

UNIVERSITÉ D'AIX - MARSEILLE
FACULTÉ DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE
CENTRE DE DROIT MARITIME ET DES TRANSPORTS

LES LEVIERS FISCAUX À LA DISPOSITION DES
TRANSPORTEURS MARITIMES FRANÇAIS
DE MARCHANDISES



MÉMOIRE PRÉSENTÉ PAR OGIER DAUPHIN

DANS LE CADRE DU MASTER II DE DROIT DES AFFAIRES
SPÉCIALITÉ DROIT MARITIME ET DES TRANSPORTS
SOUS LA DIRECTION DE MONSIEUR CHRISTIAN SCAPEL

ANNÉE UNIVERSITAIRE 2013-2014

UNIVERSITÉ D'AIX - MARSEILLE
FACULTÉ DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE
CENTRE DE DROIT MARITIME ET DES TRANSPORTS

LES LEVIERS FISCAUX À LA DISPOSITION DES
TRANSPORTEURS MARITIMES FRANÇAIS
DE MARCHANDISES



MÉMOIRE PRÉSENTÉ PAR OGIER DAUPHIN

DANS LE CADRE DU MASTER II DE DROIT DES AFFAIRES
SPÉCIALITÉ DROIT MARITIME ET DES TRANSPORTS
SOUS LA DIRECTION DE MONSIEUR CHRISTIAN SCAPEL

ANNÉE UNIVERSITAIRE 2013-2014

REMERCIEMENTS

J'adresse toute ma gratitude à Monsieur Christian Scapel pour sa disponibilité, pour la qualité de ses conseils et de son enseignement. Je remercie par ailleurs Madame Marjorie Vial, Monsieur le professeur Pierre Bonassies, Monsieur le directeur Cyril Bloch et tous les collaborateurs du Master de Droit Maritime et des Transports.

Je souhaite également remercier l'ensemble des personnes qui m'ont permis de réaliser cette entreprise en partageant leurs précieuses connaissances, et tout particulièrement Monsieur Frank Patrick Benham et l'ensemble des collaborateurs de la société ETIC, pour leur assistance et leur compréhension tout au long de cette année d'apprentissage.

LISTE DES ACRONYMES ET ABRÉVIATIONS

CGI	Code général des impôts
CJUE	Cour de Justice de l'Union européenne
CNUCED	Conférence des nations unies sur le commerce et le développement
EEA	<i>European economic area</i>
GIE	Groupement d'intérêt économique
GNL	Gaz naturel liquéfié
IS	Impôt sur les sociétés
ITF	<i>International Transport Workers' Federation</i>
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OMI	Organisation maritime internationale
OIT	Organisation internationale du travail
P&I	<i>Protection and Indemnity</i>
RIF	Registre international français
UMS	<i>Universal Measurement System</i>
UE	Union européenne
ZEE	Zone économique exclusive

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	7
PARTIE I : LE REGIME FORFAITAIRE A L'IMPOT SUR LES SOCIETES OU TAXE AU TONNAGE : LA MESURE PHARE	14
TITRE I LA MISE EN PLACE DU REGIME DE LA TAXE AU TONNAGE.....	16
CHAPITRE I UNE MISE EN PLACE NÉCESSAIRE	16
SECTION 1. UN SYSTEME DEJA DEVELOPPE CHEZ NOS VOISINS EUROPEENS	16
SECTION 2. UNE MESURE ATTENDUE DANS L'HEXAGONE	18
CHAPITRE II UN CHAMP D'APPLICATION DÉFINI	20
SECTION 1. LES OPERATIONS CONCERNEES	21
SECTION 2. LES NAVIRES ELIGIBLES	23
TITRE II LA TAXE AU TONNAGE : APPLICATION CONCRETE.....	28
CHAPITRE I LA DÉTERMINATION DE LA TAXE AU TONNAGE	28
SECTION 1. L'EXERCICE DE L'OPTION	28
SECTION 2. LA DETERMINATION DU RESULTAT.....	30
CHAPITRE II DU MAINTIEN DE L'OPTION JUSQU'À LA SORTIE DU DISPOSITIF	38
SECTION 1. LA CONDITION PRINCIPALE : L'ENGAGEMENT.....	38
SECTION 2. LA SORTIE DU REGIME.....	42
PARTIE II LES AUTRES LEVIERS FISCAUX DE DYNAMISATION DU TRANSPORT MARITIME FRANÇAIS DE MARCHANDISES.....	46
TITRE I LA TVA EN MATIERE DE TRANSPORT MARITIME DE MARCHANDISES....	48
CHAPITRE I. L'EXONÉRATION DES OPÉRATIONS AFFÉRENTES AUX NAVIRES	48
SECTION 1. LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICE PORTANT SUR LES NAVIRES	49
SECTION 2. PRESTATION DE SERVICES CONNEXES	53
CHAPITRE II. UNE ÉVOLUTION LÉGISLATIVE SOURCE D'INSÉCURITÉ JURIDIQUE	58
SECTION 1. LE REGIME A L'ORIGINE DU LITIGE	58
SECTION 2. UN NOUVEAU REGIME IMPARFAIT	60
TITRE II LE FINANCEMENT ET L'AMORTISSEMENT DES NAVIRES.....	63
CHAPITRE I FINANCEMENT ET AMORTISSEMENT DES NAVIRES AVANT 2006	63
SECTION 1. LE REGIME DE L'ARTICLE 39 CA DU CGI	64
SECTION 2. L'INTERVENTION DE LA COMMISSION EUROPEENNE	67
CHAPITRE II LES NOUVELLES DISPOSITIONS EN MATIÈRE DE FINANCEMENT	70
SECTION 1. LE NOUVEAU REGIME DU GIÉ FISCAL	70
SECTION 2. DES RESULTATS MEDIOGRES	71
CONCLUSION GENERALE.....	74

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Allier attractivité économique, préservation de l'environnement et protection des travailleurs tout en assurant des recettes primordiales pour le fonctionnement de l'Etat, voilà tout l'enjeu de la mise en place d'une fiscalité du transport maritime efficiente. Ce grand écart, relativement périlleux, l'est d'autant plus qu'il est réalisé sous l'étroite surveillance de la communauté Européenne, gardienne d'une application quasi religieuse des orientations communautaires.

Depuis la révolution industrielle et l'avènement du moteur à propulsion mécanique, le transport maritime s'affirme comme le moyen de transport majeur pour déplacer des marchandises d'un bout à l'autre de la planète, position dominante définitivement assise par l'idée révolutionnaire du transporteur routier américain Malcom Lean, père fondateur du transport conteneurisé. Ainsi, c'est aujourd'hui près de 80% des marchandises transportées dans le cadre du commerce mondial qui sont acheminées par mer, ce qui représente en 2013 plus de 9 milliards de tonnes de marchandises chargées et transportées¹. Il résulte du gigantisme de ce marché des débouchés économiques certains, source d'une concurrence féroce.

Pour évincer cette concurrence, les transporteurs maritimes s'efforcent d'utiliser tous les outils dont ils disposent. Afin d'affirmer un avantage concurrentiel, ils peuvent proposer des solutions innovantes à leurs clients, ou améliorer la qualité de leurs services pour se démarquer de la concurrence. Cependant, cela semble plus difficile à mettre en place dans le secteur du transport maritime, un secteur où la technologie disponible semble être arrivée à maturité. Ainsi, pour se positionner de manière concurrentielle, le transporteur maritime s'efforcera le plus souvent de faire pression sur les coûts supportés par son organisation.

Afin de réduire les coûts qu'il supporte, le transporteur maritime pourra faire pression sur le prix de la main d'œuvre ou réduire l'investissement destiné à l'acquisition, l'entretien ou le renouvellement de sa flotte. Ce phénomène de diminution des coûts est aisément constatable au vu, par exemple, de la réduction

¹ Étude sur les transports maritimes, Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement, 2013, p. 13.

drastique des effectifs présents sur les navires depuis quelques dizaines d'années ou encore au vu de la présence de plus en plus importante de navires vétustes, mis en circulation par des transporteurs peu scrupuleux qui voient dans ces « navires poubelles »² un bon moyen d'assurer un service de transport à bas coût.

Mais cette quête du transporteur maritime dans la maximisation de son activité économique se trouve aussi directement dépendante de l'environnement social et économique dans lequel il évolue et c'est ainsi que l'ère de la mondialisation a créé une nouvelle compétition, qui oppose les nations du globe pour offrir aux entreprises le climat le plus propice à leurs activités.

Or, établir un climat favorable aux activités du transport maritime nécessite une approche globale afin de prendre en compte de nombreux facteurs souvent interdépendants. Il peut s'agir de la mise en place et de la pérennité d'infrastructures de qualité, d'un climat politique stable, d'une administration efficace ou d'une main d'œuvre et plus particulièrement d'un personnel navigant formé et productif ou bien, en d'autres termes, de la mise en place d'un pavillon attractif.

Nous le voyons, ces dispositions vont au delà de dispositions purement fiscales. Ainsi les transporteurs maritimes français et européens souffrent notamment de la compétitivité vigoureuse en termes de coûts des équipages composés de ressortissants de pays en développement faiblement rémunérés en comparaison des navigants européens.

Les directives communautaires portant sur les aides étatiques versées au secteur maritime s'efforcent de remédier à cette situation en autorisant par exemple une exonération des charges fiscales et sociales applicables aux marins.

² Il semblerait par ailleurs cher à tout bon linguiste de souligner que l'utilisation quotidienne faite par les médias de l'expression fort méprisante « navire-poubelle » semble bien malaisé alors pourtant que Monsieur le Préfet Eugène Poubelle instaurait en 1894 l'une des innovations anti pollutions les plus importantes de l'histoire...

Ainsi, parmi les dispositifs impulsant fortement la compétitivité des entreprises de transports maritimes françaises, il convient de noter que le paramètre du coût social du personnel navigant est un paramètre primordial qui devra être pris en compte pour juger de la compétitivité offerte aux transporteurs maritimes nationaux.

Et parmi l'ensemble des dispositions destinées à mettre en place un climat économique favorable, la fiscalité, longtemps considérée comme un fardeau économique incompressible se positionne de plus en plus au centre de toutes les attentions, jusqu'à devenir aujourd'hui un paramètre qui ne peut être ignoré pour qui veut se montrer concurrentiel au niveau international.

Ainsi, la Commission de l'Union Européenne déclarait déjà en 1997 « *La différence de compétitivité entre les navires immatriculés dans la Communauté et les navires immatriculés ailleurs, notamment ceux battant pavillon de complaisance, dépend essentiellement de la fiscalité, car le coût du capital est pour l'essentiel le même partout dans le monde et également parce qu'il n'y a pas de différence dans la technologie disponible* »³.

