être acquis à l'État neuf entre le 1er janvier 2020 et le 31 décembre 2022 en vue d'être installés sur un navire en service ou sur un bateau de transport de marchandises ou de passagers¹⁹⁰.

¹⁹⁰ Idem

CONCLUSION DU CHAPITRE

La taxation au tonnage, principale mesure incitative au repavillonnement européen ne semble pas à ce jour porteuse d'un bilan clairement positif. Si on peut constater que la plupart des États ayant prévu cette option voient le dépavillonnement ralentir, il n'y a pas la nette impression que les armateurs aient pour autant abandonné les pavillons plus complaisants. Par ailleurs, les enjeux écologiques touchent eux aussi le secteur maritime et en France, les Armateurs ont pu obtenir des aménagements fiscaux pour leur permettre d'acquérir des flottes plus écologiques et réduire l'empreinte carbone du transport maritime.

On peut toutefois constater que c'est une option qui gagne toujours plus de terrain dans le monde, et la Suisse par exemple étudie depuis quelque temps les modalités selon lesquelles ce régime pourrait être mis en place. Pour lutter à armes égales dans ce secteur où règne une forte concurrence, la Suisse serait bien inspirée d'introduire une taxe au tonnage dans son droit¹⁹¹.

¹⁹¹ Jan Langlo, directeur de l'Association de Banques Privées Suisses.

CHAPITRE II - LA FISCALITÉ DES ACTIVITÉS DANS LA GESTION DES NAVIRES

La vie du navire est jalonnée par plusieurs événements qui vont permettre son utilisation lucrative. Les armateurs mettent alors en place plusieurs mécanismes afin de réduire les charges afférentes au navire. Il peut s'agir de la location ou de la copropriété, encore appelée quirat (SECTION I). La propriété d'un navire peut être partagée entre deux ou plusieurs propriétaires. Plusieurs moyens d'y parvenir sont possible. Il est possible de constituer une société, qui se portera propriétaire du navire, et l'exploitera conformément à son objet. Il est également possible de constituer une copropriété, organisée ou non. Le régime de copropriété de navire révèle une fiscalité adaptée et appelle à notre étude. Par ailleurs, il est intéressant de parler de la TVA appliquée aux navires de commerce (SECTION II).

SECTION I - FISCALITÉ DE LA COPROPRIÉTÉ DES NAVIRES OU ANCIENNEMENT DÉNOMMÉE QUIRAT

Les premières traces du quirat remontent à l'Antiquité. Au Moyen Age, la copropriété des navires se rencontre dans toutes les nations maritimes : sur les rives de l'Atlantique, elle est souvent partagée en centième ou millième ; en bordure de la Méditerranée, elle est au contraire divisée en vingt-quatre parts ou « quirats ».¹⁹²

De l'arabe *qirât*, sorte de petit poids, un quirat est, en droit maritime, une part d'un navire indivis. Lorsqu'un navire n'appartient pas à une seule personne, mais à plusieurs, on le suppose décomposé en un certain nombre de parts égales appelées quirats, et les divers copropriétaires le sont pour un quirat, ou pour deux, ou plus. Raimond Fresquet, en 1871, précise une définition juridique et économique de ce système « de la copropriété des navires ». Elle est amenée « par la grande valeur qu'ils – les navires – représentent : les armateurs veulent souvent diviser les risques » ; ils prennent des intérêts dans divers armements. C'est une « société *sui generis* », car il y a « *indivision* entre les cohéritiers », en cas de succession.

¹⁹² MORDREL Louis, *Les institutions de pêche maritime – Histoire et évolution*, thèse de doctorat en droit, 1972, Paris 2, 2 t., CEASM.

Le terme quirat ou société de quirataire, a été utilisé par la loi du 3 janvier 1967, puis abandonné lors de la codification de ce texte dans la cinquième partie du Code des Transports aux articles L 5114-30 et suivants. Ce régime est aussi bien utilisé pour des navires de pêche ou de commerce qu'en plaisance. La copropriété d'un navire résulte impérativement d'un contrat écrit qui donne aux copropriétaires des droits sur un navire. La convention de copropriété peut servir à la conclusion d'un contrat de construction comme à l'achat d'un navire neuf ou d'occasion. Cette convention va définir les droits des copropriétaires, c'est-à-dire le nombre de parts (appelés intérêts dans le Code) de chacun qui peut évidemment être variable, et le mode de fonctionnement de ce groupement social qui a la personnalité morale.

Afin de bien appréhender la notion de copropriété de navires, il est nécessaire tout d'abord d'aborder son régime juridique (PARAGRAPHE I), avant de parler de son régime fiscal (PARAGRAPHE II).

PARAGRAPHE I - LE RÉGIME JURIDIQUE DE LA COPROPRIÉTÉ DES NAVIRES :

La copropriété est le régime juridique auquel peuvent être soumis toutes sortes de biens, notamment les immeubles, les fonds de commerce, les bateaux de plaisance et les navires, les chevaux de course, ou les avions. La copropriété peut être indivise ou divisée en lots. Elle peut être organisée par contrat ou non. L'objet d'une copropriété de navire est d'exploiter un navire dont les copropriétaires (ou quirataires –les quirats correspondant aux quotes-parts -) conservent la propriété collective. La copropriété de navires ou société de quirataires est considérée par la doctrine comme une société sui generis dotée de la personnalité morale. C'est la société qui est un contrat entre les sociétaires et chaque copropriétaire possède un droit réel sur celui-ci. La même structure peut se retrouver pour plusieurs navires, avec les mêmes associés. Mais, on considère juridiquement qu'il y a autant de sociétés en copropriété que de navires.

Les copropriétaires peuvent être des personnes physiques ou des personnes morales. Il s'agit d'une copropriété d'un type particulier, puisqu'elle est régie par la règle de la majorité, au prorata des intérêts investis. Toutefois, cette majorité doit respecter le but de la société, qui est d'exploiter le navire et respecter les droits individuels des copropriétaires.

La gestion de la société est souvent confiée à une ou plusieurs personnes copropriétaires ou étrangères à la copropriété. Dans le premier cas, il s'agit d'un armateur gérant qui, s'il est désigné par l'accord initial, n'est pas révocable, sauf en justice ; désigné au contraire par la majorité, il est révocable par cette même majorité. Le gérant à tous les pouvoirs, pour agir dans l'exercice de sa mission de gestion au nom de la copropriété en toutes circonstances. Il ne peut toutefois disposer du navire, ni l'hypothéquer, sauf accord d'une majorité des copropriétaires.

La copropriété de navire est régie par la loi du 26 Juin 1987 portant statut du navire et autre bâtiment de mer, et son décret d'application n° 67-967 daté du 27 Octobre 1967 (devenus art. R. 5114-30 et s. et R. 5114-1 à R.5114-51 C. Transports). Cependant, cette loi laisse exister de nombreuses questions quant à la nature juridique de la copropriété du navire. De ce fait, la jurisprudence et la doctrine ont à de nombreuses reprises et parfois selon les cas attribué une nature juridique à la notion de copropriété de navire, et aussi au statut des copropriétaires.

Tout d'abord, la copropriété de navire est considérée par un mécanisme de rapprochement juridique, comme une société, notamment par le doyen Rodière : « qui a cherché la conciliation entre l'existence de ce droit réel et celle d'une société ; il considère que la copropriété de navire serait une indivision, sur laquelle se grefferait une société d'exploitation. Cette solution semble concilier l'inconciliable. Le mérite de cette thèse est de rendre incontournable l'existence d'une société, puisque tous les éléments de la société sont réunis : l'apport, l'*affectio societatis* et la participation aux résultats financiers. »¹⁹³.

En outre, la copropriété sur un navire de commerce est considérée comme une société commerciale, eu égard à l'activité commerciale exercée. Par ricochet, une copropriété de navire de plaisance ne sera pas considérée comme société commerciale. De plus la copropriété de navire a la personnalité morale¹⁹⁵, et ainsi dispose de droits, notamment, de celui d'ester en justice, mais aussi d'un patrimoine propre. Les copropriétaires peuvent donc exercer toute action relative à leurs droits réels sur le navire,

¹⁹³ BOUTIRON Julien « *La nature juridique de la copropriété de navire* », DMF 1996, n°562.

¹⁹⁵ Cour de cassation, Chambre commerciale, 15 avril 2008, n° 07-12487, société Voiles Gateff c/ Compagnie des Iles du Ponant.

notamment celle visant à contester la valeur du navire retenue par le gérant. Ils peuvent librement disposer de leurs parts, en les cédant ou en les hypothéquant.¹⁹⁶

Cependant, la copropriété de navires ne peut faire l'objet d'une indivision, contrairement au navire lui-même. Il y a donc ici distinction entre le navire, bâtiment de mer, et la copropriété qui porte pourtant sur un navire. Ainsi toutes les décisions liant la propriété doivent être prises en commun accord avec tous les copropriétaires. Pourtant, l'un des copropriétaires peut décider seule de l'hypothèque de sa part du navire¹⁹⁷, et peut également le céder car celle-ci fait partie de son patrimoine personnel.

Après avoir cerné les aspects juridiques de la copropriété de navires, on peut plus aisément aborder de son régime fiscal à proprement parlé.

PARAGRAPHE II - RÉGIME FISCAL DE LA COPROPRIÉTÉ DE NAVIRES :

Au départ, la copropriété des navires consistait en une augmentation des fonds propres de l'entreprise à travers un montage à incidence fiscale : par l'intermédiaire d'une société fiscalement transparente, le montage permettait à des tiers d'apporter des fonds propres nécessaires au financement de l'actif en contrepartie d'économies d'impôts¹⁹⁸.

A travers ce système donc, des investisseurs privés devenaient copropriétaire de navire, ce qui concourait à enrichir la flotte française. Ce système fiscal était dénommé groupement d'intérêts économiques et fiscaux (GIE fiscaux). Ce système a conduit au renflouement de la flotte française, et paraissait alors comme la solution adéquate contre le déclin de ladite flotte.

Seulement, en 2004, la Commission européenne a décidé de lancer une enquête au sujet de ces GIE fiscaux²⁰⁰. A l'issue de ladite enquête, la Commission l'a considéré comme une aide d'État en raison de l'avantage sélectif qu'il procurait à certains secteurs et du caractère discriminatoire de ses conditions d'octroi.²⁰²

¹⁹⁶DEVAUX Caroline, « Armement en copropriété du navire », *Droits Maritimes*, Dalloz Action, CHAUMETTE Patrick (dir.), Paris, 4^{ème} éd. 2021.

¹⁹⁷ BOUTIRON Julien « *La nature juridique de la copropriété de navire* », *DMF* 1996, n° 562.

¹⁹⁸ DEVAUX Caroline, « *Armement en copropriété du navire* », Dalloz Action, op.cit.

²⁰⁰ comm.CE, ip/041484.

²⁰² Bulletin des Transports et de la Logistique 2007 - n° 3159 du 15/01/2007.

A la suite de cette décision et des sanctions qui s'en sont suivies, la France a décidé de réformer le système applicable. Afin d'y parvenir, il y a eu adoption de la loi de finances rectificative n° 2006-1771 du 30 Décembre 2006 (art. 77). Désormais, la détermination et l'imposition des résultats réalisés dans le cadre des copropriétés de navire sont soumises à des règles spéciales destinées à prendre en compte la nature juridique particulière de ces groupements²⁰³ : l'amortissement des biens donnés en location est régi par un dispositif de droit commun prévu à l'article 39 C, II, 1° du Code Général des Impôts, d'où l'appellation habituelle de « crédit-bail de l'art. 39 C ». Ce dispositif est désormais bien utilisé²⁰⁴. Ce mécanisme, applicable à l'ensemble des activités industrielles, permet à des investisseurs regroupés dans des structures de personnes fiscalement transparentes, (généralement groupement d'intérêt économique ou société en nom collectif), d'acquérir un bien à donner en location pendant sa durée d'amortissement. Le montage repose sur la possibilité de déduire des résultats imposables des autres activités des membres composant la structure de regroupement les déficits issus de l'amortissement dégressif accéléré du bien mis en location. L'efficacité du dispositif est renforcée par l'exonération de l'imposition sur les plus-values lors de la cession des titres de la structure à l'utilisateur du bien. Le montant des loyers admis en déduction est toutefois limité à trois fois le montant des loyers sur une période de 36 mois, ce qui fait que le bailleur peut lui préférer le mécanisme voisin de l'intégration fiscale, mais la quasi-totalité du capital doit alors être détenue par un seul investisseur, alors que les dispositions de l'article 39 C autorisent une syndication de financeurs.

Les résultats à déclarer par les copropriétés sont déterminés « dans les conditions prévues pour les exploitants individuels soumis au régime du bénéfice réel, avant déduction respectivement de l'amortissement du navire, du cheval de course ou de l'étalon. Le recours à l'article 39 C n'est pas considéré comme une dépense fiscale, c'est une simple mesure d'assiette qui tient son efficacité de sa combinaison avec la taxe au tonnage.

Les copropriétés sont tenues aux obligations qui incombent à ces exploitants »²⁰⁵.

²⁰³ Mémento pratique, fiscal, 2014, Francis Lefèbvre N° 37870.

²⁰⁴ Conseil Supérieur de la Marine Marchande, *Rapport sur le financement du renouvellement de la flotte marchande*, publié le 8 novembre 2018, <https://www.csmm.developpement-durable.gouv.fr/rapport-sur-le-financement-du-renouvellement-de-la-a447.html>

²⁰⁵ Code général des impôts, article 61 A.

De ce fait, les copropriétaires doivent produire une déclaration faisant ressortir les résultats d'ensemble de l'exploitation.²⁰⁶

Chaque copropriétaire est imposé dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) à raison de la quote-part correspondant à ses droits dans les résultats déclarés par la copropriété, diminué de l'amortissement du prix de revient de sa part de propriété (appelée « quirat »), qu'il constate suivant les modalités prévues à l'égard des navires²⁰⁷.

Cela dit, pour des raisons différentes les unes des autres, il peut arriver que le propriétaire d'un navire décide de le céder, dans ce cas la fiscalité française met en place des mécanismes encourageant l'opération de cession de navire, notamment des abattements fiscaux, pour les navires qui en remplissent les conditions.

SECTION II - LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

La TVA, taxe sur la valeur ajoutée, est un impôt indirect qui est payé par les consommateurs et collecté par les entreprises. Elle représente la différence entre un prix hors taxe (HT) et un prix toutes taxes comprises (TTC). Cette taxe s'applique à la quasi-totalité des biens et des services achetés et vendus pour être utilisés ou consommés dans l'UE. Pour les entreprises établies dans l'UE, la TVA est redevable sur la plupart des achats et des ventes de biens effectués dans l'UE. Dans ces cas, la TVA est appliquée et exigible dans le pays de l'UE dans lequel les biens sont consommés par le consommateur final. De la même manière, la TVA est prélevée sur les services au moment où ils sont exécutés dans chaque pays de l'UE.

En revanche, les exportations de biens vers des pays situés hors de l'UE ne sont pas soumises à la TVA. Dans ces cas, la TVA est appliquée et exigible dans le pays d'importation et l'exportateur n'a pas à déclarer de TVA. Il lui suffit de fournir des documents attestant du transport des produits en dehors de l'UE.

²⁰⁶ Mémento pratique fiscal, Francis Lefèbvre, op.cit.

²⁰⁷ Code général des impôts, op.cit. art 8 quarter

Dans le secteur maritime, le droit européen a apporté de nombreuses précisions quant aux conditions d'exonération de navires affectés au commerce. Il s'agira ici de présenter l'exonération des navires de commerce au paiement de la TVA (PARAGRAPHE I). Ensuite, et vu que la question des navires ne saurait être abordée sans évoquer l'évolution de la fiscalité portuaire (PARAGRAPHE II). Il faudra remarquer que la fiscalité des ports fait l'objet ces dernières années, de l'attention aussi bien de la Commission qui tient à éviter toute distorsion de concurrence, que des États qui mettent en œuvre moult stratégies afin de rentabiliser au plus leurs investissements portuaires. Le Danemark a par exemple, a été autorisé à pratiquer un taux réduit à la taxation de l'électricité des navires à quai à l'un de ses ports²⁰⁸

La France n'est pas en reste dans cet objectif de rentabilisation des ports, d'où l'intérêt d'en parler. En fait, il existe en France, deux catégories de ports maritimes : les ports autonomes et les grands ports maritimes. Ces derniers sont créés par la loi n° 2008-660 du 4 juillet 2008 portant réforme portuaire.

PARAGRAPHE I - EXONÉRATION DES NAVIRES DE COMMERCE AU PAIEMENT DE LA TVA

Le principe central de la TVA est d'éviter les impositions cumulatives dites « en cascade ». En effet, taxer la dépense à chaque stade de la commercialisation d'un bien ou d'un service, sur la base de la valeur dépensée, revient à intégrer dans l'assiette de l'impôt la valeur de taxes déjà récoltées au stade précédent.

Dans le calcul de la TVA, l'assiette de l'impôt — à chaque stade de la dépense — est la seule valeur ajoutée à ce stade. Elle ne peut s'appliquer à la valeur ajoutée d'un quelconque stade antérieur. Par construction, la TVA n'est pas calculée sur le montant des opérations réalisées (ventes et/ou prestations de service), contrairement à la plupart des systèmes de taxes indirectes qui ne sont basés que sur le seul chiffre d'affaires.

²⁰⁸ Décision d'exécution du conseil autorisant le Danemark à appliquer, conformément à l'article 19 de la directive 2003/96/ce, un taux réduit de taxation à l'électricité directement fournie aux navires se trouvant à quai dans un port.

La personne physique ou morale redevable de la TVA doit : collecter la TVA en majorant ses prix hors-taxe du taux légal de la taxe sur la valeur ajoutée et reversé à l'État la différence entre le total de la TVA collectée sur ses opérations réalisées et le total de la TVA déductible sur ses charges.

Ainsi, on ne taxe que la « valeur ajoutée » (définie comme la différence entre le produit des ventes et/ou des prestations de service et le coût des consommations intermédiaires facturées). Les assujettis — notamment les entreprises — tiennent généralement leur comptabilité « hors taxe » et enregistrent pour ce faire des écritures valorisées « hors-taxe » (en abrégé HT, soit l'abréviation conventionnelle en France pour « hors taxe », l'abréviation « TTC » signifiant au contraire « toutes taxes comprises »).

Sur le plan européen, le Traité sur le Fonctionnement de l'UE (TFUE), en vertu de l'article 113, prévoit spécifiquement l'adoption par le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, de dispositions touchant à l'harmonisation des législations des États membres en matière de fiscalité indirecte (notamment de TVA), dans la mesure où les impôts indirects peuvent constituer un obstacle immédiat à la libre circulation des marchandises et à la libre prestation de services dans le marché intérieur.

Cette harmonisation a connu plusieurs étapes, depuis les années 1970, et a abouti, à la possibilité pour les propriétaires de navires de commerce, de bénéficier d'exonération de TVA sur ces navires (A), ces exonérations, conduit à un contentieux sur la TVA (B).

A- ÉTENDUE DE L'EXONÉRATION BÉNÉFICIAIRE AUX NAVIRES

Le Conseil européen a estimé qu'un système de TVA atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services. Il est, par conséquent, dans l'intérêt du marché intérieur et des États membres d'adopter un système commun dont l'application s'étende également au commerce de détail.

De même, ce conseil a considéré que le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les

services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution. Le conseil a dès lors opter pour une exonération dans plusieurs domaines, notamment, celui des activités maritimes.

Dans cette optique, le droit de l'UE prévoit un champ d'application de l'exonération des opérations afférentes aux navires, assez vaste. L'article 148-a de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (directive TVA). Le a de l'article 148 de la directive prévoit une exonération de TVA pour les « bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l'exercice d'une activité commerciale ...».

Il suffit donc qu'un navire remplisse cumulativement les deux critères pour pouvoir bénéficier de cette exonération : être affecté à la navigation en haute mer et assurer un trafic rémunéré de voyageurs ou avoir une activité commerciale. A la lecture de cet article on peut avoir l'impression d'une répétition ou de la même condition, étant donné que le transport rémunéré de voyageurs est une activité commerciale. Le point "c" de cet article 148 prévoit également des exonérations pour (entre autres) des locations de bateau, alors que le "d" englobe même les prestations de services liées à ces bateaux. Globalement, on peut conclure que toutes les opérations effectuées pour les besoins des navires de commerce affectés à la navigation en haute mer à des fins commerciales sont exonérées de TVA. Ainsi, l'achat du bateau, son entretien, son avitaillement, ses réparations, sa location, sa revente sont autant d'opérations exonérées de TVA au sein de l'Union européenne. De même, un navire de plaisance qui serait affecté au transport de passagers sera considéré comme un navire effectuant une activité commerciale, et il pourra dès lors bénéficier de l'exonération de TVA.

La France a tout naturellement transposé ces dispositions dans le code général des impôts, notamment en son article 262-II alinéa 2. Cet article se contente de réitérer les dispositions de la directive TVA de l'Union européenne, en ces termes exonérant de TVA :

« 2° Les opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur :

- les navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer... »; c'est-à-dire comme les parties de la mer n'appartenant ni à la mer territoriale, ni aux eaux intérieures d'un État, ni à sa zone économique exclusive, ni aux eaux archipélagiques d'un État archipel.

- les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer ;
- les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime, les bateaux de sauvetage et d'assistance en mer ;

3° Les opérations de livraison, de location, de réparation et d'entretien portant sur des objets destinés à être incorporés dans ces bateaux ou utilisés pour leur exploitation en mer, ainsi que sur les engins et filets pour la pêche maritime ;

(...)

6° Les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux et des aéronefs désignés aux 2° et 4°, ainsi que des bateaux de guerre, tels qu'ils sont définis à la sous-position 89-01 du tarif douanier commun, à l'exclusion des provisions de bord destinées aux bateaux affectés à la petite pêche côtière ;

7° Les prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux ou des aéronefs désignés aux 2° et 4° et de leur cargaison ;

8° Les transports aériens ou maritimes de voyageurs en provenance ou à destination de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer ;

(...)

11° Les transports entre la France continentale et la Corse pour la partie du trajet située en dehors du territoire continental ;

11° bis Les prestations de transport de biens effectuées à destination ou en provenance des Açores ou de Madère ».

Par ailleurs, il convient de mentionner que pour le compte de l'année 2020, et eut égard au ralentissement de l'activité en raison de la survenance de la pandémie liée au Covid 19, l'Administration fiscale a estimé, dans le cadre d'un rescrit, que pour l'application de l'exonération en 2021, les opérateurs ont la faculté d'évaluer le respect du ratio de 70 % des trajets en dehors des eaux territoriales sur la base de l'activité de cette même année dans les mêmes conditions que celles prévues par la doctrine administrative pour une mise en service, un changement de propriétaire ou un début d'exploitation en France (I-C-1 § 140 du BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10).

Ainsi, pour bénéficier de l'exonération de la TVA en 2021 sur la base d'une appréciation du ratio des 70 % cette même année, les exploitants des navires de commerce pourront remettre à leurs fournisseurs une attestation provisoire établie sous leur propre

responsabilité, certifiant, d'une part, que le navire remplira les conditions susmentionnées et, d'autre part, qu'ils s'engageront à acquitter la taxe si ces conditions ne sont pas remplies.

Il en résulte en particulier que, lorsque lesdites conditions ne sont pas remplies, les exploitants devront régulariser la TVA au titre des dépenses supportées en 2021 qui ont indûment bénéficié de l'exonération, sans préjudice de l'exercice concomitant du droit à déduction de ces mêmes dépenses. L'administration n'appliquera pas les majorations ou intérêts de retard prévus à l'article 1727 du CGI et à l'article 1731 du CGI si cette régularisation intervient au plus tard lors de la déclaration déposée au titre du mois de mars 2022²⁰⁹.

B- CONTENTIEUX SUR LA TVA EN EUROPE

En 2018, la Commission a lancé une procédure d'infraction à l'encontre de la Grèce, de Chypre et de Malte pour leur régime fiscal très allégé pour l'achat de yachts. La commission estimait alors que ce traitement très favorable accordé aux yachts privés était de nature à fausser la concurrence dans ce secteur maritime. Cette procédure visait principalement les opérations de location-vente. L'astuce de ces crédits-baux était de réduire l'assiette de la TVA qui ne repose plus que sur une partie du navire, et non sur l'ensemble du bien. Avec un taux de TVA de 5,4 %, la petite île de Malte a ainsi pu aspirer les investisseurs et devenir l'un des premiers centres d'immatriculation des yachts en Europe²¹⁰.

D'une part, ces trois États avaient prévu un régime de TVA général. Ce régime constituait un régime forfaitaire sans preuve d'utilisation effective. Le régime élaboré des lignes directrices selon lesquelles plus le bateau est grand, moins la prise en crédit-bail est considérée comme ayant lieu dans les eaux de l'UE, une règle qui réduit fortement le taux de TVA applicable ;

²⁰⁹BOI-RES-000081.

²¹⁰ Communiqué de presse, Taxe sur la valeur ajoutée applicable aux yachts : la Commission lance des procédures d'infraction contre Chypre, la Grèce et Malte, Bruxelles, 08 mars 2018. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_18_1451.

Les législations chypriote et maltaise classaient la prise en crédit-bail d'un yacht dans la catégorie des prestations de services plutôt que dans celle des livraisons de biens. La TVA n'était donc prélevée au taux normal que sur une faible partie du prix réel du bateau une fois que le yacht a été définitivement acheté, le montant restant étant taxé comme une prestation de services, à un taux fortement réduit.

Plus tard, en 2019, la Commission européenne a rendu une décision contre l'Italie et Chypre, afin de mettre un terme aux abattements fiscaux illégaux dans le secteur des yachts en Italie et à Chypre. Dans le cadre de cette procédure, la Commission a décidé de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'un recours contre l'Italie, pour manquement à l'obligation de lutter contre un système illégal d'exemptions pour le carburant utilisé par les yachts affrétés dans les eaux de l'UE.

Dans le même temps, la Commission a décidé d'adresser des avis motivés à l'Italie et à Chypre pour n'avoir pas appliqué le montant correct de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à la location de yachts. La commission estimait alors que les abattements fiscaux de ce type peuvent entraîner des distorsions de concurrence majeures.

En motivant sa décision, la commission a rappelé que les règles de l'UE en matière de TVA autorisaient des exonérations fiscales pour les services lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives du produit ont lieu en dehors de l'UE. Toutefois, ces règles ne permettaient pas d'appliquer une réduction forfaitaire généralisée sans preuve du lieu d'utilisation effective du service. Chypre et l'Italie ont établi des règles en matière de TVA selon lesquelles plus le navire est grand, moins la location est réputée avoir lieu dans les eaux de l'UE. Ce qui avait pour conséquence de réduire la base d'imposition de la TVA applicable²¹¹.

Quelques années plus tôt, en 2013, c'est la France qui faisait l'objet d'une condamnation de la Commission européenne concernant ses taux de TVA. En effet, par un arrêt rendu le 21 mars 2013, la Cour a constaté que la France avait manqué à ses obligations découlant de la directive TVA, en ne subordonnant pas l'exonération de TVA à l'exigence

²¹¹Communiqué de presse, la commission prend des mesures supplémentaires pour mettre un terme aux abattements fiscaux illégaux dans le secteur des yachts en Italie et à Chypre, Bruxelles, 25 juillet 2019. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_19_4265

d'une affectation à la navigation en haute mer des bateaux assurant un trafic rémunéré de voyageurs et de ceux utilisés pour l'exercice d'une activité commerciale. »

La Cour a alors rappelé que le bénéfice de l'exonération prévue par la directive TVA « est subordonné à l'affectation de ces bateaux à la navigation en haute mer ». La Cour ne donne pas de définition de la navigation en haute mer mais que celle-ci « peut être entendue comme étant la navigation dans les eaux internationales ».

La Commission européenne estimait que la pratique française présentait des failles dans le cadre du transport de marchandises par cabotage ; les navettes maritimes transportant des voyageurs entre deux villes côtières ; les yachts exerçant une activité commerciale restant à proximité des côtes.

Les critères retenus par la France pour bénéficier de l'exonération furent jugés très insuffisants : "Il est précisé (par instructions administratives de 2003 et de 2005) que les navires de commerce doivent être inscrits sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère, qu'un équipage permanent doit être présent à bord, et que le navire doit être affecté à une activité commerciale. Il n'est pas sérieusement contesté par la France que ces trois conditions cumulatives appliquées par l'administration fiscale française peuvent également être satisfaites par des bateaux ne gagnant jamais la haute mer, donc par des bateaux manifestement non affectés à la navigation en haute mer."

Dans tous les cas ci-dessus présentés, la commission est amenée à fixer de façon claire, les limites de l'exonération de TVA afin de que les États, mais aussi les armateurs ne profitent pas de la nature internationale de cette activité pour porter atteinte aux règles de concurrence européennes.

On peut cependant remarquer que les règles d'exonération à la TVA peuvent être influencées par un certain nombre de facteurs liés soit au lieu de location, ou au lieu de l'utilisation du navire.

PARAGRAPHE II - LA CONCURRENCE FISCALE DANS LES PORTS

Les ports maritimes sont les grandes infrastructures dont l'impact, et les règles applicables sont les plus mal connues. Pourtant, sur le plan mondial, 7 milliards de tonnes de marchandises, dont 150 millions de conteneurs transitent chaque année par les ports. De

ce fait, les ports maritimes sont des lieux de connexion entre les différents modes de transport. C'est la raison pour laquelle l'Union européenne tend à favoriser l'harmonisation des règles de gestion des infrastructures, telles que le port, ou l'aéroport. Le droit portuaire est considéré comme une branche du droit public en raison de son importance économique et sociale.

L'organisation des ports maritimes relève des missions de service public. Et leur implantation nécessite l'application du régime de la domanialité publique alors que les aménagements portuaires relèvent du régime des travaux publics.

La notion de port n'est pas simple à définir, et à ce jour, aucun texte de droit interne n'a comblé cette lacune. Même si certains États comme la Colombie, disposent d'une définition légale. De même le projet de directive relatif à l'accès au marché de services portuaires en a prévu une. Selon ce texte, le port maritime est une étendue de terre et d'eau ayant subi des travaux, et comprenant des équipements de manière à permettre principalement la réception des navires, leur chargement et leur déchargement, le stockage de marchandise, la réception et la livraison des marchandises, l'embarquement et le débarquement des passagers.

Pour la Cour de justice de l'Union européenne, le port est l'ensemble des infrastructures, même de faible importance dont la fonction est de permettre l'embarquement et le débarquement des marchandises ou des personnes transportées par mer. De son côté, la Commission Européenne, par l'intermédiaire de son groupe de travail portuaire, a défini le port comme « une superficie de terrain et d'eau comprenant des aménagements et des installations permettant principalement la réception des navires de mer, leur chargement et leur déchargement, le stockage des marchandises par des moyens de transport terrestre et pouvant comporter également des activités d'entreprises liées aux transports maritimes ».

La doctrine a aussi participé à la construction d'une définition du port, en retenant que, le port est considéré comme une entité géographique, mais aussi un lieu de passage , pour les marins, les passagers et les marchandises. C'est également un lieu de refuge pour

les navires en cas de gros temps, mais aussi, un lieu frontière où les êtres et les choses entrent ou sortent du territoire²¹³.

Alors que pour la jurisprudence a, pour sa part défini comme une notion comprenant des infrastructures, même de faible d'importance, dont la fonction est de permettre l'embarquement et le débarquement des marchandises ou des personnes transportées par mer²¹⁴. Il ressort dans le cette définition que d'une part, le port suppose des infrastructures : Ce qui signifie qu'un abri naturel, le long de la côte, n'est pas un port. D'autre part, ces infrastructures ont pour fonction de permettre l'embarquement et le débarquement des marchandises ou des personnes transportées par mer²¹⁵.

. Il ne semble pas y avoir de critères spécifiques pour définir la notion de port. La notion de port maritime a été consacrée pour le port de commerce, par la Convention de Genève du 9 décembre 1923, portant statut international de ports maritimes. Cette convention a retenu qu'est considéré comme un port maritime, le port dont le trafic principal résulte du transport maritime. Le port de Rouen est un peu maritime puisque l'activité maritime est largement dominante tandis que le port de Paris, situé également sur la scène, est un portefeuille puisque son activité dépend essentiellement du trafic fluvial.

Ainsi, les ports maritimes peuvent être définis comme des espaces d'échange, entre le monde terrestre et le domaine maritime. Espace de transit des marchandises et des passagers, le port est une zone géographique, une communauté de professionnels, une zone industrielle et logistique, ainsi qu'un lieu d'échanges et d'informations ²¹⁶. L'activité maritime se développe grâce au niveau de développement des ports, et le continent européen en compte plusieurs, capables de recevoir des navires de taille importante. Ces ports sont le plus souvent amenée à coopérer, afin de satisfaire aux besoins de l'activité internationale, pourtant, ils sont aussi dans une compétition pour toujours être à la hauteur les uns, des autres. C'est donc entre concurrence et collaboration (A) que les ports européens, et même mondiaux se développent et cette concurrence fait aussi par des choix fiscaux plus ou moins incitatifs, comme c'est le cas pour la France (B).

²¹³ PIETTE Gaël. *Droit Maritime*, op.cit, p. 16.

²¹⁴ CJCE, 9 mars 2006, n° C-323/03, Commission/Espagne.

²¹⁵ PIETTE Gaël. *Droit Maritime*, op.cit, p. 16.

²¹⁶ GUERLET Grégory, *La gestion des ports par une entité publique : aspects européens et environnementaux*, thèse, Université du Littoral Côte d'Opale, 2013, p. 9.

A- ENTRE CONCURRENCE ET COLLABORATION

1- La concurrence en droit

Les ports participent au service public, et en Europe, ils ont créé une réelle coopération, tout en se livrant une compétition ardue. L'alignement et la proximité de ces ports favorisent la complémentarité entre les ports du Range Nord-Ouest²¹⁷. Ils sont reliés entre eux par cabotage (d'estuaire en estuaire) ainsi que par voie fluviale, grâce au réseau de canaux grand gabarit qui sillonnent les Pays-Bas et la Belgique (canaux Gand-Terneuzen, de l'Escaut au Rhin, Albert, Canal maritime d'Anvers à Bruxelles, d'Amsterdam au Rhin, etc.). Le Northern range représente au total plus de 9% du trafic maritime mondial (plus de 500 millions de tonnes par an). Elle reçoit plus de 80% des importations de l'Union européenne et assure l'intégration de l'UE dans la mondialisation. Les marchandises qui transitent par les ports de cette façade sont très diverses : hydrocarbures, minerais, matières premières, biens de consommation courante.

Ainsi, pour les importations de pétrole, de charbon et de minerai de fer, Rotterdam sert de hub à toute la façade, recevant les pétroliers, minéraliers et porte-conteneurs géants, puis réexpédiant vers ses voisins une partie de son approvisionnement sur de petits feeders (navires collecteurs). Hambourg a la même fonction vis-à-vis des ports de la Baltique, notamment par le canal de Kiel. Certains ports ont développé une complémentarité importante. Et les plus gros porte-conteneurs déchargent leur marchandise dans un port en eau profonde. Puis ces marchandises sont redistribuées vers des ports secondaires.

Cet alignement portuaire est soutenu par un hinterland important reliant entre eux, les grands fleuves européens, tels que : le Rhin, la Meuse, l'Elbe, et la Seine, mais aussi, fluviaux par l'Escaut (relie Anvers à Valenciennes et de là vers Paris par le futur canal Seine-Nord), le Willebroek (relie Anvers au port de Bruxelles), le canal Albert (relie Anvers au port de Liège), la Meuse (relie Rotterdam à Maastricht et Liège) et surtout le

²¹⁷Range Nord-Ouest comprend les ports du Havre-Hambourg, Atlantique, Méditerranée, Scandinavie-Baltique, Mer Noire et Balkans et Grande-Bretagne (parfois incluse dans le Range Nord-Ouest) - Alain Frémont, « L'Europe, puissance maritime », dans Clarisse Didelon, Claude Grasland et Yann Richard (dir.), *Atlas de l'Europe dans le monde*, Paris, La documentation française, 2008. - Philippe Subra, « Les ports du Range nord européen, entre concurrence, mondialisation et luttes environnementales », *Hérodote*, n° 93, 1999, pp. 106-107.

Rhin (relie Rotterdam au port de Duisbourg dans la Ruhr et poursuit jusqu'à Bâle en grand gabarit)²¹⁸.

Le Northern range dispose aussi de nombreuses autoroutes, de voies fluviales aménagées. De plus ces ports disposent d'un hinterland routier, particulièrement saturé car recevant la majorité du trafic fret, notamment les autoroutes parallèles au Rhin (l'E31 sur la rive gauche et l'E35 sur la rive droite), l'axe Hambourg–Francfort–Bâle (l'HaFraBa : E45 puis E35) et l'axe Rotterdam–Anvers–Paris (l'E19 et l'A1). Un réseau ferroviaire renforce cet hinterland (ligne de la Betuwe entre Rotterdam et la frontière allemande ; projet de Rhin d'acier entre Anvers et l'Allemagne)²¹⁹.

La réglementation européenne des aides d'État a donné lieu à de nombreuses applications à l'intérieur des ports maritimes européens. Si le règlement (UE) n° 651/2014 du 17 juin 2014 a permis d'exempter de notification certaines aides aux infrastructures portuaires, la Commission a rappelé dans une Communication que « le financement public des infrastructures portuaires favorise une activité économique et est donc en principe soumis aux règles en matière d'aides d'État ».

Dans les faits, l'application des règles relatives aux aides d'État dans le secteur portuaire a été influencée par l'arrêt Aéroport de Leipzig-Halle, rendu par la CJUE à propos du financement public d'une nouvelle piste de cet aéroport, qui avait provoqué le déplacement d'un centre opérationnel de DHL depuis un autre aéroport européen²²⁰. Ainsi, dans deux affaires concernant les ports de Salerne et Kiel, la Commission a relevé que les projets permettraient le développement des infrastructures portuaires en vue de leur exploitation commerciale.

Le dragage, comme l'extension des surfaces portuaires disponibles sont ainsi considérés, dans la première décision, comme directement liés à l'activité économique et non comme des aménagements d'intérêt général. Un point retiendra particulièrement l'attention : l'activité du Port de Kiel consistant à mettre à disposition des

²¹⁸ Wikipedia, https://fr.wikipedia.org/wiki/Range_nord-europ%C3%A9en

²¹⁹ Idem.

²²⁰ Arrêt de la Cour (huitième chambre) du 19 décembre 2012, Mitteldeutsche Flughafen AG et Flughafen Leipzig-Halle GmbH contre Commission européenne, Affaire C-288/11 P.

opérateurs portuaires, contre rémunération, des infrastructures et des terrains, est qualifiée d'activité économique. Il s'ensuit l'application des règles de concurrence.

Dans ces décisions, le renforcement de la position concurrentielle des ports concernés est mis en évidence comme susceptible, au moins potentiellement, d'affecter la concurrence interportuaire et le commerce entre les États membres. Les aides sont cependant déclarées compatibles en tant qu'elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun.

2- La concurrence fiscale

Le contrôle des aides d'États porte également sur celles de nature fiscale, que les États accordent aux ports européens. Ainsi, en janvier 2020, la Commission européenne a publié sa décision d'ouvrir une enquête approfondie concernant l'exonération fiscale accordée par l'Italie en faveur de ses ports en raison du refus de cet État d'accepter les mesures utiles proposées par la Commission européenne et visant à abolir ce privilège fiscal²²¹.

Par ailleurs, la Commission a rendu publique en décembre 2019 sa décision constatant l'acceptation inconditionnelle par l'Espagne de sa requête d'abolir son exonération fiscale en faveur de ses ports.