Raisonnement corroboré par une étude menée 5 ans plus tard par le Comité des transports maritimes de l'OCDE et qui dresse également le constat suivant: « *Le taux d'imposition effectif d'une compagnie de transport maritime est l'un des facteurs les plus importants pour déterminer sa compétitivité ainsi que pour définir sa base opérationnelle à long terme* »⁴.

Et ce constat est essentiel aujourd'hui. Le transporteur maritime s'est en effet vu offrir la possibilité d'immatriculer facilement ses navires sous des pavillons plus attractifs, dans des pays moins regardant au niveau de la sécurité des navires, instaurant des règles sociales moins strictes ou, et ce sera le point central de notre développement, proposant une fiscalité jugée plus douce et plus favorable.

³ Commission de l'Union européenne, "Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime", *Journal officiel* : JO C 205, 5.07.1997.

⁴ Comité des transports maritimes de l'OCDE, « Analyse de certaines mesures d'aide aux transports maritimes », Centre d'analyse économique ECON, DSTI/DOT/MTC(2001).

Ce changement dans le paysage de l'industrie du transport maritime est d'autant plus frappant pour la France depuis l'adhésion à l'Union européenne de pays mondialement connus pour la flexibilité offerte par leur pavillon, tel que Chypre et Malte, et de bon nombre de pays d'Europe de l'Est, grands pourvoyeurs de main d'œuvre maritime à bas coût.

Or la France ne peut se résoudre au déclin de sa flotte. Le secteur maritime offre aujourd'hui en France 310 000 emplois directs hors tourisme, dégage 1 100 milliards d'euros par an de chiffre d'affaires et assure le rayonnement de la nation autour du globe. Au delà du transport maritime directement, bon nombre de secteurs sont directement impulsés par son dynamisme comme le secteur portuaire, les sociétés de classification ou plus indirectement comme le secteur des assurances ou celui des secteurs publics concernés de près ou de loin par le transport maritime.

Nous rappellerons également que plus la flotte d'un État est conséquente, plus cet État est influent au sein des organisations internationales de premier ordre comme l'OMI, l'OIT ou la CNUCED. Ainsi, la France qui bénéficie de la deuxième ZEE de la planète de par sa superficie⁵ ne peut se permettre de voir son pouvoir au sein de ces organisations diminuer, sous peine de subir unilatéralement des réglementations qui lui seraient moins favorables.

Ainsi, en Décembre dernier, l'ex Premier ministre Jean-Marc Ayrault déclarait à l'ouverture des assises de l'économie maritime et du littoral, organisées à Montpellier et à Sète « *C'est de l'intérêt de la France de passer à l'offensive en matière d'économie maritime. Nous avons des atouts, nous sommes une grande nation maritime, avec une tradition, des savoir-faire et un potentiel humain et naturel considérable* ».

Il semble donc que l'importance de cette question est et demeure au centre des préoccupations gouvernementales, car aujourd'hui, le bilan est lourd. En effet, la marine marchande française occupe le

⁵ Messieurs les Sénateurs Jean-Étienne Antoinette, Joël Guerriau et Richard Tuheiva, « ZEE ultramarines : le moment de vérité », 2014.

vingt-huitième rang mondial, bien loin de la place de choix qu'elle connut jadis.

Au vu des enjeux en présence, l'État français s'efforce de réagir. Cette réaction passe par la mise en place de dispositions favorables au secteur maritime français, comme la mise en place du RIF en 2005 ou plus spécifiquement, comme nous le verrons dans notre développement, par la mise en place d'une fiscalité adaptée à la réalité économique.

Ainsi, considérant le relatif éparpillement des éléments constituant aujourd'hui la fiscalité maritime française, nous nous efforcerons dans ce mémoire de regrouper, de présenter et d'analyser les principaux outils fiscaux mis à la disposition des entreprises de transport maritime françaises par le législateur pour assurer leur compétitivité au niveau international.

La fiscalité qui touche le transport maritime est souvent confrontée aux mêmes problématiques que celles qui préoccupent les autres entreprises françaises. Ainsi, bien que ces questions revêtent un intérêt certain, et que leur étude puisse se révéler passionnante, les questions concernant la fiscalité commune aux entreprises françaises, et qui ne revêtent pas de particularités relatives au transport maritime ne seront pas abordées dans ce mémoire. Ainsi, les prix de transfert, problématique actuelle majeure de la fiscalité internationale concernant l'étude des flux transactionnels internationaux intra-groupe, devra attirer toute l'attention d'un transporteur maritime international, mais ne sera pas abordé dans ce mémoire.

Longtemps considérée comme une politique purement souveraine des états, la fiscalité est devenue une question internationale de premier plan, et il semblerait aujourd'hui fort peu aisé de la considérer en vase clos. A fortiori, lorsqu'elle est associée à une matière aussi internationale que le transport maritime.

C'est pourquoi il sera fait dans notre réflexion qui a pour socle la fiscalité maritime française une place somme toute importante à l'analyse de la politique européenne en la matière. En effet, les soutiens fiscaux offerts par les Etats Membres constituent des aides

d'Etat au titre de l'article 87 du Traité instituant la Communauté européenne, et en l'absence de coordination, ces dispositifs pourraient rapidement conduire à des distorsions de concurrence extrêmement néfastes à l'intérieur même de la communauté. La commission Européenne, soucieuse de conserver entre ses Etats membres une concurrence saine tout en assurant leur compétitivité au niveau international, joue donc un rôle prépondérant en la matière.

Ainsi, nous concentrerons notre réflexion autour des mécanismes fiscaux pour lesquels le transport maritime de marchandises revêt une certaine spécificité, en nous efforçant de répondre à la question suivante : quels sont aujourd'hui les principaux outils fiscaux mis à la disposition des transporteurs maritimes de marchandises français pour assurer leur compétitivité au niveau international ?

Dans cet objectif, nous articulerons notre réflexion autour de deux axes :

- nous concentrerons la première partie de notre analyse sur la mesure phare adaptée par la France afin de promouvoir la compétitivité fiscale du pays au niveau maritime, la taxe au tonnage. Cette mesure, longtemps attendue dans l'hexagone a l'avantage d'être une mesure simple et une alternative efficace à l'imposition qui touche habituellement les sociétés ;
- nous nous efforcerons ensuite de présenter dans une deuxième partie d'autres leviers fiscaux offerts aux transporteurs maritimes pour dynamiser leurs activités. Il s'agira dans une première partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui, nous le verrons, est extrêmement spécifique lorsqu'elle concerne le secteur maritime, et dans un deuxième temps des possibilités qui sont offertes aux transporteurs maritimes français pour financer et amortir leurs navires de manière plus efficiente.

PARTIE I : LE RÉGIME FORFAITAIRE À L'IMPÔT SUR LES
SOCIÉTÉS OU TAXE AU TONNAGE : LA MESURE PHARE

Il existe en France deux manières d'imposer les bénéfices dégagés par une société : l'imposition sur le revenu de l'exploitant ou associé personne physique ou l'imposition directe de la société au titre des bénéfices réalisés.

L'impôt sur les sociétés concerne de plein droit les sociétés de capitaux (Sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandite par actions, sociétés d'exercice libéral etc.), ainsi que certaines associations et organismes publics. Il concerne approximativement le tiers des entreprises françaises, soit près de 1,4 million d'entreprises. Le montant de l'impôt sur les sociétés est, sauf exception, égal à 33,1/3 % de l'assiette de l'impôt constituée des bénéfices imposables dégagés par la société.

Le régime de la taxation au tonnage ou plus communément « taxe au tonnage » est un dispositif fiscal apparu pour la première fois au Panama en 1925⁶ qui affranchit le transporteur maritime, sous condition du respect d'un certain nombre de paramètres, du système classique de détermination de l'assiette de l'IS. Plus précisément, l'assiette de l'impôt sur les sociétés est alors déterminée à partir du tonnage de la flotte et non plus des bénéfices réels de la compagnie. La taxe au tonnage ne représente donc pas un système d'imposition différent de l'IS, mais une autre méthode de détermination de son assiette. Analysons maintenant plus en détails ce dispositif.

⁶ « La fiscalité au service des transports publics », Gestion et Finances Publiques n°2, février 2009.

TITRE I LA MISE EN PLACE DU RÉGIME DE LA TAXE AU TONNAGE

La taxe au tonnage a commencé à s'implanter en Europe dès le milieu du XXème siècle. Déjà présente chez bon nombre de pays européens à la fin du siècle dernier, elle s'est longtemps fait attendre dans l'hexagone. Finalement mis en place à la fin de l'année 2002, le dispositif français de taxation au tonnage présente un champ d'application bien défini, s'appliquant à certaines opérations et à certains types de navire.

CHAPITRE I UNE MISE EN PLACE NÉCESSAIRE

Le secteur des transports maritimes se caractérise par une extrême mobilité. Il est en effet relativement aisé d'immatriculer des navires dans un autre pays afin d'éviter un régime social et des normes de sécurités coûteuses, ou d'établir le siège d'une société dans un État présentant une fiscalité plus attractive.

Afin de gérer au mieux ce deuxième paramètre, il était nécessaire d'alléger la fiscalité touchant les transporteurs maritimes français et européens. C'est ce qui a été fait avec la mise en place du régime de la taxation au tonnage, qui s'est peu à peu étendu à toute l'Europe, jusqu'à finalement entrer en vigueur en France le 1^{er} janvier 2003.

Section 1. Un système déjà développé chez nos voisins Européens

En Europe, la Grèce ouvre très tôt le chemin du régime d'imposition forfaitaire de la taxe au tonnage puisque c'est dès 1957 que cette mesure est proposée aux armateurs grecs, afin de les aider à reconstruire la flotte grecque, très largement anéantie pendant la seconde guerre mondiale.

C'est ensuite au tour de Chypre, nation récemment indépendante⁷, d'emprunter la même voie. Les dirigeants chypriotes ayant pris conscience de l'importance politique, économique et sociale du transport maritime dans le développement de leur nation décident

⁷ Le traité de garantie établissant l'indépendance de Chypre fut signé le 16 août 1960.

d'adopter un régime de taxation au tonnage directement inspiré du système grecque dès 1963.

À la fin des années 1980, l'on assiste à une perte de compétitivité des navires sous pavillon communautaire et l'absence de mesures européennes pousse certains États membres à adopter leurs propres dispositifs d'aides au transport maritime. Les stratégies mises en place sont nationales, leurs efficacités dépendent donc majoritairement de l'importance qu'apporte l'État concerné au secteur maritime. En outre, il résulte de la mise en place de dispositifs isolés des risques de distorsion de concurrence importants au sein même de la Communauté.

Malgré ces assouplissements, une partie de plus en plus importante de la flotte des états membres est enregistrée sous le pavillon de pays tiers ou plus précisément si nous retenons la définition donnée par l'*International Transport Workers' Federation*, sous pavillon de complaisance⁸.