En janvier 2019, la Commission européenne avait invité l'Espagne et l'Italie à adopter des mesures nécessaires pour abolir une exonération fiscale appliquée aux autorités portuaires.

Ces procédures faisaient suite à des enquêtes lancées en 2013 par la Commission européenne sur le fonctionnement et la taxation des ports dans les États membres. Ces enquêtes ont révélé que la plupart des États membres soumettaient les activités économiques de leurs ports au régime normal d'imposition des sociétés, à l'exception de certains États membres.

²²¹ Commission européenne, « Aides d'État »: la Commission demande à l'Italie de mettre fin aux exonérations fiscales en faveur des ports », Bruxelles, 4 décembre 2020.

En octobre 2019, l'Espagne a informé la Commission de son acceptation inconditionnelle des mesures utiles proposées par la Commission. La décision de la Commission constatant cette acceptation a été rendue publique en janvier 2020.

Cependant, en mars 2019, l'Italie a informé la Commission qu'elle rejetait la proposition de modifier son régime de taxation applicable aux ports. En conséquence, la Commission a décidé en novembre 2019 d'ouvrir une procédure formelle d'examen afin de vérifier si l'aide existante est conforme aux règles de l'UE en matière d'aides d'État et si ce n'est pas le cas, d'imposer des mesures utiles à l'Italie.

Cette décision a été publiée le 10 janvier 2020 au Journal Officiel de l'UE. Par cette publication, la Commission a invité tous les tiers intéressés tels que les ports italiens ou leurs concurrents à lui soumettre leurs observations dans un délai d'un mois à partir de cette publication²²².

Cette décision décrit la mesure fiscale en cause, les arguments présentés par la Commission et les doutes de la Commission quant à la compatibilité de l'exonération fiscale avec le Traité sur le fonctionnement de l'UE.

Ainsi, dans le cadre de l'enquête préliminaire, l'Italie a présenté plusieurs arguments visant à justifier le maintien de l'exonération de l'impôt des sociétés dont bénéficient les autorités portuaires. L'Italie a avancé en premier lieu que les ports italiens sont « loin de faire concurrence, même potentiellement, sur les marchés européens » mais souffrent d'une « concurrence impitoyable » de la part des ports nord-africains. Ensuite, l'Italie a rappelé que, selon son interprétation du code italien des impôts, seules les entreprises exerçant des activités économiques sont soumises à cet impôt. Or, l'Italie estime que les autorités portuaires appartiennent à l'administration publique et ne constituent pas des entreprises en tant que telles car elles n'exercent que des activités de nature non économique, telles que le contrôle du trafic maritime et la surveillance de la sécurité, qui sont des tâches relevant de la puissance publique.

Dans sa décision, la Commission rappelle que, selon la jurisprudence européenne, une entreprise est une entité exerçant une activité économique indépendamment du statut

²²² « Impôt sur les sociétés applicable aux ports en Italie - Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne », Journal officiel de l'Union européenne, n° 2020/C 7/03, du 01^{er} janvier 2020.

juridique de l'entité, de la manière dont elle est financée ou du fait qu'elle soit publique. La Commission ne remet pas en cause la légalité du code italien des impôts, mais conteste l'interprétation faite par l'Italie des dispositions régissant l'imposition des sociétés et considère que les autorités portuaires exercent également des activités économiques, ces activités consistant essentiellement en l'exploitation commerciale d'infrastructures portuaires (telles que la location des terrains portuaires).

Par conséquent, selon la Commission, l'exonération de l'impôt sur les sociétés dont bénéficient les autorités portuaires italiennes pour leurs activités économiques leur confère un avantage financier accordé par l'État au moyen de ressources d'État qui peut fausser la concurrence et affecter les échanges entre États membres. En effet, les ports participent aux échanges à l'intérieur de l'Union ce qui implique qu'ils sont inévitablement en concurrence les uns avec les autres.

À ce stade, la Commission estime donc que l'exonération fiscale accordée aux autorités portuaires italiennes constitue une aide d'État qui semble être incompatible avec les règles européennes. Seules les activités économiques sont dans le collimateur de la Commission. Les activités non économiques (douanes, police, surveillance anti-pollution, etc.) des ports peuvent demeurer soumises à un régime fiscal particulier.

Les régimes d'exonération fiscale en faveur des autorités portuaires (espagnols et italiens) existaient déjà avant 1958, année de la signature du Traité de Rome. Ces mesures constituent des aides existantes en telle sorte que la Commission ne peut qu'ordonner l'abolition de ces systèmes de taxation pour l'avenir (et non requérir un remboursement de ces aides perçues dans le passé).

Les autorités italiennes ont déjà eu l'occasion de réagir à la position de la Commission. Les parties intéressées sont quant à elles invitées à présenter leurs observations à la Commission avant le 10 février 2020. Ces observations seront envoyées à l'Italie qui aurait l'occasion de les commenter.

Finalement, il est important de relever qu'il est possible pour les États d'accorder des aides à l'investissement en faveur des ports maritimes et intérieurs. Ainsi, en mai 2017, le Règlement Général d'exemption par catégorie permet aux États membres d'accorder de telles aides jusqu'à 150 millions d'euros par projet dans les ports maritimes et jusqu'à 50 millions d'euros par projet dans les ports intérieurs sans obligation de notification préalable

à la Commission, grâce à la simplification des règles relatives aux investissements publics dans les ports sous réserve du respect des conditions prévues par ce Règlement. Au-delà de ces plafonds, les projets d'aide doivent faire l'objet d'une autorisation formelle de la Commission européenne.

La France a elle aussi été sous le viseur de la Commission européenne. En effet, en juillet 2014, la Commission a fait part à la France et à la Belgique de ses inquiétudes concernant leurs régimes d'imposition des ports. En janvier 2016, la Commission a demandé à la Belgique et à la France d'adapter leur législation pour faire en sorte que les ports publics ou privés paient l'impôt des sociétés sur leurs activités économiques de la même façon que les autres sociétés. Étant donné que la Belgique et la France n'ont pas accepté ces mesures, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen en juillet 2016.

La Commission a demandé des informations aux États membres et continue d'évaluer le fonctionnement et la taxation de leurs ports pour assurer des conditions de concurrence loyales dans le secteur portuaire de l'UE. Les enquêtes, entamées par la Commission en 2013, ont montré que la plupart des États membres soumettaient les activités économiques de leurs ports au régime normal d'imposition des sociétés. En janvier 2016, la Commission a pris une décision selon laquelle l'exemption du droit des sociétés accordée aux ports néerlandais était une aide d'État et demandé que les Pays-Bas soumettent leurs ports à l'impôt sur les sociétés à partir du 1^{er} janvier 2017. La Commission a également veillé à ce que certains ports maritimes allemands aient mis en place une structure de financement transparente séparant les activités de mission publique des activités économiques afin de prévenir le subventionnement croisé des uns aux autres.

La Commission européenne s'était prononcée en 2017 sur les exonérations fiscales bénéficiant aux ports français les qualifiant d'aides d'État incompatibles. Elle demandait aux autorités françaises de mettre fin à cet avantage fiscal²²³.

La décision de la Commission européenne a fait l'objet de recours en annulation déposés respectivement par l'Union des ports de France et la CCI de Brest (assurant la

²²³ Commission européenne, Décision de la commission du 27.7.2017 concernant le régime d'aides n° sa38398 (2016/c, ex 2015/e) mis à exécution par la France fiscalité des ports en France, Bruxelles, N° C(2017) 5176 final, le 27 juillet 2017.

gestion du port de Brest), recours sur lesquels le Tribunal de l'UE s'est prononcé dans deux arrêts datés du 30 avril 2019²²⁴.

Plusieurs moyens étaient soulevés par les requérantes qui ont tous été rejetés par le Tribunal de l'UE. La question se posait en premier lieu de la qualité des requérantes à pouvoir déposer un recours en annulation d'une décision adressée à l'État français. Cette qualité a été reconnue par le Tribunal dans les deux cas au motif que d'une part les membres de l'Union des ports français étaient directement et individuellement concernés par la décision attaquée et par conséquent l'Union qui représente l'intérêt de ses membres avait également qualité pour agir. Le même raisonnement a été conduit pour reconnaître la qualité à agir de la CCI gestionnaire du port de Brest.

Parmi les moyens soulevés par les requérantes figuraient notamment le fait que, pour la CCI, les activités exercées par le port de Brest constituent un service non économique d'intérêt général, échappant ainsi à l'application des dispositions du traité en matière d'aides d'État. Elle estime en effet que le caractère non économique des activités exercées par les autorités portuaires ne saurait être remis en cause par l'exercice éventuel, à titre accessoire, d'activités ne relevant pas des fonctions régaliennes de l'État et que la Commission européenne aurait dû examiner la part respective des activités à caractère économique et des activités à caractère non économique exercées par les ports.

Sur ce point, le Tribunal a rappelé la jurisprudence relative à la notion d'entreprise et souligne qu'il n'est pas contesté que les ports peuvent se voir déléguer l'exercice de certaines tâches de puissance publique ou de nature non économique, comme le contrôle et la sécurité du trafic maritime ou la surveillance antipollution, ni que, dans l'exercice de ces tâches, les ports ne sont pas des entreprises au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Il précise qu'en revanche, le fait qu'une entité exerce une ou plusieurs activités régaliennes ou non économiques ne suffit pas à lui retirer, de manière générale, la qualification d'« entreprise ».

Lorsque les deux types d'activités sont conduites, le Tribunal reconnaît que si l'activité économique est indissociable de l'exercice de ses prérogatives de puissance publique, l'ensemble des activités exercées par ladite entité demeurent des activités se

²²⁴ Tribunal de l'UE 30 avril 2019, n° T 754/17 et T 747/17, Chambre de commerce et d'industrie métropolitaine Bretagne-Ouest (port de Brest et Union des Ports de France, (UPF) c/ Commission européenne.

rattachant à l'exercice de ces prérogatives, cependant, en l'espèce, il n'a pas été apporté la preuve que les activités économiques et non économiques étaient indissociables.

S'agissant, de l'argument de la requérante selon lequel la Commission aurait dû examiner les parts respectives des activités à caractère économique et des activités à caractère non économique exercées par les ports au regard d'un seuil pouvant servir de critère pour considérer qu'une activité économique a une nature totalement accessoire, le Tribunal rappelle qu'il n'existe aucun seuil en dessous duquel il conviendrait de considérer que l'ensemble des activités d'une entité serait de nature non économique, dès lors que les activités économiques seraient minoritaires.

Le Tribunal rejette par ailleurs l'argument soulevé par la CCI selon lequel les États membres disposeraient d'une compétence exclusive pour déterminer si un service d'intérêt général revêt un caractère économique ou non économique. Il rappelle que « les notions d'entreprise et d'activité économique sont des notions objectives, qui découlent directement du traité et qui dépendent d'éléments de fait et non des choix ou des appréciations subjectives des autorités nationales ». ²²⁵

La requérante soutenait en outre que les autorités portuaires exercent des activités relevant d'un SIEG et que l'exonération fiscale dont elles bénéficiaient équivalait à une compensation des missions de services publics mises à leur charge dans le cadre d'une délégation de service public mis en œuvre par le Conseil régional de Bretagne. Ce lien contesté par la Commission européenne l'est également par le Tribunal.

Pour rappel, l'impôt sur les sociétés est un impôt sur les revenus des entreprises ; il porte donc sur les bénéfices des entreprises qui y sont assujettis. Les grands ports maritimes, en tant qu'établissement publics, doivent en principe être soumis à l'impôt sur les sociétés, tel que le prévoit l'article 206-1 du code général des impôts.

Toutefois, la France et plusieurs autres pays européens ont longtemps accordé une exonération en faveur de leurs ports. Tout d'abord listant les activités susceptibles d'être soumises à l'impôt sur les sociétés en France, et ensuite nous parlerons des origines de cette exonération à l'impôt sur les sociétés dans les ports français.

²²⁵ Arrêt du tribunal, chambre de commerce et d'industrie métropolitaine Bretagne-ouest (port de Brest) c/ Commission européenne, (sixième chambre), n° T-754/17 , 30 avril 2019.

Dans leurs missions de développement des infrastructures et des ports, les GPM ont besoin de ressources propres que ne fournissent pas, ou pas suffisamment l'État et les activités administratives menées au port. C'est la raison pour laquelle se développe un service public à caractère administratif et commercial, qui d'ailleurs existe aussi dans les ports autonomes.

S'agissant du service public à caractère commercial, « il est parfois difficile de discerner l'existence d'un service public, tant le caractère économique de l'activité est dominant. C'est le cas de la manutention portuaire... »²²⁶. De même, sont considérés comme service public à caractère industriel et commercial, les activités de pilotage et de lamanage²²⁷. Ces activités qui relèvent donc de l'économie, en ce qu'elles ramènent des revenus aux GPM bénéficient en France d'une exonération à l'impôt sur les sociétés qui lui donne un avantage considérable par rapport aux entreprises privées qui exerceraient la même activité.

En effet, autant la jurisprudence considère que ces activités relèvent du service public quand leur auteur est le port²²⁸, autant elle n'y voit qu'une simple activité industrielle et commerciale lorsque que les entreprises privées les exercent²²⁹. Cet avantage n'est pas directement lié à l'ouverture du marché européen, mais l'a précédé. C'est la raison pour laquelle il semble utile de revenir sur les origines de l'exonération de l'impôt sur les sociétés dans les GPM. Pour le faire il faut remonter à la seconde guerre mondiale.

A cette époque, les économies des différents pays, notamment ceux directement concernés par cette guerre, ont été très affaiblis. Afin de réduire l'impact de cette guerre sur la France, un arrêté a été pris en date du 31 Janvier 1942 dans le but de soumettre les chambres de commerce maritimes, les ports autonomes et les chambres de commerce de l'intérieur gérant des installations portuaires à tous les impôts directs locaux, notamment l'impôt sur les sociétés et la taxe foncière.

Toutefois, une décision ministérielle du 11 août 1942 a maintenu provisoirement l'exonération dont bénéficiait jusque-là les ports, et cette loi n'a à ce jour pas été abrogée

²²⁶ BEURIER Jean-Pierre (dir.) op cit. n° 613.41.

²²⁷ Idem, 613.41

²²⁸ CE, sect., 5 mai 1944, C^e maritime de l'Afrique orientale, Lebon 129 ; 164, concl. B. Chenot

²²⁹ CE, sect. TP avis, 14 Avr. 2009, req. N° 382669, inédit au Lebon

par la France. Ce texte a été confirmé à plusieurs reprises²³⁰. Et a été entériné à ce jour par livre des procédures fiscales qui dispose : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration.

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales »²³¹. Cette exonération a été progressivement supprimé par le Commission européenne, dans les divers États qui l'allouaient à leur ports (tel que présenté plus haut).

B- AMÉNAGEMENT QUANT A LA TAXE FONCIÈRE

Par une loi de finances rectificative pour 2014, le gouvernement français a autorisé une exonération d'impôts sur les propriétés publiques appartenant aux grands ports maritimes français. Afin d'exposer l'étendue de cette exonération, nous évoquerons tout d'abord les exonérations de plein de droit (1), et enfin nous parlerons des exonérations sur délibération et des abattements dégressifs (2).

1- Exonération de plein droit

L'exonération de plein droit de certaines propriétés du port a pour fondement l'article L.5312-16 du code des transports qui dispose :

« Lorsqu'un grand port maritime est substitué à un port maritime relevant de l'État, l'État et, le cas échéant, le port autonome ou l'établissement public délégataire lui remettent les biens immeubles et meubles nécessaires à l'exercice de ses missions autres que ceux relevant du domaine public maritime naturel et du domaine public fluvial naturel. Cette remise est gratuite et ne donne lieu à paiement d'aucune indemnité, ni d'aucun droit, taxe, salaire ou honoraires.

²³⁰ Principalement en ce qui concerne la taxe foncière.

²³¹ Livre des procédures fiscales, article 80 A.

Le grand port maritime est substitué de plein droit à l'État et, le cas échéant, au port autonome ou à l'établissement public délégataire, dans tous les droits et obligations attachés aux biens remis et aux activités transférées, en particulier dans le service des emprunts contractés par le port autonome ou le délégataire pour le financement de l'activité déléguée et de ses participations aux travaux maritimes. »²³².

Cet article permet de relever les conditions dans lesquels l'exonération de plein droit s'applique. En effet, on peut retenir ici qu'il peut s'agir aussi bien des biens meubles ou immeubles, mais également, on retient comme condition que ces biens soient nécessaires au fonctionnement du grand port maritime. Ainsi, les propriétés affectées à un service public ou d'utilité générale et non productives de revenus bénéficient d'une exonération permanente de TFPB (taxe foncière sur la propriété bâtie) et TFPNB (taxe foncière sur la propriété non bâtie), lorsqu'elles sont transférées par l'État aux GPM. Il s'agit essentiellement des biens immobiliers affectés aux activités portuaires régaliennes²³³.

Cette exonération a été récemment rétablie par l'article 95 de la loi de finances rectificative n° 2015-1786 du 29 Décembre 2015, en son article 95. Le but de cette exonération est principalement d'éviter que les grands ports maritimes ne se retrouvent très rapidement sous le poids d'une fiscalité locale trop regardante. La date de mise en application de cette loi ayant été fixée au 1^{er} Janvier 2016, des tribunaux ont été amenés à se prononcer en « défaveur » de certains grands ports maritimes. C'est le cas dans le cadre du litige opposant le grand port maritime de Nantes-Saint-Nazaire au ministre des Finances et des comptes publics.

En l'espère, le Grand Port Maritime de Nantes-Saint-Nazaire a demandé au tribunal administratif de Nantes de le décharger de cotisations de taxe foncière sur les propriétés bâties mises à sa charge au titre des années 2009 à 2012 dans les rôles des communes de Nantes et de Montoir-en-Bretagne. Le tribunal administratif ayant fait droit à ces demandes et mis à la charge de l'État une somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. Le ministre des Finances et des comptes publics demande au

²³² Code des transports, article 5312-16

²³³ Les Nouvelles Fiscales 2016 - n°1171 du 01/02/2016, Taxes foncières : maintien des exonérations en faveur des propriétés transférées par l'État aux grands ports maritimes,

Conseil d'État d'annuler cette décision, par un pourvoi et un nouveau mémoire, enregistrés les 25 septembre 2014 et 17 février 2015 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État.

Alors que dans cette affaire, le Grand Port Maritime de Nantes-Saint-Nazaire fondait ses prétentions sur une interprétation formelle de la loi fiscale prévue par une décision ministérielle du 11 août 1942, reprise par une réponse ministérielle publiée au journal officiel de l'Assemblée nationale du 23 février 1981 et par la documentation administrative de la même époque d'après-guerre. Cet attirail juridique accordant une exonération sur la taxe foncière aux propriétés publiques, devait, selon le Grand Port Maritime, lui être appliqué.

Seulement, le Conseil d'État rendant tranchant ce litige en dernier ressort a décidé que la loi applicable en l'espèce était les articles 1380 et 1382 du code général des impôts. De ces articles combinés il ressort en effet que le Grand Port Maritime de Nantes-Saint-Nazaire n'avait pas droit à exonération sur ses propriétés bâties.²³⁴

Cette décision bien que justifiée au moment de son prononcé, semble aujourd'hui arbitrale car le conseil d'État ne fait ici aucune distinction entre les différentes propriétés du grand Port Maritime, sachant en effet que même si celui-ci n'avait pas eu droit à une exonération de plein droit, le Conseil d'État aurait pu lui appliquer une exonération sur délibération ou un abattement dégressif.

2- Exonération sur délibération et abattement dégressif

L'abattement dégressif est en général issu d'une délibération sur le plan territorial, dans les communes dans lesquels se situent les différents grands ports maritimes. De plus, l'abattement est fait sur la base d'imposition à la TFPB des biens qui font l'objet d'un transfert de propriété de l'État aux GPM et qui ne sont pas exonérés par les articles 1382 E et 1382-2° du code général des impôts.

Cet abattement est prévu à l'article 1388 septies du code susmentionné, et s'applique au titre des 5 années qui suivent celle au cours de laquelle le transfert de propriété a été publié au fichier immobilier.

Son taux est fixé à :

- 100 % au titre des deux premières années ;
- 75 % la troisième année ;

²³⁴ Conseil d'État/contentieux/8è SS/ 23/10/2015, n°384805.

- 50 % la quatrième année ;
- 25 % la cinquième année.

Il cesse de s'appliquer en cas de changement de redevable au cours de cette période.

Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions établies au titre de l'année 2016. Lorsque la publication du fichier immobilier est intervenue avant le 1^{er} janvier 2015, l'abattement s'applique pour la durée restant à courir.

On peut être amené à se demander ce qui encouragerait une commune à accorder de telles exonérations au Grand Port Maritime. La réponse pourrait être que la présence du port étant forcément enrichissante pour un territoire, les exonérations fiscales temporaires, n'affecteront pas de façon substantielle l'économie du port, mais au contraire ces économies pour le port pourraient être réinvesties en son sein et accélérer encore l'activité économique de la commune concernée.

Quoiqu'il en soit, l'abattement dégressif se fait de façon de façon consensuelle entre l'autorité du port et la commune, et celle-ci reste libre de son choix, selon qu'elle y trouve des avantages ou non.

Pour clore cette partie, le gouvernement français se donne de la peine afin de mettre l'activité maritime nationale au diapason des plus grands pays en termes d'activités maritimes tant d'Europe que du monde.

Seulement, les accords de libre échange et de libre circulation signés par la France l'obligent à se soumettre à certaines règles, et de soumettre ses choix d'aménagements fiscaux aux normes européennes.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Dans ce chapitre, il a été question de présenter les éléments qui caractérisent l'hétérogénéité de la fiscalité relative aux activités maritimes. La taxation au tonnage est bien entendu la plus grande manifestation de cette hétérogénéité, car déjà elle vient enrichir la catégorie des impôts existants et s'appliquant aux activités maritimes, mais aussi elle se manifeste différemment selon les pays, et plus encore, son champ d'application semble être flexible selon la situation de l'État qui sera concernée. On pourrait de ce fait prédire que dans les années à venir, la Commission européenne sera amenée à définitivement élargir le champ de cette taxation afin que tous les armateurs soient au même niveau quant à sa mise en œuvre.

De plus, la TVA, ou plutôt l'exonération au paiement de la TVA est une autre caractéristique de l'hétérogénéité de la fiscalité maritime. Ici, l'Union européenne semble refuser d'admettre une exonération globale, mais met un point d'honneur à faire une liste des situations pouvant faire bénéficier de cette exonération. On découvre toutefois à la lecture de ces situations que, la seule limite est territoriale et qu'une mobilisation avisée des navires pourrait conduire à ce que de plus en plus de navires entrent dans le champ d'exonération de TVA.

Enfin la concurrence portuaire a aussi connu des évolutions dans l'Union européenne, et la France tente de rattraper les autres membres en mettant en place des mécanismes tendant à rendre les ports français, plus compétitifs. La Stratégie nationale portuaire (SNP), adoptée par le Comité interministériel de la Mer du 22 janvier 2021 poursuit un objectif clair de reconquête de parts de marché et de développement économique des ports, à horizon 2025-2050 et fixe des orientations conformes aux préconisations de la Commission, en prévoyant notamment :

- d'augmenter de 20 points la part du fret conteneurisé manutentionné dans les ports français à destination et en provenance de la France qui s'élève aujourd'hui à 60 %;
- de reconquérir les flux européens pour lesquels les ports français constituent des points de passage pertinents, en s'appuyant sur les trois principaux points d'entrée maritime que sont les grands ports d'HAROPA, Marseille et Dunkerque ;

- de renforcer le positionnement des ports français sur des flux à haute valeur ajoutée *via* la diversification des filières de marchandises, en particulier en faveur de marchandises conteneurisées, des minerais, des produits chimiques, de la pharmacie et des filières émergentes (GNL, énergies marines renouvelables...).

Par ailleurs, la Stratégie Nationale Portuaire s'accompagne d'outils destinés à améliorer la performance des ports inspirés de propositions du Sénat :

- un observatoire de la performance des chaînes logistico-portuaires devrait être mis en place pour améliorer la compétitivité des ports et accroître leurs parts de marché ;

- les GPM seront dotés de contrats d'objectifs et de performance au sein desquels les orientations de la SNP seront traduites.

D'ici à 2050, la France prévoit d'avoir gagné 80% des parts de marché, cet objectif est financé à 1.47 milliard d'euros, pour la période 2020-2027²⁴⁶.

²⁴⁶ Sénat, *La stratégie nationale portuaire : une présentation très attendue, une ambition qui reste à concrétiser* Rapport d'information n° 520 (2020-2021) de Mme Martine FILLEUL et M. Didier MANDELLI, fait au nom de la commission de l'aménagement du territoire et du développement durable, déposé le 7 avril 2021 – Ministère de la Transition Énergétique, Ministère de la Transition Écologique et de la Cohésion des Territoires, « La Stratégie Nationale Portuaire », 17 novembre 2021, <https://www.ecologie.gouv.fr/strategie-nationale-portuaire-snp>

PARTIE II LA COMPLEXITÉ DES TRANSACTIONS INTRAGROUPES ET LA GESTION DES CONTENTIEUX FISCAUX DANS LES ACTIVITES MARITIMES

Les groupes internationaux sont partie intégrante de la concurrence fiscale internationale. Les entreprises se regroupent dans l'idée de renforcer leur influence dans un domaine et aussi souvent d'accroître leur bénéfice. Dans ce dernier objectif, le groupe s'appuie sur la fiscalité en optant pour l'intégration fiscale, ou en se constituant des sociétés mères, et des filiales.

Presque tous les groupes d'entreprises multinationales doivent prendre des dispositions pour fournir à leurs membres un large éventail de services, notamment d'ordre administratif, technique, financier ou commercial tels les services de gestion, de coordination et de contrôle pour l'ensemble du groupe. Les dépenses relatives à la fourniture de ces services peuvent être supportées au départ par la société mère, par un membre ou plus du groupe spécialement désigné (« un centre de service du groupe ») ou par d'autres membres du groupe. Une entreprise indépendante ayant besoin d'un service peut l'obtenir auprès d'un prestataire spécialisé dans ce type de services ou l'effectuer elle-même en interne. De même, une entreprise membre d'un groupe d'entreprises multinationales qui a besoin d'un service peut l'obtenir auprès d'entreprises indépendantes ou auprès d'une ou plusieurs entreprises associées du même groupe d'entreprises multinationales (service intra-groupe) ou encore assurer elle-même l'exécution de ce service²⁴⁷.

Les transactions intragroupes sont caractérisées par des relations de dépendance et de contrôle les unes envers les autres. En droit allemand, par exemple, il y a groupe de sociétés dès lors qu'une entreprise est subordonnée à une autre. Deux situations sont alors concevables. Premièrement, un contrat d'affiliation peut être établi entre la société dominée et la société dominante. Ce contrat donne un certain nombre de pouvoir à la société dominante et l'obligation de compenser le déficit de la société dominée²⁴⁹.

²⁴⁷ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 2022, 347p., p.7.2.

²⁴⁹ COZIAN Maurice, VIANDIER Alain, et DEBOISSY Florence, *Droit des Sociétés*, LexisNexis, Paris, 2018, p. 830.

En France, le groupe se caractérise par l'existence d'une domination, c'est-à-dire qu'une entreprise en contrôle une autre. Le contrôle est établi lorsque la société dominante détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société : lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ; lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ; lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société²⁵⁰. Le contrôle existe si la société dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

Le groupe n'a pas de personnalité juridique, il ne peut être immatriculé et il n'existe pas de responsabilité commune entre les sociétés le constituant. Sur le plan fiscal, en principe, les sociétés membres d'un groupe peuvent agir librement et disposer de leurs finances. Cependant, il existe au sein des groupes la possibilité de se venir en aide, les unes envers les autres. Ces aides peuvent être des renoncations de recettes, des prises en charge des dettes dues à des tiers, des versements de subventions, ou des abandons de créance... Parallèlement, le groupe ne possède pas une personnalité fiscale, correspondant à la personnalité juridique. En effet, il n'existe ni un impôt de groupe, ni un affectio societatis du groupe, ni même la reconnaissance du groupe en tant que débiteur de l'impôt. L'impôt de groupe implique une assiette commune. Or, à la différence du droit comptable. Il n'y a pas d'assiette consolidée pour l'impôt des sociétés. Le résultat du groupe nécessairement obtenu, en retraitant la somme des résultats individuels. De même, le droit fiscal n'autorise pas la déduction des dépenses faites dans l'intérêt du groupe. Enfin le groupe ne peut être considéré comme un contribuable à part entière dès lors que c'est la mère qui est redevable légale de l'impôt²⁵¹.

²⁵⁰ Article L. 233-3, code de commerce.

²⁵¹ CAVALIER Georges, *Des groupes de société à l'entreprise élargie en droit fiscal européen et International ?* in Blandine ROLLAND, *L'entreprise élargie et son droit*, ed. Mare & Martin, 2020, p.162.

Par l'intégration fiscale, les entreprises d'un groupe consolident leurs résultats fiscaux, et la société mère se charge de la déclaration des impôts des différentes entités du groupe. Elles sont dès lors considérées comme un contribuable unique. Cette option permet entre autres, de compenser les bénéfices et les pertes des sociétés appartenant au groupe, mais aussi, de réduire les charges fiscales du groupe, et par ricochet, augmenter les bénéfices à distribuer aux actionnaires.

Le régime d'intégration fiscale existe également en Allemagne, et est dénommé *organschaft*. Il permet la compensation entre les différentes sociétés du groupe au niveau de la société dominante.

L'existence des groupes rend ardu le devoir des États de contrôler les transactions financières des entreprises, notamment leur gestion des prix de transfert (TITRE I). Les États doivent également, dans certains cas, organiser, gérer ou contrôler la délicate cohabitation des prix de transfert et de l'évaluation douanière (TITRE II).

TITRE I - LA GESTION DES PRIX DE TRANSFERT PARFOIS CONFRONTÉE AUX DROITS DOUANIERS DANS LES TRANSACTIONS MARITIMES

Le commerce mondial est passé de moins de 15% du PIB mondial en 1970 à plus de 30% du PIB mondial en 2019²⁵². Cette progression peut être justifiée par le fait que les multinationales qui produisent des marchandises dans une région pour les distribuer dans d'autres régions comptent souvent sur des sociétés d'expédition et de logistique tierces pour le transport des marchandises. Ce dynamisme dans les échanges internationaux a conduit à une réaction des États, qui ont dû adapter leur fiscalité. L'OCDE, afin de réguler les techniques de réduction de la base d'imposition a par exemple, mis sur pied un ensemble de projet appeler projet BEPS (*base erosion of profit shifting*).

Ces projets portent sur les stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire « disparaître » des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle. Le Cadre inclusif sur le BEPS rassemble plus de 125 pays et juridictions qui travaillent en collaboration pour mettre en œuvre les mesures BEPS et lutter contre le BEPS²⁵³.

Dans les faits, les multinationales ont souvent leur résidence dans des pays comme le Libéria, le Panama et les îles Marshall, où le taux d'imposition sur le revenu est nul. Et au travers de la diversité de leurs activités, elles parviennent à déplacer opportunément la base d'imposition. Ceci, grâce à des transactions intragroupes. Ces transactions sont des ventes de biens ou de services entre entreprises liées, car appartenant à un même groupe. Ces transactions représentent les 2/3 des transactions internationales aujourd'hui, et la plus grande partie de ce pourcentage se fait au sein des activités maritimes.

Les prix de transfert, apparaissent comme l'un des domaines présentant le plus d'incidence dans la concurrence fiscale, étant donné que la majorité des transactions entre entreprises se font au sein d'entreprises liées. Ces entreprises ne partagent pas forcément le même domaine d'activités, mais visent souvent un objectif commun. Ainsi, le groupe peut

²⁵² Banque mondiale, <https://data.worldbank.org/indicator/NE.TRD.GNFS.ZS>.

²⁵³ OCDE, <https://www.oecd.org/fr/ctp/beeps/>.

détenir des entreprises de transport maritime de marchandise, des entreprises de logistiques, et de commission de transport.

Dans le but de réduire leurs charges fiscales, les entreprises multinationales (EMN) préféreront augmenter les prix de transferts de biens et de services dans les pays de forte pression fiscale, afin de réduire les bénéfices et par ricochet la base d'imposition, et baisser ces prix dans les pays offrant une fiscalité faible ou nulle, afin d'augmenter les bénéfices. En effet, une entreprise ne faisant pas ou ne faisant que peu de bénéfices ne sera, la plupart du temps, pas soumise à l'impôt sur les bénéfices sur le territoire concerné.

La loi prévoit cependant que toutes les entreprises, dans le cadre des transactions intragroupes, fixent les prix de transfert en respectant le respect du principe de pleine concurrence (CHAPITRE I). Dans la gestion de ces transactions, les prix de transferts se voient imposer la cohabitation avec les droits de douane (CHAPITRE II).

CHAPITRE I - UNE GESTION DANS LE RESPECT DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

Comme mentionné plus haut, les compagnies maritimes, développent en général une activité aussi importante que diversifiée. Afin de s'assurer de la bonne gestion de toutes leurs entreprises, les entreprises se constituent en groupe de sociétés. Le groupe permet un certain partage des risques entre sociétés, chacune ayant sa personnalité juridique et facilitant l'implantation du groupe dans des pays étrangers. Les transactions menées par les sociétés d'un même groupe bénéficient essentiellement aux membres du groupe, et non aux tiers, parmi lesquels, les États.

Les entreprises liées, au lieu de se retourner vers des entreprises tierces, préfèrent mettre en place des opérations en interne. Il peut s'agir des prêts, des services, de la vente de matériels etc. En passant des contrats en internes, les groupes doivent veiller au respect des recommandations de l'OCDE relatives à l'établissement des prix de transfert entre entreprises liées. Ces transactions sont regardées de près par les administrations fiscales, car c'est l'un des principaux moyens dont disposent les entreprises pour réduire leur charge fiscale. Les administrations veillent à ce que les entreprises appliquent les prix correspondant au prix du marché, c'est en bref ce que l'on a appelé le prix de pleine concurrence.

Les pays membres de l'OCDE et d'autres juridictions ont adopté le principe de pleine concurrence pour plusieurs raisons. L'une des raisons primordiales est que ce principe permet de traiter à peu près sur un pied d'égalité les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes. En s'efforçant d'harmoniser le régime fiscal des entreprises associées et des entreprises indépendantes, le principe de pleine concurrence évite que l'une ou l'autre de ces catégories d'entreprises ne soit désavantagée sur le plan fiscal, ce qui fausserait les positions concurrentielles relatives. En éloignant ainsi les décisions économiques de toute considération fiscale, il favorise l'expansion du commerce et de l'investissement internationaux. Le principe de pleine concurrence fonctionne bien dans la grande majorité des cas. À titre d'exemple, pour de nombreuses opérations concernant l'achat et la vente de biens ainsi que le prêt d'argent, on peut trouver facilement un prix de pleine concurrence pour une transaction comparable, effectuée par des entreprises indépendantes comparables, opérant dans des circonstances comparables. Dans bien des

cas, une comparaison pertinente des transactions peut être effectuée au niveau d'indicateurs financiers tels que la marge sur coûts, la marge brute ou le bénéfice net. Néanmoins, dans certains cas, le principe de pleine concurrence est difficile et complexe à mettre en œuvre ; par exemple pour des groupes multinationaux produisant de façon intégrée des biens hautement spécialisés, traitant des biens incorporels uniques et/ou fournissant des services spécialisés. Il existe des solutions pour traiter ces cas difficiles, notamment l'application de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices décrite à la partie III du chapitre II de ces Principes dans les cas où cette méthode est la méthode la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce²⁵⁴.

L'étude des prix de transfert date de la première partie du 20^e siècle. En effet, des travaux rédigés et publiés par la Société des Nations en 1933 révèlent une tentative de régulation de ces transferts intra-groupes²⁵⁵. Les travaux menés auprès de pays européens font état de ce que les entreprises avaient mis en place 3 techniques : méthode de l'entité séparée, méthode empirique, méthode de répartition forfaitaire²⁵⁶.

Le calcul des prix de transfert a fait l'objet de plusieurs travaux au sein des diverses organisations internationales, notamment au sein de l'OCDE. Les conclusions de ces travaux ont révélé plusieurs méthodes recommandées par l'OCDE, mais le caractère non obligatoire de ces méthodes laisse la liberté aux professionnels d'explorer d'autres méthodes. Le seul impératif étant de respecter le principe de pleine concurrence, étant établi qu'aucune des méthodes reconnues ne peut être appliquée de façon raisonnablement fiable pour déterminer des conditions de pleine concurrence pour la transaction contrôlée.

Le principe de pleine concurrence est la pierre angulaire dans la détermination des prix de transfert contemporains. Il apparaît dans les travaux de la Société Des Nations cités plus haut. En effet, la méthode de l'entité séparée ou *method of separate accounting*²⁵⁷ implique de déterminer le revenu attribuable à l'établissement stable sur le principe d'une comptabilité séparée entre l'établissement stable et son siège. L'établissement stable devrait

²⁵⁴ OCDE, op.cit. P 32.

²⁵⁵ Après la 1^{ère} guerre mondiale, les États européens sont en pleine reconstruction, et planchent sur les entreprises multinationales qui importent ou exportent des biens entre pays européens ou internationaux.

²⁵⁶ League of Nations, *Taxation of foreign and national enterprises, a study of the tax systems and the methods of allocation of the profits of enterprises operating in more than one country In France, Germany, Spain, the United Kingdom and the United States of America.*

https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-73-M-38-1932-II-A_EN.pdf

²⁵⁷ Op.cit.

avoir une comptabilité distincte, propre. En outre, les conditions financières des transactions négociées avec le siège devaient être conclues à des conditions normales.

La méthode empirique ou *empirical method*²⁵⁸, permettait la détermination des revenus de l'établissement stable en le comparant aux revenus générés par des entreprises similaires. L'utilisation de cette méthode intervenait lorsque l'administration démontrait que le bénéfice déclaré par l'établissement stable ne correspondait pas à la réalité.

Et enfin, existe la méthode fractionnelle²⁵⁹ qui était adaptable selon les spécificités de chaque pays. En 1979, des travaux de l'OCDE portant sur les mêmes méthodes sont publiés. Et en 1995, une mise à jour laisse apparaître deux nouvelles méthodes de détermination des prix de pleine concurrence.

Ces méthodes laissaient déjà entrevoir la recherche du prix de pleine concurrence tel qu'il est aujourd'hui établi par l'OCDE. Ce principe de pleine concurrence est prévu à l'article 9 de la convention portant sur le revenu et la fortune du 22 juillet 2010, qui dispose : « (lorsque)...les deux entreprises (associées) sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conventions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence » .

Cet article fixe les conditions dans lesquelles la pleine concurrence est respectée et la sanction que doivent subir les éventuels contrevenants. Il existe un consensus international autour de ce principe ; l'objet de celui-ci est de déterminer le prix qu'auraient convenu, pour une transaction, deux entreprises indépendantes placées dans une situation économique comparable.

L'application de ce principe se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions pour une transaction entre entreprises associées et celles pratiquées pour une transaction entre entreprises indépendantes. Les principes directeurs de l'OCDE relient le concept de comparabilité à celui de l'analyse fonctionnelle. C'est l'ensemble des conditions

²⁵⁸ Op.cit.

²⁵⁹ Idem.

entourant la transaction qui doit être examiné afin de déterminer si la transaction ou l'entreprise est comparable. Les critères de comparabilité sont ainsi énumérés : caractéristiques des biens ou services, fonctions exercées et risques assumés, clauses contractuelles, situations économiques et stratégies des entreprises.