Devant ce constat, la Commission européenne se décide finalement à intervenir en 1989, et publie ses premières « Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime ». Cependant, ces recommandations relativement timides ne furent pas suffisantes pour empêcher le déclin de la flotte communautaire de se poursuivre. Ainsi, alors qu'en 1970, 32 % du tonnage mondial naviguait sous pavillon d'un État membre, cette part était tombée à 14 % en 1995, pendant que la proportion des principaux pays à immatriculation ouverte était passée de 19 % à 38 % au cours de la même période⁹.

Les orientations ont donc fait l'objet d'un réexamen, qui a abouti à une communication de 1997 définissant de nouvelles orientations sur les aides d'État au transport maritime¹⁰.

⁸ Selon la définition donnée par l'organisme ITF «*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*».

⁹ Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (97/Q 205 /05), voir Annexe 1.

¹⁰ Journal officiel n° C 013 du 17/01/2004 p. 0003 – 0012.

Alors qu'elle présente dans ce texte les mesures fiscales en vue d'améliorer la compétitivité des entreprises de transport maritime, la Commission européenne aborde le sujet d'un dispositif alors utilisé par certains membres de la Communauté européenne, la taxe au tonnage, déclarant que des « *incitations fiscales de ce genre peuvent être acceptées d'une façon générale* ».

Ce texte marque alors l'avènement d'une période où l'extension généralisée des systèmes de taxation forfaitaire au tonnage apparaît au sein des États membres comme la principale réponse fiscale au soutien du secteur du transport maritime. Ainsi, la taxe au tonnage s'est progressivement étendue aux Pays-Bas et à la Norvège en 1996, à l'Allemagne en 1999 avant de toucher le Royaume-Uni, le Danemark, l'Espagne et l'Irlande au tout début des années 2000.

Section 2. Une mesure attendue dans l'Hexagone

Au début des années 2000, le secteur maritime se caractérise par une grande diminution de la flotte commerciale française. Ainsi, la flotte française qui possédait 514 navires en 1975 dont notamment 358 cargos et 131 pétroliers est passée en 2002 à 207 navires pour 113 cargos et 56 pétroliers. Ce déclin se chiffre par une capacité de port en lourd passé de 20,8 millions de tonnes à 6,27 millions de tonnes¹¹.

Malgré ce contexte délicat, le régime de la taxation au tonnage, pourtant déjà appliqué par une dizaine de pays au sein de la Communauté Européenne, semblait toujours ignoré par les dirigeants français. C'est ainsi que le 14 février 2002, Monsieur le Sénateur Serge Mathieu, s'étonnait dans une question écrite au Sénat¹² que la fiscalité des transports maritimes en France subisse encore l'impôt sur les sociétés de droit commun alors que le régime de la taxe au tonnage s'était démocratisé dans bon nombre de pays Européens.

La sonnette d'alarme tirée par Monsieur le Sénateur ne resta pas longtemps sans écho, puisque l'article 19 de la loi de finances

¹¹ Lettre n° C(2003)1476fin de la Commission Européenne, 13 mai 2003, p. 3.

¹² Journal Officiel Sénat du 14 février 2002, p. 418.

rectificative pour 2002¹³ institue sur option un régime de taxation au tonnage au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003. Ainsi, le 1^{er} janvier 2003, le régime français de taxation au tonnage entrainé en vigueur, régit par l'article 209-B du Code Général des Impôts, il affirme la volonté du législateur de mettre les transporteurs maritimes français à armes égales avec leurs voisins Européens.

Au delà d'une simple mise à niveau, la France décide même d'instaurer l'un des régimes les plus souples qui soit vis à vis de ses voisins européens. Ainsi, le régime est par exemple applicable sur simple option, quand des pays comme l'Espagne ou les Pays-Bas subordonnent cette application à une autorisation administrative. D'autres pays tel l'Allemagne conditionnait également l'application de ce régime à l'inscription de la société concernée sur un régime particulier ou comme la Norvège, réservait son application aux sociétés par actions.

La France fait simple, le régime de taxation au tonnage pourra être choisi par toutes les entreprises, sous réserve que leur chiffre d'affaires provienne pour plus de 75% de l'exploitation de navires armés au commerce.

Mais l'application de cette mesure reste soumise à l'approbation de la Commission Européenne conformément à l'article 88 paragraphe 3 du traité qui 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 commun, aux termes de l'article 87, 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* ».

Ainsi, le 13 mai 2003, la Commission Européenne décide de ne pas soulever d'objection à l'égard du régime d'imposition forfaitaire applicable aux compagnies maritimes, et, considérant ce régime comme compatible au marché commun, permet d'entériner définitivement ce nouveau régime dans la législation française.

¹³ Loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002.

Cette mise en place, nous venons de le voir, s'est longuement fait attendre mais a abouti en 2003 à la mise en place d'un système relativement simplifié. Voyons maintenant plus en détail les modalités d'application du régime de la taxation au tonnage.

CHAPITRE II UN CHAMP D'APPLICATION DÉFINI

L'article 19 de la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 portant loi de finances rectificative pour 2002 a instauré la possibilité d'opter pour un régime de taxation au tonnage, et ce pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003.

Ce régime offre la possibilité au transporteur maritime de déterminer forfaitairement le résultat imposable provenant des opérations directement liées à l'exploitation de leurs navires qu'ils soient possédés en pleine propriété ou en copropriété ou bien encore affrétés coque nue ou à temps, grâce à l'application d'un barème fonction de la jauge nette et corrigée de chacun des navires éligibles, et le cas échéant, de certaines majorations. Comme tout autre dispositif fiscal, il paraît important dans un premier lieu de bien délimiter son champ application.

Le champ d'application peut se définir comme l'ensemble des biens, des activités, des situations ou des opérations concernées par une règle de droit et la détermination des limites dans lesquelles cette règle de droit s'applique.

L'article 209-B du Code général des impôts dispose que sont éligibles au dispositif de taxation au tonnage « *les entreprises dont le chiffre d'affaires provient pour 75 % au moins de l'exploitation de navires armés au commerce peuvent, sur option, être soumises au régime défini au présent article pour la détermination des bénéfices imposables provenant de l'exploitation de ces navires* ».

Ainsi, voyons plus en détails la nature des activités qui pourront être soumises à ce dispositif par les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés qui le désirent.

Section 1. Les opérations concernées

I. Le chiffre d'affaires

Nous l'avons vu, les sociétés qui peuvent bénéficier de ce dispositif doivent dégager un chiffre d'affaires provenant pour au moins 75 % de l'exploitation de navires armés au commerce.

Le chiffre d'affaires est défini par l'INSEE comme « *le montant des affaires (hors taxes) réalisées par l'entreprise avec les tiers dans l'exercice de son activité professionnelle normale et courante. Il correspond à la somme des ventes de marchandises, de produits fabriqués, des prestations de services et des produits des activités annexes* ».

Il n'est donc pas tenu compte des produits financiers ou des recettes à caractère exceptionnel, notamment lors de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

On analysera le chiffre d'affaires dégagé par la société au cours de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel le bénéfice du dispositif est appliqué.

Seul le chiffre d'affaires correspondant à la facturation de prestations de transport maritime ou de prestations fournies grâce au navire armé au commerce doit être pris en compte pour apprécier ce plancher.

Par conséquent, il convient de retenir le chiffre d'affaires correspondant à la facturation des opérations directement liées à l'exploitation de navires armés au commerce, ainsi que celles indirectement liées, à savoir les prestations accessoires à la prestation de transport maritime proposées aux clients.

II. Les activités concernées

L'article 209-0 B II dispose que les activités concernées s'entendent des opérations directement liées à l'exploitation des navires.

Ainsi, par opérations directement liées à l'exploitation des navires, il faudra comprendre :

- les opérations directement liées à l'exploitation de navires éligibles les opérations nécessaires à la réalisation des opérations de transport maritime de personnes ou de biens, y compris lorsqu'elles sont en relation avec l'exercice de toutes autres activités exercées en mer, ainsi que les opérations de remorquage, de sauvetage et d'assistance maritime.
- les opérations de manutention intervenant dans le périmètre du navire (chargement et déchargement des navires), la location de conteneurs dans le cadre d'une prestation de transport ou bien encore la location d'espaces à bord des navires éligibles.
- les opérations de renflouement des navires nécessaires à la prestation de sauvetage ou d'assistance maritime prévues par le contrat d'assistance ou de sauvetage.

Par ce fait, sont exclus des opérations éligibles les opérations accessoires qui ne sont pas considérées comme indispensables à la réalisation des opérations maritimes visées. Ces opérations peuvent être les opérations en amont et en aval de la prestation de transport, telles que l'acheminement des marchandises jusqu'au port de départ ou du port d'arrivée jusque chez le client ou le stockage des marchandises; les prestations fournies avant et après la prestation de transport de personnes incluant par exemple les transferts jusqu'au lieu d'embarquement, les nuits d'hôtel avant ou après le transport ou la croisière, les séjours touristiques et excursions, les prestations facultatives fournies à bord, telles que les ventes à bord à l'exception de celles à consommer sur place et les jeux de hasard.

Une réserve est néanmoins à émettre puisque ces opérations accessoires pourront être admises en tant qu'activités éligibles si elles sont réalisées par une tierce entreprise et qu'aucune marge n'est dégagée par la société assujettie à la taxe au tonnage sur ladite opération.

Section 2. Les navires éligibles

Il convient maintenant de se demander précisément quels sont les navires concernés par les dispositions de l'article 209-0 B II.

Nous rappelons qu'une compagnie ayant opté pour ce régime verra le dispositif s'appliquer à l'ensemble de sa flotte éligible, et ne se verra offrir la possibilité de l'appliquer à l'un ou l'autre de ses navires.

Ainsi, sont concernés par ce dispositif les navires armés au commerce, conditions faites qu'ils répondent aux critères développés dans les points suivants.

I. Navires armés au commerce

En premier lieu, le dispositif vise les navires armés au commerce c'est-à-dire l'ensemble des navires exploités exclusivement dans un but lucratif et composés d'un équipage de professionnels. Sont donc concernés les navires affectés au transport de marchandises ou de passagers, à la fourniture de services ou à la recherche, excluant de ce fait les navires armés à la pêche, à la culture marine ou à la plaisance.

En outre, le dispositif ne concerne pas les bateaux soumis à la réglementation relative à la circulation sur les fleuves et rivières ainsi que les navires des administrations militaires et douanières.

II. Capacité des navires

L'article 209-0 B du CGI dispose que seuls sont éligibles les navires qui ont une jauge brute égale ou supérieure à 50 unités telle que définie par le système de jaugeage universel (UMS) ce qui implique que les navires concernés soient jaugés en système UMS conformément à la convention internationale du 23 janvier 1969 sur le jaugeage des navires¹⁴.

¹⁴ Décret n° 82-725 du 10 août 1982 portant publication de la convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires.