L'établissement d'un intervalle de pleine concurrence pertinent suppose que l'on puisse identifier un ensemble de sociétés indépendantes parfaitement comparables avec la société ; il est nécessaire que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Dans ce contexte, une simple analyse fonctionnelle ne sera pas suffisante et devra laisser la place à une véritable étude des facteurs générant la valeur dans l'entreprise, il paraît indispensable d'analyser les facteurs de succès sur le secteur d'activité concerné.

Mais il faut aussi analyser l'offre et la demande du marché, le pouvoir de négociation des clients, la création de produits de substitution, la menace de nouveaux entrants dans le secteur d'activité, l'étude de la performance du groupe dans ce secteur d'activité et les risques...

Le risque qu'une administration fiscale particulièrement agressive rejette la base de transactions retenue par le groupe pour établir ses prix de transfert comme n'étant pas comparable avec une situation existante, demeure, dans la mesure où les éléments de comparaisons ne sont jamais totalement identiques. Cet objectif n'est pas facilement réalisable, à cause de la diversité des prix de transferts (SECTION I). Ces prix de transfert qui posent aux administrations fiscales un problème évident d'efficacité (SECTION II).

SECTION I - LA DIVERSITÉ DES MÉTHODES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT

Les méthodes de fixation de prix de transfert reposent sur la comparaison des transactions entre entreprises liées, et celles entre les entreprises indépendantes. Les transactions dont il s'agit ne doivent pas forcément être identiques. En effet, le terme identique renvoi à ce qui se ressemble, alors dans le cadre des prix de transfert, on recherche des comparables, c'est-à-dire des opérations qui peuvent être comparées entre-elles. Ici, aucune des différences éventuelles, s'il y en a, entre les situations comparées ne pourrait influencer de manière significative le prix ou l'indicateur financier examiné du point de vue de la méthode de prix de transfert sélectionnée. De plus, des correctifs raisonnablement fiables

peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences. Ceux-ci s'appellent « ajustements de comparabilité »²⁶⁰.

Il existe plusieurs types comparables (internes, externes, ou secret) et plusieurs facteurs de comparabilité identifiés par l'OCDE

- Les caractéristiques des biens ou des services transférés ;
- Les fonctions réalisées par les parties (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés), par rapport à la transaction contrôlée. C'est ce qu'on appelle couramment une « analyse fonctionnelle » ;
- Les clauses contractuelles de la transaction contrôlée ;
- Les circonstances économiques des parties ;
- Les stratégies des entreprises concernées par rapport à la transaction contrôlée²⁶¹.

Toutes ces précisions permettent de mettre en diverses méthodes de fixation de prix de transfert. D'abord, celles recommandées par l'OCDE (paragraphe I), mais aussi des méthodes alternatives (paragraphe II) que développent les entreprises pour pouvoir respecter les prix de pleine concurrence, selon la nature des activités.

PARAGRAPHE I - LES MÉTHODES RECOMMANDÉES PAR L'OCDE

L'OCDE recommande certaines méthodes de fixation des prix de transfert, elles sont classées en deux grandes catégories : les méthodes traditionnelles (A), et les méthodes évolutives (B).

A- LES MÉTHODES TRADITIONNELLES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT

Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont considérées comme le moyen le plus direct pour déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. Elles sont au nombre de trois. Il s'agit de la méthode des prix comparables sur le marché libre, la méthode des prix de vente minoré et enfin la méthode de prix de revient majorés.

²⁶⁰ OCDE, *comparabilité juillet 2010*, 2010, p.3.

²⁶¹ Idem.

La méthode du prix comparable sur le marché libre consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables. S'il existe une différence entre ces deux prix, cela peut indiquer que les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne sont pas des conditions de pleine concurrence et qu'il peut être alors nécessaire de remplacer le prix pratiqué dans le cadre de la transaction contrôlée par celui pratiqué dans le cadre de la transaction sur le marché libre²⁶².

Cette méthode, appelée en anglais, « comparable uncontrolled price method » (CUP), consiste en d'autres termes, à identifier directement un prix de référence sur le marché. Il s'agit d'une application directe du principe de libre concurrence. On y compare le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction intragroupe au prix d'une transaction similaire dans des conditions de pleine concurrence, entre des entreprises non liées. Le prix comparable peut être celui constaté dans l'entreprise pour des ventes ou des achats à des entreprises indépendantes ou bien le prix constaté dans une autre entreprise commerçant en libre concurrence.

Pour que les prix soient comparables, les biens et services étudiés doivent être similaires ou presque, et commercialisés sur des marchés économiquement comparables. De même, il faut comparer les produits vendus à un même stade de la chaîne économique qui va du producteur au consommateur final, à moins de procéder aux ajustements nécessaires en évaluant les marges possibles.

Ainsi, l'efficacité de cette méthode exige que soient remplies, deux conditions : Tout d'abord, aucune différence (s'il en existe) entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre ; ensuite, des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences²⁶³.

Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être

²⁶² OCDE (2022), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, Éditions OCDE, Paris.

<https://doi.org/10.1787/5357f003-fr>.

²⁶³ idem.

dans ce cas préférée à toute autre. Selon les principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert, la méthode du prix comparable sur le marché libre est particulièrement fiable dans les cas où une entreprise indépendante vend le même produit ou produit la même prestation que celui qui est vendu ou la prestation fournie entre deux entreprises associées.

L'évaluation par comparaison doit tenir compte de la quantité des marchandises vendues, des fluctuations de prix, s'il s'agit de matières premières, ou des saisons de vente ou de production, ainsi que des frais ou prestations de services annexes dont le coût peut être inclus dans le prix. On peut considérer que cette méthode est adaptée pour des transactions sur les matières premières ou les produits.

Le décideur doit donc rechercher en particulier dans le cadre d'un examen attentif des dossiers techniques l'origine, le mode de fabrication du produit concerné, voire ses conditions d'utilisation. S'agissant des comparaisons portant sur des matières premières sujettes à variations de prix, il convient de retenir des transactions se situant à des dates proches. Cependant, des correctifs peuvent être opérés, lorsqu'ils permettent de compenser les effets des éléments de distorsion. On doit donc aborder avec prudence les conditions divergentes d'une transaction car, on ne peut toujours réellement mesurer son effet sur un marché libre. En réalité, si cette méthode est légitime, c'est entre groupes que les prix doivent être comparés et, par hypothèse, alignés. C'est dire aussi que la comparaison sera le plus souvent impossible, à cause de l'absence d'identité suffisamment marquée, et de l'absence d'informations.

A la lecture de tout ceci, on peut convenir que la difficulté que présente cette méthode est liée à la possibilité de trouver des transactions identiques. Et même si ces transactions sont trouvées, il faut encore examiner l'effet sur les prix. Lorsque des différences existent entre les transactions sur le marché libre et les transactions entre entreprises associées ou entre les entreprises effectuant ces transactions, il peut être difficile de déterminer quels correctifs suffisamment précis devront être apportés pour remédier à l'incidence que ces différences peuvent avoir sur le prix. Mais cette difficulté ne doit pas conduire à écarter l'éventuelle application de la méthode du prix comparable sur le marché libre. Pour des raisons pratiques, une plus grande souplesse s'impose de manière à pouvoir utiliser cette méthode et à la compléter le cas échéant par d'autres méthodes adéquates, toutes ces méthodes devant être appréciées en fonction de leur exactitude relative. Il faut

s'efforcer, dans toute la mesure du possible, d'ajuster les données pour qu'elles puissent être utilisées de façon adéquate dans le cadre de la méthode du prix comparable sur le marché libre. Comme pour toute autre méthode, la fiabilité relative de la méthode du prix comparable sur le marché libre est fonction du degré d'exactitude des correctifs qui peuvent être apportés aux fins de comparabilité²⁶⁴.

Mais si cette méthode se limite à une simple comparaison des prix par rapport à ceux d'autres produits, il existe d'autres méthodes telles que la méthode du prix de revente.

La méthode du prix de revente minoré, en anglais, « resale price method » prend
2- La méthode des prix de revente minoré
comme base de départ le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On défalque ensuite de ce prix de revente une marge brute appropriée, « la marge sur prix de vente » représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à la lumière des fonctions assumés..., réaliserait un bénéfice convenable. Le prix obtenu après défalcation de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple, les droits de douane), comme prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées.

La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre « comparable interne ». En outre, la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise indépendante dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre peut servir d'indicateur²⁶⁵.

Les marges par secteurs d'activités sont des éléments peu significatifs. Les produits connaissent une concurrence plus ou moins développée (produits de substitution) ou sont sur un marché plus ou moins favorable (début ou fin de vie d'un produit). Les marges doivent donc être déterminées par produits.

²⁶⁴ idem

²⁶⁵ OCDE, examen de la comparabilité et des méthodes transactionnelles de bénéfices : révision des chapitres i-iii des principes applicables en matière de prix de transfert 22 juillet 2010, page 28.

Cette méthode vise à reconstituer le prix que la société cédante aurait pratiqué dans l'éventualité d'une cession à une entreprise indépendante. Avec cette méthode, le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante.

Il faut ici aussi comparer le bien transféré dans le cadre de la transaction contrôlée à celui transféré dans le cadre de la transaction sur le marché libre. Des différences importantes à cet égard sont en effet plus susceptibles de se traduire par des différences de fonctions exercées entre les parties prenantes à des transactions contrôlées et à des transactions sur le marché libre. Même si l'utilisation de la méthode du prix de revente nécessite une moindre comparabilité des produits, il n'en demeure pas moins qu'une comparabilité plus étroite des produits donne de meilleurs résultats. La méthode du prix de revente repose donc également sur la comparabilité des fonctions assumées.

Lorsqu'il existe des différences sensibles qui affectent les marges brutes réalisées sur les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre, il convient d'apporter des correctifs pour tenir compte de ces différences. L'ampleur et la fiabilité de ces correctifs affecte la fiabilité relative de l'analyse dans le cadre de la méthode du prix de revente dans des cas particuliers.

La marge sur le prix de revente est plus exacte, si elle a été fixée peu de temps après la date à laquelle a eu lieu l'achat des produits par le revendeur. Il est probablement d'autant plus nécessaire de faire entrer en ligne de compte dans une comparaison d'autres facteurs tels que les modifications de la situation du marché, des taux de changes, des prix de revient, etc. quand le délai écoulé entre l'achat initial et la revente est plus long.

Enfin, comme dans la méthode des prix comparables sur le marché libre, s'ils existent de légères différences entre les transactions contrôlées, il sera possible de procéder à des ajustements. En revanche, la méthode du prix de revente risque d'être plus difficile à utiliser pour parvenir à un prix de pleine concurrence lorsqu'avant la revente, les produits font l'objet d'une nouvelle transformation ou sont incorporés dans un produit plus complexe de sorte qu'ils perdent leur identité ou que celle-ci se trouve modifiée (par exemple, lorsque les différents composants sont assemblés pour donner des produits finis ou semi-finis). Un autre exemple dans lequel la marge sur le prix de revente doit être maniée avec précaution réside dans le cas où le revendeur contribue de façon sensible à la création ou l'entretien

d'actifs incorporels associés avec le produit (par exemple, les marques ou appellations commerciales qui appartiennent à une entreprise associée). Dans de tels cas, il n'est pas facile d'apprécier la contribution des éléments ayant fait l'objet du transfert initial à la valeur du produit final²⁶⁶.

3- La méthode du prix de revient majoré

La méthode du prix de revient majoré ou « cost plus method » en anglais, consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens ou services transférés à un acheteur apparenté, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. On ajoute ensuite une marge sur le prix de revient appropriée à ces coûts, de façon à obtenir un bénéfice adéquat, compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. On obtient ainsi un prix pouvant être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises associées.

Cette méthode est la plus appropriée, lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnement à long terme, ou lorsque la transaction contrôlée consiste en prestations de services.

Elle est particulièrement adaptée pour établir la rémunération des entreprises ayant des fonctions simples. Elle se rencontre le plus souvent dans les secteurs d'activité où le prix de vente aux particuliers est imposé par le producteur qui, lui-même, subit les impératifs liés au marché²⁶⁷.

L'application de cette méthode du « cost plus » implique la détermination de la rémunération brute qu'une entreprise indépendante aurait exigée pour accomplir les fonctions exercées compte tenu des risques assumés. Le prix de pleine concurrence s'entendant comme la somme des frais engagés dans l'opération et de la marge brute appliquée à cette base de coûts.

La solution idéale est de déterminer la marge sur le prix de revient du fournisseur dans le cadre de la transaction contrôlée par référence à la marge sur le prix de revient de

²⁶⁶ OCDE (2022), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*. Op.cit p.111.

²⁶⁷ RASSAT Patrick et MONSELLATO Gianmarco, « *Les prix de transfert* », Maxima, Paris, 1998, p. 41.

ce même fournisseur, dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre. De plus, la marge sur le prix de revient qui aurait été obtenue dans des transactions comparables par une entreprise indépendante, peut servir de référent.

La formule adéquate de calcul du prix de transfert sera donc :

Prix de transfert = coût de revient + marge de pleine concurrence.

Le prix de pleine concurrence de la transaction liée sera obtenu en ajoutant au coût de revient du produit la rémunération ou marge brute bénéficiaire. La méthode du prix de revient majoré a pour objet le calcul d'un prix de pleine concurrence et non d'une rentabilité de pleine concurrence. La marge de pleine concurrence doit être évaluée par comparaison avec la marge appliquée sur des transactions effectuées sur le marché libre.

La transaction de référence doit donc être similaire à la transaction testée. L'analyse étant réalisée au niveau de la marge brute, il convient de s'assurer d'une bonne comparabilité de produits.

Cette méthode comporte toutefois des difficultés d'application, notamment, parce que lorsque l'on a recours à la méthode du prix de revient majoré, il convient de veiller à appliquer des majorations comparables à une base de coûts comparable²⁶⁸. Mais aussi, pour la détermination des coûts, il n'est pas aisé de déterminer le bénéfice. En effet, très souvent, les entreprises sont obligées, pour faire face à la concurrence, d'abaisser leurs prix par rapport au coût de production des biens ou services en question, tandis que dans d'autres cas, il n'existe pas de lien apparent entre le niveau des dépenses encourues et un prix de marché²⁶⁹. Autrement dit, il ne sera pas toujours facile de déterminer le vrai prix de vente d'un produit, car ce prix est assez souvent diminué pour faire face à la concurrence. Il peut donc arriver que déterminer le bénéfice réellement réalisé soit quasi impossible pour certaines périodes.

En outre, lorsque l'on a recours à la méthode du coût majoré, il convient de veiller à appliquer des majorations comparables à une base de coûts comparable. Par exemple, si le

²⁶⁸ LE GALL Jean-Pierre, « Quelques réflexions sur l'"arm's length principle" après le 46^e Congrès de l'International Fiscal Association (Cancun octobre 1992) », Droit fiscal, 1992, n° 50, p. 1943.

²⁶⁹ OCDE (2022), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, Éditions OCDE, Paris. Pp 2.49.
<https://doi.org/10.1787/5357f003-fr>.

fournisseur auquel on fait référence en appliquant la méthode du coût majoré utilise des actifs industriels ou commerciaux en location lors de ses opérations, la base de coûts risque de ne pas être comparable sans correctif si le fournisseur, dans le cadre d'une transaction contrôlée, utilise ses propres actifs industriels ou commerciaux. La méthode du coût majoré repose sur une comparaison entre la marge réalisée sur coûts dans une transaction contrôlée et la marge sur coûts dans une ou plusieurs transactions comparables sur le marché libre. En conséquence, il convient d'analyser les différences entre transactions contrôlées et transactions sur le marché libre qui produisent un effet sur l'amplitude de la marge afin de déterminer quels correctifs doivent être apportés aux marges respectives des transactions sur le marché libre²⁷⁰.

C'est peut-être ce qui a conduit au développement de deux nouvelles méthodes de détermination des prix de transfert.

B- LES MÉTHODES ÉVOLUTIVES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT

Lorsqu'on parle des méthodes évolutives, il s'agit de la méthode de partage de bénéfices et de la méthode transactionnelle de marge nette.

1- LA METHODE DU PARTAGE DES BENEFICES

La méthode de partage des bénéfices, dénommée en anglais « profit split method », consiste à identifier le bénéfice global sur l'ensemble de la chaîne pour le répartir ensuite entre les entreprises associées parties à l'opération sur le fondement d'une base économiquement valable proche de la répartition des bénéfices à laquelle on aurait pu s'attendre dans le cadre d'une transaction conclue en pleine concurrence²⁷¹.

La méthode de partage des bénéfices consiste d'abord à procéder à l'analyse fonctionnelle des parties aux opérations afin de déterminer leur contribution respective. Elle consiste ensuite à identifier la clé de répartition pertinente à partir de l'analyse des contributions en fonction du capital investi, des dépenses de personnelles, des dépenses de marketing, des dépenses de recherche et développement ou encore des actifs engagés dans la transaction. Enfin la méthode de partage des bénéfices nécessite l'application d'une clé de répartition au bénéfice global.

²⁷⁰ Idem.

²⁷¹RASSAT Patrick et MONSELLATO Gianmarco, *Les prix de transfert*, op.cit p. 42.

Cette méthode exige toutefois une information très détaillée, notamment la comptabilité analytique des parties aux opérations. La mise à la disposition de l'administration de ces informations dépend en grande partie de la bonne volonté du groupe. Par ailleurs, les données externes sur un partage de bénéfices entre indépendants sont difficilement accessibles.

De manière pratique, l'OCDE prévoit que la contribution de chaque entreprise soit évaluée sur la base d'une analyse fonctionnelle et dans la mesure du possible à partir de critères extérieurs tels que les pourcentages de partage de bénéfices ou les rendements observés dans les relations entre des entreprises indépendantes. La répartition des bénéfices repose donc sur la répartition des fonctions.

La fixation du bénéfice à répartir peut-être d'une grande difficulté. En effet, il s'agit d'identifier tous les éléments constitutifs du résultat de l'opération concernée dans les comptes des parties aux opérations. Les cas où la totalité du bénéfice des parties résulte de la transaction ne posent pas de problème. En revanche, quand la transaction n'est pas la seule transaction réalisée par les parties aux opérations. Il peut être très difficile d'isoler les dépenses d'exploitation propres à cette transaction de celles des autres activités et ce, d'autant plus que l'activité du groupe sera fortement intégrée.

Lorsque des transactions sont intimement liées, il est possible qu'elles ne puissent pas être déterminées séparément. Dans des circonstances similaires, des entreprises indépendantes auraient pu décider de constituer une société de personnes et convenir d'une forme de partage des bénéfices.

Par conséquent, la méthode du partage des bénéfices cherche à éliminer l'incidence sur les bénéfices de conditions spéciales convenues ou imposées dans une transaction entre entreprises associées en déterminant la répartition des bénéfices à laquelle des entreprises indépendantes auraient normalement procédé si elles avaient effectué ladite transaction.

La méthode du partage des bénéfices présente certains avantages : le premier est qu'elle semble juste de prime abord puisque l'ensemble des parties obtient une part du bénéfice effectivement généré. L'autre force est que cette méthode peut être utilisée en l'absence de transactions entre entreprises indépendantes étroitement comparables. Elle peut donc être utilisée dans des cas où de telles transactions entre entreprises indépendantes

ne peuvent pas être identifiées. Seule la répartition pourra être déterminée à partir de pratiques relevées entre entreprises indépendante.

Un autre point fort de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est qu'elle peut offrir flexibilité en tenant compte des faits et circonstances spécifiques, éventuellement uniques, d'entreprises associées qui peuvent ne pas être présentes dans des entreprises indépendantes. De plus, où il existe un degré élevé d'incertitude pour chacune des parties par rapport à une transaction, par exemple dans les transactions impliquant la prise en charge partagée de risques économiquement significatifs par toutes les parties (ou la prise en charge séparée de risques économiquement significatifs étroitement liés), la souplesse de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut permettre de déterminer bénéfices de pleine concurrence pour chaque partie qui varient avec les résultats réels des risques associés avec la transaction²⁷².

Par ailleurs, avec la méthode transactionnelle de partage des bénéfices, toutes les parties concernées à la transaction sont directement évaluées dans le cadre du prix de la transaction, c'est-à-dire les contributions de chaque partie à la transaction sont spécifiquement identifiées et leur valeur mesurée afin de déterminer une rémunération de pleine concurrence pour chaque partie rapport à la transaction²⁷³.

Cette méthode présente cependant des faiblesses. L'une d'elle est de ne pas prendre en compte une transaction étroitement comparable, ce qui peut entraîner des analyses subjectives et des répartitions qui n'auraient pas été négociées dans une relation de pleine concurrence. Une autre faiblesse repose sur la difficulté d'obtenir les informations. En fait, la méthode repose sur le partage de l'ensemble des résultats y compris ceux générés par des structures à l'étranger. Si la société liée étrangère ne transmet pas les informations, la seule issue sera le recours à l'assistance administrative internationale. Et la seconde faiblesse de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices tient aux difficultés application.

Au premier examen, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut apparaître facilement accessible à la fois aux contribuables et aux administrations fiscales, car elle a tendance à moins dépendre des informations sur les entreprises indépendantes.

²⁷²OCDE, *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS: ACTIONS 10*, Pp. 2.121, June 2018.

²⁷³ OCDE, op.cit, 2.122.

Toutefois, les entreprises associées et la fiscalité les administrations peuvent rencontrer des difficultés à accéder aux informations détaillées nécessaires pour appliquer de manière fiable une méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Il peut être difficile de mesurer la pertinence, les revenus et les coûts de toutes les entreprises associées participant au contrôle transactions, ce qui pourrait nécessiter de déclarer les livres et registres sur une base commune et de faire ajustements des pratiques comptables et des devises. De plus, lorsque le profit transactionnel la méthode du fractionnement est appliquée au résultat d'exploitation, il peut être difficile d'identifier la charge d'exploitation associées aux transactions et de répartir les coûts entre les transactions et les autres activités des entreprises associées. Identifier le bon les facteurs de partage des bénéfices peuvent également être difficiles. Étant donné la nécessité d'appliquer le jugement dans la détermination de chacun des paramètres d'application du partage transactionnel des bénéfices méthode, il sera particulièrement important de documenter comment la méthode a été appliquée, y compris la détermination des bénéfices pertinents à partager et la manière dont le partage des bénéfices facteurs a été réalisé²⁷⁴.

2- LA METHODE TRANSACTIONNELLE DE MARGE NETTE

La méthode transactionnelle de la marge nette (*transactional net margin method* ou TNMM) consiste à appliquer à une base appropriée, à savoir les coûts, les ventes, ou les actifs, le coefficient de marge nette qu'une entreprise indépendante réaliserait pour les mêmes transactions. Elle se base donc sur la marge que le contribuable, ou plus généralement une entreprise non associée comparable, réalise pour les mêmes transactions sur le marché libre.

Cette méthode de la marge nette semble donc très voisine du coût majoré ou du prix de revente minoré. La différence tient surtout à une question de degré. Souvent, la référence aux transactions hors groupe de la même entreprise n'est pas possible, ce qui implique un recours à la marge d'une entreprise indépendante. Par rapport à une comparaison des marges brutes, le rapprochement des marges nettes limite les erreurs liées à une incomplète prise en compte des différences de fonctions entre les entreprises comparées ou bien à l'utilisation de méthodes analytiques divergentes.

²⁷⁴ OCDE, op.cit, 2.123.

La marge nette fait le plus souvent référence au résultat d'exploitation. Les prix risquent fort d'être influencés par les écarts entre les produits et les marges brutes par les différences quant aux fonctions exercées par les entreprises. En revanche le bénéfice d'exploitation est moins influencé par ces différences. Cela ne veut pas dire pour autant, comme dans le cas de la méthode du prix de revente et de la méthode du prix de revient majoré qu'une simple similitude de fonctions entre deux entreprises aboutira nécessairement à des comparaisons fiables²⁷⁵

Cette méthode vise donc à contrôler une transaction au sein d'un groupe sur la base de la marge nette que cette opération permet de dégager. Cette marge nette est comparée à celles que la société réalise lors de transactions comparables sur le marché libre. La marge est déterminée en application des principes décrits pour la méthode du prix de revient majoré ainsi que la méthode du prix de revente. La marge devra être dégagée par observation d'une période suffisamment longue pour éviter d'étendre l'influence de fluctuation des prix à court terme.

L'OCDE rappelle le caractère subsidiaire de cette méthode qui soulève de nombreuses difficultés pratiques de mise en œuvre. Toutefois, elle permet en complément de contrôler ou d'affiner l'écart de pleine concurrence.

A côté de ces méthodes conventionnelles prévues et recommandés par l'OCDE, les divers États et entreprises, dans la pratique ont développé d'autres méthodes de fixation des prix de transfert.

PARAGRAPHE II - DES MÉTHODES DÉVELOPPÉES DANS LA PRATIQUE

Les méthodes développées par les entreprises sont nombreuses. Elles visent à traduire au mieux l'activité en question et relève souvent de l'habileté des professionnels chargés de ces opérations. Dans l'impossibilité d'en établir une liste exhaustive, nous

²⁷⁵SNOUSSI Mounir, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert* », Revue internationale de droit économique, 2003/3 t. XVII, p. 443-469. DOI : 10.3917/ride.173.0443 section 2.3.1.

présenterons deux catégories : des méthodes portant sur les finances (A), et des méthodes plus globales (B).

A- LES MÉTHODES GLOBALES

Les méthodes globales sont : la méthode de répartition globale selon la formule et la méthode de centralisation des commandes commerciales.

1- LA METHODE DE REPARTITION GLOBALE SELON FORMULE

La méthode de la répartition globale selon une formule préétablie consiste à répartir les bénéfices globaux d'un groupe multinational sur une base consolidée entre les entreprises associées localisées dans différents pays au moyen d'une formule prédéterminée et automatique. La dévaluation peut constituer une source de gain pour d'autres filiales implantées dans d'autres pays, et par là même, pour la société-mère.

Il suffit qu'une filiale implantée dans un autre pays, ou même la société-mère, acquiert des produits auprès de la filiale qui se trouve dans un pays où la monnaie a été dévaluée. La différence entre la nouvelle et l'ancienne valeur de la monnaie, qui se répercute sur les prix de transfert, correspond à un bénéfice pour la société-mère qui peut l'affecter à la filiale ayant subi la dévaluation, par un crédit inter-filiales. Les filiales qui arrivent à percevoir l'imminence d'une dévaluation d'une monnaie peuvent accélérer le règlement de leurs fournisseurs du marché « interne » et payer en avance pour ne pas subir les effets de cette dévaluation.²⁷⁶

La Commission européenne estime que la répartition globale selon une formule au niveau mondial est la seule méthode qui répartisse les bénéfices de manière équilibrée en utilisant des facteurs reflétant à la fois l'offre (par exemple, les actifs, les employés, les ressources utilisées) et la demande (ventes). Aucun ne peut créer de la valeur sans l'autre²⁷⁷.

Selon la commission européenne, une véritable réforme commencerait par la prise en compte du fait que les multinationales modernes sont des entités unifiées et hautement intégrées, sous contrôle unique et possédant un seul ensemble de propriétaires. Cela signifie

²⁷⁶ Idem.

²⁷⁷ Independent commission for the reform of international corporate taxation, « Une feuille de route pour améliorer les règles d'imposition des multinationales un avenir plus équitable pour la fiscalité mondiale », 2018, page 7.

<https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5a78f8d8085229f7204d8c2c/1517877477309/ICRICT+Unitary+Taxation+FRENCH+Feb2018.pdf>

l'abandon de l'imposition des multinationales par entités distinctes et l'utilisation de règles de prix de transfert pour déterminer la répartition des bénéfices afin de les imposer en tant que sociétés unitaires. Avec l'aide d'un groupe de spécialistes, la Commission a examiné et évalué ces trois approches²⁷⁸.

Une taxation unitaire avec la méthode de répartition globale selon une formule établirait une méthode beaucoup plus claire, plus efficace et plus équitable pour répartir l'assiette fiscale des multinationales. Alors que la répartition globale selon une formule éliminera effectivement les transferts de bénéfices, les pays pourront encore se faire concurrence en abaissant le taux d'imposition des sociétés pour encourager l'investissement ou la délocalisation des activités - des pressions qui sont naturellement déjà présentes dans le système actuel. Il est donc important d'éviter que le passage à la méthode de répartition globale selon une formule aggrave davantage le nivellement vers le bas des taux d'imposition des sociétés²⁷⁹.

La taxation unitaire des groupes de sociétés maritime fait penser à l'intégration fiscale. Celle-ci est soumise en France à la condition que toutes les sociétés formant le groupe soient soumises à l'impôt sur les sociétés²⁸⁰. Cette condition peut être une limite à la répartition globale, à moins que la condition soit éliminée.

2- LA METHODE DE CENTRALISATION DES COMMANDES COMMERCIALES

La méthode de centralisation des commandes commerciales est un autre mécanisme lié au prix de transfert. Une filiale de service est chargée de regrouper les commandes provenant de la zone géographique qu'elle contrôle et de les répercuter sur les différentes filiales de production. La livraison à l'acheteur s'opère par les filiales de production pour le compte des filiales de service. Le règlement n'intervient pas entre l'acheteur et la filiale de production mais entre l'acheteur et la filiale de service.

La différence entre la valeur du règlement effectué par l'acheteur et le prix de transfert appliqué par les filiales de production aux filiales de service constitue un bénéfice

²⁷⁸ Idem page 6.

²⁷⁹ Ibidem pages 7-8.

²⁸⁰ Article 223 A du code général des impôts.

supplémentaire tiré par le groupe du commerce intra-firme. Il peut servir aux autres stratégies financières du groupe, comme les prêts inter-filiales²⁸¹.

Les entreprises disposent à la vue de ces différentes méthodes de fixation des prix de transfert, de moyens efficaces d'éviter de se heurter aux sanctions fiscales. De plus, les multinationales peuvent utiliser les prix de transfert, non pas dans le but de détourner les bénéfices imposables, mais dans celui de l'optimisation de leur charge fiscale.

On peut constater que le choix de la méthode à utiliser n'est pas chose simple, car les entreprises multinationales dans le maritime ont des activités extrêmement variées. Il faut pouvoir trouver la méthode permettant de rester au plus près de la réalité, sans pénaliser l'entreprise. "Parfois il est indispensable de recourir à deux ou plusieurs méthodes, notamment lorsque les entreprises bien que liées, n'interviennent pas dans le même secteur d'activité.

La pandémie du Covid 19 ne vient pas faciliter la détermination des prix de transfert. Ces prix étant souvent calculés sur la base d'un marché presque prévisible. En période de crise les prix des matières premières et même des services ne sont pas les mêmes qu'en temps normal. Les multinationales peuvent profiter de cette situation pour établir les prix à leur guise, car cette situation inédite n'a pas de précédent.

B- LES MÉTHODES PORTANT SUR LES FINANCES

La méthode du crédit inter-filiale et celle des filiales de financement et de protection de réserve de trésorerie sont constitutives des méthodes portant sur les finances.

1- LA METHODE DU CREDIT INTER-FILIALE ET CELLE DES FILIALES DE FINANCEMENT

Cette méthode sert à régler une vente effectuée par application d'un prix de transfert. Lorsque l'exportation des capitaux est interdite ou plafonnée, soit dans le pays d'origine soit dans le pays d'accueil, la société-mère, sensée exporter les capitaux nécessaires à l'investissement, procède à une ouverture de crédit au profit de la filiale implantée à l'étranger.

²⁸¹ SNOUSSI Mounir, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert* », Revue internationale de droit économique, 2003/3 t. XVII, p. 443-469. DOI : 10.3917/ride.173.0443 section 2.3.1 op.cit.

Le financement de l'investissement ne prend plus la forme juridique d'un apport en capital mais d'un prêt inter-filiales autorisé par les législations internes. Le crédit n'est pas forcément accordé par la société-mère, mais il peut l'être, sur l'ordre de la société-mère, par une autre filiale implantée dans un pays tiers. L'emprunt peut être concrétisé par des crédits sur des ventes entre filiales, dans le cas où la technique précédente est interdite par le droit interne²⁸².

Pour sa part, la technique des filiales de financement veut que les filiales n'aient pour rôle que d'exécuter la stratégie financière de la société-mère, en vertu d'une règle de gestion selon laquelle les sociétés « préfèrent compter sur leurs bénéfices que sur le crédit pour financer leur expansion ». Généralement créées sous la forme de sociétés de service, elles n'interviennent pas dans les différentes phases de production. Leur activité consiste à assurer un relais financier entre la société-mère et les autres filiales²⁸³.

Les filiales de financement ont pour fonction de collecter les moyens de financement nécessaires aux différentes activités de la société mère. Elles agissent aussi bien auprès des établissements financiers que sur le marché financier international. Souvent installées dans des paradis fiscaux, toute la stratégie de financement des multinationales est dirigée par l'intermédiaire de ces filiales. Les sociétés bases participent de cette même logique. Prenant souvent la même forme juridique des sociétés de service, elles ont pour fonction de préparer l'intervention des filiales de financement²⁸⁴.

Leur rôle consiste à rassembler tous les bénéfices réalisés par les autres filiales et à les répartir selon les besoins de financement. La tâche accomplie par les sociétés bases va de pair avec celle des filiales de financement qui procèdent à la collecte des moyens financiers selon la valeur des bénéfices rassemblés par les sociétés bases. Plus les bénéfices sont grands, moins le besoin du financement « externe » est important²⁸⁵.

²⁸² SNOUSSI Mounir, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert* », Revue internationale de droit économique, 2003/3 t. XVII, pp. 443-469. DOI : 10.3917/ride.173.0443 section 2.3.1.

²⁸³ Op.cit.

²⁸⁴ Op.cit

²⁸⁵ Op.cit

Le choix de la méthode la mieux adaptée aux activités maritime n'est pas chose aisée. Ce choix nécessite de comparer les différentes activités que mènent le groupe et sélectionnée celle qui apporte le plus de revenu à la multinationale. Il s'agit également de retrouver l'activité mettant le plus souvent en lien plusieurs société d'un même groupe, avant de trouver le moyen de comparer les transactions entre ces sociétés et celles faisant intervenir des sociétés tierces.

Généralement, les revenus des entreprises maritimes ne sont pas tirés des transactions portant sur les navires eux-mêmes, mais plutôt sur le fret. C'est d'ailleurs ce qui fait que les revenus des entreprises maritimes soient difficiles à prévoir. En effet, le fret varie régulièrement, en fonction du contexte international, le type de marchandises transportés, la distance entre le producteur et le consommateurs etc...une fois au port, la marchandise suit un circuit plus ou moins complexe, selon la nature de la marchandise. Il sera par exemple entreposé en attendant son acheminement, vers l'intérieur. Ceci permet de dire que le fret est à la base de plusieurs activités.

La méthode à utiliser pour le calcul des prix de transfert pour les transactions ayant cours entre des entreprises appartenant à un même groupe maritime, doit permettre de faire ressortir ces activités. C'est le cas pour la méthode de partage de revenus nets. Selon cette méthode de tarification, les revenus nets perçus auprès du client (c'est-à-dire après déduction des coûts de tiers, tels que le coût du transport local et les frais de transport payés aux compagnies maritimes) sont répartis entre la société d'origine et la société de destination, sur la base d'un ratio convenu. En pratique, on constate que le revenu net est réparti à parts égales entre l'entreprise d'origine et l'entreprise de destination. Le principe étant que la société de production et la société de destination remplissent des fonctions comparables, c'est-à-dire qu'elles se coordonnent avec des prestataires de services tiers (tels que des agents de dédouanement et de transit, des transporteurs ; et des sociétés aidant au chargement et au déchargement de la cargaison) pour fournir des services logistiques intégrés à leur client. Cependant, certaines entreprises de logistique adoptent une répartition

70/30, selon laquelle le membre du groupe qui génère l'activité conserve 70 % du revenu net et les 30 % restants rémunèrent la contrepartie pour ses fonctions²⁸⁶.

Toutefois, la mise en application de cette méthode peut rencontrer de nombreux obstacles. En effet, après déduction des frais liés au voyage, il faut encore déduire les coûts d'exploitation. Ceux-ci comprennent les charges liées aux personnels, au matériel, à la conservation de la marchandise, et bien sûr, aux formalités administratives. En cette période de crise en Europe, ces prix ne peuvent pas aisément être prévus à l'avance. Ce n'est qu'après ces déductions que les bénéfices pourront être répartis dans le respect du principe de pleine concurrence. Par ailleurs, les montages fiscaux et les opérations de leasing peuvent complexifier la localisation des bénéfices, ainsi que leur répartition,

Il sera alors intéressant de coupler cette méthode à d'autres méthodes existantes, afin de se rapprocher autant que possible d'un prix correct. En effet, il peut arriver que l'entreprise maritime localise ses bénéfices dans un État à fiscalité nulle. On ne pourra pas comparer ces bénéfices à ceux réalisés dans des États prélevant l'impôt. Par ailleurs, les groupes internationaux ne se limitent pas à un seul territoire, et la différence de taux d'imposition rend difficile le calcul des bénéfices. Il est donc parfois utile de se référer à la méthode transactionnelle de la marge nette.

En effet, cette méthode fait fi de la marge brute, (fixée dans les États souvent à fiscalité faible) et ne se réfère qu'à la marge nette, c'est-à-dire, celle perçue après la répartition.

SECTION II - L'EFFICACITÉ LIMITÉE DES MÉCANISMES DE CONTRÔLE

Afin de parer aux difficultés que créent l'établissement des prix de transfert, l'OCDE a mis en place des mesures de contrôle. Seulement, ces mesures de contrôle découvrent facilement leurs limites dans la pratique. Ces limites sont si étendues que dès le départ, les

²⁸⁶ McCLURE Harold, *The Future of Shipping Transfer Pricing—Part 1—Preliminary Considerations*, Bloomberg tax, 26 October 2020 - *The Future of Shipping Transfer Pricing—Part 2—Benchmarking*, Bloomberg tax, 27 October 2020
<https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/the-future-of-shipping-transfer-pricing-preliminary-considerations-part-1>

services chargés d'effectuer les contrôles font face à la difficulté de déterminer l'objet du contrôle (PARAGRAPHE I). la difficulté est aussi liée à la diversité des orientations données au principe de pleine concurrence au sein de l'Europe (PARAGRAPHE II).

PARAGRAPHE I - LA DIFFICULTÉ DANS LA DÉTERMINATION DE L'OBJET DU CONTRÔLE

Afin d'effectuer un contrôle sur des transactions entre entreprises liées, les services fiscaux ont besoin d'obtenir un certain nombre d'informations et de documentation. Seulement pour obtenir ces éléments de contrôle, il faut déjà que le fisc sache quelle est la nature des éléments à contrôler (A), pour procéder à des contrôles efficaces lors de leur déroulé (B).

A- LA NATURE DES ÉLÉMENTS CONTROLÉS

1- La difficile détermination des entreprises contrôlées

Le contrôle des prix de transfert dans les multinationales du secteur maritime est beaucoup plus complexe que dans les autres activités. Dickinson dans le *Handbook of maritime economics and business de 2010* le fait remarquer clairement en rappelant que « l'industrie maritime peut relocaliser et restructurer en quelques minutes ce qui prendrait des mois voire des années pour d'autres industries »²⁹⁶. L'industrie maritime a pour particularité d'être très volatile, et avec une grande capacité à rester opaque même pour les professionnels.

Le contrôle des transactions intragroupes est notamment prévu par l'article 57 du Code Général des Impôt (CGI) qui dispose que : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. »

²⁹⁶ *The Handbook of Maritime Economics and Business*, C. Th. Grammenos (dir.), Library series, Lloyd's List, 2nd ed., Informa Law from Routledge, London, 2010.