III. Mode d'exploitation des navires

L'article 209-0 B du CGI précise également dans quelles conditions les navires doivent être exploités pour être éligibles au régime de la taxe au tonnage. Ainsi les navires concernés sont :

A. Les navires détenus en pleine propriété ou en copropriété

Les navires détenus en pleine propriété ou en copropriété, s'ils sont exploités directement soit en concluant des contrats de transport ou de service, soit en les frétant à temps ou au voyage.

Ainsi, rappelons que l'affrètement est défini par l'article L5423-1 du Code des transports comme le contrat par lequel « *le fréteur s'engage, moyennant rémunération, à mettre un navire à la disposition d'un affréteur* ». L'affrètement au voyage concerne la mise à disposition d'un navire au fréteur pour un ou plusieurs voyages alors que l'affrètement à temps prévoit la mise à disposition d'un navire pour un temps donné. Dans les deux hypothèses, le navire mis à disposition est armé et équipé.

B. Les navires frétés coque nue

Les navires frétés coque nue c'est à dire lorsque « *le fréteur s'engage, contre paiement d'un loyer, à mettre à la disposition d'un affréteur un navire déterminé, sans armement ni équipement ou avec un équipement et un armement incomplets pour un temps défini* »¹⁵, s'ils sont l'objet d'un affrètement par une société liée¹⁶ directement ou indirectement et qui bénéficie elle aussi du régime de taxation au tonnage à la date de conclusion du contrat d'affrètement coque-nue.

Ainsi, le navire donné en affrètement cesse de bénéficier du présent régime si l'une de ces deux conditions n'est plus remplie au cours de la durée du contrat d'affrètement et à l'inverse le navire visé par le

¹⁵ Article L5423-1 du Code des Transports.

¹⁶ Au terme de l'article 39 du CGI, 12, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ; ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies précédemment, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

contrat pourra à nouveau bénéficier du présent régime lorsque ces deux conditions sont à nouveau réunies ou le deviennent au cours du contrat d'affrètement coque nue.

C. Les navires pris en affrètement

Exclusion faite des navires pris en affrètement au voyage, les navires pris en affrètement coque nue ou à temps ou bien encore pris en sous-affrètement coque nue ou à temps sont concernés par le dispositif.

D. Les contrats d'affrètement d'espaces

Dans l'hypothèse où, le fréteur mettrait à disposition de l'affréteur un ou plusieurs emplacements afin d'y placer des conteneurs confiés par le fréteur à l'affréteur au terme d'un contrat d'affrètement d'espaces formalisé par une *slot charter*¹⁷, il conviendrait de distinguer deux hypothèses. Ainsi, si cette mise à disposition d'une capacité de stockage est régulière et pour un temps défini, ce régime sera assimilable à celui d'un navire pris en affrètement au voyage et sera donc éligible, sous condition du respect des autres exigences énoncées précédemment. A l'inverse, un contrat d'achat d'espace ponctuel serait assimilable à un contrat d'affrètement au voyage, et sera de ce fait exclu du champ d'application du régime de la taxe au tonnage.

IV. Affectation des navires

Ainsi, l'article 209-0 B du CGI dispose que sont éligibles au régime de la taxe au tonnage les navires :

- affectés au transport de personnes ou de biens ;
- affectés au remorquage en haute mer, au sauvetage ou à d'autres activités d'assistance maritime ;
- affectés à des opérations de transport en relation avec l'exercice de toutes autres activités nécessairement fournies en mer.

¹⁷ P. Bonassies et C. Scapel, *Traité de droit maritime*, L.G.D.J, 2006, p. 504.

Nous pouvons citer en exemples les navires de croisière, ferries, pétroliers, navires citerne, porte-conteneurs, vraquiers, sabliers, rouliers, cargos, navires de ravitaillement de plates-formes et paquebots.

Les navires réalisant des opérations en mer, tels que les câbliers, les navires de recherche océanographique ou sismique sont éligibles pour les seules opérations de transport de biens ou de personnes.

En revanche, les dragues, les navires fixes, les navires affectés à des activités portuaires, tels que les remorqueurs portuaires, les navires de plaisance, les navires de pêche, ne sont pas éligibles.

V. Le mode de gestion des navires

Enfin, l'article 209-0 B du CGI encadre l'éligibilité de ce régime à certaines conditions en matière de gestion. Ainsi le paragraphe 1 de l'article précité dispose que « *sont éligibles à ce régime les navires armés au commerce dont la gestion stratégique et commerciale est assurée à partir de la France* », conditions qui seront présumées remplies dans le cadre d'un navire battant pavillon français.

A l'inverse, en cas de navire battant pavillon d'un autre État, on devra apprécier l'importance de la France dans la gestion du navire selon l'observation de différents critères :

- pour juger si la gestion stratégique des navires est assurée en France, on pourra se fier à certaines informations telles que le lieu d'implantation du siège ou de l'équipe de direction dans le cas où les deux ne coïncideraient pas ou le lieu de prise de décisions opérationnelles ou stratégiques ;
- pour s'assurer que la gestion commerciale des navires est bien assurée en France, il faudra par exemple rester vigilant au lieu d'élaboration des plans de navigation, de gestion de l'avitaillement des navires, de prises de commande, de gestion du personnel ou de gestion technique des navires.

VI. L'acquisition des navires

Nous noterons enfin que si l'acquisition d'un navire auprès d'une société liée à l'étranger non soumise à l'impôt sur les sociétés en France ne s'oppose pas à l'application du régime de taxation au tonnage, dans l'hypothèse où un navire serait acquis auprès d'une société liée¹⁸ en France et n'ayant pas opté pour ce régime, le navire concerné ne pourrait bénéficier du régime de taxation au tonnage.

¹⁸ Voir note n°12.

TITRE II LA TAXE AU TONNAGE : APPLICATION CONCRÈTE

Après avoir présenté les bases théoriques nécessaires à l'appréhension du régime de la taxation au tonnage, il conviendra dans la suite du développement de présenter de manière plus pratique ce dispositif. En premier lieu, nous présenterons donc les conditions d'exercice de l'option avant d'analyser comment déterminer le résultat imposable d'une société ayant opté pour le régime. Nous préciserons ensuite que le maintien de cette option est soumis à une condition particulière et que dans certaines conditions, les sociétés ayant opté pour le régime peuvent être amenées à l'abandonner.

CHAPITRE I LA DÉTERMINATION DE LA TAXE AU TONNAGE

L'article 209-0 B dispose que le résultat imposable provient « *des opérations directement liées à l'exploitation des navires éligibles* ». Ainsi, il est important de retenir de cet article que si une société opte pour le régime de la taxation au tonnage, ce n'est pas l'intégralité de son résultat fiscal qui sera concerné par l'application du barème forfaitaire, mais uniquement sa part du bénéfice provenant des activités éligibles, tel qu'elles ont été définies dans les paragraphes précédents.

Section 1. L'exercice de l'option

Le régime de la taxation au tonnage est un dispositif particulier de détermination du résultat passible de l'impôt sur les sociétés, et revêt à ce titre le caractère d'option pour le contribuable. L'exercice de cette option est soumis aux modalités suivantes.

I. Modalités

Le choix de cette option doit être notifié par le contribuable au service des impôts auquel il soumet sa déclaration de résultat sur papier libre ou par voie électronique, au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration de résultat du premier exercice au titre duquel le bénéfice du régime est demandé.

Depuis la loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006 portant loi rectificative pour 2006, l'article 209-0B du CGI dispose que lorsqu'une entreprise devient éligible pour la première fois, elle peut opter pour l'option soit au titre du premier exercice au cours duquel elle devient éligible, soit au titre de l'exercice suivant.

Dans l'hypothèse où l'option serait formulée par une société membre d'un groupe fiscal, à savoir un groupe formé par une société qui se constitue seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble de ses résultats et sur ceux des sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital¹⁹, la validité de l'option ne serait valable que si elle est exercée par toutes les sociétés membres du groupe susceptibles d'opter pour le présent régime, selon les délais décrits dans le précédent paragraphe.

Enfin, la société qui décide de se soumettre au régime de la taxation au tonnage devra souscrire ses déclarations de résultats accompagnées des documents requis conformément à l'article 53 A du CGI pour les sociétés relevant d'un régime d'imposition d'après le bénéfice réel ou à l'article 302 septies A bis du CGI pour celles bénéficiant d'un régime simplifié d'imposition, et joindre à sa déclaration de résultat un état de détermination du bénéfice provenant des activités éligibles afin d'apprécier l'engagement de maintien ou d'augmentation de la flotte battant pavillon d'un État membre de la communauté Européenne.

II. Périodes

A partir du 1^{er} jour d'exercice, l'option court pour une période irrévocable de dix ans, à moins qu'au cours de cette décennie, la société ne remplisse plus les conditions d'éligibilité au régime de taxation au tonnage, par exemple si son chiffre d'affaires provenant de l'exploitation de navires armés au commerce devenait inférieur à 75%.

¹⁹ Pour plus de détails concernant la notion de groupe fiscal, voir article 223 A du CGI.

Au terme de cette période de dix ans, la société pourra choisir le renouvellement de l'option moyennant que celui ci intervienne au cours du premier exercice non couvert par l'option.

Il convient de noter qu'en ce qui concerne le renouvellement de l'option dans le cas de sociétés membres d'un groupe fiscal, ces sociétés devront faire preuve de vigilance si les dates de renouvellement des membres interviennent à des moments différents, sous peine de voir l'ensemble du groupe déchu du droit au régime si l'un des membres venait à ne pas renouveler son option dans le temps qui lui est imparti.

Section 2. La détermination du résultat

Ainsi, le résultat des entreprises ayant choisie le régime de taxation au tonnage est défini :

- de manière forfaitaire pour les activités éligibles ;
- dans les conditions de droit commun pour les activités non éligibles.

I. Les activités éligibles

Pour évaluer le résultat imposable dégagé par les activités éligibles, il faut distinguer deux phases, l'application d'un barème forfaitaire dans un premier temps puis ensuite l'ajustement du bénéfice résultant de l'application de ce barème.

A. Le barème forfaitaire

Au titre de l'article 2090-B II, « *le résultat imposable provenant des opérations directement liées à l'exploitation des navires éligibles est déterminé par application à chacun de ces navires, par jour et par tranche de jauge nette de 100 unités du système de jaugeage universel (UMS), du barème suivant* » :

TONNAGE (en unités du système de jaugeage universel)	Jusqu'à 1 000	De 1 000 à 10 000	De 10 000 à 25 000	Plus de 25 000
MONTANT (en euros)	0,93	0,71	0,47	0,24

Au titre de l'exercice concerné, le résultat imposable est calculé en trois temps :

- Tout d'abord par l'application de ce barème dépendamment de la jauge nette du navire exprimé en UMS, et arrondie à la centaine supérieure, afin de fixer le résultat journalier de chaque navire.
- Ensuite en multipliant le résultat journalier par le nombre de jours de l'exercice afin de déterminer le résultat annuel de chaque navire. Il est important de noter que ce nombre de jours ne doit pas être minoré des jours d'indisponibilité des navires, notamment pendant les périodes d'entretien. Ainsi le régime français diffère par rapport à certains autres régimes de taxe au tonnage sur le fait que l'impôt forfaitaire est calculé sur une base de 365 jours par an, sans prendre en compte les jours d'indisponibilité des navires. A capacité égale, les navires sous contrôle français seront donc plus taxés en moyenne²⁰.
- Enfin, en additionnant les résultats annuels de chaque navire.