Il faut donc que 3 conditions soient réunies : le lien de dépendance, l'existence d'un transfert apparent de bénéfices à l'étranger et enfin, il faut que l'entreprise française concernée n'ait pas apporté la preuve de l'absence d'un transfert effectif.

La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger²⁹⁷ ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A ou établies ou constituées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

Même si la définition du code général des impôts semble claire, il faut savoir qu'établir les liens entre des entreprises d'un même groupe peut être compliqué. Il existe en effet, des dépendances juridiques directes, et indirectes, mais aussi, des dépendances de fait.

La dépendance juridique directe va mettre en place deux sociétés dont l'une détient des parts au sein de la seconde. Alors que la dépendance juridique indirecte suppose que plusieurs entreprises détiennent des parts les unes au sein des autres, ce qui crée des difficultés pour effectuer des contrôles des différentes transactions intra-groupe.

Il y a dépendance de fait si une entreprise détient un pouvoir décisionnel au sein d'une autre entreprise. Cela arrive par lorsqu'une entreprise se voit imposer des prix de vente par une autre, lorsque deux entreprises se partagent des commandes, ou lorsqu'une entreprise détient un contrat d'exclusivité avec une autre, notamment pour l'achat de sa production. La dépendance de fait se caractérise donc par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise.

Contrôler des entreprises s'avère ici compliqué car, il faut pouvoir trouver les liens de dépendance entre les différentes entreprises existantes. La dépendance juridique a trait à l'aspect financier, ainsi, l'une des entreprises contrôlées doit avoir la majorité des parts ou actions dans celle avec laquelle elle a traité, ou au contraire l'entreprise contrôlée doit avoir pour actionnaire majoritaire celle avec laquelle elle a contracté.

La dépendance de fait, quant à elle, peut être établie par les conditions dans lesquelles se déroulent les relations entre les deux entreprises. Dans chacun de ces contrôles

²⁹⁷ CAA Versailles, 12 Juin 2014, n°11VE03318, TYCI Electronics holding France.

il revient à l'administration d'établir le lien de dépendance entre les sociétés, et non à ces sociétés de prouver leur indépendance.

Il se pose aussi le problème de l'établissement de la preuve quant à l'avantage accordé par une société à sa mère, à sa filiale ou sa sœur. Par exemple, le conseil d'État reconnaît qu'il pouvait être légitime pour une entreprise d'accorder un prêt à sa filiale pour son démarrage.²⁹⁸

Dans l'impossibilité d'établir cet avantage l'administration ne peut retourner la charge de la preuve à l'entreprise. En France le conseil d'État estime que l'administrateur fiscal ne peut se contenter de comparer les redevances facturées aux filiales françaises et celle facturées aux filiales étrangères.

Ainsi, pour rétablir l'existence d'un avantage consenti entre deux sociétés liées, et donc, faire basculer la charge de la preuve, l'administration doit comparer les pratiques de facturation de la société française avec celle d'une autre société française exploitée normalement, ou établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu.²⁹⁹

Les possibilités qu'offrent le droit, aux entreprises, de se démultiplier et de s'internationaliser complique drastiquement la tâche à l'administration pour savoir quelle est la répartition des rôles dans le groupe

2- La nature des transactions contrôlées

Les sociétés appartenant à un même groupe peuvent se rendre de divers catégories de services. Les transferts de bénéfices peuvent donc exister aussi bien dans le cadre des biens incorporels que dans celui des biens corporels. S'il est assez simple de déterminer les biens corporels, qui de par leur aspect physique, ne laissent pas de doutes quant à leur existence, il n'en est pas forcément de même pour les biens incorporels.

Le transfert des biens incorporels est pourtant une réalité dans les activités maritimes : par exemple, armateur qui sollicite d'une société de son groupe dans le cadre d'un déchargement et un stockage de marchandises ou de conteneurs, fait appel à des

²⁹⁸ CE. 18 novembre 1983, Numéro 32817.

²⁹⁹ GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des affaires*, précis DOMAT, 7^{ème} éd., page 391.

prestations de natures incorporelle. L'OCDE a apporté une définition de la notion de bien incorporel dans ses principes généraux 2017. Un bien incorporel est donc défini comme : « une chose qui n'est pas un actif corporel, ni un actif financier, qui peut être possédée, ou contrôlée, aux fins d'utilisation dans le cadre d'activité commerciales, et donc l'utilisation, ou le transfert serait rémunéré, s'il avait lieu. Dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables. »

La méthode de calcul pour la rémunération d'un tel bien doit être calculée à la hauteur du service rendu, faute de quoi le prestataire encourt le risque de voir son acte qualifié d'acte anormal de gestion.

Par ailleurs, en tenant compte de la densité de l'activité, il n'est pas évident de retracer les diverses transactions ayant eu cours au sein des sociétés d'un même groupe. Afin de mieux identifier ces diverses transactions, les sociétés sont obligés de tenir des comptabilité séparées selon le type de transaction. Par exemple, un exploitant de navire peut tenir une comptabilité séparée pour l'activité d'achat de services d'autres entreprises, mais non pour les profits résultant de l'exercice d'autres activités. Ce principe de pleine concurrence est couramment utilisé dans l'administration de l'impôt et est considéré comme une condition des prix de transfert. Ainsi, si un exploitant de navire fournit des services terrestres tels que le transport routier ou l'hébergement dans le cadre d'un voyage à forfait, toute marge bénéficiaire qu'il applique aux services, supérieure à un coût de libre concurrence, devrait relever du régime de taxation au tonnage.

Par ricochet, si les services sont fournis par un tiers aux taux du marché, les profits réalisés par l'exploitant, quels qu'ils soient, feront l'objet d'une comptabilité séparée. Toutefois, si les services sont fournis au sein du groupe de l'exploitant du navire, ils feront l'objet d'un prix de transfert et les bénéfices provenant de l'activité de transport routier ou hôtelière seront exclus du régime de taxation au tonnage. Donc, seul le taux de marge bénéficiaire calculé sur ces services de groupe sera soumis au régime de taxation au tonnage.

Les multinationales du secteur maritime ont souvent des établissements stables dans des juridictions à fiscalité faible, voire nulle. Afin d'optimiser les budgets, les sociétés agissant dans l'industrie maritime transfèrent des actifs. Afin de mieux comprendre la complexité de leurs transactions, il faut étudier les principales activités de l'industrie maritime : le transit, l'entreposage, et le transport.

Les entreprises de logistique gèrent le mouvement des marchandises du lieu d'origine au lieu de destination à travers le réseau des sociétés du groupe dans différentes parties du monde. Le revenu net perçu par le client doit être divisé entre la société expéditrice et la société destinataire dans un certain rapport. Certaines entreprises adoptent le partage à parts égales des revenus entre les deux sociétés, tandis que d'autres adoptent une répartition à parts inégales.

L'optimisation ici peut se faire dès lors que l'entreprise expéditrice installe un établissement stable dans un pays à fiscalité réduite et y transfère une grande partie de son revenu net. Pour illustration, nous pouvons considérer la compagnie A ayant un établissement stable B dans un pays à fiscalité réduite, et ce n'est que depuis ce pays à fiscalité réduite que seront redistribuées les marchandises.

Le choix de la méthode de prix de transfert sera ici plus ou moins complexe, selon que le prix du produit est rare ou non. En effet, si les prix des produits sont facilement accessibles, il faut privilégier la méthode du prix comparable sur le marché libre. Par contre, en cas d'impossibilité pour trouver un produit comparable, il faut étudier toutes les méthodes afin de trouver celle qui permettra de se rapprocher d'un prix de pleine concurrence.

La méthode du prix de revente par exemple, s'adapte bien aux différences de prix et de marché, car le calcul est fait sur la marge brute qui existe entre la transaction entre les deux entreprises liées et la transaction ayant existé avec l'entreprise ou les entreprises indépendantes. Mais effectuer un contrôle ici exige une vraie coopération entre tous les États parties à la transaction, ce qui n'est pas forcément acquis.

La méthode des coûts majorés semble pour sa part inappropriée pour l'activité de transit. Cette méthode semble plus efficace pour des entreprises de fabrication et non pour des transitaires ou des vendeurs.

La méthode transactionnelle de la marge nette présente elle aussi des difficultés quant à l'obtention des informations sur les prix.

Enfin, la méthode du partage de bénéfices semble convenir au calcul des prix de transfert entre des entreprises de transit. Ici les deux entreprises se partagent le bénéfice net, et dans le cadre d'une optimisation fiscale, la plus grande portion de ce bénéfice sera

transférée à l'entreprise situé dans une juridiction à faible fiscalité. Ce qui fait une perte d'impôt pour les juridictions européennes à haute fiscalité.

Le transport de marchandises offre lui aussi de nombreuses opportunités pour la manipulation des prix de transfert. Cela dit, il peut arriver qu'un même groupe assure ces trois facettes des activités maritimes ce qui peut entraîner de montages plus ou moins complexes d'optimisation fiscale.

Tout ceci rend le contrôle de ces transactions difficiles même pour des experts, avec une importante documentation, pouvant remonter à plusieurs années antérieures.

B- LE DÉROULÉ DU CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERTS

Les prix des transferts, comme précisé plus haut, ont un impact aussi bien sur les fiscalités nationales qu'euro-péennes, et leurs étendu internationales oblige les administrations à effectuer des contrôles sur le plan national (A), il s'agit des contrôles sur place, sur pièce, et du contrôle à distance, encore appelé examen de comptabilité, mais aussi des contrôles sur le plan européen (B).

1- Le contrôle des prix de transfert sur le plan national

Le contrôle des prix de transfert se fait en deux étapes : d'abord, il y a le contrôle sur place, puis le contrôle sur pièces. Le contrôle sur place oblige l'administration à apporter la preuve du lien de dépendance entre les sociétés contrôlées. La condition de dépendance n'est cependant exigée lorsque l'entreprise est établie à l'étranger au terme de la loi de finance de 1982. Cette dépendance est révélée par les conditions dans lesquelles se déroulent les relations entre les deux entreprises. Il peut s'agir, d'un contrôle commercial ou d'une dépendance financière particulièrement étroite sans laquelle la société française ne pourrait fonctionner.

L'administration doit également prouver l'existence de transfert indirect de bénéfices entre entreprises liées. Il peut s'agir de transferts opérés par voie de majoration ou diminution des prix d'achat et de vente, ou par tous autres moyens (article 57). Il doit apporter la preuve de l'avantage anormale consenti par l'entreprise française à une

entreprise étrangère. Cet avantage anormal, peut consister à côté d'achat à prix majoré ou de vente à prix minoré, en versement de redevances excessives sans contrepartie, octroi de prêt sans intérêt, remise de dette, etc. La preuve peut être apportée selon la procédure du droit commun. Lorsque cette preuve est apportée, l'administration peut réintégrer les montants des sommes ainsi transférer dans le bénéfice imposable de l'entreprise française.

Dans le cadre du contrôle, l'administration peut vérifier la documentation des entreprises contrôlées. Aux termes de l'article L13AA du livre de procédures fiscales (LPF), les entreprises maritimes sont soumises à l'obligation documentaire, telle que prévue par la législation fiscale française. En effet, les entreprises maritimes remplissent le critère lié au chiffre annuel brut minimal de 400 M euros, mais cet article concerne également les sociétés qui détiennent ou qui sont détenues par des sociétés réalisant ce chiffre d'affaires. Il s'agit donc en bref de grandes entreprises, voire de groupes d'entreprises.

Certains pays n'appliquent pas l'impôt sur les sociétés ; ceci n'est cependant pas le cas en France. Cette particularité n'a pas favorisé la recherche de la part des administrations fiscales, d'informations détaillées sur la nature de l'organisation exercé hors de France. Au terme de l'article L.13B du LPF, la constitution par les sociétés française d'une documentation général, couvrant les transactions réalisées avec les entreprises liées étrangère a été rédigé en obligation. L'obligation documentaire est renforcée par les dispositions de l'article L.13AB lorsque les transactions sont conclues avec des entreprises associé établis dans un État ou territoire non coopératif.

La procédure de demande d'information, est mise en place par l'administration, lorsqu'au cours d'une vérification de comptabilité elle a réuni les éléments faisant présumer qu'une entreprise à opéré un transfert indirect de bénéfices.

La présomption d'un transfert de bénéfices, n'oblige pas l'administration à être en possession au moment de la demande des éléments nécessaire à la mise en œuvre de l'article 57. Le recours à la procédure ne serait envisagé en cas d'absence d'explication suffisante de la part de l'entreprise. L'administration pourra alors demander à l'entreprise des informations et des documents précisant la nature des relations de dépendances ou de contrôle avec l'entité établie à l'étranger, les activités exercées par les entreprises liées, le traitement fiscale appliqué aux entités liées extérieures et aussi la méthode de détermination des prix des transferts.

Toute méthode de détermination des prix de transfert invoquée par l'entreprise peut être recevable, à condition d'être appuyée de pièces justificatives d'ordre méthodologique et documentaire (document interne à l'entreprise décrivant la méthode, documents contractuels échangés entre les entités du groupe, etc), d'ordre comptable (extrait de la comptabilité générale, et le cas échéant de la comptabilité analytique), et d'ordre économique (données se rapportant aux marchés et aux fonctions remplies par les entités du groupe concerné)³⁰⁰.

D'après les Principes directeurs de l'OCDE³⁰¹, dans une affaire de prix de transfert, il peut être utile de se reporter à des informations concernant chaque entreprise associée ayant participé à la transaction en cause, ces informations étant les suivantes :

- une description succincte de l'entreprise ;
- la structure organisationnelle ;
- les liens de participation au sein du groupe multinational ;
- le chiffre d'affaires et les résultats d'exploitation au cours des derniers exercices qui précèdent la transaction ;
- le niveau des transactions du contribuable avec des entreprises étrangères associées, par exemple le montant des ventes de marchandises en stock, les prestations de services, la location d'actifs corporels, l'utilisation et le transfert de biens incorporels et les intérêts de prêts.

La demande d'informations et de documents devra être précise quant au délai imparti à l'entreprise pour les fournir, et en cas d'insuffisance, l'administration peut mettre l'entreprise en demeure de les compléter dans un délai de trente (30) jours, en précisant les compléments à apporter.

Il convient de remarquer que l'obligation documentaire est importante aussi bien pour l'administration qui l'utilise lors de ses contrôles que pour les entreprises elles-mêmes. En fait l'établissement d'une documentation cohérente permet une meilleure gestion de l'entreprise, et un meilleur suivi de ses transactions.

³⁰⁰ CASTAGNEDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, paragraphe 72.

³⁰¹ Principes directeurs de l'OCDE (§ 5.18).

Cependant, la constitution d'un dossier solide pour une entreprise peut représenter plusieurs mois de travail, selon la dimension de l'entreprise contrôlée. De plus, sachant qu'il n'est pas facile pour une entreprise dépendante d'avoir certaines informations sur la société-mère avec laquelle elle aurait eu une ou plusieurs transactions contrôlées, il semble que le délai maximal de trois mois soit trop court.

C'est sans doute la raison pour laquelle les principes directeurs OCDE recommandent aux administrations de « ne pas exiger des contribuables qu'ils produisent des documents qui ne sont pas en leur possession ou (...) qui ne peuvent pas être raisonnablement obtenus ... »³⁰².

En cas de défaut de réponse à une demande d'information et/ou de documentation, l'entreprise est passible d'une amende de 10 000 euros pour chaque exercice.

Au regard de l'ampleur des activités transnationales de nos jours, il semble évident que tous les États désireux de lutter efficacement contre l'évasion fiscale, la fraude fiscale ou les transferts indirects de bénéfices ont besoin à un moment donné de se retourner vers d'autres États, en vue de l'obtention d'une assistance administrative.

En l'absence d'un tel recours, les contribuables bénéficiant des faciliter de déplacement des biens tant corporels qu'incorporels seraient de parfaits loups pour des États isolés. Cette demande d'assistance internationale est en général, conventionnelle, c'est-à-dire basée sur une convention liant les deux États (requérant et requis), mais il peut également arriver qu'elle intervienne en l'absence de toute convention entre les deux parties.

La convention encore appelée traité peut être défini comme : « tout accord conclu entre deux ou plusieurs sujets de droit international, destiné à produire des effets de droit, et est régi par le droit international »³⁰³

Les conditions nécessaires à l'existence d'un traité ou d'une convention internationale, sont que ce traité ou cette convention soit conclu entre des États souverains, et qu'il (ou elle) soit régi par le droit international, la dénomination donnée à cet accord

³⁰²Principes directeurs de l'OCDE, juillet 1995, § 29.

³⁰³NGUYEN QUOC DINH, DAILIER Patrick, PELLET Alain, *Droit international Public*, 2^e édition LGDJ, Paris, 1980, p. 28.

n'a donc pas d'importance au regard de la loi. D'ailleurs la convention de Vienne précise que cet accord peut être consigné dans un ou plusieurs instruments connexes³⁰⁴.

Dans le cadre d'une telle convention, les États acceptent de procéder à l'échange de renseignements, au recouvrement des créances fiscales, et à la notification de documents.

L'échange de renseignements peut se faire sur demande, on peut encore parler d'assistance sur convention, ici, les parties s'exécute dans le but de respecter les termes d'une convention signé avec l'État qui sollicite les renseignements.

Cet échange peut aussi se faire d'office, on dit aussi échange spontané, lorsque sans le préalable d'une demande un État décide de transmettre des renseignements concernant un contribuable ayant transféré des bénéfices de façon illégale d'un État à un autre.

Enfin il y a l'échange automatique de renseignements dans le cadre d'une entente spéciale entre des pays cosignataires d'une convention.

Lorsque l'assistance a pour objectif le recouvrement d'une créance, l'État requis procède comme pour sa propre créance avant de reverser les sommes recouvrées au requérant.

Enfin, l'examen de comptabilité est une procédure de contrôle fiscal à distance est prévu aux articles L47 et suivants du Livre de procédures fiscales. C'est une alternative au contrôle sur pièces et à la vérification de comptabilité dans les locaux de l'entreprise. Pour l'entreprise, l'examen de comptabilité est moins intrusif et chronophage que la vérification de comptabilité sur place. Il a l'avantage d'être à distance, tout en laissant la possibilité au contribuable de bénéficier de débats oraux et contradictoires, d'avoir recours à des conseils et de présenter des observations. La société qui fait l'objet de ce type de contrôle doit envoyer à l'administration fiscale les fichiers des écritures comptables dans un délai de 15 jours à compter de la réception d'un avis, si elle tient une comptabilité informatisée.

L'administration fiscale dispose ensuite d'un délai de six mois pour étudier la comptabilité de l'entreprise. Cette étude de comptabilité consiste principalement à vérifier que les comptes concordent avec les déclarations transmises à l'administration fiscale, et

³⁰⁴Article 2,1, a de la convention de Vienne du 23 Mai 1969 sur le droit des traités.

à s'assurer de l'absence d'erreurs ou d'éléments suspects dans les écritures comptables. À la fin des opérations de contrôle, l'administration fiscale adresse au contribuable une proposition de rectification en cas d'irrégularités ou un avis d'absence de rehaussement.

2- Le CONTROLE DES PRIX DE TRANSFERT DANS L'UNION EUROPEENNE.

Le contrôle sur le plan européen, afin d'être efficace, nécessite l'intervention simultanée des États dans lesquels se situent les entreprises contrôlées. De plus, il peut arriver que les administrations européennes aient à effectuer des contrôles fiscaux à l'étranger.

Les contrôles simultanés sont évoqués à l'article 12 de la directive N° 2011/16/UE DU Conseil constitutionnel, du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE : « 1. Lorsque deux ou plusieurs États membres conviennent de procéder, chacun sur leur propre territoire, à des contrôles simultanés d'une ou de plusieurs personnes présentant pour eux un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les informations ainsi obtenues, les paragraphes 2, 3 et 4 s'appliquent. 2. L'autorité compétente de chaque État membre identifie de manière indépendante, les personnes qu'elle a l'intention de proposer pour un contrôle simultané. Elle informe l'autorité compétente des autres État membres concerné de tous les dossiers pour lesquels elle propose un contrôle simultané, en motivant son choix. Elle indique les délais dans lesquelles le contrôle doit être réalisé. 3. l'autorité compétente de chaque État membre concerné décide si elle souhaite participer au contrôle simultané. Elle confirme son accord a l'autorité ayant proposé un contrôle simultané ou lui signifie son refus en le motivant... ». Cette directive peut remédier aux carences des conventions internationales. Cependant, dans le cadre de cette même directive, les renseignements peuvent être fournis de façon multilatérale permettant ainsi des transmissions d'informations en chaîne.

Ce règlement présente cependant des carences, il s'agit notamment de l'absence de liberté de contrôle sur le plan international. Si les autorités d'un État se doivent de motiver une décision de rectification, elles n'ont pas obligation de fonder en droit et en fait, le motif qui les conduit à initier cette procédure. A l'inverse, le contrôle fiscal international ne

constitue qu'une proposition soumise à l'État requis. Cette proposition doit être motivée pour garantir le respect de la souveraineté fiscale des États.³⁰⁵

De plus la directive précitée ne prévoit pas directement des motifs considérés comme juridiquement fondés, pour motiver une demande de contrôle simultanés. Ces motifs sont déterminés de manière négative en ce que la demande de contrôle simultanés doit répondre aux conditions générales limitant l'exercice de toutes demande d'entraide internationale à des fins fiscales. Ainsi toute demande de contrôle simultanés devra justifier que les diligences infructueuses ont déjà été conduites (article 17-1 de la directive), que le contrôle simultanés demandé n'est pas contraire à la législation de l'État requis ni à celle de l'État requérant s'il était requise ce sens (article 17-2 de la directive), que l'État requérant recherche des informations que la législation de l'État requis permet d'obtenir (article 17-3 de la directive) et les informations demandées ne conduiraient pas à divulguer un secret protégé par la directive (article 17-4 de la directive).³⁰⁶

Cette procédure revêt tout de même des limites, car elle soumet la validité de la procédure à l'acceptation discrétionnaire de l'État requis. Cette règle tend à sauvegarder le principe de souveraineté des États, mais ne permet pas d'enrichir le droit fiscal qui a pourtant besoin de plus de transparence. De plus, lorsque l'État requis refuse ces contrôles, les requérants ne disposent d'aucun recours contre la décision. Si dans le cadre du droit commun, on peut généralement faire des recours, ici ce droit n'existe pas, et renforce la supériorité des États vis-à-vis des individus et des organismes.

Par ailleurs, lorsque la demande de contrôle simultanés est soumise à un États, ce dernier est libre de choisir le délai de réponse. Sachant que le contexte économique interne et international est souvent sujet à évolution, le retard de réponse à la requête est un frein à l'efficacité des contrôles, et participe aux lenteurs administratives. Il faut également noter que ces contrôles ne sont pas automatiques et relève de la volonté des État.

Il peut arriver que l'administration ait besoin d'effectuer des contrôles hors de ses frontières terrestres. Les contrôles fiscaux à l'étranger sont soumis à l'accord des États concernés. Le fondement légal de ce type particulier de contrôle fiscal est la directive

³⁰⁵ LAUMONIER Alexandre et DEBOISSY Florence, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale*. LGDJ, Lextenso, 2019, pp. 96 – 97.

³⁰⁶ idem

2011/16/EU du 15 février 2011 sur l'assistance administrative en matière de fiscalité directe (amendée à maintes reprises). Elle prévoit la coopération administrative, notamment en matière de contrôle des prix de transfert intra-communautaires. Son article 11 prévoit la possible présence de vérificateurs d'un État membre dans les locaux de l'administration d'un autre État membre et leur participation à des contrôles fiscaux dans cet autre État membre, notamment des réunions avec des représentants de l'entreprise vérifiée, dès lors que la législation nationale de ce dernier le permet.

L'utilisation des contrôles fiscaux à l'étranger est assez peu utilisée. L'OCDE constate qu'il ressort des statistiques annuelles communiquées que le recours à l'instrument prévu à l'article 11 reste limité, bien que cet instrument soit jugé dans les régions frontalières. Les principales raisons avancées pour expliquer ces utilisations limitées sont les suivantes : problème linguistique, absence de base juridique nationale pour autoriser la participation aux enquêtes nationales et conditions nationales spécifiques pour l'application de l'instrument.

PARAGRAPHE II - LA DIVERSITÉ DES ORIENTATIONS DES PRIX DE TRANSFERT EN EUROPE

Bien que les principes de l'OCDE soient clairs dans leur application, leur application en Europe ne suit pas les mêmes objectifs. Et s'alignent plutôt avec les réalités et les objectifs nationaux. A défaut de tous les présenter, il s'agira ici de se limiter à deux pays ayant une forte activité maritime, au regard de la taille de leurs ports. En effet, la mise en application des règles de pleine concurrence aux Pays-Bas (A) et en Allemagne (B), revêt des différences considérables.

A - L'APPLICATION DES PRINCIPES DE PLEINE CONCURRENCE AU PAYS-BAS

1- DE NOUVELLES ORIENTATIONS

Le 1er juillet 2022, le secrétaire d'État néerlandais aux finances (secrétaire aux finances) a publié un nouveau décret relatif aux prix de transfert et à l'interprétation du principe de pleine concurrence aux Pays-Bas. Ce décret remplace le précédent décret sur les prix de transfert daté du 11 mai 2018 et reflète les modifications les plus récentes apportées aux Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales de l'OCDE, notamment

l'inclusion des orientations sur les transactions financières. C'est un décret comprenant des détails supplémentaires sur les considérations relatives aux prix de transfert en ce qui concerne le soutien gouvernemental, qui ont été particulièrement pertinentes en raison de la pandémie de COVID-19.

L'un des objectifs du Décret est d'aligner la formulation et les orientations sur les modifications apportées aux Principes directeurs de l'OCDE. À l'instar du décret précédent, le secrétaire aux finances est d'avis que, dans la mesure où les modifications apportées aux principes directeurs de l'OCDE constituent une clarification supplémentaire de l'application du principe de pleine concurrence, ces modifications s'appliquent également aux années au cours desquelles les modifications n'ont pas été encore publiées. Le décret ne précise pas quelles modifications sont considérées comme une simple clarification, et dans quelle mesure cela s'applique à la section sur les transactions financières.

Les subventions néerlandaises doivent être déduites de l'assiette des coûts s'il existe un lien direct entre la subvention et la fourniture du produit ou du service. Il indique également que des prélèvements supplémentaires (par exemple, des redevances imposées pour l'utilisation de matières premières nocives pour l'environnement) peuvent entraîner une augmentation de la base de coûts utilisées. Selon le décret, si des avantages fiscaux sont accordés sous la forme d'une déduction du bénéfice imposable, comme la déduction néerlandaise pour investissement, ils ne peuvent pas être déduits de la base des coûts imposables.

En ce qui concerne la mesure temporaire d'urgence transitoire pour l'emploi durable, une subvention Covid-19, la question est de savoir comment cela affectera les prix de transfert, en particulier en ce qui concerne la rémunération liée aux coûts. Le décret stipule qu'un ajustement des prix de transfert doit être effectué dans des conditions de pleine concurrence et ne pas viser à réaliser une diminution du chiffre d'affaires qui pourrait donner un droit supplémentaire à la subvention. Selon le décret, le contribuable doit démontrer de manière plausible que des sociétés non liées comparables auraient, dans des circonstances similaires, convenu d'un ajustement des prix de transfert d'une manière similaire³⁰⁷.

³⁰⁷Article 2.8.2, Decree of 14 June 2022 no. 2022-0000139020, Staatscourant 2022, nr. 16685.

Le nouveau décret permet aux entreprises d'appliquer la méthode simplifiée pour les services à faible valeur ajoutée. Les lignes directrices de l'OCDE sur les prix de transfert font référence à un « service intragroupe à faible valeur ajoutée ». Si elles optent pour cela, les entreprises peuvent appliquer une marge bénéficiaire de 5% sans avoir à le justifier. Le décret de 2018 comprenait une politique approuvée pour les services à faible valeur ajoutée afin que les entreprises ne puissent facturer que les coûts réels pertinents, y compris les coûts de financement³⁰⁸.

2- L'OBLIGATION DOCUMENTAIRE

En ce qui concerne l'obligation documentaire, la loi néerlandaise exige que les entreprises qui atteignent le seuil de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires consolidés (global) du groupe préparent une documentation sur les prix de transfert (fichier principal du groupe et fichier local) conformément à l'action BEPS 13. Celle-ci peut être préparée en néerlandais ou en anglais. Langue.

Le dossier local doit être préparé conformément aux règles et réglementations néerlandaises et contenir des informations spécifiques à l'entité ou aux entités locales. En ce qui concerne le fichier principal, cependant, un fichier principal préparé de manière centralisée suffirait généralement, à condition qu'il soit préparé ou traduit en anglais ou en néerlandais et qu'il soit préparé conformément à l'action 13 du BEPS.

Les Pays-Bas ont également introduit des réglementations sur les rapports pays par pays (CbCR) qui s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 pour les groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros. Une entité ou une succursale néerlandaise doit soit déposer le CbCR localement, soit déposer une notification auprès de la DTA indiquant quelle entité du groupe dépose le CbCR. Cette notification doit être déposée avant la fin de l'exercice financier correspondant.

La documentation doit être préparée lors du dépôt de la déclaration de revenus des sociétés pour l'exercice correspondant et conservée dans le dossier par le contribuable. Alors qu'il n'y a aucune obligation de déposer la documentation formelle des prix de transfert, un contribuable doit être en mesure de la produire, sur demande, dans un délai raisonnable (entre 14 et 30 jours).

³⁰⁸ Article 6.3 Op.cit.

Si une entreprise ne peut pas fournir la documentation de prix de transfert applicable dans un délai raisonnable, elle sera considérée comme n'ayant pas rempli ses obligations administratives du Code général des impôts, ce qui peut entraîner des sanctions et un renversement de la charge de la preuve.

B- LA DOCUMENTATION EN ALLEMAGNE

1- DE NOUVELLES ORIENTATIONS

La régulation des prix de transfert en Allemagne est basée sur l'article 1 de la *foreign tax law*. De plus, il existe un décret sur l'ajustement des prix de transfert, les directives administratives (Verwaltungsgrundsätze) et des directives détaillées sur la documentation des prix de transfert (BStBl. 2005 I, à 570). Le 3 décembre 2020, le ministère allemand des finances a publié une révision de ces orientations, désormais connues sous le nom de directives administratives 2020. Les orientations révisées se concentrent sur les obligations des contribuables de coopérer avec les contrôleurs fiscaux allemands. La charge de la preuve des prix de transfert et l'évaluation de prix de transfert est plus aisée. Bien que ces directives administratives ne lient ni les contribuables ni les tribunaux fiscaux, elles agissent comme une interprétation de la législation fiscale allemande, à laquelle les contrôleurs fiscaux allemands sont tenus.

Le cadre légal des prix de transfert est également complété par diverses directives et lignes directrices administratives, telles que l'ordonnance statutaire sur les délocalisations transfrontalières de fonctions commerciales. En outre, le ministère fédéral des Finances a publié le 14 juillet 2021 de nouvelles directives administratives (Verwaltungsgrundsätze) sur les prix de transfert et les ajustements des revenus (BStBl. I 2021, 1098). Ces directives administratives se concentrent sur l'application du principe de pleine concurrence à différents types de transactions transfrontalières interentreprises telles que l'utilisation d'actifs incorporels, la fourniture de produits, la prestation de services et le financement. En particulier, l'administration fiscale allemande illustre son point de vue sur l'impact de l'évolution récente des prix de transfert de l'OCDE ainsi que des décisions de la Cour fédérale des impôts liées aux prix de transfert.

2- L'OBLIGATION DOCUMENTAIRE

Un contribuable en Allemagne n'est pas tenu de documenter les transactions intersociétés ordinaires avec ses parties liées immédiatement après la réalisation de la transaction, mais doit fournir une documentation sur les prix de transfert dans les 60 jours à la demande des autorités fiscales.

Aux fins des audits des prix de transfert, les autorités fiscales allemandes peuvent demander des e-mails, des SMS électroniques et d'autres supports électroniques en plus des livres et registres, des documents commerciaux, des opinions et déclarations professionnelles et d'autres documents et données concernant des parties liées internationales. Cela représente une amélioration significative.

Des données et des documents peuvent également être requis pour être utilisés à un stade ultérieur au cours d'un contrôle fiscal afin de déterminer et de valider le caractère approprié de la politique de prix de transfert. Bien que les contribuables ne soient pas tenus d'utiliser plus d'une méthode de prix de transfert, ils peuvent néanmoins être amenés à produire des éléments probants lors d'un audit qui pourraient être utilisés pour examiner toutes les méthodes de prix de transfert possibles. Les orientations du BMF indiquent que les contribuables peuvent continuer à conclure des accords contractuels avant une transaction concernant, par exemple, les prix de vente d'une société de vente affiliée à des tiers ; les calculs concernant une société de services étrangères ; et la preuve des contributions versées dans le cadre d'un accord de contribution aux coûts sans examiner plus avant si ces accords sont sans lien de dépendance

Concernant la documentation des prix de transfert, le contribuable doit désormais démontrer dans le cadre d'une analyse de pleine concurrence pourquoi la méthode de prix de transfert choisie est considérée comme la meilleure méthode. Auparavant, les contribuables n'avaient qu'à expliquer pourquoi la méthode appliquée était jugée appropriée. Cela reflète donc une certaine convergence avec les règles d'autres juridictions où l'approche de la « meilleure méthode » est déjà utilisée depuis un certain temps. D'autres changements, dans le domaine de l'analyse de pleine concurrence, concernent des situations, par exemple, dans lesquelles les entreprises déterminent les prix de transfert sur la base d'estimations budgétaires. Dans de tels cas, les données de pleine concurrence doivent être utilisées à l'avenir dans la mesure du possible. De plus, selon la autorités fiscales, analyse de

sensibilité doit être effectué pour les évaluations, afin que l'on puisse déterminer comment les paramètres d'évaluation individuels influent sur la valeur déterminée³⁰⁹.

Les transactions extraordinaires doivent être documentées simultanément, c'est-à-dire au plus tard six mois après la fin de l'exercice au cours duquel la transaction a été effectuée. Les contribuables en Allemagne doivent soumettre la documentation des prix de transfert des transactions extraordinaires dans les 30 jours à la demande des autorités fiscales.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Les prix de transfert, comme précisé plus haut, ne sont pas une caractéristique spécifique à l'activité maritime. Cependant, il est impossible de présenter la fiscalité de ces activités sans parler des prix de transfert. Ces derniers sont naturellement présents dans le secteur maritime, car le calcul de ces prix est indispensable pour le maintien d'une concurrence loyale entre les entreprises.

Un contrôle efficace des prix des transferts exige une participation des États aussi bien européens que non européens. Par ailleurs, il faudrait une meilleure visibilité des activités non maritimes, mais découlant des services maritimes. Ceci semble en soit illusoire, car si le transport se fait généralement de port à port, les mêmes entreprises disposent de chaînes logistiques conduisant à la distribution des marchandises dans les divers hinterlands. Il serait de ce fait plus réaliste de se limiter à un contrôle des activités purement maritime, même si cela implique l'abandon d'importantes recettes fiscales.

Le choix d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée pour un cas particulier, en tenant compte des forces et faiblesses respectives de chaque méthode, son adéquation au regard de la nature de la transaction contrôlée précisément délimitée, la disponibilité des informations (en particulier sur les comparables non contrôlés) nécessaires à l'application, et les degrés de comparabilité entre les transactions contrôlées et non contrôlées.

³⁰⁹ KPMG, *Current tax information for our clients*, 1 February 2021

La manière de déterminer si la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est susceptible d'être la méthode la plus appropriée est présentée ci-dessous, y compris l'identification des certaines caractéristiques d'une transaction qui peuvent être pertinentes. Cependant il est important de noter qu'il n'y a pas de règle prescriptive pour établir quand une méthode de prix de transfert particulière est la méthode la plus appropriée.

Bien qu'il n'y ait aucune obligation dans les présentes lignes directrices d'entreprendre une analyse exhaustive ou l'essai de chaque méthode dans chaque cas, la sélection de la méthode la plus appropriée devrait tenir compte de la pertinence relative et de la fiabilité de la méthode choisie par rapport à d'autres méthodes qui pourraient être utilisées.

CHAPITRE II - COHABITATION IMPOSÉE ENTRE PRIX DES TRANSFERTS ET ÉVALUATION DOUANIÈRE

L'Union européenne est une union douanière qui se caractérise, du point de vue légal, par l'existence d'un droit douanier unique, devant s'appliquer de façon identique sur tout le territoire de l'Union. C'est une condition indispensable à la réalisation d'un marché avec une frontière extérieure unique, appelé « commun » avant d'être qualifié « de l'Union », rendant possible la libre circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux³²⁰.

Cette union douanière est indispensable pour l'efficacité du marché unique, car elle garantit un système de réciprocité entre les États membres, et permet d'éviter la mise en place d'un système de moins disant douaniers à l'égard des pays tiers. Ainsi, lorsqu'un navire est déchargé, les administrations fiscales et douanières ont le devoir d'en évaluer le contenu selon les règles prévues dans le cadre de l'Union douanière.

L'évaluation en douane est une procédure douanière qui est appliquée pour déterminer la valeur en douane des marchandises importées. Si le taux de droit est un taux ad valorem, la valeur en douane est essentielle pour déterminer le montant du droit exigible sur un produit importé.

L'évaluation douanière a été en premier régie par l'article VII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce³²¹ (plus général appelé GATT) qui prévoyait que la valeur en douane des marchandises importées devrait être fondée sur la valeur réelle de la marchandise importée à laquelle s'applique le droit ou d'une marchandise similaire et ne devrait pas être fondée sur la valeur de produits d'origine nationale ou sur des valeurs arbitraires ou fictives³²².

En 1979, a été mis en place un accord dénommé le Tokyo Round, dont le but était la mise en œuvre de l'article VII de l'accord sur les tarifs douaniers et le commerce. Le Tokyo round a établi un ensemble de normes positives pour l'évaluation en douane s'appuyant sur le prix effectivement payé ou payable pour les produits importés.

³²⁰ CORNETTE Michel, *Le Droit Maritime Français*, n° 829, 1^{er} novembre 2020, page 947.

³²¹ Le General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) signé le 30 octobre 1947.

³²² Organisation Mondiale du Commerce, « *Renseignements techniques sur l'évaluation en douane* », https://www.wto.org/french/tratop_f/cusval_f/cusval_info_f.htm

Fondé sur la “valeur transactionnelle”, ce code visait à établir un système équitable, uniforme, neutre et conforme aux réalités commerciales pour l’évaluation des marchandises à des fins douanières³²³. L’évaluation repose sur plusieurs méthodes que nous regrouperons en deux grandes catégories : les méthodes transactionnelles et les méthodes basées sur la valeur.

Les prix de transfert, et l’évaluation douanière ainsi annoncés ne semblent pas tomber dans le même champ d’application. En effet, les prix des transferts portent sur les services et les biens incorporels, ils portent également sur les marchandises, et c’est à ce niveau qu’ils peuvent croiser l’évaluation douanière.

Il faut donc que la transaction porte sur des marchandises vendues ou achetées entre entreprises liées³²⁴. Il y a également implication lorsque les prix de transfert sont utilisés comme base d’évaluation en douane³²⁵. Il est dès lors important de comprendre les raisons pour lesquelles la cohabitation entre les prix de transfert et l’évaluation douanière sont souvent conflictuelles (SECTION I) et défendre la nécessité d’une collaboration entre les deux services (SECTION II).

SECTION I - UNE COHABITATION CONFLICTUELLE ENTRE LES PRIX DE TRANSFERT ET L’ÉVALUATION DES DOUANES

En matière d’importation, les services fiscaux et douaniers sont souvent obligés de cohabiter, afin de trouver chacun, le prix le plus adéquat à fixer sur les mêmes transactions. Cependant, cette cohabitation est souvent difficile, voire conflictuelle, et les principales victimes sont les investisseurs, car l’essentiel pour eux est de pouvoir prévoir le plus tôt possible, les marges à espérer sur l’écoulement de leurs marchandises. Ceci n’est pas chose simple, car le conflit entre les deux services (fiscaux et douaniers), a en général pour objet, la valeur des biens (PARAGRAPHE I).

Les divers acteurs dans ces deux domaines ont estimé qu’il serait profitable, aussi bien pour les professionnels fiscaux et douaniers, que pour les professionnels de l’import-

³²³ Idem.

³²⁴ Article 127 du REC .

³²⁵ art. 70 du CDU.

export, de trouver un moyen d'harmoniser les règles fiscales et douanières. Cependant, ce projet d'harmonisation rencontre des réticences (PARAGRAPHES II).

PARAGRAPHES I - LA VALEUR : OBJET DU CONFLIT

Afin de comprendre ce conflit, il est utile, en priorité de présenter la notion de valeur (A), avant de parler des difficultés liées à sa détermination (B).

A- LA NOTION DE VALEUR

Le sens du mot valeur peut sembler aller de soi, voire évident, car ce mot est utilisé dans les milieux aussi intimes que publics, privés ou professionnel. Pourtant la notion de la valeur a fait l'objet d'étude dans le droit, la comptabilité, la philosophie ou encore la sociologie.

Dans son œuvre intitulée *la valeur en droit fiscal et douanier*, Iure Pontes Vieira présente les enjeux économiques et juridique de la valeur. En droit douanier, la valeur permet de fixer le taux des autres impôts. Il est primordial au niveau de la douane, que soit établie la valeur réelle du bien. En droit fiscal, la valeur permet d'apporter une réponse à la délocalisation.

En effet, une même entreprise peut avoir son lieu de production sur un continent et son siège sur un autre. Afin de préserver les prélèvements d'impôt, il est important d'établir minutieusement la juste valeur du bien. La valeur des biens et des services sert à la mesure et à la concrétisation de l'obligation fiscale. Cette concrétisation et mensuration passe par le mécanisme de l'assiette. Dans le mécanisme de l'assiette, on reconnaît la matière imposable pour ensuite l'évaluer.³²⁶

En droit, la valeur joue un rôle pour la sécurité juridique et la justice fiscale. Ainsi, le caractère prévisible des règles facilite la tâche au contribuable, car c'est souvent lui-même qui doit, le plus souvent, établir la valeur du bien. La valeur a aussi un intérêt pour l'administration qui exerce un rôle de contrôle des déclarations fiscales.

En droit douanier comme dans l'estimation des prix de transfert, il s'agit de trouver la juste valeur des divers biens et services fournis. La détermination de la juste valeur

³²⁶PONTES VIEIRA Iures, *La valeur en droit fiscal et douanier*, LGDJ, Paris, 2012, page 5.

présente des avantages. Premièrement, il y a une plus grande objectivité, voire une neutralité, ensuite, la juste valeur permet aux administrations fiscale et douanière de pouvoir faire des projections quant à l'évolution futur des prix, mais aussi aux performances des entreprises³²⁷.

B- DÉTERMINATION DE LA VALEUR

Tout d'abord, il est à noter que l'évaluation douanière et le calcul des prix de transfert sont des outils servant aux gouvernements à lever des impôts soient directs (impôts sur le revenu des sociétés) soient indirects (les administrations douanières perçoivent notamment la TVA et les taxes liées à l'importation).

L'administration fiscale se concentre sur les impôts directs et vise à empêcher l'érosion de l'assiette fiscale directe. En d'autres termes, elle entend empêcher que les prix des biens à l'importation ne soient intentionnellement augmentés.

Les autorités douanières de leur côté, visent des impôts indirects. Par conséquent, elles se concentrent sur l'élément le plus important de l'assiette fiscale des importations, qui est la valeur en douane des marchandises importées et veille à ce que le prix des biens importé ne soient réduits.

Alors que l'administration douanière, pour évaluer la valeur des marchandises se fonde sur les informations concernant la transaction individuelle au moment de l'importation, l'administration fiscale quant à elle établit les prix de transfert grâce aux renseignements obtenus sur l'ensemble des transactions et sur un ou plusieurs exercices³²⁸.

Cette dichotomie, présente tant dans les pays développés que ceux en développement, crée un climat d'incertitude et de complexité aggravé par la mondialisation de l'économie. Elle induit aussi une hausse des coûts de mise en œuvre et de mise en conformité, un manque de flexibilité dans la conduite des opérations commerciales, ainsi qu'un risque significatif de pénalités. En effet, même quand une entreprise se conforme tant aux principes de l'OCDE qu'à l'accord de l'OMC, rien ne garantit qu'il n'y aura pas de conflit entre deux pays ou deux

³²⁷CASTA Jean-François et COLASSE Bernard, *Juste Valeur : Enjeux techniques et politiques*. Paris, Mazars, 2001, page 7.

³²⁸ PWC, « Les enjeux de la matière douanière en entreprise », avril 2012, page 17.

administrations d'un même pays quant à la détermination du prix de pleine concurrence. De tels conflits peuvent en outre surgir non seulement avant un contrôle, mais également après³²⁹.

La compagnie de transport, qui se retrouve face à ces deux administrations, connaît souvent un dilemme : comme tout contribuable, cette compagnie souhaitera payer l'impôt le plus bas possible. Et pourrait être tenté de réduire le prix de ses marchandises à l'importation. Seulement, en réduisant la valeur de sa marchandise, il risque de payer un impôt élevé sur le revenu.

Du point de vue des entreprises, la divergence entre les deux régimes fiscaux constitue un obstacle à la libéralisation des échanges et freine le développement international des entreprises. Les entreprises ont besoin de systèmes efficaces pour permettre aux ajustements des prix de transfert d'être exécutés d'une manière simple pour les autorités fiscales et les entreprises. Lorsque les entreprises établissent des prix de transfert conformément aux lignes directrices de l'OCDE sur les prix de transfert, ces prix sont conçus pour être semblables à ceux qui s'appliqueraient entre des parties non liées. En tant que tels, les prix de transfert tentent de reproduire les prix qui pourraient exister entre des parties non liées.

En réalité, ces prix étant prospectifs, un certain nombre d'hypothèses sont construites dans leur calcul. Ces hypothèses entraînent inévitablement des écarts dans la marge finale gagnée par rapport à l'objectif, dont l'ampleur dépendra souvent de l'importance des changements dans l'environnement.³³⁰

En conclusion, deux ensembles de règles appliqués à la même transaction sans aucune coordination poussent les contribuables à choisir la voie qui réduit davantage la charge fiscale³³¹.

³²⁹ International Chamber of commerce, *prix de transfert et valeur en douane*, 2015, page 3.
<https://icwbo.org/content/uploads/sites/3/2015/04/DC3A9claration-de-politique-gC3A9n3A9rale-d-ICC-E28093-Prix-de-transfert-et-C3A9valuation-en-douane-E28093-2015.pdf>

³³⁰ SALVA Jean Marie, « La valeur des marchandises en douane et les prix de transfert », <https://www.altaprisma.com/documents/me-j-m-salva/>

³³¹ Gazi journal of economics and business, « Transfer Pricing and Customs Valuation Overlap: Is It Possible to Bridge Two Worlds? », page 75, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/965835>

PARAGRAPHE II - LES RÉTICENCES À UN PROJET D'HARMONISATION

Les réticences que rencontrent les défenseurs du projet d'harmonisation des règles fiscales et douanières portent dans l'ensemble sur des difficultés structurelles (A), que sur des difficultés fonctionnelles (B).

A- LES DIFFICULTÉS STRUCTURELLES

Les projets d'harmonisation des systèmes fiscaux et douaniers ne font pas l'unanimité auprès des praticiens. Si certains la prônent, d'autres estiment que cette harmonisation est impossible, du fait que la prise de décision en matière de prix de transfert a tendance à être centralisée, tandis que les équipes douanières travaillent aux frontières.

L'équipe des prix de transfert prend généralement des décisions au niveau d'une entité nationale ou d'un secteur d'activité, tandis que la déclaration de l'équipe des douanes est effectuée au niveau d'une transaction individuelle. Il existe rarement un lien automatisé entre la décision de prix de transfert de niveau supérieur et la déclaration d'importation de niveau inférieur, et ce manque de communication conduit à des processus incohérents, exposant l'entreprise à des risques de conformité et à d'éventuels trop-payés de taxes et de droits.

De plus, les deux départements ont également tendance à rendre compte à différents secteurs de l'organisation, ce qui rend le rapprochement de fin d'année plus difficile, plus long et plus sujet aux erreurs en raison de la diversité des structures de rapport.

Et enfin, même sur le plan judiciaire, une différenciation est souvent prévue. C'est le cas en France où, en cas de litiges douaniers, le tribunal judiciaire sera compétent alors que le tribunal administratif connaîtra des litiges fiscaux. Il faut aussi mentionner que dans certains pays, la législation sépare expressément ces deux services. En France par exemple, les activités douanières sont régies par le code des douanes et les activités fiscales le sont par le code général des impôts et les différentes réglementations fiscales

On peut dire, suite à ces observations, qu'une harmonisation serait source de dépenses supplémentaires très conséquente, et d'un temps de travail très long. La modification des législations nécessitant un temps de travail et la formation des spécialistes étant elle aussi onéreuse.

B- LES DIFFICULTÉS FONCTIONNELLES

Certains praticiens estiment qu'une harmonisation des systèmes douaniers et fiscaux de calcul de la valeur de la marchandises importées ou exportées est impossible. Ceci car, le système douanier détermine la valeur sur la base de renseignements sur la transaction individuelle dont il dispose au moment de l'importation, alors que l'évaluation des prix de transfert détermine la valeur sur l'ensemble des renseignements disponibles sur toutes les transactions en fin d'exercice³³².

L'argument a été aussi avancé, selon lequel les deux systèmes sont différents car ils sont établis sur deux impôts différents : les droits de douanes et les l'impôt sur le revenu. Leurs intérêts sont également divergents, étant donné que l'administration douanière fait attention à ce que la marchandise ne soit pas sous-évaluée, alors que l'administration fiscale vise à éviter que les prix de transferts ne soient artificiellement augmentés.

L'objet de l'analyse présente également une différence. En effet, l'administration douanière se penchera sur l'établissement de la valeur de la marchandise, alors que l'administration fiscale vérifiera le revenu imposable, et la rentabilité de l'opérateur économique sur la période. L'administration des douanes fait donc une analyse instantanée, alors que l'administration fiscale a une analyse graduelle s'étendant sur période donnée.³³³

Enfin, le mécanisme d'évaluation douanière respecte une hiérarchie bien établie, alors que le calcul des prix de transfert n'est pas rigide, le but étant simplement le respect du prix de pleine concurrence.

Du point de vue du processus, les politiques de prix de transfert tendent à ne pas refléter la manière dont les déclarations d'importation sont faites dans la pratique. Par exemple, une politique de prix de transfert peut traiter plusieurs groupes de produits de manière agrégée, tandis que les évaluations douanières sont à la place faites sur une base détaillée au niveau des marchandises.

³³²MIKURIYA Kunio. « Observations préliminaires pour la séance de clôture conférence conjointe OMD /OCDE sur le prix de transfert et l'évaluation en douane », 3 et 4 mai 2006, Bruxelles, Belgique.

³³³PONTES VIEIRA Iures, *La valeur en droit fiscal et douanier*, op cit. Page 485.

SECTION II - LA NÉCESSAIRE COLLABORATION ENTRE LES SERVICES DOUANIERS ET FISCAUX

Une séparation rigide des services fiscaux et douaniers peut entraîner un certain nombre de conséquences néfastes ; soit un sous-paiement des droits de douane, ce qui peut entraîner des pénalités ; ou un trop-payé de droits de douane, ce qui peut entraîner des fuites de liquidités pour le contribuable. Par ailleurs, leur séparation crée un travail redondant. Les équipes de conformité douanière doivent revérifier les évaluations des prix de transfert au niveau des produits pour s'assurer qu'elles remplissent les critères définis par les autorités douanières et les réglementations pertinentes en matière de prix de transfert. L'équipe commerciale au sens large doit ensuite s'assurer que ces évaluations sont appliquées de manière cohérente dans toute l'entreprise.

A la suite de ces éléments, il paraît nécessaire de prévenir les conflits entre les administrations fiscales et douanières, car s'il faut le rappeler, toutes deux ont pour finalité de récolter l'impôt pour l'État. De plus, si les praticiens tiennent à souligner que l'administration douanière recherche le prix le plus élevé pendant que le fisc recherche le prix le plus bas, la réalité est que le prix recherché est avant tout le prix réel de la marchandise. Il convient ici de présenter les similarités entre les méthodes d'évaluation de ces deux systèmes (PARAGRAPH I), avant de présenter les travaux d'harmonisation (PARAGRAPH II).

PARAGRAPH I - DES SIMILARITÉS DANS LES MÉTHODES D'ÉVALUATION

Les méthodes d'évaluation douanières et fiscales ont des similarités relativement palpables. Ces méthodes sont elles aussi diverses (A), et présente des conditions assez proches de celles des prix de transfert (B).

A- UNE DIVERSITÉ DE MÉTHODE DE DÉTERMINATION DE LA VALEUR

Le législateur a mis en place des méthodes de détermination de la valeur lorsque celle-ci est manipulée. Les méthodes utilisées au sein des systèmes d'évaluation sont très similaires. En matière de prix de transfert, l'OCDE préconise l'établissement des trois méthodes traditionnelles présentées plus haut. Quant à l'accord sur la valeur en douane, malgré une certaine différence dans les intitulés, (méthode de la valeur transactionnelle de marchandises identique, méthode de la valeur de marchandises similaire, la méthode réduite

la méthode de la valeur calculée et la méthode du dernier recours), leur contenu reste très semblable à ceux de prévus pour les prix de transfert.

On peut constater que la méthode du prix comparable sur le marché pour l'établissement des prix de transfert, se rapproche des méthodes douanières de la valeur transactionnelle de marchandises identique, et de la valeur de marchandises similaire.

1- DES METHODES COMPARATIVES

Il existe deux méthodes comparatives de la valeur en douane ; La méthode de la valeur transactionnelle de marchandises identiques et la méthode transactionnelle de marchandises similaires.

La valeur transactionnelle peut être calculée de la même manière pour des marchandises identiques, si ces marchandises sont :

- les mêmes à tous les égards, y compris pour ce qui est des caractéristiques, de la qualité et de la réputation ;
- produites dans le même pays que les marchandises évaluées ;
- et produites par le producteur des marchandises évaluées.

Pour que cette méthode puisse être utilisée, les marchandises doivent être vendues pour l'exportation à destination du même pays que les marchandises à évaluer. Elles doivent aussi être exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à évaluer.

Par ailleurs, la valeur transactionnelle peut être calculée de la même manière pour des marchandises similaires si :

- ces marchandises ressemblent étroitement aux marchandises à évaluer en termes de composants et de caractéristiques ;
- ces marchandises sont capables de remplir les mêmes fonctions et sont commercialement interchangeables avec les marchandises à évaluer ;
- ces marchandises sont produites dans le même pays et par le même producteur que les marchandises à évaluer. Pour que cette méthode puisse être utilisée, les marchandises doivent être vendues à destination du même pays d'importation que les marchandises à évaluer. Elles doivent être exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à évaluer.

Ainsi, les méthodes traditionnelles de l'OCDE et les méthodes ci-dessus cherchent à comparer la valeur contrôlée avec d'autres valeurs pour vérifier si le principe de la pleine concurrence a été respecté.

Le vendeur et l'acheteur dans le pays importateur ne doivent pas être liés et la vente doit avoir lieu au même moment ou à peu près au même moment que l'importation des marchandises à évaluer. Si aucune vente n'a eu lieu au même moment ou à peu près au même moment que l'importation, il est possible de se référer aux ventes effectuées jusqu'à 90 jours après l'importation des marchandises à évaluer.

L'Accord prévoit que lorsque la valeur en douane ne peut être déterminée sur la base de la valeur transactionnelle des marchandises importées ou de marchandises identiques ou similaires, elle sera déterminée sur la base du prix unitaire correspondant aux ventes des marchandises importées ou de marchandises identiques ou similaires importées totalisant la quantité la plus élevée, faites à des personnes non liées au vendeur dans le pays d'importation. Ceci rappelle la méthode du prix de revente pour le calcul des prix de transfert.

C'est dans les deux cas, la vente ou l'importation réalisée visant la revente qui va être l'objet de dévaluation. On établit la valeur de la revente pour ensuite déduire ou déduire le montant de frais et d'autres éléments composant la valeur. Dans la méthode de la valeur déductive, au titre de l'article 5.1, c'est le prix unitaire correspondant aux ventes des marchandises importées ou de marchandises identiques ou similaires importées totalisant la quantité la plus élevée qui doit servir de base pour établir la valeur en douane. Selon la note interprétative de l'article, l'expression "prix unitaire correspondant aux ventes ... totalisant la quantité la plus élevée" s'entend du prix auquel le plus grand nombre d'unités est vendu lors de ventes à des personnes qui ne sont pas liées aux personnes auxquelles elles achètent les marchandises en question, au premier niveau commercial suivant l'importation auquel s'effectuent ces ventes.

Pour calculer la quantité la plus élevée vendue, on additionne toutes les ventes effectuées à un prix donné et on compare la somme de toutes les unités de marchandises vendues à ce prix à la somme de toutes les unités de marchandises vendues à tout autre prix. Le plus grand nombre d'unités vendues à un prix donné représente la quantité la plus élevée.

2- Les méthodes déductives

Les méthodes déductives sont au nombre de deux : il s'agit de la méthode la valeur calculée et de la méthode du dernier recours. La méthode de la valeur calculée qui est la méthode la plus délicate à manier et la plus rarement utilisée permet de déterminer la valeur en douane sur la base du coût de production des marchandises à évaluer, majoré d'un certain montant pour les bénéfices et frais généraux égaux à celui qui entre généralement dans les ventes de marchandises de la même nature ou de la même espèce faites du pays d'exportation à destination du pays d'importation. La valeur calculée est égale à la somme des éléments suivants :

Coût de production = valeur des matières et des opérations de fabrication

Il s'agit du coût ou de la valeur des matières et des opérations de fabrication ou autres, mises en œuvre pour produire les marchandises importées. Par "matières", on entend par exemple les matières premières telles que le bois, l'acier, le plomb, l'argile, les textiles, etc. les coûts afférents au transport de ces matières premières jusqu'au lieu de production ; les sous-assemblages tels que les circuits intégrés et les éléments préfabriqués qui seront finalement assemblés.

La fabrication comprend les coûts de main-d'œuvre, les coûts éventuels de montage lorsqu'il y a une opération de montage au lieu d'un processus de fabrication et les coûts indirects tels que les coûts de contrôle usine, d'entretien des installations, le paiement des heures supplémentaires, etc. Le coût ou la valeur en question doivent être déterminés sur la base des renseignements relatifs à la production des marchandises à évaluer qui sont fournis par ou pour le compte du producteur.

S'ils ne sont pas inclus dans les rubriques ci-dessus, les coûts et frais d'emballage, les intrants et éléments d'appui, les travaux d'art et d'ingénierie, etc., effectués dans le pays d'importation doivent être ajoutés.

Lorsque la valeur en douane ne peut pas être déterminée par l'une quelconque des méthodes précédentes, elle peut l'être en utilisant des moyens raisonnables compatibles avec les principes et les dispositions générales de l'Accord et de l'article VII du GATT et sur la

base des données disponibles dans le pays d'importation. Dans la mesure du possible, cette méthode doit se fonder sur des valeurs prédéterminées et des procédures offrant une souplesse d'application raisonnable.

La valeur en douane déterminée par cette méthode de dernier recours ne doit pas se fonder sur le prix de vente des marchandises dans le pays d'importation, un système prévoyant l'acceptation, à des fins douanières, de la plus élevée de deux valeurs possibles (seule la valeur la plus basse devant être utilisée), le prix de marchandises sur le marché intérieur du pays d'exportation, le coût de production, autre que les valeurs calculées qui auront été déterminées pour des marchandises identiques ou similaires, le prix de marchandises vendues pour l'exportation à destination d'un pays tiers ,et les valeurs en douane minimales, des valeurs arbitraires ou fictives.

B- LA SIMILARITÉ DES CONDITIONS :

1- DES EVALUATIONS SEPARÉES OU COMBINÉES

Les prix de transferts et la valeur douanières permettent l'analyse des contrats, qu'ils soient séparés ou combinés avec d'autres transactions. Les commentaires de l'OMD explicitent le cas des opérations réalisés dans les contrats globaux. Ces contrats concernent un accord global portant sur le paiement d'un montant forfaitaire couvrant un ensemble de biens allant de pair ou vendu ensemble. Le prix des marchandises vendues étant seul considéré ». Tel est le cas des différentes marchandises vendues et facturé à un prix forfaitaire ; ou le cas où une partie des marchandises de qualité différente sont vendues et facturés à un prix forfaitaire ; ou le cas où différentes marchandises faisant l'objet de même transaction sont facturées individuellement à des prix fixe uniquement pour des raisons tarifaires.

Les ajustements et les compensations ; du point de vue de la douane, la valeur de la marchandise doit être déterminée au moment de l'enregistrement de la déclaration en douane. En matière de prix de transfert, il est commun qu'une entreprise multinationale réalise des mises à jour des prix en fin d'année, afin de refléter le maximum de condition économique environnante. Cette mise à jour peut soit augmenter soit diminuer la valeur

initiale. L'existence des ajustements en fin d'année va forcément désigner la détermination d'une valeur prévisionnelle.

2- L'ANNEE D'UTILISATION

Le principal but de la valeur douanière est de déterminer la valeur des biens. Lorsqu'il arrive dans un territoire, évitant l'arbitraire et le caractère fictif des valeurs. Il faut donc déterminer le jour de l'évaluation. Quant au calcul de l'impôt sur le revenu, c'est la comptabilisation annuelle de revenu généré par l'entreprise qui va être prise en compte. Même si les pertes d'un exercice précédent peuvent être imputé sur les bénéfices des exercices suivants.

PARAGRAPHE II - DES TRAVAUX D'HARMONISATION DES DEUX TYPES D'ÉVALUATION

L'union européenne table depuis plusieurs années sur l'harmonisation des règles fiscales et douanières. Il est alors intéressant à ce jour de présenter l'État de ces travaux (A), puis, apporter une contribution en exposant une proposition de solution (B).

A- L'ÉTAT ACTUEL DES TRAVAUX

L'harmonisation des services fiscaux et douaniers avance différemment au sein des États membres de l'Union Européenne. Cette harmonisation se fait dans deux espaces : tout d'abord, il y a l'harmonisation dans le cadre national des États, mais aussi sur le plan international.

En Allemagne une instruction fiscale encourage la coopération entre les administrations fiscale et douanière dans le cadre notamment des transferts injustifiés et des sous-facturations.

En France les autorités douanières ont introduit une sous-section consacrée aux prix de transfert (Edition 2007 du règlement sur la valeur en douane).

Sur le plan international, l'échange d'informations entre des administrations de différents pays est prévu à l'article 26 de la convention modèle OCDE. Conformément au commentaire 23.1 de l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) qui permet d'utiliser des études de prix de transfert pour examiner les circonstances de la vente entre parties liées, les entreprises qui appliquent les principes directeurs de l'OCDE de bonne foi,

devraient être convaincues que leur prix de transfert peut être utilisé comme valeur transactionnelle pour les marchandises importées et pour l'application des droits de douane et la TVA.

Dans un rapport daté de 2015, l'International Chamber of Commerce (ICC) a proposé 6 catégories de solutions pouvant être apportées au conflit lors de la détermination de la valeur fiscale et douanière.

Premièrement, l'ICC recommande la reconnaissance par l'administration douanière du fait que les entreprises qui déterminent des prix entre parties liées conformément au principe de pleine concurrence (tel que posé à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) ont en général démontré que leurs liens n'ont pas influencé les prix payés ou à payer et que ces prix peuvent être utilisés à des fins douanières.

Ensuite, la reconnaissance par l'administration douanière des ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse). Cette reconnaissance devrait s'appliquer tant aux ajustements volontaires, qu'aux ajustements résultant d'un contrôle fiscal.

Il est également recommandé que les méthodes de détermination des prix de transfert de l'OCDE soient reconnues par les administrations douanières comme un cadre acceptable pour l'évaluation des circonstances de la vente, notamment, pour des marchandises identiques ou similaires.

De plus, il est recommandé qu'en cas d'ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse), les entreprises soient dispensées du paiement des pénalités et de l'obligation de soumettre une déclaration rectificative pour chacune des déclarations en douane initiales.

Enfin, la reconnaissance par les administrations douanières de l'acceptabilité de la documentation sur les prix de transfert en tant que preuve du fait que le prix payé pour les marchandises importées n'a pas été influencé par les liens entre les parties.

B- PROPOSITION DE SOLUTION

En France, évaluer dans quelle mesure les entreprises multinationales (EMN) locales qui importent sont impliquées dans des transactions avec des parties liées étrangères permettra de déterminer s'il est nécessaire d'investir des ressources dans ce domaine.

Par ailleurs, s'assurer que les fonctionnaires spécialisés travaillant dans le domaine de l'évaluation en douane (en particulier dans les secteurs des politiques et des contrôles) ont accès à des possibilités de formation appropriées sur cette question.

Il faut également ajouter que l'utilisation des données relatives aux prix de transfert : en application du principe établi dans le Commentaire 23.1, les administrations douanières sont encouragées à examiner les informations contenues dans des études sur les prix de transfert, si possible, lorsqu'elles examinent des transactions entre parties liées.

Elles devront dès lors décider, au cas par cas, si elles disposent de renseignements suffisants pour prendre une décision ou si elles ont besoin de renseignements complémentaires. Il serait alors intéressant de :

- Développer et renforcer les liens et la coopération avec des homologues des administrations fiscales nationales :
- Proposer des séminaires de sensibilisation/formation mutuelle (à savoir, des séminaires où l'administration fiscale dispense une formation à la douane et vice versa);
- Étudier les possibilités d'échange d'informations ;
- Envisager des échanges de personnels temporaires ou permanents ou recruter des fonctionnaires ayant des connaissances en matière de fiscalité ;
- Créer des équipes chargées des grandes entreprises, et en particulier des EMN.

Si la douane fait partie d'une autorité fiscale, une seule équipe chargée des grandes entreprises peut traiter les questions douanières et fiscales. Des contrôles douaniers-fiscaux conjoints peuvent également être envisagés, mais ils risquent de ne pas être réalisables dans la mesure où la douane et l'administration fiscale sont susceptibles de se pencher sur des périodes différentes. Afin de prévenir cette situation, il serait intéressant d'envisager de conclure avec l'administration fiscale un protocole sûr pour assurer la gestion des informations. Mais aussi, d'informer et débattre des bonnes pratiques indiquées ci-dessus avec la communauté commerciale.

Les EMN qui importent sont encouragées à s'assurer que leurs conseillers (internes ou externes) pour les questions douanières et fiscales communiquent entre eux au sujet des besoins mutuels des autorités douanières et fiscales en matière de prix de transfert et d'évaluation en douane.

- Prendre en compte les besoins de la douane lors de l'élaboration de la documentation relative aux prix de transfert.

- Prendre en compte les besoins de la douane lors de l'élaboration d'APP.

En fonction des procédures nationales, s'assurer que la douane est informée à l'avance des cas où un ajustement post-importation pourrait être effectué à une date ultérieure.

- Envisager de demander à la douane des décisions anticipées, le cas échéant.

- Coopérer avec la douane pour fournir et aider à interpréter des analyses et des données sur les prix de transfert se rapportant aux marchandises importées.

- Développer/renforcer les liens et la coopération avec des homologues des administrations douanières nationales :

- Proposer des séminaires de sensibilisation/formation mutuelle ; - étudier les possibilités d'échange d'informations ;

- Créer des équipes chargées des grandes entreprises, et en particulier des EMN. Si l'administration fiscale fait partie d'une autorité fiscale, une seule équipe chargée des grandes entreprises peut traiter les questions douanières et fiscales ;

- Envisager de conclure avec l'administration douanière un PDA couvrant les éléments mentionnés ci-dessus.

- Prendre en compte la manière dont les entreprises déterminent la valeur en douane des marchandises importées³³⁴.

Afin de faciliter les opérations d'importations, il semble indispensable que les services douaniers et fiscaux pensent à prévenir toute sorte de conflits ou d'ambiguïtés qui pourraient emmener les entreprises à choisir d'autres voies d'accès que les leurs. La puissance maritime d'une nation se mesure notamment par l'activité de ses ports qui

³³⁴ Dossier recettes, « *OMD Guide sur l'évaluation en douane et les prix de transfert* », pp. 82-84.

irriguent le commerce mondial et contribuent à sa croissance. Cette activité passe par de la clarté dans le domaine administratif.

La communauté commerciale a fait savoir que cette question constituait un sujet de préoccupation, et elle a notamment préconisé que la douane prenne en compte les renseignements disponibles en matière de prix de transfert, préparés à des fins de fiscalité directe, lorsqu'elle examine des transactions entre parties liées et qu'elle prenne également en considération l'incidence que les ajustements des prix de transfert peuvent avoir sur la valeur en douane³³⁵.

Selon l'OCDE, les départements fiscaux et douaniers devraient s'aligner afin de rendre plus facile, la compréhension de leur textes³³⁶. En s'alignant, les services fiscaux et douaniers d'une entreprise maritime pourraient développer un modèle d'entreprise qui répond aux besoins mutuels des autorités fiscales et douanières en matière de prix de transfert et d'évaluation en douane³³⁷.

Cependant, les travaux menés par l'OMC et l'OCDE concluent qu'un alignement ou une fusion des méthodologies fiscale et douanière ne représenterait pas une solution réaliste, compte tenu des particularités de leurs cadres juridiques respectifs³³⁸.

Le fond du problème tient donc à la question suivante : dans quelle mesure les renseignements figurant dans la documentation relative aux prix de transfert, qui sont préparés essentiellement à des fins fiscales, peuvent-ils contenir des informations utiles à la douane en vue de déterminer si le prix déclaré pour des marchandises importées a été influencé par le lien existant entre les parties à la transaction, afin de procéder à la détermination définitive de la valeur en douane³³⁹.

³³⁵ OMD, « *Guide sur l'évaluation en douane et les prix de transfert* », Nouvelle édition 2018, p. 5. Disponible sur : <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/key-issues/revenue-package/guide-evaluation-en-douane-prix-de-transfert.pdf?la=fr>

³³⁶ OCDE, « *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ACTIONS 8-10* » : Rapports finaux 2015, P.45. Disponible sur : https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligner-les-prix-de-transfert-calculés-sur-la-creation-de-valeur-actions-8-10-2015-rapports-finaux_9789264249202-fr

³³⁷ SIMMONDS Ian, "Transfer Pricing: Why Corporate Tax and the International Shipping Department need to be aligned", ICS Global, Jul 03, 2019, www.icsglobalservices.co.uk/transfer-pricing-why-corporate-tax-and-the-international-shipping-department-need-to-be-aligned

³³⁸ Dossier recettes, « *OMD Guide sur l'évaluation en douane et les prix de transfert* », nouvelle édition 2018, page 5.

³³⁹ Idem.

Le Comité technique de l'évaluation en douane a confirmé le principe fondamental selon lequel la documentation relative aux prix de transfert peut, au cas par cas, fournir à la douane des informations utiles au sujet des transactions entre parties liées³⁴⁰. Le principe selon lequel les études sur les prix de transfert sont une source de renseignements que la douane peut prendre en considération constitue donc une importante première étape.

Il est préconisé que, lorsque des entreprises, dans le cadre de transactions entre parties liées, fixent des prix conformément au principe de pleine concurrence, la douane devrait reconnaître que cela démontre généralement, d'après la documentation sur les prix de transfert, que le lien n'a pas influencé le prix aux fins de l'évaluation en douane.

En plus, l'ICC propose que la douane reconnaisse l'incidence éventuelle que pourraient avoir sur la valeur en douane les ajustements de prix de transfert opérés après la transaction (aussi bien à la hausse qu'à la baisse) et qu'elle accepte de réviser en conséquence la valeur en douane, compte tenu des procédures simplifiées proposées.

Cependant, dans un arrêt du 20 décembre 2017, la Cour de justice de l'Union européenne a eu à répondre à la question de savoir si les articles 28 et suivants du Code des douanes Communautaire doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils permettent de retenir, comme valeur en douane, une valeur transactionnelle convenue qui se compose, pour partie, d'un montant initialement facturé et déclaré et, pour partie, d'un ajustement forfaitaire opéré postérieurement à la période de facturation, sans qu'il soit possible de savoir si, en fin de période de facturation, cet ajustement sera opéré à la hausse ou à la baisse ? La Cour de justice de l'Union européenne répond à cette question en estimant que : « ...le code des douanes ne permet pas de prendre en compte un ajustement a posteriori de la valeur transactionnelle... »³⁴¹.

En l'espèce, la société allemande (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH), importatrice, a acheté auprès de sa société mère japonaise (Hamamatsu), du matériel dans le but de les distribuer au sein de l'Union européenne. La société allemande ayant signé un accord préalable sur le prix avec les autorités douanières allemandes, le paiement des frais de douanes s'étaient effectué sur la valeur transactionnelle de la marchandise.

³⁴⁰ Commentaire 23.1 des travaux du comité technique de l'évaluation en douane.

³⁴¹ Cour de Justice de l'Union européenne, 20 décembre 2017, aff. C-529/16, Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH C/ Hauptzollamt München.

A la fin de l'année, le groupe auquel appartenait la société importatrice a réalisé une perte de bénéfice et a décidé de procéder à un réajustement des prix de transfert en augmentant le prix des marchandises importées.

Par la suite, la filiale allemande a demandé le remboursement de droits de douanes acquittés sur une valeur ne tenant pas compte des ajustements à la baisse du prix des marchandises. La douane allemande a rejeté cette demande au motif que le remboursement demandé était calculé de manière globale, tous produits confondus, et non ventilé selon les catégories de produits importés, et que la valeur déclarée des biens était censée être la valeur réelle de ces biens. La Cour de Justice estime que : « ...*le code des douanes ne permet pas de prendre en compte un ajustement a posteriori de la valeur transactionnelle...* ».

Cette décision n'aide pas à résoudre les divergences existantes entre les douanes et le fisc, mais aussi elle s'oppose aux recommandations de l'OMD qui visaient la reconnaissance de la documentation prix de transfert par l'administration douanière comme justification possible de l'absence d'influence des relations intragroupes sur le prix payé pour les biens importés³⁴². De plus on peut constater que le code des douanes ne donne à l'administration aucun moyen pour exiger des entreprises un ajustement a posteriori à la hausse de la valeur en douane ou pour se prémunir contre les risques de demandes d'ajustement à la baisse des entreprises le cas échéant.

Certaines administrations douanières ont constaté que les accords préalables sur les prix de transfert (APP), peuvent fournir des renseignements utiles à la douane lorsqu'elle examine des transactions entre parties liées. Il peut également arriver que les besoins en matière d'évaluation en douane soient pris en compte dans le cadre de la préparation d'un APP. L'OMD encourage les administrations douanières à délivrer des décisions anticipées en matière d'évaluation en douane.

Ce principe s'appuie sur l'article 3 de l'Accord de l'OMC sur la facilitation des échanges, qui impose également à la douane de délivrer des décisions anticipées en matière de classement et d'origine. Lorsque cette possibilité est offerte, l'opérateur du commerce peut demander à la douane une décision concernant une transaction entre parties liées (ou un groupe de transactions) avant l'importation des marchandises concernées.

³⁴² Guide de l'OMD sur l'évaluation en douane et les prix de transfert, juin 2015, page 65.

La douane peut dès lors examiner les renseignements pertinents fournis (lesquels peuvent provenir d'une étude sur les prix de transfert ou d'un APP) et prendre une décision qui s'appliquera à cette situation particulière. Cette décision peut indiquer si le prix a été ou non influencé par le lien entre l'acheteur et le vendeur et elle s'appliquera à tous les futurs envois dont les éléments de fait sont les mêmes que ceux sur laquelle la décision se fonde, sous réserve des éventuelles conditions énoncées dans la décision, notamment en matière de durée de validité.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Les prix de transferts sont une partie de la fiscalité internationale, qui elle-même est une branche du droit. La fiscalité internationale n'étant pas autonome, les prix de transfert ne le sont pas non plus. Afin d'établir ces prix de transfert, il faut déjà comprendre la politique d'ensemble du groupe et les transactions intragroupes concernées. Ainsi, le calcul des prix de transfert doit considérer où les bénéfices devraient être taxés. D'ailleurs cette réflexion doit être faite en amont de la transaction, pour choisir avec quels membres du groupe la transaction devra être faite. En d'autres termes, pour établir correctement les prix de transfert, il est important de maîtriser d'autres branches du droit ; ceci permet de mieux contextualiser les opérations.

La gestion des prix des transferts, étudiée à part ou couplée à l'évaluation douanière a déjà permis de développer plusieurs théories intéressantes pour la réduction de l'évasion fiscale. Les projets BEPS tendent à porter des fruits, mais les États européens ne peuvent à eux seuls parvenir à vaincre le phénomène d'évasion fiscale. Il faut alors la participation ou au moins, la collaboration des États tiers.

Leur collaboration pourrait cependant leur faire perdre des recettes, qui même si elles sont faibles, participent à l'économie de ces États. La solution serait peut-être ici de proposer des compensations aux États non européens qui apparaissent comme des paradis fiscaux. Ces compensations pourraient être de nature financière, mais aussi revêtir d'autres formes (formation des professionnels, protection militaires, investissement immobilier etc ...).

TITRE II - LE RÈGLEMENT DE LITIGES FISCAUX DANS LE MARITIME

Même si l'article 8 de la convention modèle OCDE prévoit clairement que : « Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet État », il n'est pas toujours évident de déterminer l'origine des bénéfices. Il arrive de ce fait que deux États se reconnaissent le droit d'imposer une entreprise, ou alors un même bénéfice. Ceci est à l'origine de conflits qui peuvent mettre à mal les finances d'une entreprise.

La survenance de conflits d'ordre fiscal entre soit deux ou plusieurs États, soit entre des compagnies maritimes et une ou plusieurs administrations fiscales renvoi à saisir des autorités compétentes. Le règlement des litiges fiscaux internationaux peut connaître deux types de procédure : le règlement non-contentieux (CHAPITRE I) et la procédure contentieuse, qui est l'arbitrage fiscal international (CHAPITRE II).

CHAPITRE I - LE RÈGLEMENT NON CONTENTIEUX DES LITIGES FISCAUX

Plus de 99 % des litiges opposant le contribuable à l'administration fiscale trouvent une solution non juridictionnelle, soit parce que le contribuable a accepté les rappels d'impôts, soit parce qu'une issue non contentieuse a permis de clore le différend. Les conflits peuvent se régler en amont d'une procédure juridictionnelle soit par l'engagement d'un accord préalable auprès de l'administration fiscale (SECTION I) soit par une tentative de résolution du problème passant par un règlement amiable (SECTION II).

SECTION I - LES ACCORDS PRÉALABLES

L'OCDE a mis en place la possibilité de recours aux accords préalables sur les prix de transfert (APP). Il s'agira ici de présenter leur nature juridique (PARAGRAPHE I) avant de montrer leur importance (B).

PARAGRAPHE I - LA NATURE JURIDIQUE DES ACCORDS PRÉALABLES

Afin de parler de la nature juridique des accords préalables, nous commencerons par leur champ d'application (A), puis nous présenterons leur mécanisme de mise en œuvre (B).