Ainsi, afin d'illustrer nos propos, voici quelques exemples concrets d'application de cette méthode.

Exemple 1 : Le cas classique

Ainsi, si nous prenons pour exemple la société fictive CASGILE société qui possède trois navires éligibles au cours de l'exercice N, le « Spuntinu » qu'elle a détenu tout au long de l'année en pleine propriété, le « Prisutu » qu'elle a cédé le 21 mars de l'année N à une

²⁰ Lettre n° C(2003)1476fin de la Commission Européenne, 13 mai 2003, p. 14.

autre société et le « Pulenta » pris en affrètement à temps depuis le 5 mai de l'année N, nous pouvons dresser le tableau suivant :

Navire	Jauge nette (en UMS)	Jaune nette arrondie (en UMS)	Barème (En UMS)				Base par jour (en euros)	Nombre de jours	Montant du bénéfice forfaitaire (en euros)
			< à 1000	1000 à 10 000	10 000 à 25 000	> à 25 000			
			0,93€ par tranche de 100 UMS	0,71€ par tranche de 100 UMS	0,47€ par tranche de 100 UMS	0,24€ par tranche de 100 UMS			
Le Spuntinu	14480	14500	9,3	63,9	21,15	N/A	94,35	365	34 437,75
Le Prisutu	33560	33600	9,3	63,9	70,5	20,64	164,34	80	13 147,20
Le Pulenta	27 890	27900	9,3	63,9	70,5	6,96	150,66	240	36 158,40

Exemple 2 : En cas de contrat d'affrètement d'espaces

Si au cours de l'exercice N+1, la flotte éligible de la société CASGILE est restée la même, mais qu'elle a conclu un contrat d'achat d'espace avec la société FIADONE pour toute la durée de l'exercice N+1. Ce contrat d'achat d'espace concerne la mise à disposition de 40% du navire « Panzetta », un porte conteneur éligible d'une jauge nette de 18 000 UMS. Nous établirons alors le bénéfice forfaitaire de l'année N+1 comme ceci :

Navire	Jauge nette (en UMS)	Jaune nette arrondie (en UMS)	Barème (En UMS)				Base par jour (en euros)	Nombre de jours	Allocation (en %)	Montant du bénéfice forfaitaire (en euros)
			< à 1000	1000 à 10 000	10 000 à 25 000	> à 25 000				
			0,93€ par tranche de 100 UMS	0,71€ par tranche de 100 UMS	0,47€ par tranche de 100 UMS	0,24€ par tranche de 100 UMS				
Le Panzetta	18000	18000	9,3	63,9	37,6	N/A	110,8	365	40	16 176,80
Le Spuntinu	14480	14500	9,3	63,9	21,15	N/A	94,35	365	100	34 437,75
Le Prisutu	33560	33600	9,3	63,9	70,5	20,64	164,34	365	100	59 984,10
Le Pulenta	27 890	27900	9,3	63,9	70,5	6,96	150,66	365	100	54 990,90

Exemple 3 : En cas de navires détenus en copropriété

Enfin, si le 3 octobre de l'année N+2, la société CASGILE acquiert en copropriété le navire « Pecurinu » à hauteur de 20%. Le bénéfice forfaitaire de la société CASGILE pour l'année N+2 sera établi de la manière suivante :

Navire	Jauge nette (en UMS)	Jaune nette arrondie (en UMS)	Barème (En UMS)				Base par jour (en euros)	Nombre de jours	Allocation (en %)	Montant du bénéfice forfaitaire (en euros)
			< à 1000	1000 à 10 000	10 000 à 25 000	> à 25 000				
			0,93€ par tranche de 100 UMS	0,71€ par tranche de 100 UMS	0,47€ par tranche de 100 UMS	0,24€ par tranche de 100 UMS				
Le Pecurinu	31120	31100	9,3	9,3	70,5	14,64	103,74	90	20	3 734,64
Le Panzetta	18000	18000	9,3	9,3	37,6	N/A	56,2	365	40	8 205,20
Le Spuntinu	14480	14500	9,3	63,9	21,15	N/A	94,35	365	100	34 437,75
Le Prisutu	33560	33600	9,3	63,9	70,5	20,64	164,34	365	100	59 984,10
Le Pulenta	27 890	27900	9,3	63,9	70,5	6,96	150,66	365	100	54 990,90

B. Les ajustements

Conformément à l'article 209-0 B, et notamment afin d'éviter un transfert de bénéfices issus d'activités soumises au régime de droit commun à une entreprise ayant opté pour l'application de la taxe au tonnage, le montant du bénéfice forfaitaire tel que défini dans le paragraphe précédent doit être majoré de certains montants.

1°) Des abandons de créance, subventions et libéralités accordés

Le résultat imposable doit être majoré « *des abandons de créance, subventions et libéralités accordés par des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 n'ayant pas elles-mêmes opté pour le présent régime* »²¹.

²¹ Article 209-0 B du CGI.

2°) Des résultats de participations dans certains organismes

Il est également nécessaire de majorer le bénéfice forfaitaire des résultats relatifs aux droits détenus dans une société de personnes et dans un groupement d'intérêt public n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou dans un groupement d'intérêt économique et dans un groupement européen d'intérêt économique. Il faut aussi le majorer de la fraction des résultats issus d'un navire en copropriété non éligible au régime de la taxation au tonnage.

3°) Des plus ou moins-values provenant de la cession ou de la réévaluation des navires éligibles et des éléments de l'actif immobilisé affectés à leur exploitation

Les plus values résultants de la cession ou de la réévaluation de navires qui remplissent toutes les conditions d'éligibilités telles que décrites précédemment dans notre développement ainsi que des éléments de l'actif immobilisé affectés à leur exploitation devront venir majorer le montant du bénéfice forfaitaire.

Rappelons que conformément à l'article 209-0 B du CGI, le montant de ces plus ou moins-values devra subir un abattement calculé au prorata de la période couverte par l'option par rapport à la durée de détention totale du navire concerné. Ainsi, dans le cas d'une plus-value réalisée sur un navire détenu pendant trois ans, mais ayant bénéficié du régime de la taxe au tonnage au cours d'une seule année, il faudra procéder à un abattement sur la plus-value égal au montant de cette plus-value multiplié par un tiers (rapport entre le nombre d'année totale de détention et le nombre d'année ou le navire a été soumis au régime de la taxe au tonnage).

Il convient également de rappeler que dans le cas d'un navire acquis lors d'une fusion, lors d'une scission ou lors d'apports d'actifs placés conformément aux dispositions des articles 210 A, 210 B et 210 C du CGI, le navire concerné doit être considéré comme faisant partie du

patrimoine de la société en cause depuis la date de son acquisition par la société absorbée, scindée ou apporteuse d'actifs, toujours conditionné au fait qu'il ait bénéficié du régime de la taxation au tonnage avant d'être acquis à la suite de l'une des opérations mentionnées.

4°) Des réintégrations des plus-values afférentes aux éléments amortissables compris dans une opération de fusion ou assimilée placée sous un régime de faveur

Le résultat imposable déterminé grâce à la présente méthode devra également être majoré par la réintégration des plus-values afférentes aux éléments amortissables. Ces réintégrations sont visées au d. de l'article 210 A du CGI et doivent être effectuées lorsqu'une société est bénéficiaire d'un apport placé sous le régime spécial de l'article 210 A, que ce soit dans le cas d'une fusion, d'une scission ou d'un d'apports d'actifs.

5°) D'un intérêt en cas de surcapitalisation

Enfin, si une société présente des capitaux propres qui excèdent deux fois le montant des dettes augmenté des engagements de crédit-bail restant à courir, il conviendra de majorer le bénéfice issu de la mise en place du barème forfaitaire du produit du montant des capitaux propres dépassant cette limite et du taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédits lors de prêts aux entreprises à taux variable, en se référant à la date du trimestre durant lequel a eu lieu le dépassement.

II. Les activités non éligibles

L'article 209-0 B du CGI dispose enfin que « *le bénéfice tiré des opérations qui ne sont pas directement liées à l'exploitation de navires éligibles est déterminé dans les conditions de droit commun* ».

Au vu du champs d'application du régime de la taxation au tonnage, les opérations non éligibles peuvent donc s'entendre des opérations

issues de l'exploitation des navires non éligibles au dispositif, aux activités annexes de l'entreprise qui n'ont pas été retenues pour l'appréciation du pourcentage minimum de 75% ou encore aux opérations non directement liées à l'exploitation des navires éligibles.

Cet alinéa, au delà de renvoyer à l'étude du droit commun en matière d'impôt sur les sociétés, précise également que pour déterminer ce bénéfice, *« les charges d'intérêts sont imputées à proportion de la valeur comptable brute des éléments d'actif concourant à la réalisation de ces opérations par rapport à la valeur comptable brute de l'ensemble des éléments d'actif »*.

Autrement dit, la société concernée par des résultats mixtes (établis à partir du droit commun ou à partir du régime de la taxation au tonnage) *« devra affecter aux produits bruts afférents à chacune de ces activités les charges propres qui lui incombent, puis répartir les frais et charges communs entre ces activités »*²².

Premièrement, cette affectation des produits pourra se faire en fonction des contrats et factures relatifs aux prestations concernées, ou encore, lorsque la ventilation est plus difficile à réaliser, grâce aux données comptables. Cela peut être le cas lorsque la société facture une prestation globale, couvrant à la fois des opérations issues de l'exploitation des navires mais également des services connexes. En l'espèce, on cherchera alors à évaluer le montant des immobilisations affectées au transport que l'on pondèrera par le montant des immobilisations utilisées pour la fourniture des services connexes.

Deuxièmement, pour ce qui est de la détermination des charges, les charges propres correspondant uniquement aux activités non éligibles devront être imputées sur les produits bruts de ces activités alors que les charges communes aux activités éligibles et non éligibles (par exemple les frais de gestion d'une société) devront être réparties entre charges « éligibles » et « non éligibles » après application du rapport entre les produits affectés aux activités éligibles et l'ensemble des produits (à l'exception des produits de cession d'immobilisation).

²² Bulletin officiel des impôts n°8129 du 25 mai 2013.

Ainsi, le bénéfice imposable d'une société qui exerce à la fois des activités éligibles et des activités non éligibles au régime de la taxation au tonnage sera égal à la somme des résultats imposables du secteur éligible et du secteur non éligible, le bénéfice de l'un pouvant compenser le déficit de l'autre le cas échéant.

CHAPITRE II DU RESPECT DES CONDITIONS DE MAINTIEN DE L'OPTION JUSQU'À LA SORTIE DU DISPOSITIF

Une fois les conditions d'éligibilité remplies, le bénéficiaire du régime de la taxation au tonnage n'est cependant pas définitif. Pour bénéficier du dispositif, la compagnie concernée devra respecter un engagement qui concerne le niveau de sa flotte battant pavillon d'un Etat membre de la Communauté européenne. Dans certains cas, la compagnie pourra également être amenée à sortir du dispositif.

Section 1. La condition principale : l'engagement

L'article 47 de la loi de finances rectificative n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 a mis en conformité le régime optionnel de taxation au tonnage, prévu à l'article 209-0 B du code général des impôts, avec les nouvelles orientations communautaires sur les aides d'Etat en faveur du transport maritime publiées le 17 janvier 2004 au journal officiel de l'Union européenne. Ces orientations sont notamment destinées à harmoniser les dispositifs d'aides existant dans les différents Etats membres de l'Union européenne.

Il en résulte que le bénéfice du régime de la taxation au tonnage est désormais subordonné à la condition que les entreprises de transport maritime ayant opté s'engagent à maintenir ou à augmenter le niveau de leur flotte sous pavillon d'un Etat membre de la Communauté européenne durant la période d'application du dispositif²³.

I. Conditions de l'engagement

L'appréciation du maintien ou de l'augmentation de la flotte de navires de commerce battant pavillon d'un Etat Membre de la Communauté Européenne se fait à partir du rapport entre le tonnage net afférent à ces navires et le tonnage net de l'ensemble de la flotte de navire exploité par l'entreprise, en tenant uniquement compte des navires éligibles à la taxation au tonnage, tel que défini dans les paragraphes précédents.

²³ Bulletin officiel des impôts n°41 du 11 avril 2008.

Pour le calcul de la part de tonnage net exploité par une société sous pavillon d'un État membre de la Communauté européenne, la date retenue est soit la date de publication de la Communication européenne n° C(2004)43 relative aux orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime²⁴ à savoir le 17 janvier 2004, soit la date d'ouverture de l'exercice en cas d'entreprises ayant choisi le régime au titre d'un exercice ouvert après cette date.

Dans le cadre de l'appréciation de ce ratio, seuls doivent être pris en compte les navires battant pavillon d'un des États membres de l'Union européenne à la date concernée par ce calcul. En d'autres termes, ne seront pas comptabilisés comme navires battant pavillon d'un des États membres de l'UE les navires immatriculés sous pavillon d'un État membre ayant rejoint l'UE postérieurement à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime.

Il existe également un certain nombre de cas particuliers auxquels une société peut être confrontée dans le cadre du calcul de la part de sa flotte comptabilisée comme battant pavillon d'un des États membres de l'Union européenne qu'il convient d'aborder plus en détails.

A. Contrats de partage d'espaces

En cas de contrat de partage d'espaces, il convient de distinguer deux types de situations :

- En cas d'accord équilibré c'est à dire dans les cas où la capacité mise à disposition par chaque partenaire est égale, seuls les navires apportés par la société ayant opté pour le régime de taxation au tonnage doivent être retenus pour le calcul de la proportion de navires exploitée sous pavillon communautaire.
- En cas d'accord déséquilibré, si c'est la société qui a opté pour le régime de taxation au tonnage qui dispose de d'avantage d'espaces mis à sa disposition, cette part excédentaire devra être considérée comme un achat d'espaces, tel que défini précédemment dans notre

²⁴ Journal officiel des Communautés européennes n°C-13/3 du 17 janvier 2004.

développement. Pour le calcul de la part de tonnage net exploitée sous pavillon d'un État membre de la communauté Européenne, l'on considèrera cette part comme communautaire si :

- le pavillon du navire mis à disposition à la date de conclusion du contrat est communautaire lorsque la société partenaire est située dans un État contractant ;
- il est justifié que les navires battent pavillon communautaire à la date de signature du contrat dans les autres situations.

B. Sociétés membres d'un groupe fiscal

Dans le cas d'un groupe fiscal, la proportion du tonnage net exploitée sous pavillon communautaire sera déterminée individuellement pour chacune des sociétés membres qui a choisi l'option du régime de la taxation au tonnage.

C. Opérations de fusion intervenant entre deux sociétés ayant pris un engagement

Enfin, dans le cadre d'une fusion²⁵ entre deux sociétés ayant pris un engagement, la renonciation au régime de taxation au tonnage avant la fin de la période d'engagement de dix ans ne conduira à l'application d'aucune majoration pour la société scindée ou absorbée, contrairement à ce qui est prévue au V de l'article 209-0 B du CGI²⁶.

Dans ce cas, les navires éligibles de la société absorbée ou scindée demeurent en principe éligibles à ce régime du fait de leurs transferts à une société ayant elle même opté pour le régime de taxation au tonnage.

²⁵ Pour plus de détails concernant le mécanisme de fusion, voir article 210 A du CGI.

²⁶ L'article 209-0 B, paragraphe V du CGI dispose qu' « En cas de sortie du présent régime, le résultat de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel ce régime cesse de s'appliquer est augmenté de l'avantage retiré de ce régime, évalué forfaitairement à la somme des bénéfices ayant été déterminés en application du barème mentionné ».

Cet engagement devra être notifié à l'administration fiscale dans les mêmes conditions que la notification du choix de l'option du régime de taxation au tonnage et il devra être respecté par la société concernée tout au long de la période d'application du dit régime, à savoir dix ans. La société concernée y consentira de nouveau à chaque renouvellement d'option.

II. Conséquences de l'engagement

Le respect de l'engagement pris par la société concernée sera mesuré par le rapport entre le tonnage net des navires de commerce battant pavillon d'un État membre de la Communauté européenne et le tonnage net de l'ensemble de la flotte exigible à ce régime.

Dans l'hypothèse où un navire n'est pas exploité toute l'année, il convient d'ajuster la capacité en jauge nette de ce navire eu égard au nombre de jours d'exploitation durant l'exercice concerné.

La société sera également considérée comme ayant tenu son engagement si elle satisfait aux trois situations suivantes, tel qu'il en découle des alinéas dix à treize du paragraphe I de l'article 209-0 B du CGI :

- Plus de 60% du tonnage net de la flotte de navires éligibles bat pavillon d'un des États membres de la Communauté Européenne ;
- Il n'a y pas eu de diminution de la flotte de navires éligibles battant pavillon d'un des États membres de la Communauté Européenne sur les trois derniers exercices en comparaison avec celle figurant dans l'engagement de l'entreprise ;
- En cas de groupe fiscal, la proportion de tonnage net sous pavillon d'un des États membres de la Communauté Européenne pour l'ensemble du groupe fiscal n'a pas diminué par rapport à l'ensemble des engagements pris par les sociétés du groupe.

Si la société ne tient pas son engagement de maintenir ou d'augmenter la part de tonnage net de sa flotte sous pavillon d'un État membre de la Communauté européenne, les navires ne battant pas pavillon d'un État membre à la source de cet échec, ne pourront bénéficier du régime de la taxation au tonnage pour les exercices concernés.

Ainsi, le non respect de cet engagement ne fait pas perdre l'avantage du régime de taxation au tonnage à l'intégralité des navires de la flotte battant pavillon d'un État non membre de la Communauté européenne mais seulement aux navires ayant mené à la diminution de la part de navires éligibles sous pavillon d'un État membre, source du non respect de l'engagement pris par la société concernée.

Section 2. La sortie du régime

Il existe plusieurs cas de figures où les sociétés ayant choisi le régime de taxation au tonnage ne pourront plus en bénéficier. Cette sortie du régime ne se fera par ailleurs pas sans conséquences pour la société concernée.

I. Les circonstances de la sortie du régime

L'on dénombre trois situations conduisant à la cessation du régime de la taxation au tonnage :

- En cas de défaut de renouvellement de l'option à l'issue de la période décennale ;
- Si la société ne satisfait plus aux conditions de base de l'éligibilité au régime de taxation au tonnage énumérées par l'article 209-0 B IV à savoir :
 - la société ne possède ou n'affrète plus aucun navire éligible ;
 - la société ne satisfait plus la condition du pourcentage minimum de 75% ;

- la société devient membre d'un groupe fiscal dont les sociétés membres susceptibles de le faire n'ont pas opté pour le régime de la taxation au tonnage ;
 - la société est membre d'un groupe fiscal dont l'un des membres susceptibles d'opter pour le régime de taxation au tonnage n'a pas exercé son option.
- En cas de disparition de la société suite à la survenance de l'un des évènements prévus au II de l'article 221 du CGI à savoir « *En cas de dissolution, de transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, d'apport en société, de fusion, de transfert du siège ou d'un établissement dans un Etat étranger autre qu'un Etat membre de l'Union européenne ou qu'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen* » à l'exception d'un apport partiel d'actif, si celui ci ne conduit pas la société à ne plus respecter les conditions préalables à la souscription au régime de la taxation au tonnage.

II. Les conséquences de la sortie du régime

Les conséquences de la sortie du régime sont doubles pour la société concernée.

D'une part, à partir de l'exercice où le régime de la taxation au tonnage cesse de s'appliquer, les résultats de la société deviennent déterminables dans les conditions de droit commun de l'impôt sur les sociétés telles que prévues à l'article 209 du CGI.

D'autre part, la sortie anticipée du régime de taxation au tonnage conduit à l'application d'une majoration égale aux bénéfices ayant été déterminés en application du barème de la taxe au tonnage, exclusion faite des trois conditions suivantes où aucune majoration ne sera appliquée :

- sortie au terme de la période de dix ans ;
- sortie à la suite d'une fusion ou d'une cession placée sous le régime de faveur des fusions²⁷;

²⁷ Pour plus de détails concernant la sortie à la suite d'une fusion ou d'une cession placée sous le régime de faveur des fusions, voir article 210 A du CGI.

- sortie suite à un apport partiel d'actif dans les conditions énumérées dans le précédent paragraphe.

Conclusion

Le barème fixé par la loi donne une parfaite visibilité au transporteur maritime qui pourra aisément prévoir la charge fiscale qu'il devra supporter dans les années à venir, avec beaucoup plus de précisions que dans le cas d'une détermination classique de l'impôt sur les sociétés, basée sur des bénéfices qui varient sensiblement d'une année à l'autre, surtout dans la période d'insécurité économique que nous traversons. Cette partie de la fiscalité du transporteur maritime ne sera alors plus envisagée comme une charge variable mais comme un coût fixe, bien plus intéressant en matière de gestion d'entreprise. Dans un deuxième temps le régime de la taxation au tonnage permet d'alléger la charge fiscale pesant sur les transporteurs maritimes français de marchandises en bonne situation économique, grâce à la détermination d'une base imposable plus faible que celle du régime classique de l'IS basé sur les bénéfices réalisés.