A- CHAMP D'APPLICATION DE L'ACCORD PRÉALABLE

La procédure des APP a été mise en œuvre, d'abord, au Japon en 1987, puis aux États-Unis en USA (1991) ; elle s'est étendue par la suite à l'ensemble des pays de l'OCDE. La France l'adoptera plus tard, par une instruction administrative du 7 septembre 1999, elle ne sera légalisée qu'en 2004 par une loi de finances³⁴³.

³⁴³ CASTAGNEDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, 4ème éd., PUF, 2013, page 128.

Un accord préalable en matière de prix de transfert (APP) est une convention qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères. Il peut s'agir de la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future, pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une période déterminée³⁴⁴.

Il est dit unilatéral lorsqu'il est conclu entre une administration et le contribuable. Il est qualifié d'unilatéral, car aucune autorité étrangère ne fait partie de la négociation. En France, il consiste en une prise de position de l'administration fiscale française qui garantit l'entreprise demanderesse que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intra-groupes n'entrent pas dans les prévisions d'un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du code général des impôts (CGI)³⁴⁵. L'APP unilatéral présente une certaine insécurité juridique pour les entreprises multinationales, car leurs bénéfices tirent leurs sources d'États non contractant qui peuvent décider d'imposer sans aucun égard pour l'APP existant, et dont ils sont tiers.

L'APP est bilatéral lorsqu'il est conclu entre deux autorités compétentes et qu'il est accepté par les contribuables concernés de chacun des États parties à l'accord. Il semble plus sûr car il est signé par deux États pouvant être coupables de la double imposition. L'existence d'un APP apporte au contribuable une meilleure sécurité dans ses transactions, car dès le départ, les détails concernant ses activités internationales sont arrêtés. Il est multilatéral lorsqu'il est accepté par plus de deux autorités fiscales différentes et acceptés par tous les contribuables concernés dans ces États.

Les APP sont prévus à l'article 25 paragraphe 3 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, bien qu'ils n'y soient pas expressément mentionnés. Il ouvre la possibilité d'arriver à un accord amiable entre les parties. Cet article s'applique logiquement dans le cadre des prix de transfert. L'OCDE le confirme car elle estime que : « si les APP ont été mis en place c'est parce que l'application des règles en matière des prix de transfert à une catégorie particulière de contribuable soulève des doutes et des difficultés³⁴⁶. Le même

³⁴⁴ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, page 239.

³⁴⁵ Bulletin officiel des finances publiques, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - *Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert* - Accord bilatéral.

³⁴⁶ Rapport OCDE 1995, S 4.140

rapport ajoute que si la convention fiscale prévoit la procédure amiable, respectant les règles prévues par la convention modèle, alors les autorités devraient recourir à un APP afin d'éviter des situations de double imposition. Donc, sur cette base, les administrations fiscales, en rapport avec le contribuable peuvent conclure des accords bilatéraux.

B- LA MISE EN ŒUVRE DES ACCORDS PRÉALABLES

L'accord préalable en matière de prix de transfert suppose une coopération entre l'entreprise et l'administration. L'étude de la méthode de prix de transfert et des transactions soumises à l'examen de l'administration fait l'objet de discussions entre les parties. Des réunions techniques sont organisées afin de permettre au contribuable de présenter les documents nécessaires à l'expertise des transactions concernées et de justifier la méthode qu'il entend retenir.

L'instruction de cette demande conduit à étudier la méthode présentée par le contribuable dans le cadre d'un examen conjoint mené par l'administration fiscale française dans le cadre d'une négociation parallèle entre l'administration française et l'autorité compétente de l'État concerné³⁴⁷.

Avec l'accord de l'entreprise, les agents de l'administration fiscale chargés de l'instruction de la demande peuvent se rendre sur place. L'entreprise ou ses conseils mettent à la disposition de l'administration les éléments permettant d'analyser la méthode présentée par tous moyens appropriés (documentation, visite de sites, exposés des techniques industrielles et commerciales, etc.). Pendant la durée de l'instruction de la demande, l'entreprise tient l'administration française informée de l'avancement des procédures engagées avec les autres autorités compétentes et lui fournit les mêmes documents que ceux qu'elle remet à ces dernière³⁴⁸.

Cet accord préalable, conclu entre des administrations fiscales, porte sur une méthode de détermination concertée, et non sur la fixation en tant que telle, de prix de transfert au sein d'un groupe. Il suppose l'existence d'une procédure équivalente dans les

³⁴⁷Bulletin Officiel des Finances Publiques, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1053-PGP.html/identifiant=BOI-SJ-RES-20-10-20180718>

³⁴⁸ Idem

États concernés. Il revêt la forme d'un accord entre deux administrations fiscales dont les effets sont subordonnés à l'adhésion des entreprises concernées et, compte tenu de son caractère bilatéral, il supprime les risques de double imposition tout en préservant l'assiette fiscale des États parties à l'accord. Une entreprise qui désire inscrire les méthodes de détermination de ses prix de transfert dans le cadre d'un tel accord préalable propose une méthode de détermination de ses prix de transfert intragroupe qui lui évitera l'application de l'article 57 du CGI³⁴⁹.

La demande d'accord est présentée, 6 mois au moins avant le 1^{er} exercice visé par la demande d'accord, à la Mission d'expertise juridique et économique internationale auprès de la Direction générale des Finances publiques (MEJEI Télédocus 849 Bâtiment Turgot – 64-70 allée de Bercy 75574 Paris cedex 12), ainsi qu'à l'administration fiscale de l'autre pays (une copie de la demande doit être adressée dans le délai de 2 mois à compter de la date de la demande d'ouverture de la procédure en France). Il est fait appel à la procédure amiable contenue dans les conventions fiscales bilatérales qui permettent l'accord des autorités compétentes des deux États sur la répartition des résultats imposables afin que soit évitée une double imposition. La loi de finances rectificative pour 2004 a légalisé cette procédure (LFR n° 2004-1485, 30 déc. 2004). L'examen de la demande est effectué par les deux administrations fiscales, mais l'administration fiscale française indiquera au contribuable sa propre position avant que ne soit connue la position de l'autre administration fiscale. L'administration doit avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique de prix de transfert de l'entreprise (sur ce point, voir BOI-BIC-BASE-80-10-40). Si cette dernière n'admet pas la position française, la procédure est close. Si elle l'agrée, le contribuable reçoit une lettre contenant les termes de l'accord³⁵⁰.

En Italie, la demande d'APP unilatérale a été introduite par l'article 8 du décret loi de 1960 du 30 décembre 2003. La demande de l'accord doit être soumise au bureau compétent de Rome ou Milan. Cette procédure est ouverte aux entreprises de commerce international et la demande doit porter sur les prix de transfert, les intérêts, dividendes ou

³⁴⁹ Lamy fiscal, *Transfert de bénéfices à l'étranger, Chap Prix de transfert-Procédure d'accord préalable dans le cadre d'une solution contractuelle entre autorités fiscales de deux États*. 7943.

³⁵⁰ Idem.

les redevances. L'accord, valable pour 3 années fiscales, doit être conclu entre l'administration et le contribuable³⁵¹.

Ce dispositif permet donc à l'administration de tenir compte les besoins exprimés par les entreprises. Il a pour vocation de s'appliquer, en particulier, lorsque l'application des principes de pleine concurrence pose d'importants problèmes de fiabilité et d'exactitude, tel que c'est le cas dans les entreprises maritimes. La nature internationale des activités maritimes, mais également la diversité de ces activités, rendent très complexe un contrôle fiable des prix de transferts.

La procédure aboutissant à un accord préalable suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales. Le fondement juridique d'une telle procédure est à rechercher dans le dispositif législatif ou conventionnel.

Dans la mesure où les conventions de double imposition priment sur le droit interne, l'absence de base juridique en droit interne pour la conclusion d'un accord n'empêchera pas l'application d'un APP au titre de la procédure amiable³⁵².

Toutefois, pour ne pas laisser de place à la moindre ambiguïté, et pour plus de précision dans la politique fiscale des États signataires, il est plus judicieux à ce jour qu'une clause d'accord préalable soit insérée. Ainsi, les conventions ne permettent que la conclusion d'accords préalables multilatéraux.

Les APP bilatéraux devraient relever de cette disposition parce que l'un de leurs objectifs est d'éviter la double imposition. La convention prévoit des ajustements des prix de transfert, mais elle n'indique aucune méthode ou procédure particulière, si ce n'est le principe de pleine concurrence. La conclusion d'un accord préalable n'y serait donc pas contraire.

En définitive, nous considérons que les APP sont autorisés par le paragraphe 3 de l'article 25, car les affaires spécifiques de prix de transfert soumises à un APP ne sont pas visées ailleurs dans la convention. L'article 26 relatif à l'échange de renseignements peut également faciliter les APP en instaurant une coopération entre les autorités compétentes

³⁵¹ PONTES VIEIRA *lure*, op cit , page 509

³⁵² OCDE, « *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert* », op. cit., § 4.142.

sous la forme d'échanges de renseignements. Ces accords sont d'une grande importance pour les transactions internationales.

PARAGRAPHE II - L'IMPORTANCE DES ACCORDS PRÉALABLES

Les accords préalables répondent à un besoin de facilitation des échanges entre l'administration fiscale et les contribuables (A), ce mécanisme, bien qu'ayant fait ses preuves présente encore des imperfections (B).

A- BESOIN DE FACILITATION DES ÉCHANGES

L'APP a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert. C'est lorsque ces mécanismes traditionnels échouent ou sont difficiles à mettre en œuvre que l'APP se révèle le plus utile.

Compte tenu cependant, du fait que les accords multilatéraux soulèvent de lourdes difficultés techniques et de coordination. Le contribuable doit pouvoir négocier un accord unilatéral, à défaut de pouvoir obtenir un accord bilatéral ou multilatéral par exemple, en cas d'échec d'une procédure entre autorités compétentes. Mais pour cela, il faut qu'une disposition du Code général des impôts le prévoit. Les conventions fiscales ne peuvent prévoir que des accords bilatéraux ou multilatéraux.

Les APP ont pour objectif de régler en amont des conflits potentiels lorsque les situations sont complexes. Par ailleurs, leur objet peut se limiter à un produit, une fonction ou un segment d'activité, sans concerner nécessairement l'ensemble des transactions entre les entreprises associées d'un groupe. L'accord, fixé pour une période de 3 à 5 ans (l'accord ne peut avoir de portée rétroactive), rend la méthode de prix de transfert acceptée (OCDE ou autre) opposable ; elle ne pourra plus être remise en cause au cours de la période de l'accord. Il constitue ainsi une prise de position formelle de l'administration au sens de l'article L. 80 du LPF³⁵³.

Dans certains cas, si des APP ont été mis en place, c'est parce que l'application des règles en matière de prix de transfert à une catégorie particulière de contribuables soulève

³⁵³Le Lamy fiscal, *Partie 6 Opérations internationales - Chapitre 6 Prix de transfert - Section 2 Analyse des outils français en matière de prix de transfert - §4. Accords préalables sur les prix de transfert (APP)4482*

des doutes et des difficultés. L'article 25 paragraphe 3 précise également que les autorités compétentes peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention.

Les accords préalables sont utiles tant aux administrations qu'aux contribuables, car ils permettent d'éviter le plus possible le contentieux en matière de prix de transfert, et de renforcer la sécurité juridique pour les entreprises.

La mise en œuvre d'une politique d'accord préalable permet d'éviter aux contribuables ainsi qu'à l'administration fiscale des vérifications et des actions en justice longues et coûteuses, auxquelles peut donner lieu la fixation des prix de transfert. Lorsqu'un APP est conclu, l'administration fiscale aura sans doute à consacrer moins de ressources humaines et matérielles aux contrôles ultérieurs des déclarations d'impôt du contribuable.

Le contentieux est d'autant plus facile à éviter que les accords préalables sont l'occasion d'une coopération approfondie entre l'administration et le contribuable. En effet, la possibilité qui s'offre d'examiner des problèmes fiscaux complexes dans un cadre plus serein que celui d'une vérification des prix de transfert peut favoriser la libre circulation des informations entre les parties concernées, en vue d'un résultat qui soit juridiquement correct et réalisable dans la pratique.

Une fois que les conditions à remplir sont respectées, l'APP constitue pour les contribuables concernés un facteur de sécurité juridique pour le régime fiscal des opérations en cause et ce pour une période fixée à l'avance.

Dans certains cas, l'APP comportera une possibilité de prorogation. Il pourra également donner lieu à une renégociation par les administrations fiscales et les contribuables concernés à son expiration³⁵⁴. Grâce à cette sécurité que lui procure l'APP, le contribuable est mieux à même de prévoir ses charges fiscales.

La procédure d'APP présente deux objectifs ; le plus important est de limiter le risque de double imposition économique qui résulte le plus souvent d'un redressement opéré par un État en matière de prix de transfert.

³⁵⁴ OCDE, « *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert* », op. cit., § 4.143.

Le contribuable obtient l'accord de l'administration sur le bien-fondé de sa politique de prix de transfert et ainsi se garantit une plus grande sécurité fiscale dans la mesure où l'administration s'interdit de redresser le contribuable ayant respecté les termes de l'accord.

Cette procédure d'APP autorise également une grande flexibilité quant au choix de la méthode qui sera employée ; le contribuable pouvant proposer la technique la plus adaptée à sa situation ; il peut donc choisir une approche originale qu'il aurait pu difficilement justifier lors d'un contrôle fiscal.

En outre, les APP bilatéraux ou multilatéraux peuvent améliorer la procédure amiable en faisant bénéficier d'un gain de temps important pour la conclusion d'un accord amiable, dans la mesure où les autorités compétentes ont affaire à des données actuelles et non à des données portant sur des exercices antérieurs, dont la collecte peut se révéler difficile et exiger de longs délais.

Les APP présentent aussi l'avantage de mettre en relation une ou plusieurs administrations d'une part, et les multinationales d'autre part en vue de mieux discuter et d'échanger les informations pertinentes. Une politique de contrôle concertée consiste à fixer clairement entre les acteurs concernés, administration et contribuables, les droits et devoirs de chacun dans le cadre d'« accords préventifs » et, donc, à rendre chaque partie responsable de ses engagements. Par ailleurs, l'absence de confrontation entre les deux parties peut conduire à plus d'objectivité pour l'examen des données et renseignements fournis dans un cadre plus ou moins contentieux³⁵⁵.

Selon l'OCDE : « Les APP sont l'occasion pour les administrations fiscales et les contribuables de se consulter et de coopérer dans un esprit de concertation ». Elle ajoute d'ailleurs que : « l'APP s'inscrit dans une approche par la coopération entre l'administration et le contribuable qui le permet »³⁵⁶. Par-dessus tout, les APP visent à éviter des actions en justice. Des procédures longues et coûteuses dont font l'objet les prix de transferts.

³⁵⁵ YELLES CHAOUCHE Nassima, « *Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises : le cas de l'Algérie* », Thèse, université, Cergy-Pontoise Faculté de Droit et des Sciences Politiques, 2019, page 225.

³⁵⁶ OCDE (2017), « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », Éditions OCDE, Paris, page 245.

B- LES LIMITES DES ACCORDS PREALABLES

Malgré le rôle central qu'ils jouent dans la prévention des conflits, il faut toutefois garder à l'esprit que les APP ont des limites, notamment lorsque les parties se sont montrées rigides dans leur rédaction. Un manque de flexibilité peut créer des problèmes en cas de changement imprévu du marché, comme cela a été le cas en 2020 avec la crise sanitaire causée par le coronavirus. Les entreprises maritimes ont toutes connues une instabilité due à l'absence d'activités dans la plupart des États. Les APP existant méritent dès lors soit d'être suspendus, soit d'être renouvelés ou encore d'être résiliés dans l'attente de plus de visibilité sur la gestion du virus. Ils seront suspendus si cette suspension est prévue dans la rédaction de l'APP.

Bien que les APP aient toujours prévu des cas de force majeure, ils ne prévoyaient sûrement pas une pandémie qui toucherait quasi-simultanément les États du monde. Il est prévisible que désormais les APP incluront des lignes sur la flexibilité des diverses rémunérations. La renégociation des APP est possible, même si elle dépend de beaucoup du caractère bilatéral de l'accord. En pleine période de confinement, il est probable que les délais de signature des documents administratifs soient allongés. Lorsque les APP ne peuvent pas résoudre une difficulté, ou ne l'ont pas prévu, il peut arriver que le contribuable se retrouve face à un litige l'opposant à l'administration d'un État, ou à deux administrations. Il peut alors s'en suivre un contentieux, dont la phase de départ (non contentieuse) passe par le règlement amiable.

SECTION II – LE RÈGLEMENT AMIABLE :

La procédure amiable est répandue dans le litige de nature fiscale. Elle existe aussi bien dans le droit interne que dans le droit fiscal international. Dans le cadre du droit fiscal international, la procédure amiable est prévue aux termes de la convention modèle OCDE sur le revenu et la fortune. Elle se déroule entre les autorités compétentes de chaque État où sont implantées les parties à la transaction. Le point de départ de la procédure amiable provient des autorités étatiques compétentes des États concernés par la transaction.

L'article 25, paragraphe 3, de la Convention modèle OCDE, précise que « les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention ».

Cette procédure est également prévue par la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (CML). Cette convention prévoit en son article 16 que : « Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par une Juridiction contractante ou par les deux Juridictions contractantes entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale couverte, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Juridictions contractantes, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'une ou l'autre des Juridictions contractantes. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale couverte ».

Il convient de faire une présentation de la procédure amiable dans les litiges fiscaux (PARAGRAPHE I), avant de dresser un bilan des litiges qui ont été soumis à cette procédure (PARAGRAPHE II).

PARAGRAPHE I - PRÉSENTATION DE LA PROCÉDURE AMIABLE

La procédure amiable de règlement du contentieux fiscal a pour origine des problèmes de double imposition auxquels sont parfois exposés les multinationales. Cette double imposition peut être soit économique, soit juridique. On se retrouve face à un cas de double imposition économique lorsqu'une même personne est imposable au titre de revenu par deux ou plusieurs États. Selon Bernard Castagnède, la double imposition existe si un même contribuable se trouve atteint, au titre d'une même base imposable et d'une même période, par des impôts de nature comparable appliquées par deux ou plusieurs États, dans des conditions telles que la charge fiscale globale supportée s'avère supérieure à celle qui résulterait de l'intervention, dans des conditions de droit commun, d'un seul pouvoir fiscal³⁵⁷.

Pour sa part, la double imposition économique est retenue lorsque deux entreprises sont imposables au titre d'un même revenu. Elle intervient souvent entre sociétés liées (mère et filiale, ou entre sociétés sœurs). Concrètement, on parlera de double imposition économique lorsque le même bien est facturé dans le pays de départ, puis dans le pays d'arrivée, ceci ayant pour conséquence l'augmentation de son prix sur le marché et une situation déloyale car désavantageuse, pour les entreprises concernées.

Face à des litiges relatifs à la double imposition, les conventions aussi bien bilatérales qu'internationales prévoient généralement la possibilité d'une procédure amiable de règlement du différend. La procédure amiable peut être scindée en deux catégories : la procédure amiable bilatérale et la procédure amiable dite procédure européenne d'arbitrage. La procédure bilatérale peut se tenir entre les autorités compétentes des deux États dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale. Elle est inspirée de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Elle fait naître une « obligation de moyens », en ce sens que l'on s'efforce de trouver une solution. Par contre, la procédure européenne d'arbitrage fait naître une « obligation de résultat ». Toutefois, si malgré cette obligation de résultat, la procédure ne permet pas d'aboutir à une solution, il existe une commission consultative, dont l'avis peut s'imposer aux États. Dans ce dernier cas, on s'inspire du Code de conduite adopté par l'Union européenne le 7 décembre 2004.

³⁵⁷ CASTAGNEDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, 4^e édition, PUF, Paris, 2013, page 8, n°2 – 6^{ème} éd. 2019.

Comme indiqué plus haut, la procédure amiable existe aussi bien en procédure interne qu'en procédure internationale. En effet, la procédure amiable en droit nationale met en place la procédure gracieuse, encadrée par l'article L. 247 du LPF, aux termes duquel « l'administration peut accorder sur la demande du contribuable : 1° des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ; 2° des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ... ».

Mais aussi la transaction fiscale qui vise à conduire l'administration à appliquer au redevable une atténuation des pénalités encourues. En contrepartie, le contribuable renonce à toute procédure contentieuse – née ou à naître – visant les pénalités ou les droits ; il s'engage à verser au Trésor, à titre de sanction, en sus des droits et des frais éventuellement exigibles, une somme inférieure aux pénalités initialement appliquées. Elle prend en compte les caractéristiques particulières du comportement du contribuable conformément au principe d'individualisation applicable en matière de sanctions.

De plus la procédure amiable en droit fiscal français a mis en place le règlement d'ensemble qui désigne la situation où, en présence de sujets complexes marqués par une forte incertitude juridique, l'administration conclut avec l'utilisateur un accord global qui inclut une atténuation des droits par rapport à la lecture initialement retenue par l'administration de contrôle dans sa proposition de notification. Le règlement d'ensemble d'un dossier est destiné à accélérer la conclusion d'un contrôle et atténuer le risque contentieux. Il ne s'agit pas d'un dispositif spécifique mais d'une étape de la procédure de contrôle. Et enfin, il est intéressant de parler de la convention judiciaire d'intérêt public qui a été introduite dans le droit pénal français (article 41-1-2 du code de procédure pénale) par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique. Cet instrument transactionnel permet au procureur de la République de proposer une mesure alternative aux poursuites devant le tribunal correctionnel à une personne morale mise en cause pour certains délits. Cette obligation peut notamment consister dans le versement d'une amende d'intérêt public à l'État, dont le montant ne peut excéder 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel.

La procédure amiable en fiscalité internationale, pour sa part, a vu le jour au 20^e siècle, grâce aux travaux de l'OCDE, plus récemment, courant 2018, afin de renforcer la lutte contre l'érosion de la base imposable, et s'assurer que les bénéfices soient imposés là où s'exercent réellement les activités économiques qui génèrent ces bénéfices et là où la valeur est créée, les pays membres de l'OCDE ont ratifié la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, mentionnée plus haut. Cette procédure est soumise à des conditions d'ouverture bien déterminées (A), qui lorsqu'elles sont respectées, laissent place au déroulement de la procédure (B).

A- OUVERTURE DE LA PROCÉDURE AMIABLE

L'ouverture de la procédure amiable est subordonnée à l'existence d'une mesure, nécessairement administrative, laissant présager une imposition future suffisamment précise dans son principe. Tel est le cas par exemple d'une proposition de rectification. À l'entame d'une procédure amiable, le contribuable saisit, en principe, l'autorité compétente de l'État de résidence (ou l'État dont il s'estime résident). Cette autorité est, en France, le ministre du Budget. En pratique, la demande est envoyée à la Direction générale des finances publiques Mission d'expertise juridique et économique internationale. Une copie du dossier est adressée soit au service chargé de la vérification à la suite d'un rehaussement, soit au service gestionnaire de son dossier fiscal. La demande s'accompagne de divers autres éléments tels que : l'identification (nom, prénom, raison sociale, adresse notamment) du contribuable et des autres parties aux transactions concernées ;

- informations détaillées concernant les faits et circonstances à prendre en compte générant ou pouvant générer une double imposition ;
- identification des impôts et des années d'imposition ou exercices fiscaux concernés ;
- copie des avis d'imposition et des propositions de rectification ou documents équivalents conduisant à la double imposition alléguée ;
- informations détaillées concernant les recours administratifs ou contentieux engagés par le contribuable et toute décision juridictionnelle concernant le cas ;

- déclaration par laquelle le contribuable s'engage à répondre de manière aussi complète et rapide que possible à toutes les demandes raisonnables et appropriées formulées par l'autorité compétente.

Pour être recevable, le dossier de demande doit, le cas échéant, être complété de toute information spécifique réclamée par l'autorité compétente dans un délai de 2 mois suivant la réception de la demande du contribuable³⁵⁸.

Le délai de saisine est de 3 ans à compter de la première notification de la mesure (date de réception de la proposition de rectification ou de la notification des bases ou éléments d'imposition) qui entraîne l'imposition (article 25 du Modèle de convention fiscale OCDE), mais il est prudent de se référer à chaque convention, certaines fixant des délais moindres, voire aucun (BOI-INT-DG-20-30-10, nos 210 et s.). L'autorité saisie avise l'autorité de l'autre État concerné. Le contribuable en est informé. Le règlement amiable existe également à l'échelle européenne, avec la procédure amiable européenne. La procédure amiable européenne est ouverte aux entreprises associées, c'est-à-dire aux entreprises de deux États contractants différents dont l'une participe, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital de la seconde, ou dont les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital (article 4 § 1 de la convention). La procédure européenne s'applique à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés mais aussi à la CSG et la CRDS. Elle va permettre de remédier aux doubles impositions économiques résultant d'un ajustement « prix de transfert » intra-UE, en répartissant les bases imposables entre les États sur base des résultats qui auraient été réalisés par application et respect du principe de pleine concurrence.

À noter que les entreprises ayant subi, en France des sanctions pénales, mais aussi des sanctions fiscales telles les pénalités pour défaut de déclaration prévues à l'article 1728 du CGI, manœuvres frauduleuses ou abus de droit consistant en des inexactitudes ou des omissions relevées lors des déclarations ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État entraînent des sanctions

³⁵⁸BOI-INT-DG-20-30-10, nos 160 et s, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5344-PGP.html/identifiant%3DBOI-INT-DG-20-30-10-20170201>.

pécuniaires, telles que prévu à l'article 1729 CGI, ne peuvent pas demander l'ouverture de la procédure.

Enfin, nous pouvons remarquer que la procédure amiable est quasi-identique à la procédure européenne d'arbitrage, à la seule différence que le contribuable saisit soit l'autorité compétente de l'État de résidence, soit l'État dans lequel est situé son établissement stable. La demande devant faire expressément référence à la convention européenne d'arbitrage. Son déroulement est toutefois différent.

B- LE DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE AMIABLE

Les procédures ouvertes dans le cadre soit bilatéral soit de la convention européenne obéissent aux mêmes règles.

Lorsque la requête est fondée pour l'autorité compétente et qu'elle peut se traduire par une mesure d'ajustement ou de réduction de la base imposable en France, l'autorité compétente prend une décision unilatérale d'admission de la demande et la procédure est alors close. En revanche, si elle ne peut y apporter seule une solution, elle informe l'autorité étrangère concernée. Des négociations se déroulent entre les autorités compétentes.

La procédure amiable étant une procédure semi-diplomatique, le contribuable ne peut obtenir communication des échanges entre autorités compétentes. Il peut cependant être amené à fournir des explications ou des informations dans le cadre d'une réunion organisée avec l'autre autorité compétente. Dans tous les cas, les procédures amiables doivent aboutir à un règlement dans un délai maximum de 24 mois.

À défaut d'accord, dans le cadre de la procédure de la convention européenne, il est constitué une « commission consultative » chargée d'émettre un avis sur la façon d'éliminer la double imposition. Pendant le déroulement de la procédure il y a une suspension des délais de recouvrement, de façon à éviter que, le contribuable supporte les conséquences d'une mise en recouvrement. C'était le but de l'article L. 189 A du LPF. « Le cours du délai d'établissement de l'imposition (...) est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes ». Ainsi, aucun acte de poursuite visant au paiement de l'imposition ne pourra être introduit postérieurement à l'ouverture d'une procédure bilatérale en vue d'éviter une double imposition.

De même, l'envoi d'une mise en recouvrement avant l'ouverture d'une procédure bilatérale ne pouvait faire obstacle à la suspension de la mise en recouvrement, et ce jusqu'à l'issue de la procédure (TA Montreuil, 26 avr. 2013, no 1207347, Société Carrefour SA).

Ces procédures demeurent donc depuis sans influence sur le déroulement de la procédure de contrôle qui se poursuit conformément aux règles de droit commun et n'emportent pas suspension de la mise en recouvrement des impositions (BOI-INT-DG-20-30-10). Le contribuable conserve la possibilité de contester l'imposition afin de bénéficier du sursis de paiement (LPF, art. L. 277).

Ainsi lorsque les autorités fiscales se rendent compte de l'existence d'une difficulté en termes de double imposition, elles peuvent se concerter en vue de parvenir à un accord. Il ne s'agit que d'une obligation de moyen, et non de résultat. L'initiative de la procédure amiable peut aussi émaner du contribuable. Il faut ici se référer aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25, de la Convention modèle OCDE qui prévoit que la procédure pourra être initiée lorsque le contribuable « estime que les mesures prises par un État entraînent ou entraîneront (pour lui) une imposition non conforme à la convention ».

C'est une procédure beaucoup plus souple, et qui met en relation les divers États concernés, même si ceux-ci n'avaient jusque-là aucune relation diplomatique. La procédure amiable ne peut être engagée que s'il y a imposition ou risque d'imposition non conforme à la convention. En l'espèce, elle concerne l'impôt sur les sociétés pour ce qui est des prix de transfert.

L'ouverture de cette procédure est donc subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une soit une imposition future, suffisamment précise dans son principe, en mentionnant le contribuable et les impôts concernés, les exercices en cause et la motivation de l'imposition, pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non conforme à la convention.

Il peut s'agir, comme c'est le cas en France, de la proposition de rectification en cas de procédure de redressement contradictoire (auparavant, la réception de la notification de redressement), de la notification de bases ou éléments d'imposition en cas de taxation d'office ou alors du prélèvement de la retenue à la source.

La procédure amiable abouti à deux solutions, soit les parties trouvent un accord avec le contribuable, soit ils n'en trouvent pas. Si aucun accord n'est pas trouvé, le contribuable devra verser l'impôt devant chacune des administrations concernées, et selon les prescriptions de son droit fiscal interne : ceci sera de nature plus tard à décourager le groupe tout entier à effectuer des transactions dans ces pays ou l'un d'eux, et de ce fait affaiblira les économies concernées.

Mais lorsque l'accord est conclu entre les parties, celles-ci se conforment aux termes de cet accord, et par ricochet, il y a incitation à l'investissement pour les États ayant été parties à ce règlement.

Cependant, le règlement amiable connaît une grande faiblesse, due à son caractère non obligatoire, il est par conséquent possible qu'une double imposition persiste après l'application de l'accord amiable.

De plus, bien que les contribuables aient le droit d'engager la procédure de règlement amiable, ceux-ci sont le plus souvent exclus des délibérations des autorités compétentes ou n'ont pas, en tout cas, de statut officiel ou garanti dans ces délibérations. Ceci permet de constater que la procédure de règlement amiable a de nombreuses lacunes que ne connaît pourtant pas l'arbitrage fiscal international.

Selon la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices la procédure amiable consiste à des ajustements entre les États concernés par l'imposition. En effet, en son article 17, il est prévu que : « Lorsqu'une Juridiction contractante inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cette Juridiction contractante (et impose en conséquence) des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Juridiction contractante a été imposée dans cette autre Juridiction contractante, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise de la première Juridiction contractante si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Juridiction contractante procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la Convention fiscale couverte et, si nécessaire, les autorités compétentes des Juridictions contractantes se consultent ».

Il s'agit donc pour un État contractant de tenir compte de l'imposition ordonnée par une autre État contractant, afin d'éviter que de bénéfiques appartenant à des entreprises liées ne soient imposées deux fois.

Il est intéressant à ce jour de dresser un bilan même approximatif, des litiges ayant été soumis à la procédure amiable, afin d'éventuellement tirer une conclusion sur son efficacité.

PARAGRAPHE II - BILAN DE LA PROCÉDURE AMIABLE

Avant de présenter le bilan de la procédure amiable, il faut expliquer comment elle se conclue (A) et quelle est son efficacité (B).

A- CONCLUSION DE LA PROCÉDURE AMIABLE

Lorsque les États sont sollicités pour une procédure amiable et qu'ils ont accompli tous les actes avec diligence, ils peuvent tomber sur un accord qui sera communiqué au contribuable. A cet effet, l'autorité compétente notifie au contribuable la solution proposée d'un commun accord par les administrations fiscales permettant d'éliminer la double imposition :

- si le contribuable accepte la solution proposée, il doit se désister de ses recours à l'encontre des impositions contestées, et renonce à contester la décision amiable ;

- si le contribuable refuse la solution proposée, celle-ci devient caduque. Il conserve la possibilité de contester devant la juridiction compétente de chaque État concerné au moyen des recours prévus en droit interne ; les juridictions statuant alors selon leur interprétation de leur législation et de la convention.

En l'absence d'accord, les autorités peuvent notifier le constat d'un désaccord. Il n'existe pas d'obligation de résultat et, en ce dernier cas, la double imposition n'est pas éliminée. Dans cette hypothèse, le contribuable retrouve la possibilité de contester devant la juridiction compétente de chaque État (BOI-INT-DG-20-30-10, nos 560 et s.).

Dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage, dans l'hypothèse où les autorités compétentes des pays concernés ne parviennent pas à un accord pour éliminer la

double imposition dans le délai de 24 mois, elles doivent alors constituer une commission consultative chargée d'émettre un avis sur la façon d'éliminer la double imposition.

La commission consultative rend un avis dans un délai de 6 mois à compter de la date à laquelle elle a été saisie, après l'absence d'un accord amiable. Les autorités compétentes se conforment à l'avis de la commission qui prévoit la suppression de la double imposition. Si les autorités compétentes ne veulent pas suivre cet avis, il faut en tout État de cause qu'elles prennent une décision qui élimine la double imposition. On rappelle que cette procédure a fait naître une obligation de résultat. Le contribuable qui refuse la proposition conserve la possibilité de contester les impositions dans chaque État au moyen des recours prévus en droit interne.

B- EFFICACITÉ DE LA PROCÉDURE AMIABLE

Le point de départ du délai de trois ans, fixé à l'article 25 de la convention de l'OCDE, n'est pas clairement fixé. Les États sont dès lors libres de le déterminer ou non. Dans cette dernière hypothèse, les administrations fiscales doivent établir des hypothèses tendant à savoir à quel moment le contribuable a pu être informé de cette imposition litigieuse. Il peut s'agir par exemple du moment où le contribuable constate dans ses relevés de compte, une retenue à la source.

Mais aussi on peut constater que la procédure amiable pose un problème de durée de la procédure. Cette procédure ne fixe pas de délai obligatoire à l'encontre des autorités compétentes. Les États n'ont pas d'obligation pour trouver un accord. Ainsi le temps moyen jusqu'en 2019 était d'environ 30,5 mois³⁵⁹. Certaines procédures durent plus de 6 ans sans conclusion satisfaisante. Cette situation entraîne des frais de procédure considérables pour les EMN et tend à décourager les investisseurs. Toutefois, il faut noter que selon les statistiques de l'OCDE, 57 % des litiges connaissent une solution complète, c'est-à-dire une élimination de la double imposition³⁶⁰.

Par ailleurs, la procédure amiable met à l'écart les contribuables. Ils ne sont pas parties à cette procédure, alors qu'ils sont bien en amont de ces procédures. Les

³⁵⁹<https://www.oecd.org/fr/ctp/resolution/statistiques-sur-la-procedure-amiable.htm>.

³⁶⁰Idem.

contribuables ne peuvent donc ni participer aux négociations, ni avoir accès aux dossiers. L'autorité peut rejeter la demande d'ouverture de la procédure pour des motifs souverains. Le seul recours à la disposition du contribuable ici étant le recours en droit interne.

Au regard de tout ceci, certains contribuables révèlent, après avoir suivi la procédure amiable, qu'ils ne souhaiteraient pas recommencer l'expérience. Ils préféreraient subir la double imposition, ou au mieux recourir à une autre procédure.

La procédure amiable est caractérisée par une obligation de moyen et non de résultat, au sens de l'article 25 de la convention : « L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants ». Les États ne sont donc soumis à aucune contrainte, mais simplement à une obligation de diligence, ce qui ne garantit finalement rien aux contribuable demandeur dans la procédure. Ces échecs pèsent entièrement sur le contribuable qui essuie dans ces cas ci, une perte d'argent et de temps.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Le règlement non contentieux des litiges fiscaux, maritime ou non, connaît une avancée importante avec les travaux de l'OCDE sur les projets BEPS. Le recours préalable mais aussi la procédure amiable, sont là afin d'éviter que les parties ne saisissent les juridictions contentieuses dont la réputation est entachée par la durée des procédures. Cependant, nous avons vu que ces deux modes non contentieux ne sont pas toujours les plus brefs, et d'ailleurs, on pourrait reprocher à la procédure amiable de causer un affaiblissement du contentieux fiscal.

En effet, dans les cas où les autorités sont de bonne foi et désireuses de trouver des solutions aux investisseurs, il est à noter que ceci n'avance en rien le droit. Les autorités se limitant à trouver des solutions au cas par cas, afin que toutes les parties s'en sortent à bon compte. Comment donc renforcer la sécurité juridique en fixant clairement les limites des droits des contribuables notamment ? Peut-être faudrait-il plus de transparence dans la procédure amiable afin que s'applique au mieux ici la maxime « nul n'est censé ignorer la loi ».

Enfin, il doit être rappeler que la procédure amiable, lorsqu'elle connaît un échec, peut conduire à l'arbitrage fiscale. L'OCDE précise à cet effet que cet arbitrage n'est pas un recours autre, mais juste la suite de la même procédure.

CHAPITRE II - L'ARBITRAGE FISCAL DANS LES ACTIVITÉS MARITIMES

L'arbitrage est le mode de règlement habituel, et contractuel, des différends dans les opérations de commerce international. Il n'est pas étonnant qu'il soit très présent dans le contentieux maritime. Il est même probable que le shipping soit grâce à sa complexité et sa diversité, le moteur de l'essor de l'arbitrage maritime. L'arbitre est devenu le « juge naturel » du commerce maritime international. En effet, les contrats internationaux de transport de marchandises ou les contrats d'affrètement contiennent fréquemment une clause d'arbitrage. Il en va de même en matière de vente maritime³⁶¹.

Les raisons pour lesquelles les acteurs de l'économie maritime se détournent des juridictions étatiques sont bien connues : L'arbitrage est le mécanisme juridictionnel de résolution des conflits le plus approprié, lorsqu'il s'agit de trancher des litiges maritimes complexes, impliquant un haut niveau d'expertise, qu'il soit juridique ou technique, et d'analyser de nombreux documents (charte-partie, connaissance, *booking note*, etc.) qui sont l'expression d'une pratique mondialisée.³⁶²

Certains auteurs n'hésitent pas à ajouter qu'opter pour l'arbitrage, c'est retenir les services d'une justice neutre, efficace, souple, confidentielle et pacificatrice.³⁶³ Le choix de l'arbitrage dans le cadre du contrat, comme mode de résolution de litige permet d'avoir des « juges » spécialisés, une décision rapide, mais aussi et surtout, cette option évite de connaître des conflits de juridictions.

Il faut aussi noter que l'arbitrage permet plus de flexibilité que le règlement judiciaire du contentieux maritime. Ainsi, les parties peuvent soumettre tout le contentieux à l'arbitrage, lorsque l'accord amiable est totalement insatisfaisant. Mais lorsque les parties ne se sentent lésées que par certaines parties de l'accord amiable, elles peuvent saisir la juridiction arbitrale exclusivement sur ces aspects.

³⁶¹ JOB Alexandre, *Le Droit Maritime Français*, n° 711, 1er février 2010.

³⁶² Idem.