Ainsi au delà de l'avantage indéniable que la taxe au tonnage représente pour les transporteurs maritimes français, les effets de la mise en place de ce régime sur la flotte française ou européenne sont également très positifs.

Pour la France « *il existe une corrélation entre le ralentissement du déclin des flottes sous pavillons européens et l'introduction des mesures d'aides adoptées dans le cadre des lignes directrices sur les aides d'Etat. Les données ci-dessous montrent clairement que, depuis l'introduction des lignes directrices en 1997 et leur révision en 2004, la flotte sous pavillons européens a regagné une importance à l'échelle mondiale, en passant de 18,8% de la flotte mondiale en 1990 à 25% en 2005* »²⁸.

²⁸ « Réexamen des orientations communautaires sur les aides d'état au transport maritime », réponse de la France au questionnaire distribué par la Commission européenne aux états membres, 2012.

THE EEA REGISTERED AND WORLD FLEET DEVELOPMENT

As at 20 July 2011 (100 GT and above)

YEAR	EEA		WORLD		EEA AS % OF WORLD
	N°	Mn.	N°	Mn.	
1990	7 659	72 326 GRT	38 221	383 955 GRT	18,8
2000	6 783	84 351 GT	45 023	518 221 GT	16,3
2005	9 047	154 332 GT	46 801	618 109 GT	25,0
2006	9 037	156 907 GT	48 096	660 749 GT	23,7
2007	9 168	161 719 GT	49 705	704 604 GT	23,0
2008	9 732	181 668 GT	51 687	770 980 GT	23,6
2009	9 959	193 807 GT	53 108	824 692 GT	23,5
2010	15 086	209 079 GT	82 351	915 975 GT	22,8
2011	15 282	218 936 GT	85 561	1 000 178 GT	21,9

Source: Lloyd's Register-Fairplay: Merchant Fleet

Le bilan de la taxe au tonnage est donc également louable pour la flotte européenne et française, information corroborée par le rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de 2011²⁹ qui considère la taxe au tonnage comme un moyen efficient d'éviter les délocalisations, de préserver le savoir faire français et de permettre la création d'emplois à terre et en mer.

Nous relèverons toutefois que les chiffres présentés dans le tableau précédent ne concernent pas l'Union européenne mais l'espace économique européen, et que ce dernier a connu en 2004 un élargissement significatif avec notamment l'entrée de nouveaux pays membres tels Chypre et Malte. Au delà de la mise en place de régimes incitatifs favorables au transport maritime, l'augmentation significative dans la part mondiale de la flotte européenne entre 2000 et 2005 pourrait donc également trouver une partie de son explication dans ce constat.

²⁹ H. Guillaume, « Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales », 2011.

PARTIE II LES AUTRES LEVIERS FISCAUX DE DYNAMISATION
DU TRANSPORT MARITIME FRANÇAIS DE MARCHANDISES

Au delà de la taxe au tonnage, la législation française prévoit d'autres leviers fiscaux destinés à favoriser les transporteurs maritimes français. Ainsi, notre étude se concentrera dans un premier temps sur la TVA en matière maritime puis dans un deuxième temps sur les avantages fiscaux mis à la disposition du transporteur maritime lors de l'acquisition du navire.

Veillez noter que nous excluons de notre analyse la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ou ancienne « taxe professionnelle ». Une étude détaillée aurait été pertinente du temps de l'existence pour le secteur maritime d'une subvention compensatrice calculée sur la base de la taxe professionnelle et mise en place afin de dynamiser le secteur maritime français.

En effet, le calcul de cette subvention était d'une mise en place complexe et elle représentait un apport non négligeable pour les armements français, chiffré à près de 466 millions de francs ou 70 millions d'Euros pour la période 1990–1999³⁰. Cependant, après avoir été dans un premier temps remplacée par une exonération de la taxe professionnelle, cette mesure est devenue caduque lors du remplacement de la taxe professionnelle par la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises le 1^{er} janvier 2010. Depuis, un décret en Conseil d'État³¹ est venu précisé les modalités d'application de la cotisation sur le valeur ajoutée des entreprises du secteur maritime : les entreprises de transport maritime assujetties ne le sont qu'à raison de la part de leur valeur ajoutée provenant des opérations effectuées dans les limites du territoire national.

³⁰ Rapport sur la compétitivité des transports et services maritimes français du 23 octobre 2013, page 110.

³¹ Décret n° 2011-27 du janvier 2011.

TITRE I LA TVA EN MATIÈRE DE TRANSPORT MARITIME DE MARCHANDISES

La taxe sur la valeur ajoutée ou « TVA » représente la pièce maitresse des recettes fiscales de l'État. Ainsi, pour l'année 2013, c'est près de 186 milliards d'Euros³² qui ont été collectés par l'intermédiaire de ce dispositif, soit 50% des recettes fiscales totales de l'État. A titre de comparaison, pour la même année, l'impôt sur les sociétés représente 63 milliards d'Euros, soit seulement 22% des recettes fiscales totales de l'État.

Cette « *invention géniale* »³³ de Maurice Lauré, haut fonctionnaire français, est appliquée dans l'hexagone depuis le 10 Avril 1954, et aujourd'hui répandue dans près de 150 pays. Il s'agit d'un impôt général sur la consommation qui touche tous les biens et services consommés ou utilisés en France.

En pratique, le fonctionnement de la TVA est relativement simple: l'entreprise déduit du montant des taxes qu'elle a perçu sur le prix des produits qu'elle a vendu les taxes dont elle s'est elle-même acquittées sur ses achats, ne versant que la différence au Trésor.

CHAPITRE I. L'EXONÉRATION DES OPÉRATIONS AFFÉRENTES AUX NAVIRES

De manière générale, les opérations imposables comprennent donc d'une part les opérations effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel et de l'autre les opérations imposables par disposition expresse de la loi.

Le champ d'application de la TVA est donc très large. L'article 256 du CGI précise ce dernier en ces termes « *sont soumises à la Taxe sur la Valeur Ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ».

³² Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, projet loi de finances 2014, page 33.

³³ D. Brunel, auteur de « La TVA, invention française, révolution mondiale ».

On entendra par la livraison d'un bien, « *le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* »³⁴, et par prestation de service, les opérations autres que les livraisons de bien meubles corporels tel est le cas notamment des transports et prestations accessoires³⁵.

La loi prévoit par ailleurs qu'un certain nombre d'opérations seront automatiquement exonérées. Ces exonérations prennent souvent en compte la nécessité de ne pas fragiliser des secteurs exposés à la concurrence ou la difficulté d'appliquer les principes ordinaires de la TVA à certaines opérations³⁶.

Il est important de noter que les opérations exonérées restent de par leur nature des opérations imposables à la TVA, mais qui, pour des raisons diverses, ne sont pas soumises à l'impôt.

Ainsi, alors que les opérations de transports maritimes de marchandises sont, comme nous venons de le voir, considérées comme des prestations de service soumises au régime de droit commun en matière de TVA, et exonérées en conséquence pour la partie du transport extérieur aux eaux territoriales françaises, le législateur a là aussi marqué sa volonté de dynamiser le secteur maritime français, en insérant dans la liste des activités exonérées de TVA, un certain nombre d'opérations connexes au transport maritime.

Section 1. Livraisons et prestations de service portant sur les navires

I. Livraisons et prestations de service portant directement sur les navires

A. Les navires concernés

L'article 262 du CGI destine exclusivement l'exonération des activités concernées aux navires suivants :

³⁴ Article 256 du CGI.

³⁵ Collectif FRANCIS LEFEBVRE, *Mémento Pratique Fiscal*, Francis Lefebvre, 2010, p. 682.

³⁶ Nicolas Mathe, « La fraude à la TVA », 2011.

- les navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer ;
- 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.

Par navire de commerce, il conviendra de comprendre tout navire de mer inscrit comme navire de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative ou étrangère, doté d'un équipage permanent et affecté aux besoins d'une activité commerciale³⁷.

Nous le voyons, la définition qui est donnée par le bulletin officiel des finances publiques publié le 25 juin 2013 ne semble pas reprendre le critère d'affectation à la haute mer avancé par l'article 262 du CGI. Cette discordance des textes relatifs aux navires concernés par cette exonération est aujourd'hui au centre d'un important contentieux, auquel nous consacrerons une étude détaillée dans le deuxième Chapitre du présent Titre.

B. Les opérations concernées

Au titre de l'article 262 du CGI sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée « *les opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location* » portant sur une liste exhaustive de navire.

Ainsi, au vu de la liste dressée par l'article précité, le chantier naval qui assurera l'entretien de la flotte d'un transporteur maritime pourra émettre, moyennant l'émission des justificatifs nécessaires³⁸, des factures en exonération de TVA, simplifiant les démarches administratives et comptables des deux protagonistes, tout en assurant une diminution des coûts liés à cette opération pour le transporteur maritime.

³⁷ Bulletin Officiel des Finances Publiques n°30-30-30-10 du 25 juin 2013.

³⁸ Formalités particulières fixées par les articles 42 à 46 de l'annexe IV du CGI.

Bien que la problématique que nous allons aborder dans le prochain paragraphe puisse être relativement éloignée des considérations qui peuvent toucher les transporteurs maritimes au quotidien, il semble délicat de détailler cette partie de l'article 262 du CGI sans préciser rapidement qu'elle a été la source d'une importante actualité dans la fiscalité maritime française, qui a pour origine la décision Européenne de la Cour de Justice de l'Union Européenne du 22 décembre 2010 dans l'affaire *Bacino Charter Company SA*.

Cette décision fait suite à la question suivante posée à la CJUE par la Cour de Cassation luxembourgeoise:

« Les prestations de services effectuées par le propriétaire d'un bateau qui le met, contre rémunération, avec un équipage, à la disposition de personnes physiques à des fins de voyages d'agrément en haute mer par ces clients, peuvent-elles être exonérées au titre de l'article 15, point 5, de la sixième directive [...] si ces prestations sont considérées à la fois comme prestation de location de bateau et comme prestation de transport ».

L'article visé en l'espèce dispose que *« sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:*

4. les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux:

a) affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche;

b) de sauvetage et d'assistance en mer, ou affectés à la pêche côtière, à l'exclusion pour ces derniers des provisions de bord;

c) de guerre, tels qu'ils sont définis à la sous-position 89.01 A du tarif douanier commun, quittant le pays à destination d'un port ou d'un mouillage situé à l'étranger.

5. les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux de mer visés au point 4 sous a) et b), ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien des objets – y compris l'équipement de pêche – incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation ».

Cet article vise clairement les locations de bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

Ainsi, afin qu'une telle prestation de location puisse être exonérée au titre de cette disposition, il faut que le locataire du bateau concerné utilise celui-ci pour exercer une activité économique.