³⁶³ BUCHMAN Louis et LOQUIN Eric, « Pourquoi opter pour l'arbitrage », Lexforce, 4 mars 2019. <https://www.lexforce.paris/publications/articles/pourquoi-opter-pour-l-arbitrage>

Selon le cabinet d'avocats Holman Fenwick et Willan (HFW), en 2019, les chiffres font État de 1 500 arbitrages maritimes traités devant la chambre arbitrale britannique, alors que la capitale française s'impose comme un centre d'arbitrage régional. La Chambre arbitrale maritime de Paris a vu 43 dossiers déposés entre 2018 et 2019³⁶⁴. Ces litiges portent généralement sur :

- L'affrètement, au voyage, à temps ou encore coque-nue, et le transport maritime de marchandises sous toutes ses expressions;
- Les relations entre les armateurs et les auxiliaires maritimes ;
- La construction et la réparation navales, la classification des navires, les opérations off-shore ;
- Les événements de mer : abordage, assistance, avaries communes³⁶⁵.

Ce mode de règlement présente des avantages significatifs autant pour les entreprises que pour les gouvernements, non seulement parce qu'il permet de régler les conflits fiscaux de manière équitable et efficace en termes de coût, et de temps, mais aussi parce qu'il stimule la croissance et le développement économiques mondiaux, grâce à l'élimination des cas involontaires de double imposition.

Néanmoins, il ne faut pas confondre l'arbitrage commercial et l'arbitrage en matière fiscale. En effet, le premier vise à faire donner la solution d'une question intéressant les rapports entre deux ou plusieurs personnes par une ou plusieurs personnes appelées arbitres, lesquelles tiennent leurs pouvoirs d'une convention privée et statuent sur la base de cette convention, sans être investies de cette mission par l'État³⁶⁶.

L'histoire de l'arbitrage fiscal remonte à la Grèce antique. Les commerçants cherchaient en effet à assurer la protection de leurs marchandises expédiées vers d'autres territoires. La cité hellénique entreprit alors, de signer des accords économiques et fiscaux avec ces territoires. L'accord entre la cité d'Opus et la colonie Naupacte, située en Locride orientale, avait pour objet la répartition des droits d'imposition entre les deux cités. Cet

³⁶⁴ « Arbitrage maritime : Londres demeure à la première place »,

<https://portsetcorridors.com/2020/arbitrage-maritime-londres/>

³⁶⁵ DELEBECQUE Philippe, « Découverte de la chambre arbitrale maritime de Paris ».

<https://hydros-alumni.org/article/decouverte-de-la-chambre-arbitrale-maritime-de-paris/22/01/2020/61>

³⁶⁶ GOLDMAN Berthold, FOUCHARD Philippe GAILLARD Emmanuel, *Traité de l'arbitrage commercial international*, LexisNexis/Litec, Paris, 2005 ; J. BEGUIN, *L'arbitrage commercial international*, Yvon Blais, 2006 ; J.B. RACINE, *Droit de l'arbitrage*, coll. Thémis Droit, PUF, Paris, 2016 ; S. SERAGLINI, et J. ORTSCHIEDT, *Droit de l'arbitrage interne et international*, Précis Domat, LGDJ, Paris, 2019.

accord prévoyait notamment que : « *Les ressortissants expatriés de la colonie sont exonérés des impôts dans leur pays d'origine (opus). Ils seront imposés à Naupacte. S'ils quittent la colonie sans avoir payé leurs impôts, ils seront bannis de la Locride.*

Le droit de retour à Opus peut être exercé si les impôts sont payés et deuxièmement, si le départ de Naupacte a fait l'objet d'une annonce publique à l'ancien domicile. La colonie est obligée de rester alliée avec Opus pendant une période trente ans »³⁶⁷.

Vers le Moyen-Âge, des cités enrichies grâce au commerce maritime, recoururent à l'arbitrage commerciale et fiscale. C'est notamment le cas de la ville de Venise, qui bénéficiait d'exemptions fiscales obtenus à Constantinople en 1082, en récompense de l'aide navale qu'elle avait apportée à l'empire Byzantin contre les normands.³⁶⁸ Afin d'avoir une vue d'ensemble de l'arbitrage, nous présenterons d'abord, les règles générales d'arbitrage (SECTION I), avant de présenter les règles spécifiques à l'arbitrage fiscal (SECTION II).

SECTION I - LES RÈGLES GÉNÉRALES D'ARBITRAGE

L'arbitrage fiscal a fait l'objet de nombreux débats au sein de l'Union européenne. En effet, la procédure d'arbitrage traditionnelle est celle concernant les litiges de nature commerciale. Ici, l'arbitre, personne physique ou morale doit décider dans le cadre d'un litige opposant d'autres personnes physiques ou morales, soumises au droit privé. Les litiges soumis aux arbitres doivent respecter des conditions évidentes d'arbitrabilité (PARAGRAPHE I). Après avoir exposé ces conditions d'arbitrabilité, il est important de parler de l'arbitrage maritime (PARAGRAPHE II), qui peut présenter certaines spécificités.

PARAGRAPHE I - LES CONDITIONS D'ARBITRABILITÉ

Il peut arriver une contestation en arbitrabilité d'un litige. Elle peut concerner l'arbitrabilité subjective ou objective : alors que l'arbitrabilité subjective (A) porte sur

³⁶⁷GILDEMEISTER Arno, *L'arbitrage des différends fiscaux en droit international des investissements*, Thèse, LGDJ, Paris, 2013, page 2.

³⁶⁸Idem, page 3.

l'aptitude des parties à compromettre, l'arbitrabilité objective (B) pour sa part, concerne tous les aspects matériels qui déterminent le litige.

A- L'ARBITRABILITÉ SUBJECTIVE

En droit international, l'arbitrage des litiges fiscaux connaît un franc succès, notamment parce que les États participent de plus en plus au commerce international en qualité de commerçants. Cependant certains pays interdisent toujours aux personnes morales de droit public de recourir à l'arbitrage quelle que soit la nature du litige. Et lorsque les États autorisent cet arbitrage, ils ne sauraient l'imposer aux États étrangers. Ainsi un État pourrait contester la validité d'une convention qu'il a conclu avec une entreprise étrangère en raison de l'inarbitrabilité subjective. Cette inarbitrabilité est directement liée à la capacité de l'État à compromettre.

Le droit interne français prévoit une interdiction allant dans ce sens. En effet, l'article 2060 du code civil dispose : « On ne peut compromettre sur... les contestations intéressant les collectivités publiques et les établissements publics et plus généralement dans toutes les matières qui intéressent l'ordre public ».

Le juge français a cependant appliqué la loi du contrat et non pas la loi personnelle. Il estime que : « l'interdiction faite à l'État et aux établissements publics de recourir à l'arbitrage sauf dans les conditions particulières ne soulevaient pas un problème de capacité au sens de l'article 3 alinéa 3 du code civil » de plus, de nombreux auteurs indiquent que la question de l'aptitude d'un État à compromettre ne peut être soumise qu'à la loi de cet État selon la méthode conflictuelle.

En bref, on peut considérer que la condition d'arbitrabilité subjective rappelle la maxime juridique : « nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude », si tant est qu'une loi puisse constituer une turpitude. En effet, un État ne peut se prévaloir de sa propre loi pour renoncer à une convention d'arbitrage qui l'a librement conclu dans le cadre du droit internationale. Il est donc inopérant de se baser sur la loi interne pour soulever l'inarbitrabilité d'un litige, quand on a, par une convention internationale accepté de soumettre à l'arbitrage.

B - L'ARBITRABILITÉ OBJECTIVE

L'arbitrabilité objective ou *rationae materiae* est considérée comme l'aptitude d'un litige à faire l'objet d'un arbitrage, car en effet tous les litiges ne sont pas arbitrables. La détermination de cette condition d'arbitrabilité est importante pour savoir si le litige peut être tranché par l'arbitre. De plus, une sentence rendue concernant un tel litige ne pourrait pas être exécutée ou être annulée. En général, les conditions d'arbitrabilité objective concernent la libre disposition du droit, le respect de l'ordre public et le caractère patrimoniale du litige.

La libre disposition des droits suppose que le justiciable dispose de la totale maîtrise dudit droit. Il peut donc l'aliéner ou y renoncer ; il faut que la nature juridique de la prétention en cause soit telle que les parties puissent en disposer librement. Disposer de ses droits est donc l'une des manières d'user de la liberté contractuelle, et la soumission du litige à l'arbitrage est l'une des manifestations de cette liberté.

L'arbitrage fiscal fait naître des questions relatives à l'ordre public, et à la souveraineté des États. Il semblerait que soumettre le domaine fiscal à l'arbitrage soit illégal et déplacé, car la fiscalité révèle l'une des prérogatives essentielles de l'État, et intéresse l'ordre public. Elle serait dès lors opposée à l'arbitrage.

L'ordre public désigne un ensemble de principes, écrits ou non, qui sont considérés dans un ordre juridique, comme fondamentaux ce qui, pour cette raison, impose d'écarter l'effet dans cet ordre juridique, non seulement de la volonté privée mais aussi des lois étrangères et des actes des autorités étrangères³⁶⁹. L'inarbitrabilité relevant de la violation de l'ordre public a été limitée aux seuls cas dans lesquels la convention d'arbitrage violait une règle précise de l'ordre public³⁷⁰. Ainsi, et selon une décision rendue par la Cour d'Appel de Paris, il ne s'agit pas ici de dire que tout litige relatif à une convention ou opération soumise à certains égards à une réglementation présentant un caractère d'ordre public se trouverait de ce fait soustrait à l'arbitrage ; elle n'a qu'une portée beaucoup plus

³⁶⁹ Association Henri Capitant et Malinvaud Philippe. *Vocabulaire Juridique*. PUF, page 719. 2022.

³⁷⁰ Cass. com., 29 Novembre 1950, Tissot c/Neff, *JCP*,1951, *RTD com.*,1961, page 275, Obs. Boitard ; S. 1951,I. 120, note J. Robert.

restreinte et n'emporte nullité que si l'opération se trouve être illicite et frappée d'invalidité comme ayant contrevenu à une règle d'ordre public³⁷¹.

Enfin, le caractère patrimonial du litige pour sa part signifie que peuvent soumis les litiges civiles, commerciaux, contractuel, délictuel de droit public ou privé. Il a été abordé par un certain nombre de législations européennes, notamment les législations allemande, portugaise, et Suisse.

En effet, aux termes du paragraphe 1030 du code procédure civil allemand : « toutes cause de nature patrimoniales peut faire l'objet d'une convention d'arbitrage. Une convention d'arbitrage portant sur des causes de nature non patrimonial entraîne des effets juridiques lorsque les partis sont libres de transiger sur l'objet du litige ». De même, l'article 177 (1) de la loi fédérale sur le droit international dispose que : « toute cause de nature patrimoniale peut faire l'objet d'un arbitrage ».

Ainsi, nous retiendrons que les critères d'arbitrabilité dépendent de la volonté des États, car ceux-ci ont le droit de limiter ou d'élargir l'arbitrabilité des litiges incluant leurs ressortissants. Cependant, cette limitation ne peut être soulevée si les États, ont accepté par le biais des conventions international à soumettre les litiges à l'arbitrage fiscal international. En cas de litige portant sur l'arbitrabilité objective, l'arbitre à le droit de statuer sur sa propre compétence et ainsi sur la validité de la convention d'arbitrage liant les parties. Le choix du droit applicable n'est pas évident car l'arbitre n'a pas de for. Il ne dispose donc pas, d'une loi nationale a laquelle se référer. La pratique et les auteurs proposent un certain nombre de solution parmi lesquelles, celles selon laquelle, l'arbitrage devrait s'appuyer sur la loi du siège de l'arbitrage c'est à dire la loi du lieu où la convention arbitrale à été signé.

Ce choix, privilégie l'autonomie des parties car, le siège peut être déterminé librement et ne dépend pas d'un lien avec l'objet du litige.

Toutefois cette solution n'est pas parfaite, parce que les parties ont tendance à fixer le siège en raison de sa neutralité. Ainsi le juge Étatique de ce pays est naturellement incompétent pour connaître de l'arbitrabilité du litige.

³⁷¹CA Paris, 15 Juin 1956 société SIGMA c/ Bezard ; société Totaliment c/ Comptoir du pays Bas normand, *JCP G* 1956, II, 9419, note Motulsky ; *D.* 1957, page 587, note J. Robert.

Dans la pratique les parties choisissent rarement une loi propre à la convention d'arbitrage, et certains auteurs estiment que ces parties soumettent leur convention d'arbitrage à la même loi que le contrat principal. Bien que dans certains cas le choix du droit applicable au contrat pourrait être considéré comme un choix implicite à la convention d'arbitrage. Ce qui reviendrait à dire que le fond du litige et la convention d'arbitrage sont interdépendant. Cette solution est relativement discutable et il semble dès lors plus adéquat de dire que la loi applicable en matière d'arbitrabilité est celle du siège.

L'arbitrabilité du litige peut également être examiné après le rendu de la sentence arbitrale. Ici, le litige est examiné soit par le juge d'annulation soit par le juge des exequatur.

PARAGRAPHE II - L'ARBITRAGE MARITIME

L'arbitrage maritime se rapproche de l'arbitrage de droit commun en ceci que les deux sont d'origine contractuelle. Cependant, il est à noter que l'arbitrage maritime se veut plus professionnel (A) et que l'identification des intervenants à l'arbitrage peut s'avérer difficile (B).

A- UN ARBITRAGE PROFESSIONNEL

L'arbitrage maritime, comme l'arbitrage en droit commun des contrats, doit être prévu dans le contrat par une clause compromissoire. On retrouve principalement la clause compromissoire dans les contrats d'affrètement et dans les contrats de transports de marchandises. Au travers de l'Ordonnance de la Marine de 1681 on découvre que l'arbitrage est le mode de règlement naturel des litiges de caractère maritime³⁷².

Le Professeur Philippe Delebecque précise que l'on ne peut s'engager dans l'arbitrage maritime si on ne sait pas ce qu'est un « safe port », ce que sont des « demurrage » et surtout comment et quand ils fonctionnent ou encore si on ne sait pas lire une charte-partie. Cette professionnalisation de l'arbitrage est, en l'occurrence, essentielle et les praticiens la réclament. Ce caractère permet de comprendre que l'arbitrage maritime est particulièrement adapté à la sociologie maritime où le respect de la parole et la bonne foi

³⁷²Article III, Ordonnance de la Marine, Des assurances, page 251.

contractuelle sont encore des valeurs. Les marins sont des hommes de parole et des hommes de bon sens. Le contrat et la bonne foi restent pour eux des données essentielles.

La liberté contractuelle est valorisée dans l'arbitrage ou par l'arbitrage maritime, ce qui ne signifie pas que l'arbitrage maritime soit aveuglément libéral voire ultra-libéral. S'il respecte la volonté des parties, ce n'est pas au prix d'un oubli du bon sens. La liberté contractuelle est sans doute valorisée, mais elle est en même temps canalisée par les exigences de la bonne foi et des usages. L'arbitrage maritime est un arbitrage professionnel, conçu par des professionnels et pour les professionnels. D'où un creuset d'inspiration pour les arbitres. Même si le contrat est clair, les impératifs de la pratique, et plus généralement du bon sens, demeurent. Cette donnée s'inscrit en filigrane dans de nombreuses décisions et dans la façon de comprendre les espèces. L'observation se vérifie assez facilement.

Une analyse très attentive de la « jurisprudence arbitrale maritime » démontrerait certainement l'importance des usages et de la pratique professionnelle que seuls des arbitres issus ou familiers du monde maritime peuvent connaître. N'ont-ils pas, par exemple, considéré qu'il était « de bonne gestion de constituer, sur wagons au port de chargement, un stock de sécurité permettant une mise à bord immédiate sans subir de temps mort dû aux délais de constitution de train complet et à la durée du transport ferroviaire » ?³⁷³.

Le professeur Delebecque poursuit en faisant une comparaison entre justice arbitrale et justice étatique. En effet pour lui, le premier exemple révélant la force de la jurisprudence arbitrale porte sur la question de l'identification du transporteur. Lorsque le connaissement ne permet pas d'identifier le transporteur, la jurisprudence étatique voit dans le propriétaire du navire le transporteur.

La jurisprudence arbitrale n'est pas aussi catégorique et cette approche est certainement plus fine. Maître Lootgieter évoque cette question et cite une sentence arbitrale : « ... les tiers porteurs du connaissement sans en-tête conservent la possibilité d'agir contre celui qu'ils considèrent comme le transporteur s'ils peuvent l'identifier. Pour le praticien, un transporteur maritime est un entrepreneur qui, en récompense d'un fret, organise le transport en instruisant les intervenants et en payant les frais du voyage. Si ce

³⁷³ DELEBECQUE Philippe, « L'arbitrage maritime », 21 novembre 2018, Académie de Marine, https://www.academiedemarine.com/aff_conference.php?num=243.

dernier n'est pas propriétaire du navire et se le procure aux termes d'une T/C (affrètement à temps), l'armateur propriétaire de ce navire n'en disposant plus commercialement n'est plus qu'un fournisseur de moyens. Les connaissements signés par le capitaine le sont au nom de l'affréteur à temps qui a acquis la gestion commerciale du navire et endossé la responsabilité attachée au transporteur. »³⁷⁴

Le deuxième exemple tient aux clauses FIO (free in out stowed) par lesquelles le transporteur déclare qu'il n'entend pas assumer les obligations de chargement et de déchargement de la marchandise. Celles-ci sont considérées par la jurisprudence étatique française comme n'ayant aucune incidence sur la responsabilité du transporteur. La jurisprudence arbitrale n'est pas aussi systématique et admet ces clauses lorsqu'elles répondent à des besoins particuliers et s'expliquent par des situations de fait. Là encore, la solution exprime mieux la volonté des parties.

Le troisième exemple a pour matière les conventions internationales. Il n'est pas rare que les chartes-parties fassent référence à une convention sur la responsabilité du transporteur maritime (Règles de La Haye ou Règles de La Haye Visby, demain Règles de Rotterdam). Ce renvoi à une convention impérative, comme le sont les conventions relatives au transport, implique-t-il une soumission à l'instrument international ou faut-il le considérer comme une simple incorporation conduisant à une combinaison des termes de la convention et des clauses de la charte-partie ? Dans deux sentences, au moins, les arbitres de la CAMP ont conclu à l'idée d'incorporation⁹, au demeurant beaucoup plus respectueuse de la volonté des parties que celle de soumission très rigide pourtant retenue par la Cour de cassation.

B- LES INTERVENANTS À L'ARBITRAGE MARITIME

Les opérateurs considérés comme des parties *au* contrat de transport sont, le transporteur et le chargeur. Dans le cas où le chargeur déplace la marchandise pour son compte, nous nous retrouvons dans la situation d'un chargeur-destinataire. La concentration de ces qualités contractuelles dans une même personne transforme le destinataire en partie initiale au contrat bipartite.

³⁷⁴ Sur cette question, v. S. Lootgieter, « L'affréteur à temps qui n'a pas émis le connaissement à son en-tête peut-il être identifié comme transporteur ? », *DMF* 2012. 103 ; sentence *CAMP* n° 1144 du 31 août 2007.

Les parties initiales au contrat de transport maritime sont le chargeur des marchandises et le transporteur. La majorité des connaissements ne manque pas d'inclure les informations nécessaires à leur identification. Dans un connaissement de ligne régulière, le nom du transporteur figure, normalement, dans la partie supérieure droite du document, tandis que le nom du chargeur, souvent à côté de l'identité du destinataire, est mentionné dans une case supérieure gauche.

Cependant, dans la pratique, il arrive assez souvent que l'identité du chargeur réel ne soit pas divulguée. Il est très répandu, dans ce type de transactions, que les opérateurs réellement concernés fassent appel à des intermédiaires qui prennent en charge la conclusion et la réalisation du transport maritime.

Ainsi, le titre du transport mentionne souvent le nom du transitaire de l'opération. L'interlocuteur réel du transporteur n'est, toutefois, pas le commissionnaire ni même le transitaire, mais le chargeur réel. Les clauses du contrat, y compris la clause d'arbitrage, n'engagent que ce dernier.

Il est également fréquent de rechercher l'identité réelle du transporteur. Le fameux connaissement « sans en-tête » prive le chargeur et surtout le destinataire, de toute information sur l'identité du transporteur. L'absence de renseignement suffisant par rapport aux parties au contrat est très souvent observée dans les connaissements de chartes-parties. L'opérateur en charge du transport peut être soit le fréteur soit l'affréteur du contrat d'affrètement. L'identité de l'opérateur ayant pris en charge le transport des marchandises est probablement signalée sur le document de la charte-partie.

Lors du déplacement du navire, l'opérateur commercial est celui qui détient la gestion commerciale du navire. Ainsi, l'affréteur « à temps » détient la gestion commerciale du navire, tandis que le fréteur reste toujours en charge de la gestion nautique. Cela signifie que l'affréteur peut entreprendre une activité commerciale, comme l'établissement des lignes régulières de transport. Dans ce cas de figure, il se transforme en « transporteur », et en cas de conflit, ses cocontractants peuvent entamer une procédure arbitrale, à son encontre.

SECTION II - L'ARBITRAGE FISCAL SELON LES CONVENTIONS INTERNATIONALES

L'OCDE précise que l'arbitrage est une solution aux problèmes qui se posent lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à éliminer la double imposition. Contrairement au règlement amiable, l'arbitrage a un caractère obligatoire dès qu'il a obtenu l'exequatur tel que le prévoit la loi, ceci permet aux parties de se prévaloir d'une sentence arbitrale si des réclamations inopportunes leur étaient adressées.

Cependant, le paragraphe 5 de l'article 25 de la convention modèle OCDE prévoit que lorsqu'une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette convention, et que les autorités ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant, les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande.

Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. A moins qu'une personne concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus le droit interne de ces États. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe.

Il faut entendre par ce paragraphe que l'OCDE institue l'*arbitrabilité* des litiges fiscaux internationaux. D'ailleurs dans l'OCDE précise dans le cadre des commentaires de l'article 25 que l'arbitrage fait partie de la procédure amiable des litiges fiscaux internationaux³⁷⁵.

³⁷⁵ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète), page 1269.
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#page1269

Cependant, lors de l'arbitrage fiscal international le litige oppose les contribuables à un ou plusieurs États. C'est dans le souci de soulager le contribuable d'une imposition qui serait de trop que la procédure d'arbitrage peut être enclenchée à la suite d'une procédure amiable non concluante.

Dans la plupart des cas, ce sont les autorités compétentes qui décident discrétionnairement de mettre en œuvre la procédure à l'issue de l'échec de leurs négociations. Aucun délai n'est stipulé au terme duquel la procédure amiable est considérée comme infructueuse. Le contribuable doit parfois s'engager à être lié par la décision de la commission d'arbitrage sans avoir connaissance de son contenu et alors même qu'il n'est pas partie à la procédure.

Le respect du secret professionnel qui s'impose aux autorités compétentes n'est pas formellement étendu aux arbitres. Enfin, aucune obligation ne pèse sur les autorités compétentes pour nommer des arbitres indépendants et impartiaux³⁷⁶. Le choix des arbitres peut dès lors se révéler déterminant pour l'avenir de la procédure. Dans ce sens, on peut considérer que les États au travers de leurs experts, viennent donc ici au secours du contribuable victime de la double imposition.

L'arbitrage aboutit toujours, et assure une décision impartiale, avec une participation appropriée du contribuable, et applique le droit plutôt que des considérations de circonstance. Bien que la procédure arbitrale puisse aussi impliquer des délais, elle est ordonnée, prévisible et transparente.

Selon la convention modèle OCDE sur le revenu et la fortune, les parties peuvent dans le cadre de leur convention, prévoir la procédure d'arbitrage dans les moindres détails, quitte à en faire des conventions complexes. Les États parties peuvent également décider avant la survenance d'un litige, de signer un accord par lequel elles clarifient les étapes que devra suivre un éventuel contentieux entre elles. Quoiqu'il en soit, il est nécessaire de savoir quelle est ma procédure d'ouverture de l'arbitrage fiscale (PARAGRAPH I). Lorsque toutes les étapes sont respectées et la sentence arbitrale rendue, il faut encore savoir quelle est la valeur de cette décision arbitrale (PARAGRAPH II).

³⁷⁶ HUBLOT Marie-Laure, *Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées*, thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas, 2014, page 353.

PARAGRAPHE I - LA PROCÉDURE D'OUVERTURE DE L'ARBITRAGE FISCAL

L'ouverture de la procédure d'arbitrage fiscale respecte certaines conditions (A) qu'il conviendra de présenter, avant de parler des modes d'arbitrage (B).

A- LES CONDITIONS D'OUVERTURE

L'OCDE prévoit une procédure d'arbitrage lorsque la procédure amiable échoue. L'article 25 prévoit notamment que : « les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande par écrit. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe ».

L'usage du verbe « devoir » permet de comprendre que l'arbitrage est obligatoire pour toutes les questions encore en suspens suite à l'accord amiable. La procédure d'arbitrage est donc une suite à la procédure amiable et ne peut pas être ouverte, selon l'OCDE, indépendamment à elle.

Afin de faciliter l'application des recommandations de l'OCDE, un accord dénommé *accord multilatéral sur la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir les BEPS* a été signé 2016 par 95 pays, et entrée en vigueur en France le 1^{er} janvier 2019.

Cette convention apporte des éclaircissements quant à la procédure arbitrale dans les litiges de nature fiscale. Ainsi, comme mentionné plus haut, la procédure d'arbitrage est enclenchée par le contribuable qui estime qu'après avoir soumis son cas à l'autorité compétente d'une Juridiction contractante au motif que les mesures prises par une

Juridiction contractante ou par les deux Juridictions contractantes ont entraîné pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale couverte les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre le cas conformément à une disposition d'une Convention fiscale.³⁷⁷ La demande d'arbitrage se fait sur demande écrite adressée aux autorités compétentes.

Après études des informations et pièces par les autorités Étatiques concernées, celles-ci procèdent à la désignation des arbitres, afin de constituer la commission arbitrale. Cette commission est constituée de trois arbitres, personnes physiques possédant une expertise ou une expérience en matière de fiscalité internationale.

Chaque autorité compétente doit désigner un membre de la commission d'arbitrage dans les 60 jours suivant la demande d'arbitrage. Les deux membres de la commission d'arbitrage ainsi désignés nomment, dans les 60 jours suivant la désignation du dernier d'entre eux, un troisième membre de la commission d'arbitrage qui assume la fonction de président de la commission d'arbitrage. Le président ne doit pas être un ressortissant ou un résident de l'une ou l'autre des Juridictions contractantes.³⁷⁸

Les arbitres désignés sont censées être des personnes impartiales et indépendantes. Si leur désignation ne respecte pas ces principes, ce membre est désigné pour le compte de cette autorité compétente par le responsable ayant le rang le plus élevé au sein du Centre de politique et d'administration fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économique et qui n'est ressortissant d'aucune des Juridictions contractantes³⁷⁹.

Cette procédure étant complètement confidentielle, les autorités compétentes des Juridictions contractantes veillent à ce que les membres de la commission d'arbitrage et leurs collaborateurs s'engagent par écrit, avant de participer à la procédure d'arbitrage, à traiter tout renseignement en lien avec la procédure d'arbitrage conformément aux obligations de confidentialité et de non-divulgateion prévues dans les dispositions de la

³⁷⁷ Article 19 de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires.

³⁷⁸ Article 20-b de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires.

³⁷⁹ Article 20-3 de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires.

Convention fiscale couverte relatives à l'échange de renseignements et à l'assistance administrative et à celles résultant du droit applicable des Juridictions contractantes³⁸⁰.

L'arbitrage respecte deux méthodes en l'absence d'accord différent entre les États :

- L'autorité compétente de chaque Juridiction contractante doit soumettre à la commission d'arbitrage, au plus tard à la date fixée d'un commun accord, une proposition de résolution qui porte sur toutes les questions non résolues de ce cas ;
- L'autorité compétente de chacune des Juridictions contractantes peut également soumettre à la commission d'arbitrage un exposé de position à l'appui de sa proposition de résolution. Chaque autorité compétente qui soumet une proposition de résolution ou un exposé de position doit en présenter une copie à l'autre autorité compétente au plus tard à la date à laquelle la proposition de résolution ou l'exposé de position doit être soumis³⁸¹.

A ce jour, l'arbitrage tel que présenté par l'OCDE pose un problème de publicité. Le débat est totalement secret. Ce secret s'étend jusqu'au contribuable et à ses éventuels conseils. Pourtant, c'est bel et bien le contribuable qui a la charge de déclencher la procédure arbitrale.

On peut déplorer l'absence de sécurité juridique dans l'arbitrage fiscal international, car son caractère secret empêche l'usage de la jurisprudence pour des litiges identiques ou similaires. La convention précise d'ailleurs que les décisions de la commission ne sauraient servir de précédent, même pour des faits similaires.

Même si on comprend que les entreprises maritimes préfèrent garder le secret de leurs transactions fiscales internationales (de surcroît), l'OCDE devrait privilégier la transparence dans les dossiers contentieux, ce qui permettrait une meilleure compréhension de ses lois, et donc une meilleure gestion du contentieux.

En principe, le tribunal arbitral à plein droit de juger de l'arbitrabilité du litige. Il n'est pas rare qu'une partie soumettent sa contestation de l'inarbitrabilité devant le juge étatique. Cependant, la possibilité pour les tribunaux étatiques d'examiner cette arbitrabilité

³⁸⁰ Idem article 21.

³⁸¹ Ibidem article 23-1-a,b.

est limitée. L'arbitre a la priorité, pour trancher cette question. En droit français, l'article 1448 dispose que : « lorsqu'un litige relevant d'une convention d'arbitrage est porté devant une juridiction de l'État celle-ci se déclare incompétente sauf si le tribunal arbitral n'est pas encore saisi et si la convention d'arbitrage est manifestement nulle ou manifestement inapplicable ». Il ressort de cette article que le tribunal arbitral a compétence pour sanctionner l'inarbitrabilité d'un litige ; cependant, certaines parties choisissent un tribunal arbitral situé à l'étranger et dans des juridictions au sein desquelles les tribunaux étatiques sont incompétents, pour connaître des faits en causes.

B- LES MODES D'ARBITRAGE

Les principaux modes d'arbitrage sont l'arbitrage baseball³⁸² et un arbitrage basé sur une opinion indépendante. L'arbitrage baseball suppose que la commission d'arbitrage ne peut retenir qu'une seule solution parmi les solutions proposées. Elle n'a pas le droit de faire de proposition et n'a pas besoin d'en savoir plus. Ce mode d'arbitrage permet d'inciter les parties à rapprocher autant que possible leur position en décourageant toute exagération. Si les parties n'arrivent pas à s'entendre, elles risquent de perdre sur toute la ligne. Car l'arbitre peut tout simplement choisir la proposition de l'adversaire. Les parties sont dès lors obligées d'être pragmatiques en trouvant une solution pouvant convenir à tous.

L'accueil en France de l'arbitrage baseball soulève toutefois des difficultés de nature tant conceptuelle que pratique. S'agit-il en effet d'un véritable arbitrage au sens où l'entend la doctrine, à savoir « *l'institution par laquelle un tiers règle le différend qui oppose deux ou plusieurs parties, en exerçant la mission juridictionnelle qui lui a été confiée par celles-ci* » ? Dans l'affirmative, un tel arbitrage rendu aux États-Unis ou dans un autre pays étranger partie à la convention de New York sur la reconnaissance et l'exécution des sentences arbitrales du 10 juin 1958 pourrait faire l'objet d'une exécution sur le territoire national (procédure dite d'« exequatur »).

³⁸² Comme son nom l'indique, l'arbitrage baseball était, à l'origine, limité aux États-Unis au règlement des conflits relatifs à la négociation des contrats des sportifs. Progressivement, son domaine s'est étendu dans ce pays au règlement des conflits de droit du travail, en matière d'assurance et à bien d'autres encore. Il n'est pas rare aujourd'hui aux États-Unis d'inclure des clauses d'arbitrage baseball dans des pactes d'actionnaires.

L'intérêt pratique attaché à l'exequatur réside évidemment pour la partie victorieuse dans la possibilité d'appréhender des actifs de la partie adverse situés en France. La doctrine française considère que trois critères doivent être réunis pour que la décision soit une sentence arbitrale : la sentence doit être l'œuvre des arbitres, trancher un litige et, enfin, être une décision contraignante. Si les deux derniers critères ne font pas problème, en revanche, on peut se demander si dans un arbitrage baseball, l'arbitre exerce véritablement la mission juridictionnelle qui caractérise la notion même d'arbitrage. En effet, ce dernier doit se borner à entériner la thèse de l'une des parties, sans pouvoir la modifier ou exprimer sa propre vision juridique des faits. Cet argument n'apparaît toutefois pas décisif. En effet, la décision par laquelle un arbitre homologue une transaction constitue bien une sentence arbitrale alors même que l'arbitre ne se fait pas juge de son contenu.

Même en admettant sa nature arbitrale, une sentence baseball américaine risque, comme toute sentence arbitrale, de faire l'objet d'un refus d'exequatur par le juge français au motif que l'objet du différend n'est pas susceptible d'être réglé par voie d'arbitrage, ou que la reconnaissance ou l'exécution de la sentence seraient contraire à l'ordre public. Le caractère consensuel dont est fortement empreint l'arbitrage baseball risque donc de trouver ses limites au stade de l'exécution de la sentence, dès lors que la partie ayant succombé cherchera par tous moyens à se soustraire à ses obligations découlant de la décision rendue.

La procédure par l'opinion indépendante se rapproche de l'arbitrage classique. Les parties doivent présenter leurs arguments et les faits du litige. Les arbitres sont ensuite censés trouver une solution au litige. Cette solution devra être motivé par le droit et les faits qui leur auront été soumis. Le rôle de toutes les parties est ici plus marqué que dans l'arbitrage baseball. Les parties présentent leurs arguments soit oralement, soit à l'écrit aux arbitres, et ces derniers se basent dessus pour décider.

PARAGRAPHE II - LA VALEUR DE LA SENTENCE ARBITRALE EN MATIÈRE FISCALE

Au regard des exigences que liées à la procédure arbitrale, il est important, avant de choisir ce type de procédure, de savoir quels sont les effets des décisions arbitrales (A), ce qui découlera sur les limites de cette procédure (B).

A- LES EFFETS DES DÉCISIONS ARBITRALES

La sentence arbitrale a un effet obligatoire selon la convention modèle OCDE précitée en son article 25 paragraphe 5. Les autorités compétentes n'ont donc plus, après le rendu de la sentence, de pouvoir quant à l'avenir du litige. Seul le contribuable insatisfait peut exercer un quelconque recours dès lors. Toutefois, si le contribuable acquiesce la sentence arbitrale, il reviendra aux autorités étatiques de s'accorder quant aux modalités de mise en œuvre de ladite décision.

Cependant, si au bout de 180 jours, ces autorités ne parviennent pas à mettre en place des modalités pour l'exécution de la sentence arbitrale, le contribuable pourra faire une nouvelle demande d'accord amiable, ou exercer un recours en droit interne. De plus, si la décision est considérée comme inapplicable par l'un ou l'autre des États concernés, elle ne les liera pas.

B- LES LIMITES DE L'ARBITRAGE FISCAL

Le recours à l'arbitrage fiscal rencontre de la réticence vis à vis des États, car ces derniers redoutent de mettre en place leur souveraineté fiscale. Toutefois, depuis 2008, la convention modèle OCDE contient une clause d'arbitrage obligatoire. La demande d'arbitrage ne dépend malheureusement pas du contribuable, mais des États. Ainsi, si l'État refuse de s'engager dans cette procédure assez complexe, il se peut que le contribuable puisse espérer avoir justice.

Par ailleurs, comme nous l'avons vu plus haut, les conditions d'arbitrabilité limitent assez le nombre de litiges pouvant être soumis à l'arbitrage fiscal. Selon les commentaires de l'OCDE, la procédure d'arbitrage n'est applicable que dans les cas où la personne concernée considère qu'une imposition non conforme aux dispositions de la convention est effectivement le résultat de la mesure prise par l'un des deux États contractants ou par ces deux États ; en revanche, elle n'est pas applicable dans les cas où l'on soutient que de telles mesures pourraient éventuellement entraîner une telle imposition, même si de tels cas peuvent être présentés aux autorités compétentes...

Le recours en annulation de la sentence arbitrale est assez limité : il faut que la partie demanderesse n'ait encore jamais soulevé la question de l'arbitrabilité devant le juge et

lorsque cette condition est remplie le juge de l'annulation applique toujours sa propre loi pour examiner l'arbitrabilité du litige.

En France, le recours en exequatur ne tient aucun compte des loi étrangères pour examiner l'arbitrabilité d'un litige. En effet, la tendance en faveur de l'exécution de la sentence est très rependue, et il est rare qu'un exequatur soit refusé pour cause l'inarbitrabilité.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Les règles relatives à l'arbitrage sont relativement proches, qu'elles soient relatives au droit commun des contrats, au droit fiscal, ou même à l'arbitrage maritime. Dans tous les cas en effet, il faut qu'une clause compromissoire ait été incluse dans le contrat, ou dans la convention internationale. S'il est avéré que ce mode de règlement des litiges a été prévu par les textes maritimes depuis le XVII^e siècle, l'arbitrage fiscal est plus adapté quand il s'agit des questions d'ordre fiscal. La particularité ici étant l'intervention obligatoire des États, et aussi l'impuissance des contribuables. Ce mode de règlement des litiges fiscaux présente un bilan assez mitigé auprès des parties, et devra encore s'améliorer pour une meilleure efficacité de la justice.

Cependant, l'arbitrage regorge de qualités, étant donné qu'il est mené par des experts soigneusement désigné et dont le but est d'apporter rapidement des solutions aux contribuables, mais aussi aux États. L'important contentieux soumis à l'arbitrage OCDE laisse comprendre que les entreprises en majorité préfèrent ce mode de règlement, probablement pour des raisons de rapidité, mais certainement aussi, pour des raisons d'expertise.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Le sujet de cette thèse aborde plusieurs domaines d'étude. La fiscalité des activités maritimes dans l'Union européenne exige une considération économique, car son encadrement équilibre les échanges entre les différents acteurs économiques et les États. Cette thèse porte également sur le droit maritime, une branche du droit avec des spécificités qui la diffèrent du droit commun, afin de faciliter les activités de transport notamment, et le droit de la concurrence, encadrée par l'Union dans l'intérêt du marché commun.

Dans cette thèse, il s'agissait de présenter les principaux textes qui régissent la fiscalité des activités maritimes dans l'Union européenne. En l'absence d'ouvrage présentant de façon structurée cette fiscalité, il a souvent fallu faire une mise à jour de l'état de l'art.

La lutte contre les distorsions de concurrence dans les activités maritimes au sein de l'UE est un projet qui nécessite de diversifier les angles de travail, aussi bien sur le plan national qu'international. Afin de tenter d'exposer ce sujet, il a fallu remonter à l'histoire de la fiscalité, et de la fiscalité maritime. Les rappels historiques permettent de comprendre la structuration et les motivations qui ont conduit à la mise en œuvre des textes de lois régissant la fiscalité maritime en Europe. On a alors compris que la fiscalité maritime s'est développée parfois dans l'intérêt d'un contexte politique. Les États, souhaitant assoir leur impact à l'international, ont agrandi leur flotte et se sont ouverts aux armateurs internationaux. Le développement de la fiscalité maritime dans l'UE a forcément soulevé la question de la souveraineté des États membres.

L'étude combinée de la fiscalité maritime à l'économie maritime est enrichissante : en effet, sous l'angle économique des enjeux de concurrence fiscale où s'entrecroisent les problématiques de la remise en question du consentement à l'impôt, des enjeux d'harmonisation fiscale sur le plan européen pour faire face à la mondialisation économique, couplées avec la question de l'attractivité des pavillons européens. Il ressort alors que l'existence des pavillons de complaisance participe au dynamisme de l'activité maritime, mais peut présenter un risque sur les plans économiques, sociaux, environnementaux. Il faut donc pouvoir trouver un équilibre entre le respect du principe de liberté d'immatriculation, et les enjeux actuels.

Les transports maritimes jouant un rôle central dans les échanges économiques et dans la cohésion sociale et territoriale de l'Union, ils sont susceptibles de bénéficier d'aides financières des États membres lorsque sont notamment en cause des missions de service public avec les îles. Néanmoins, ces aides ne sont pas sans conséquences sur le fonctionnement du marché intérieur : associées à des obligations de services portant sur la prédétermination des ports desservis, elles peuvent affecter les échanges entre les États membres.

Ces aides sont contrôlées minutieusement par la Commission européenne et la Cour de Justice de l'UE, afin de s'assurer qu'elles sont toujours compatibles avec le TFUE. Ce contrôle se fait en respect de critères précis, afin de limiter autant que possible la violation des règles établies concernant la concurrence dans le marché européen.

En vertu des textes internationaux et de la coutume maritime, l'État du pavillon a de nombreuses compétences quant à la navigabilité des navires qu'il immatricule. Seulement, étant donné que les plus grands pavillons sont hors de l'Union européenne, et n'ont pas souvent les moyens de contrôles efficaces, l'État du port peut prendre le relai des contrôles, en retenant les navires sous normes. Les ports européens jouent donc un rôle important dans la navigation, et se livrent une concurrence afin d'attirer l'activité. Cette concurrence est d'autant plus importante que l'UE compte plus de 1000 ports maritimes commerciaux. Les ports européens ont de ce fait bénéficié pendant longtemps d'exonérations à l'IS, que la Commission estime aujourd'hui contraires aux intérêts du marché intérieur. On peut alors penser que la concurrence portuaire va se déporter plus vers les infrastructures reliant les ports au continent, et leur offre de transport multimodal.

On peut à ce jour constater que la hausse des prix du pétrole et des matériaux, due entre autres à la récente pandémie du covid, et ensuite à la guerre en Ukraine, vont de plus en plus impacter les activités maritimes. De même, les enjeux de protection de l'environnement et de développement durable permettent de prévoir que la fiscalité des activités maritimes va tendre à évoluer en incitant les armateurs à plus de conscience énergétique. Il pourrait par exemple s'agir des exonérations fiscales sur les navires produisant le moins de déchets... On peut aussi imaginer que dans le futur, les ports accordent des exemptions pour les navires les plus respectueux des normes internationales.

La rédaction a parfois été descriptive, ou comparative, en effet, la fiscalité maritime, bien qu'étant encadrée par des textes, présente des spécificités selon les différents États membres, et selon leurs politiques internes. On a souvent dû revoir les règles applicables (même de façon spécifique) à tous les secteurs d'activités. C'est par exemple le cas des prix de transfert qui s'appliquent dans plusieurs domaines. C'est un peu moins le cas pour la taxe au tonnage, qui se répand, tout en restant limitée à certains navires.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- ADDA Jacques, *La mondialisation de l'économie : De la genèse à la crise*, Editions La Découverte, 2012.
- ALOUPI Niki, *La nationalité des véhicules en droit international public*, Paris, Ed. A. Pedone, 2020.
- Armateurs de France, « Shipping Day 2019 », Paris, avril 2019.
- Armateurs de France. « Le pavillon français-Décryptage », mai 2020 », Paris, mai 2020.
- Association Henri Capitant, Cornu Gérard, et Malinvaud Philippe, *Vocabulaire Juridique* Paris, Quadrige, 2004.
- BEGUIN Jacques, *L'arbitrage commercial international*, coll. Thémis, Yvon BLAIS, 2007.
- BENASSY-QUERE Agnès, TRANNOY Alain, et GUNTRAM Wolff. « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », Notes du Conseil d'Analyse Économique 2014.
- BEURIER Jean-Pierre, (dir.) *Droits Maritimes*. Paris, Dalloz Action, 3^{ème} éd., 2015-2016.
- BIENVENU Jean-Jacques, VAPAILLE Laurence, LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, Collection droit fondamental, 5^{ème} éd., Paris, PUF, 2021.
- CASTA Jean-François et COLASSE Bernard. *Juste Valeur : Enjeux techniques et politiques*, Paris, Mazars, 2001.
- CASTAGNEDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, Presses universitaires de France.
- CAVALIER Georges, « Des groupes de société à l'entreprise élargie en droit fiscal européen et International ? », in Blandine ROLLAND, *L'entreprise élargie et son droit*, ed. Mare & Martin, 2020
- Code général des impôts, 2020.
- COMMUNIER Jean-Michel, *Le droit communautaire des aides d'État*, Paris, LGDJ, 2000.
- CORDIER Patricia, DU PONTAVICE Emmanuel, *Droit de la Mer : problèmes actuels*, Presses Universitaires françaises, 1984.

- COZIAN Maurice, VIANDIER Alain, et DEBOISSY Florence. Droit des Sociétés, LexisNexis, Paris 2018.
- GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des Affaires*, Paris, LGDJ, 2016.
- DELEBECQUE, Philippe, *Découverte de la chambre arbitrale maritime de Paris*, avril 2018, <https://www.youtube.com/watch?v=sdr12Mmr39k>
- DELEBECQUE, Philippe, *Droit maritime*, Précis Dalloz, 2015.
- DELOITTE. Shipping Tax Guide, Greece, Australia, Cyprus, Denmark, Indonesia, Italy, Luxembourg, Malta, Philippines, Singapore, Thailand, UK, Vietnam. Deloitte, 2015.
- DENIL Frédérique, MIGNOLET Michel, MULQUIN Marie-Ève, « Chapitre 1. La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements », dans : Michel Mignolet éd., *Le fédéralisme fiscal. Leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*. Louvain-la-Neuve, De Boeck Supérieur.
- DOLLFUS Olivier, *La Mondialisation*, Presses de la fondation nationale des sciences politiques, 1997.
- DU PONTAVICE Emmanuel, & Cordier Patricia. *La mer et le droit*, Tome premier *Droit de la mer, problèmes actuels*, Paris, Presses Universitaires de France, 1984.
- GEORG Jensch, *Der Handel Riga im 17. Jahrhundert. Ein Beitrag zur Livländischen Wirtschaftsgeschichte in schwedischer Zeit*, Riga, Nicolai Kymmels., *Der Handel Riga im 17. Jahrhundert. Ein Beitrag zur Livländischen Wirtschaftsgeschichte in schwedischer Zeit*. Centralantikvariatet, 1930.
- GILDEMEISTER Arno, *L'arbitrage des différends fiscaux en droit international des investissements*, Paris, LGDJ, 2013.
- GOLDMAN Berthold, FOUCHARD Philippe GAILLARD Emmanuel, *Traité de l'arbitrage commercial international*, Paris, LexisNexis/Litec, 2005.
- GOODWIN Andrew. "The economic value of shipping and maritime activity in Europe. Oxford economics, 2016.
- HUWART Jean-Yves, Loïc VERDIER Loïc, *La Mondialisation Économique : Origines et conséquences*, Les essentiels de l'OCDE, Editions OCDE, 2012.
- LAUMONIER Florence, et DEBOISSY Alexandre. *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale*, Lextenso, 2019.
- Le Lamy droit des sûretés, « Présentation générale de l'opération de crédit-bail »,.
- MALGOYRE Antoine, *Montages juridiques et habileté fiscale*, 2017.
- MICHEAU Claire, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité, Droit de l'Union européenne et de l'OMC*. Larcier, 2013.
- MOLE Antoine, « Les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale », Thèse de doctorat. Université Paris Dauphine, 04 Janvier 2016. Les para doctorat, Université Paris-Dauphine, p. 26.

- NEURISSE André. *Histoire de l'impôt*, Presses universitaires de France, Paris, 1978.
- NGUYEN QUOC DINH, DAILIER Patrick, Alain Pellet Alain., *Droit international Public*, Paris, 2^e édition LGDJ, 1980.
- Parlement européen. « Fiche thématique sur l'Union européenne », 2021.
- PIETTE Gaël, *Droit maritime*, Gualino, une marque de Lextenso, 2018.
- PONTES VIEIRA Iures, *La valeur en droit fiscal et douanier*. Paris, LGDJ, 2012.
- RACINE Jean-Baptiste, *Droit de l'arbitrage*, coll. Thémis, PUF, Paris, 2016.
- Rapport Armateurs de France, Paris, 2014/2015.
- Rapport Armateurs de France. Paris, 2015/2016.
- Rapport d'information du Sénat français. « La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat » 1999.
- RASSAT Patrick et MONSELLATO Gianmarco, *Les prix de transfert*, Paris, Maxima, 1998.
- Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS: ACTIONS 10. OCDE, 2018.
- SUSILOWIDJOJO, TOH Rex and HENRY, «Flags of convenience shipping in the 1980 » The American Perspective 1987
- Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, OCDE, 2020.
- WAELBROECK Michel, *Droit communautaire de la concurrence*, vol II. Bruxelles, Bruylant, 1999.

THESES ET MEMOIRES

- ANGELELLI Pierre, «, La libre immatriculation des navires : un gain pour les petites économies insulaires, (étude à partir du cas d'États de la Caraïbe) », Thèse de Doctorat. Université des Antilles et de la Guyane, 2012.
- FONTAINE Fabien, « Droit fiscal et concurrence », thèse de doctorat, Université Panthéon-Assas, 2014.
- GRAZIANI Serge, « La contribution au fonctionnement du marché intérieur des dispositifs d'aide au transport maritime », Thèse de doctorat, Université Panthéon-Assas, 2015.

- GUERLET Grégory, « La gestion des ports par une entité publique : aspects européens et environnementaux », Thèse de doctorat. Université du Littoral Côte d'Opale, 2013.
- HUBLLOT Marie-Laure, « Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées » thèse de doctorat en droit. Université Panthéon-Assas, 2014.
- MORDREL Louis, « Les institutions de pêche maritime – Histoire et évolution » thèse de doctorat en droit, Paris, Paris 2, 1972.
- YELLES CHAOUICHE Nassima, « Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises : le cas de l'Algérie » Thèse de Doctorat. Université, Cergy-Pontoise Faculté de Droit et des Sciences Politiques, 2019.

ARTICLES

- ARCADIUS Kahan, « The Plow, the Hammer and the Knout », Sur l'importance de Riga dans le commerce russe au XVIII^e siècle, The University of Chicago Press, 1985.
- BERTHET Karim, François Stifani, et Philippe Létienne. « L'imbroglio des listes d'ETNC », *Les Petites affiches*, 11 Juillet 2016.
- BLANC Frédéric, 1996. « Les zones franches portuaires », e-Revue Neptunus, université de Nantes, 1996, <https://cdmo.univ-nantes.fr/>
- BOUTIRON Julien, « La nature juridique de la copropriété de navire », *Droit Maritime Français*, juillet-août 1996, n° 562.
- CLECAT, « CLECAT and FIATA call on OECD countries to include logistics services in the scope of BEPS Pillar 2 » CLECAT (2021).
- CHAUMETTE Patrick, « Le navire, ni territoire, ni personne », *Droit Maritime Français*, DMF 2007, n° 678, pp. 99-110 (partie I), n° 683, pp. 579-587 (partie II).
- COLLIARD Jean-Édouard et Claire MONTIALOUX Claire, « Une brève histoire de l'impôt », *Regards croisés sur l'économie* 2007, pp. 56-65, <https://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-56.htm>
- DEFOURNEAUX Marcelin, « La contrebande du tabac en Roussillon dans la seconde moitié du XVIII^e siècle » *Annales du Midi*, revue archéologique, historique et philologique de la France Méridionale, 1970, pp. 171-179.
- DELEBECQUE Philippe, Les « Single ship companies », « [arbitrage-maritime.org](https://www.arbitrage-maritime.org) », <https://www.arbitrage-maritime.org/CAMP-V3/fr/Misc/SingleShipCompany.pdf>
- DOS SANTOS ANTONIO Carlos, « Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne : Les centres d'affaires comme cibles », *Revue internationale de droit économique*, 2004, pp. 9-45.

- DRAPIER Sandrine, « Les pavillons de complaisance concurrencés : la promotion du pavillon bis français ! », *Revue juridique de l'Océan indien*, 2008, n° 08, pp. 189-200, [hal-02543138](https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-02543138)
- DU PONTAVICE Emmanuel, « Les pavillons de complaisance », *Droit Maritime Français* 1977, pp. 503-512.
- DURANTON Guy, « Crédit-bail mobilier » Juin 2000, p. 114-170 », *Répertoire de droit commercial*, Juin 2000, pp. 114-170.
- GRELLET Luc, « Sociétés de classification ; Rôle et respect des règles » *Droit Maritime Français* 1^{ER} Mai 2020, p. 404 et ss.
- Lamy droit public des affaires Le Lamy expert, 2017, Intérêt commun et stratégie communautaire, 2017, Lamy droit public des affaires 2017.
- *Le Droit Maritime Français*, « Evolution de la notion de navire en droit français », 15 Décembre 2015, pp. 1000-1008.
- *Le Droit Maritime Français*, « Conditions d'exonération fiscale des marins résidents de France embarqués à bord des navires immatriculés au RIF », n° 729, 01^{er} Octobre 2011.
- Le Lamy droit de l'environnement, « Dispositions en matière de sécurité et de sûreté maritimes et de prévention de la pollution par les navires prises par l'Union européenne », Le Lamy droit de l'environnement Mars 2020.
- Le Lamy droit économique, Lamy expert, « Les missions multiples du juge national dans le contrôle des aides d'État », Le Lamy droit économique 2018.
- Le Lamy droit public des affaires, « Affirmation du mécanisme de récupération », 2015.
- Le Lamy droit public des affaires, Lamy expert, « Incompétence des juridictions nationales », 2015.
- Le Lamy optimisation fiscale de l'entreprise, Lamy expert, « Attraits fiscaux liés à l'utilisation du crédit-bail mobilier. »
- Le Lamy fiscal expert, Exercice de l'option, 2016.
- Les Nouvelles Fiscales, Suramortissement- Navires « propres » : assiette basée sur les coûts supplémentaires, Les nouvelles fiscales 15 Janvier 2020.
- Les Nouvelles Fiscales, Suramortissement - Navires « propres » : assiette basée sur les coûts supplémentaires, 15 Janvier 2020.
- Les Nouvelles Fiscales, « Taxes foncières : maintien des exonérations en faveur des propriétés transférées par l'État aux grands ports maritimes », 01^{er} Février 2016.
- Les principes d'égalité fiscale et de la légalité fiscale, Droit et patrimoine 01^{er} décembre 2001.
- MADIÉS Thierry, « La concurrence fiscale internationale », La Découverte, 2020.

- MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », Cairn info 2019, pp. 60-68. <https://www.cairn.info/revue-titre-vii-2019-1-page-60.htm>
- Mémento pratique, fiscal, 2014, Francis Lefèbvre N°37870.
- MOMTAZ Djamchid, « La convention des Nations Unies sur les conditions de l'immatriculation des navires », *Annuaire de Droit International*, 1986, n° 32, pp. 715-735, https://www.persee.fr/doc/afdi_0066-3085_1986_num_32_1_2742.
- MOUNIR Snoussi, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert », *Revue internationale de droit économique*, 2003.
- NOEL Olivier, « Concurrence fiscale vs harmonisation fiscale », *Les Nouvelles Fiscales*, 15 Décembre 2021.
- PEZ Thomas, « L'ordre public économique », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel*, 2015/4, n° 49, pages 43 à 57 2016. <https://www.cairn.info/revue-les-nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel-2015-4-page-43.htm>
- PHILIPPE Didier, « La notion de droit de la concurrence fiscale », *Archives philosophie du droit*, 2002, <http://www.philosophie-droit.asso.fr/APDpourweb/69.pdf>
- PINTO Roger, « Les pavillons de complaisance », *JDI* 1960, p. 363 et s.
- REIS Patrice, « Ordre public économique et pouvoirs privés économiques : le droit de la concurrence cœur de l'ordre public économique », *Revue internationale de droit économique*, 2019.

LEGISLATION

- BOFIP, « - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Opérations afférentes aux navires ».
- Code de commerce. 2021.
- Code des transports.
- Code monétaire et financier. 2021.
- Convention des Nations Unies sur le droit de la mer.
- Convention internationale de 1969 sur le jaugeage des navires, annexe 1.
- JORF n° 0253. JORF 31 octobre 2015.
- La convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.
- Livre des procédures fiscales.
- Loi de finance rectificative 2014, n° 2014-1655, 29 déc. 2014, JO 30 décembre 2014.

- Loi de finances rectificative pour 2015, cons. 5, au sujet de la délicate question de l'abus de droit fiscal. n° 2015-726. Conseil Constitutionnel. 29 décembre 2015.
- Loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail, article 1- 1°.
- Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune. 2017.
- Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. OCDE, 2022.
- Règlement (UE) 2017/1084 de la Commission du 14 juin 2017 modifiant le règlement (UE) n° 651/2014 en ce qui concerne les aides aux infrastructures portuaires et aéroportuaires ... Commission européenne (2017): 1-18.
- 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, Commission européenne (2014): 1-78.
- Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, Journal FR officiel de l'Union européenne (2012).

JURISPRUDENCE

- Chambre de commerce et d'industrie métropolitaine bretagne-ouest (port de Brest) c/ commission européenne, N° t 754/17. TPITE (sixième chambre). 30 AVRIL 2019.
- Chambre de commerce et d'industrie métropolitaine bretagne-ouest (port de Brest) c/ commission européenne, N° t 754/17. TPITE (sixième chambre). 30 AVRIL 2019.
- Comm. CE, N° C35/2008, 29 Juin 2011.
- Comm. CEE, N° 88/437, . Comm. CEE no 88/437, 20 janv. 1988, . 20 Janvier 1988.
- Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni. N° C-106/09 P. CJUE, 15 nov. 2011.
- Conseil d'État, N° 32817, 18 Novembre 1983.
- Conseil d'État, 3ème et 8ème sous-sections réunies, syndicat maritime bretagne cfdd. N° 328110, 17 Décembre 2010.
- Cour de Cassation, 1^{ère} chambre civile, Navire Prestige. N° 817. 816 . Cour de Cassation, chambre civile du. 17 Avril 2019.
- Cour de cassation, Chambre civile 1, 16 octobre 1990, 89-11360
- Cour de cassation, Chambre commerciale, la société Voiles Gateff/ La Compagnie des Iles du Ponant, 15 avril 2008, 07-12.487.
- Cour de Justice de l'Union Européenne, . 1re civ. 16 Octobre. 1990, Bull. civ. I, no 216. Cour de cassation. 1990.

- Cour de Justice de l'Union européenne, Commission / Conseil, N° C-110/02, du 29 juin 2004.
- Cour de Justice de l'Union Européenne, Commission c/ Conseil. N° C-110/02., CJCE. 29 JUIN 2004.
- Cour de Justice de l'Union européenne, Gebrüder Lorenz GmbH contre République fédérale d'Allemagne et Land de Rhénanie-Palatinat. Arrêt du 11 décembre 1973, Affaire n° 120/73.n° 120/73. CJUE. 11 Décembre 1973.
- Cour de Justice de la Commission Européenne, Commission/Espagne, 9 mars 2006, n° C-323/03.
- Cour de justice des communautés européennes, Ministère Public C/ Lucas Asies et autres, Andrew Gray ET autres Jacques Maillot et autres et Ludwig et autres. N° C-209/84. CJCE., 30 avril 1986.
- Cour de justice des communautés européennes, Mitteldeutsche Flughafen AG et Flughafen Leipzig-Halle GmbH contre Commission européenne. N° C 288/11. Arrêt de la Cour (huitième chambre) du 19 décembre 2012, 19 12 2012.
- Cour de justice des communautés européennes, N° C-482/99, 16 mai 2002.
- Cour de justice des communautés européennes, Belgique c/ Commission, . N° C-75/97, Belgique c/ Commission, 17 Juin 1999.
- Journal officiel des communautés européennes, N° L. 211, 04 Aout 1988.
- Tribunal de l'Union européenne, Électricité de France (EDF) contre Commission européenne. N° T-747/15. Tribunal de l'Union européenne., 16 janvier 2018.
- Tribunal de L'union européenne, France c/ Commission européenne. N° T-139:09 du . Tribunal de L'union européenne. 27 septembre 2012.
- Tribunal de première instance de la commission européenne, N° T-351/02, 05 avril 2006.
- Tribunal, 7ème Chambre, N° T-140/13, 9 décembre 2014.

COMMUNICATIONS OFFICIELLES

- Aides d'État : la Commission ouvre une enquête approfondie concernant le système maltais de taxation au tonnage. 2012.
- Aides d'État : la Commission demande à l'Italie de mettre fin aux exonérations fiscales en faveur des ports. Bruxelles, 2020.
- Décision de la commission du 27.7.2017 concernant le régime d'aides n° sa38398 (2016/c, ex 2015/e) mis à exécution par la France fiscalité des ports en France. Bruxelles : Juillet, 2017.
- Commission européenne contre Électricité de France (EDF. N° C-124/10. Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, 05 JUIN 2012.

- Commission européenne, Aides d'État : la Commission autorise des régimes d'aide au transport maritime à Chypre, au Danemark, en Estonie, en Pologne et en Suède, Communiqué de presse, 16 décembre 2019, Bruxelles. OCDE.COM. 16 Décembre 2019. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/ip_19_6780
- Commission européenne, Communiqué de presse. Concentrations : la Commission autorise l'acquisition de Hamburg Süd par Maersk Line, à certaines conditions, 2017.
- Commission européenne, communiqué de presse. Aides d'État : la Commission autorise l'extension du régime danois de taxation au tonnage à de nouveaux types de navires. Bruxelles: Commission européenne, 2018.
- Commission européenne, Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses, 28 janvier 2016, Bruxelles. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_16_160
- Commission européenne, Aides d'État : la Commission autorise le régime maltais de taxation au tonnage sous réserve d'engagements, 2017.
- Commission, Code de bonnes pratiques pour la conduite des procédures de contrôle des aides d'État, 2018.
- Communiqué de presse Commission européenne, Taxe sur la valeur ajoutée applicable aux yachts : la Commission lance des procédures d'infraction contre Chypre, la Grèce et Malte. Bruxelles: Commission européenne, 2018.
- Communiqué de presse de la Commission européenne. Aides d'État: la Commission invite la Grèce à mieux cibler sa «taxe au tonnage» et les mesures d'aide connexes dans le secteur maritime. Bruxelles: Commission européenne, 2015.
- Communiqué de presse, Commission européenne. La commission prend des mesures supplémentaires pour mettre un terme aux abattements fiscaux illégaux dans le secteur des yachts en Italie et à Chypre, Bruxelles, 25 juillet 2019. Bruxelles, Commission européenne, 2019.
- Commission européenne, juillet 2017. https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/265132/265132_1936507_266_5.pdf

RESSOURCES ELECTRONIQUES

« OECD.ORG. » <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>

Le Figaro – économie, « Le G7 Finances s'engage sur un taux mondial d'impôt sur les sociétés « d'au moins 15%. » Le Figaro (2021).

« Le Monde.fr » 16 Aout 2020. www.lemonde.fr/planete/article/2020/08/16/le-wakashio-echoue-sur-les-cotes-de-l-ile-maurice-s-est-casse-en-deux_6049064_3244.html

OCDE. 2017. <https://doi.org/10.1787/9789264>

Paris Mou. « Parismou.org. » s.d. < <https://www.parismou.org/about-us/organisation> >.

RIF.MER.DEVELOPPEMENT-DURABLE.GOUV.FR. s.d.

<http://www.rif.mer.developpement-durable.gouv.fr/les-avantages-du-rif-r101.html>

shippingfrance italie.wordpress.com.» 7 JANVIER 2012.

www.shippingfranceitalie.wordpress.com/2012/01/07/pavillons-et-registres-bis-un-moyen-pour-repondre-a-la-crise

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	3
PARTIE I LA COMPLEXITÉ DE LA CONCURRENCE FISCALE DANS LES ACTIVITÉS MARITIMES	27
TITRE I - LA LIBRE IMMATRICULATION ET LA FISCALITÉ : DEUX ÉLÉMENTS DÉTERMINANTS AU CONTRÔLE COMPLEXE	30
CHAPITRE I - LA LIBRE IMMATRICULATION DES NAVIRES ET LA FISCALITÉ MARITIME : PRÉSENTATION	31
SECTION I- LE PRINCIPE DE LIBRE IMMATRICULATION	32
PARAGRAPHE I- HISTOIRE DE LA LIBRE IMMATRICULATION	34
A- LA LIBRE IMMATRICULATION : COUTUME A VOCATION POLITIQUE	34
B- LA NECESSITE ECONOMIQUE DE LA LIBRE IMMATRICULATION	36
PARAGRAPHE II- LES DISPOSITIONS EUROPÉENNES FACE A LA LIBRE IMMATRICULATION	40
A- CREATION DE REGISTRES BIS OU REGISTRES INTERNATIONAUX ET REGISTRES D’OUTRE-MER	40
B- POUR LA LIMITATION DE LA LIBERTE D’IMMATRICULATION A L’EUROPE ET CREATION D’UN REGISTRE CENTRAL EUROPEEN	45
SECTION II- LA QUESTION DE LA FISCALITÉ EUROPÉENNE	47
PARAGRAPHE I : LA NÉCESSITÉ D’HARMONISER	48
A- LES OBSTACLES À L’HARMONISATION	49
1 – Les obstacles factuels	49
b- Souveraineté politique et souveraineté fiscale	50

2- Les obstacles juridiques	52
a- La légalité fiscale	52
B- LES ALTERNATIVES À L'HARMONISATION FISCALE	55
1- La coopération.....	55
2- D'autres alternatives évoquées.....	57
PARAGRAPHE II - L'ÉTAT ACTUEL DE L'HARMONISATION FISCALE EN EUROPE	58
A- L'ÉLABORATION DES PROJETS BEPS ET HARMONISATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS	58
B- UNE POSSIBLE EXCLUSION DES ACTIVITÉS MARITIMES	60
CONCLUSION DU CHAPITRE.....	66
 CHAPITRE II- EFFICACITE RELATIVE DES LEGISLATIONS DONT DISPOSE LA COMMISSION EUROPÉENNE ET L'OCDE.....	 67
SECTION I : LE CONTRÔLE DES FINANCEMENTS ÉTATIQUES	68
PARAGRAPHE I - AIDES D'ÉTAT ET SUBVENTION DE NATURE FISCALE :	
PRÉSENTATION	68
A- DES CRITERES DE DETERMINATION COMMUNS	70
1- Origine et nature des financements.....	70
2- Impacts similaires des aides d'État et des subventions	74
B- DES CRITERES DE DETERMINATION DISCUTABLES	76
1- Le critère de sélectivité	76
2- Le critère d'avantage.....	76
PARAGRAPHE II - LE CONTRÔLE DES AIDES D'ÉTAT.....	77
A- CONTRÔLE DU JUGE NATIONAL	78

B- CONTRÔLE COMMUNAUTAIRE.....	80
SECTION II - PAVILLON DE COMPLAISANCE.....	81
PARAGRAPHE I – CONTRÔLE DE LA LIBRE IMMATRICULATION PAR LE PORT’STATE CONTROL	83
A- COMPLEXITÉ DE L’ORGANISATION DES CONTRÔLES	85
B- FORMATION INCOMPLÈTE DES INSPECTEURS	86
PARAGRAPHE II - CAUSE DE L’INEFFICACITÉ DU CONTRÔLE FISCAL.....	87
A- ABSENCE DE RÉELLES SANCTIONS.....	87
B- LA MISE EN ŒUVRE DU CODE DE CONDUITE POUR INCITER AU RESPECT DES ENGAGEMENTS	88
CONCLUSION CHAPITRE.....	91
TITRE II - HÉTÉROGÉNÉITÉ DES FISCALITÉS MARITIMES	94
CHAPITRE I - LA TAXATION FORFAITAIRE AU TONNAGE.....	96
SECTION I - LA PRÉSENTATION DE LA TAXATION AU TONNAGE	96
PARAGRAPHE I- LES DIVERSES APPLICATIONS DE LA TAXATION FORFAITAIRE AU TONNAGE.....	100
A- LES DIVERGENCES D’APPLICATION DANS LES ÉTATS	100
B- L’EXTENSION DES CONDITIONS DE LA TAXE AU TONNAGE.....	106
PARAGRAPHE II- IMPACT DE LA TAXE AU TONNAGE SUR LE REPAVILLONNEMENT COMMUNAUTAIRE	108
SECTION II- LES ACCESSOIRES DE LA TAXE AU TONNAGE	112
PARAGRAPHE I- ABATTEMENT SUR LA PLUS-VALUE DE CESSION DE NAVIRE	112

A- LES FONDEMENTS LEGAUX DE L'ABATTEMENT SUR LA PLUS-VALUE DE CESSION DE NAVIRES.....	112
B - L'OPTIMISATION DE L'USAGE DU CRÉDIT-BAIL FISCAL	115
1- Le régime juridique du crédit-bail de navire.....	115
2- La fiscalité du crédit-bail à proprement parler :.....	116
PARAGRAPHE II- LE SURAMORTISSEMENT FISCAL : ENJEUX ÉCOLOGIQUES ...	119
A- LE MECANISME DU SURAMORTISSEMENT FISCAL POUR LES NAVIRES NEUFS	119
B- LE MECANISME DU SURAMORTISSEMENT FISCAL POUR LES NAVIRES EXISTANTS	121
CONCLUSION DU CHAPITRE.....	123
CHAPITRE II - LA FISCALITÉ DES ACTIVITÉS DANS LA GESTION DES NAVIRES	124
SECTION I- FISCALITÉ DE LA COPROPRIÉTÉ DES NAVIRES : ANCIENNEMENT DENOMMEE QUIRAT.....	124
PARAGRAPHE I - LE RÉGIME JURIDIQUE DE LA COPROPRIÉTÉ DES NAVIRES :	125
PARAGRAPHE II - RÉGIME FISCAL DE LA COPROPRIÉTÉ DE NAVIRES :	127
SECTION II- LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	129
PARAGRAPHE I - EXONÉRATION DES NAVIRES DE COMMERCE AU PAIEMENT DE LA TVA	130
A- ETENDUE DE L'EXONÉRATION BÉNÉFICIAIRE AUX NAVIRES	131
B- CONTENTIEUX SUR LA TVA EN EUROPE.....	134
PARAGRAPHE II - LA CONCURRENCE FISCALE DANS LES PORTS	136
A- ENTRE CONCURRENCE ET COLLABORATION	139

B- AMÉNAGEMENT QUANT A LA TAXE FONCIÈRE	148
CONCLUSION DU CHAPITRE.....	152
PARTIE II LA COMPLEXITÉ DES TRANSACTIONS INTRAGROUPES	154
TITRE I – LA GESTION DES PRIX DE TRANSFERT	157
CHAPITRE I - UNE GESTION DANS LE RESPECT DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE	159
SECTION I - LA DIVERSITÉ DES MÉTHODES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT	162
PARAGRAPHE I - LES MÉTHODES RECOMMANDÉES PAR L'OCDE	163
A- <i>LES MÉTHODES TRADITIONNELLES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT</i>	163
1- <i>La méthode des prix comparables sur marché libre</i>	163
2- <i>La méthode des prix de revente minoré</i>	166
B- LES MÉTHODES ÉVOLUTIVES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT	170
1- La méthode du partage des bénéfices	170
2- La méthode transactionnelle de marge nette	173
PARAGRAPHE II- DES MÉTHODES DÉVELOPPÉES DANS LA PRATIQUE.....	174
A- LES METHODES GLOBALES	175
1- La méthode de répartition globale selon formule	175
2- La méthode de centralisation des commandes commerciales.....	176
B- LES METHODES PORTANT SUR LES FINANCES	177
1- La méthode du crédit inter-filiale ET CELLE DES FILIALES DE FINANCEMENT.....	177
2- La methode du partage de revenus nets : méthode la mieux adaptée aux activites maritimes	179

SECTION II - L'EFFICACITÉ LIMITÉE DES MÉCANISMES DE CONTRÔLE.....	180
PARAGRAPHE I - LA DIFFICULTÉ DANS LA DÉTERMINATION DE L'OBJET DU CONTRÔLE.....	198
A- LA NATURE DES ENTREPRISES CONTROLEES	198
B- LA NATURE DES TRANSACTIONS CONTROLEES.....	198
PARAGRAPHE II - CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERTS	198
A- LE CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT SUR LE PLAN NATIONAL	198
1- Le contrôle sur place	198
2- Le contrôle sur pièce	198
B- LE CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT DANS L'UNION EUROPÉENNE.....	198
1- Les contrôles fiscaux simultanés	198
2- les contrôles fiscaux à l'étranger.....	198
CONCLUSION DU CHAPITRE.....	198
CHAPITRE II - COHABITATION ENTRE PRIX DES TRANSFERTS ET ÉVALUATION DOUANIÈRE	200
SECTION I - UNE COHABITATION CONFLICTUELLE ENTRE LES PRIX DE TRANSFERT ET L'ÉVALUATION DES DOUANES	201
PARAGRAPHE I - LA VALEUR : OBJET DU CONFLIT.....	202
A- LA NOTION DE VALEUR.....	202
B- DETERMINATION DE LA VALEUR	203
PARAGRAPHE II - LES RÉTICENCE À UN PROJET D'HARMONISATION.....	205
A- LES DIFFICULTÉS STRUCTURELLES	205
B- LES DIFFICULTÉS FONCTIONNELLES	206

SECTION II - LA NÉCESSAIRE COLLABORATION ENTRE LES SERVICES DOUANIERS ET FISCAUX	207
PARAGRAPHE I - DES SIMILARITÉS DANS LES MÉTHODES D'ÉVALUATION.....	207
A- MÉTHODE DE LA VALEUR TRANSACTIONNELLE.....	207
B- LA SIMILARITÉ DES CONDITIONS :	211
PARAGRAPHE II - DES TRAVAUX D'HARMONISATION DES DEUX TYPES D'ÉVALUATION	212
A- L'ÉTAT ACTUEL DES TRAVAUX	212
B- PROPOSITION DE SOLUTION	213
CONCLUSION DU CHAPITRE	220
TITRE II - LE RÈGLEMENT DE LITIGES FISCAUX DANS LE MARITIME	221
CHAPITRE I - LE RÈGLEMENT NON CONTENTIEUX DES LITIGES FISCAUX	222
SECTION I - LES ACCORDS PRÉALABLES	222
PARAGRAPHE I - LA NATURE JURIDIQUE DES ACCORDS PRÉALABLES	222
A- CHAMP D'APPLICATION DE L'ACCORD PRÉALABLE	222
B- LA MISE EN ŒUVRE DES ACCORDS PRÉALABLES.....	224
PARAGRAPHE II - L'IMPORTANCE DES ACCORDS PRÉALABLES	227
A - BESOIN DE FACILITATION DES ÉCHANGES.....	227
B- LES LIMITES DES ACCORDS PREALABLES.....	230
SECTION II – LE RÈGLEMENT AMIABLE :	231
PARAGRAPHE I - PRÉSENTATION DE LA PROCÉDURE AMIABLE.....	231
A- OUVERTURE DE LA PROCÉDURE AMIABLE	234

B- LE DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE AMIABLE.....	236
PARAGRAPHE II - BILAN DE LA PROCÉDURE AMIABLE.....	239
A- CONCLUSION DE LA PROCÉDURE AMIABLE.....	239
B- EFFICACITÉ DE LA PROCÉDURE AMIABLE.....	240
CONCLUSION DU CHAPITRE.....	242
CHAPITRE II - L'ARBITRAGE FISCAL DANS LES ACTIVITÉS MARITIMES	243
SECTION I - LES RÈGLES GÉNÉRALES D'ARBITRAGE	245
PARAGRAPHE I - LES CONDITIONS D'ARBITRABILITÉ.....	245
A- L'ARBITRABILITÉ SUBJECTIVE	246
B - L'ARBITRABILITÉ OBJECTIVE.....	247
PARAGRAPHE II - L'ARBITRAGE MARITIME.....	249
A- UN ARBITRAGE PROFESSIONNEL	249
B- LES INTERVENANTS À L'ARBITRAGE MARITIME.....	251
SECTION II - L'ARBITRAGE FISCAL SELON LES CONVENTIONS INTERNATIONALES	253
PARAGRAPHE I - LA PROCÉDURE D'OUVERTURE DE L'ARBITRAGE FISCAL.....	255
A- LES CONDITIONS D'OUVERTURE.....	255
B- LES MODES D'ARBITRAGE.....	258
PARAGRAPHE II - LA VALEUR DE LA SENTENCE ARBITRALE EN MATIÈRE FISCALE.....	259
A- LES EFFETS DES DÉCISIONS ARBITRALES.....	260
B- LES LIMITES DE L'ARBITRAGE FISCAL	260

CONCLUSION DU CHAPITRE	262
CONCLUSION GENERALE	263
BIBLIOGRAPHIE.....	266
TABLE DES MATIERES	276

Titre : La fiscalité des activités maritimes dans l'Union européenne

Mots clés : Pavillon de complaisance, concurrence fiscale, taxe au tonnage, concurrence maritime

Résumé : La lutte contre les distorsions de concurrence au sein de l'Union européenne est complexe, car les activités maritimes sont de divers ordres et sont appelés à s'exercer sur le plan international. La Commission régule la concurrence fiscale en encadrant les aides d'État de nature fiscale. Elle collabore avec l'OCDE afin d'harmoniser les fiscalités des membres. D'autres part, les États doivent faire face à la concurrence internationale ; ils ont généralisé la taxe au tonnage, ce qui a conduit au rajeunissement des flottes. De plus, la participation des États du port à la lutte contre les navires-poubelles a aussi permis d'atténuer les effets néfastes de la libre immatriculation. Par ailleurs, le navire, élément central des activités maritimes bénéficie de beaucoup d'attention sur le plan législatif. Il bénéficie de la liberté d'immatriculation.

Dans ce cadre, la fiscalité est utilisée par les États afin de contrer l'attrait des États à faible fiscalité. En interne, les entreprises multinationales maritime doivent respecter les principes directeurs de concurrence dans leurs transactions intragroupe. La difficulté dans ce cadre-ci étant de comparer des transactions dont les enjeux fluctuent selon le contexte socio-économique et selon les régions. Comme il est possible de se perdre face à cette environnement législatif et fiscal hétérogène et diverses, cette thèse vise à faire ressortir les législations fiscales mise en place en Europe, et présenter les travaux qui tendent à atteindre l'objectif d'une concurrence fiscale loyale dans les activités maritimes. De plus il s'agit de montrer les difficultés que rencontrent ces travaux, aussi bien sur le plan législatif, judiciaire, que sur le plan pratique.

Title : Taxation of maritime activities in the European Union

Keywords : Flag of convenience, tax competition, tonnage tax, maritime competition.

Abstract: The fight against distortions of competition within the European Union is complex, because maritime activities are of various kinds and are called upon to be exercised internationally. The Commission regulates tax competition by regulating State aid of a tax nature. It collaborates with the OECD in order to harmonize the taxation of members. On the other hand, States have to face up to international competition; they generalized the tonnage tax, which led to the rejuvenation of the fleets. Moreover, the involvement of port States in the fight against junk ships has also served to mitigate the beneficial effects of open registration. In addition, the ship, a central element of maritime activities, has benefited from a great deal of legislative attention.

It benefits from freedom of registration. In this context, taxation is used by the States to counter the attraction of low-tax States. Internally, multinational maritime companies must respect the guiding principles of competition in their intra-group transactions. The difficulty in this context is to compare transactions whose stakes fluctuate according to the socio-economic context and according to the regions. As it is possible to get lost in the face of this heterogeneous and diverse legislative and tax environment, this thesis aims to highlight the tax legislation implemented in Europe, and to present the work that tends to achieve the objective of fair tax competition. in maritime activities. In addition, it is a question of showing the difficulties encountered by this work, both on the legislative, judicial and practical levels.