En l'espèce, un navire loué à des personnes qui l'utilisent exclusivement à des fins d'agrément et non dans un but lucratif, en dehors de toute activité économique, ne peut ouvrir droit à l'exonération de la TVA posée à l'article 15, point 5, de la sixième directive, et que cet article « *doit être interprété en ce sens que l'exonération de TVA prévue par cette disposition ne s'applique pas aux prestations de services consistant à mettre un bateau, contre rémunération, avec équipage, à la disposition de personnes physiques à des fins de voyages d'agrément en haute mer* ».

C'est pourquoi après l'Italie, c'est la France qui s'est conformée aux exigences européennes affirmées dans l'arrêt *Bacino Charter Company SA* appliquant à compter du 15 juillet 2013 la TVA aux contrats d'affrètement de navire de plaisance à des fins de voyages d'agrément.

II Livraisons et prestations portant sur les objets utilisés pour l'exploitation des navires

A. Les biens concernés

L'article 262 du CGI vise dans son paragraphe II, 3° une exonération pour les « *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 ».

La doctrine administrative précise que l'on doit interpréter le mot incorporé non pas de manière littéraire mais dans un sens plus large. Ainsi, l'exonération devra également concerner un objet de gréement ou d'armement dont certains ne sont pas incorporés dans le navire au sens premier du mot.

L'exonération pourra concerner tous « *produits et articles bruts ou fabriqués destinés, soit à former le corps du bâtiment avec tous ses appareils et instruments de bord, soit à constituer l'outillage de celui-ci, l'ameublement des salons et cabines, leur mobilier et leur décoration* »³⁹ tels que l'outillage de bord, les meubles, les vêtements professionnels ou bien encore les conteneurs⁴⁰.

B. Les opérations concernées

Sous condition du respect des justifications administratives et comptables de rigueur⁴¹, le code général des impôts dispose dans l'article cité dans le paragraphe précédent une exonération pour « *Les opérations de livraison, de location, de réparation et d'entretien* » portant sur les objets incorporés au navire.

Ainsi, cette exonération concerne généralement les livraisons faites aux utilisateurs ou les prestations de réparation, d'entretien ou de location qui leurs sont rendues.

Section 2. Prestation de services connexes

I Prestation de service pour les besoins directs des bateaux et de leur cargaison

A. Pour les navires

³⁹ Voir note n°29.

⁴⁰ Bulletin Officiel des douanes n°2037 du 11 juillet 1969.

⁴¹ Voir note n°30.

L'article 262, paragraphe II, alinéa 7), exonère les prestations de services effectuées pour les besoins directs des navires tels que qualifiés précédemment⁴².

1°) De par leur nature

En ce qui concerne les opérations destinées aux besoins directs des bateaux et de leur cargaison et exonérées en raison même de leur nature, il convient de se reporter à l'article 73 B de l'annexe III du CGI qui en fixe une liste exhaustive.

Ainsi, au terme de cette article, sont exonérées les opérations de pilotage ; de remorquage ; d'amarrage ; d'utilisation des installations portuaires ; les opérations d'entretien du navire et du matériel de bord ; de gardiennage et services de prévention et de lutte contre l'incendie ; de la visite de sécurité, examens de carènes, expertises techniques ; de l'assistance et sauvetage du navire ; et des expertises ayant trait à l'évaluation des dommages subis par les navires et des indemnités d'assurances destinées à réparer le préjudice en résultant.

2°) De par la personne qui les réalise

Des opérations sont également exonérées non pas en raison de leur nature mais en raison de la personne qui les réalise dans l'exercice de sa profession. C'est le cas des opérations des courtiers conducteurs et interprètes de navires, des opérations des gérants de navires et des consignataires et agents maritimes qui représentent localement les intérêts des compagnies de transport maritimes.

B. Pour la cargaison

C'est également à l'annexe III du CGI, mais cette fois à l'article 73 C qu'il faille se reporter afin de relever les opérations en relation avec les marchandises qui seront exonérées de TVA.

⁴² Voir Section 1, paragraphe 1.

1°) Conditions d'exonérations générales

En ce qui concerne les besoins directs de la cargaison, le législateur a cantonné l'exonération de TVA aux opérations suivantes : manutention de la marchandise accessoire au chargement et au déchargement du bateau ; location de matériel pour le chargement et le déchargement du bateau ; location de contenants et de matériel de protection de la marchandise ; gardiennage de la marchandise ; stationnement et traction des wagons de marchandises sur les voies de quai ; magasinage de la marchandise nécessaire au transport par voie d'eau, dans la limite des quinze jours qui précèdent l'embarquement ou qui suivent le débarquement de la marchandise ; usage des halles à marée pour la vente aux enchères des produits de la pêche maritime; embarquement et débarquement des passagers et de leurs bagages ; location de matériels et d'équipements nécessaires aux opérations d'embarquement et de débarquement des passagers et de leurs bagages ; usage des gares maritimes, et pour les expertises ayant trait à l'évaluation des dommages subis par les passagers et les marchandises ainsi que des indemnités d'assurances destinées à réparer le préjudice en résultant.

2°) Précisions sur les activités qui concernent directement le transporteur maritime

Sur l'ensemble des opérations citées dans le paragraphe précédent, il paraît important de décrire plus en détails celles qui touchent directement le transporteur maritime.

a) Le chargement et le déchargement du navire

Les opérations de chargement et de déchargement concernées sont autant les opérations qui ont lieu à bord du navire comme l'arrimage ou le saisissage des marchandises que les opérations qui prennent place à quai, comme les opérations de pointage, les locations des engins de manutention avec ou sans personnel de conduite mais également le chargement du véhicule destiné à acheminer la marchandise depuis le port vers l'entrepôt ou le déchargement du véhicule dont la marchandise va être chargée sur le navire.

Également et sous certaines conditions⁴³, seront exonérées de TVA les déplacements de marchandises accessoires au chargement ou au déchargement et ce quelque soit le moyen de transport utilisé.

b) Les frais connexes

Sont également concernées par cette exonération les expertises effectuées par les assurances ou les P&I club, souvent destinées à établir le montant et les causes de l'avarie subie par la marchandise.

Enfin, dans le cas où un port viendrait à demander une participation financière supplémentaire au transporteur maritime lors de la mise à disposition de moyens ou d'installations spécifiques à ce dernier pour les navires respectant les trois conditions d'éligibilité à l'exonération de TVA, ces sommes pourront également bénéficier de cet avantage.

II. Avitaillement des bateaux

Le dernier poste bénéficiant de l'exonération de TVA tel que prévu à l'article 262 du CGI concerne l'avitaillement des bateaux. Ainsi, détaillons maintenant les produits ainsi que les navires concernés par l'avantage.

A. Les produits concernés

L'avitaillement se définit comme l'action de « *fournir à un navire ses approvisionnements de voyage (vivres et matériel de rechange)* »⁴⁴. Ainsi, seront visées par l'exonération les fournitures à bord comme les cartes marines ou les outils de navigation, les produits utilisables et les provisions consommables à bord, et destinés au personnel naviguant, dans la limite des besoins normaux évalués selon le nombre de personnes à bord et la durée du voyage.

⁴³ Pour plus de détails, voir le Bulletin Officiel des Finances Publiques n°30-30-30-10 du 25 juin 2013, p. 14.

⁴⁴ Dictionnaire Larousse 2010.

B. Les navires concernés

Les navires concernés sont ceux tels que définis par l'article 262 du CGI⁴⁵.

⁴⁵ Voir Partie II, Titre I, Chapitre I, Section I.

CHAPITRE II. UNE ÉVOLUTION LÉGISLATIVE SOURCE D'INSÉCURITÉ JURIDIQUE

Les exonérations de TVA dans le cadre des opérations maritimes sont nombreuses et, comme nous venons de le présenter, précises et bien définies. Néanmoins, depuis une modification de la loi datée du 1^{er} février 2011, un point demeure source d'insécurité pour les acteurs du monde maritime. Il concerne le critère d'affectation à la haute mer présenté par l'article 262 du CGI. Or, ce critère est primordial puisqu'il concerne la base même du champ d'application de l'exonération: la définition des navires concernés par le dispositif.

Nous verrons dans ce chapitre que la restriction du champ d'application de l'article 262 du CGI souhaitée par l'Union européenne a effectivement été mise en place au niveau national, mais qu'une faille semble pouvoir permettre aux transporteurs maritimes qui le souhaitent de contourner la problématique.

Section 1. Le régime à l'origine du litige

I. Les critères d'exonération antérieurs au 1^{er} février 2011

Ainsi, l'article 262, paragraphe II, alinéa 2 du Code Général des Impôts disposait jusqu'au 1^{er} février 2011 que sont exonérés de taxe sur la valeur ajoutée les opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur :

- les navires de commerce maritime ;
- 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.

Ainsi, en ce qui concerne la première catégorie, aucun critère lié à l'affectation du navire à la haute mer n'était requis, autorisant les

prestations de services décrites précédemment à être facturées en exonération de TVA.

Le transporteur maritime qui procédait par exemple à l'entretien de sa flotte bénéficiait d'une exonération de TVA, que son bateau soit destiné à des opérations de cabotage ou à des voyages internationaux.

II. L'intervention européenne du 18 mars 2010

Le 18 mars 2010, La Commission européenne a adressé au Gouvernement Français un avis motivé⁴⁶ disposant que le champ d'application de l'exonération de TVA appliquée en France aux livraisons concernant des navires allait au-delà de ce qui est prévu par la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

En effet, l'article 148 de la Directive 2006/112/CE dispose que les États membres exonèrent les opérations de livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations des « *bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l'exercice d'une activité commerciale* », ainsi que les livraisons, locations, réparations et l'entretien des objets, y compris l'équipement de pêche, incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation.

Puisque l'exonération française s'appliquait notamment à tous les navires utilisés pour le transport de passagers et pour des activités commerciales, ne se limitant pas aux seuls navires affectés à la navigation en haute mer, la France disposait dès lors de deux mois pour modifier sa législation.

Ainsi, par la loi de finances rectificative pour 2010⁴⁷, la France s'est mise en conformité avec le droit communautaire en modifiant le corps de l'article 262 II 2° du CGI, limitant dorénavant l'exonération de TVA prévue pour les opérations de livraison, de réparation, de

⁴⁶ Avis de la Commission européenne n° IP/10/296 du 18 mars 2010.

⁴⁷ LOI n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, article 70.

transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur les navires de commerce aux seuls navires « *affectés à la navigation en haute mer* ».

Section 2. Un nouveau régime imparfait

Ainsi, la France s'est rapidement mise en conformité avec l'avis adressé par la Commission européenne. Néanmoins, quelques semaines plus tard, un nouvel élément venait de nouveau semer le trouble dans l'interprétation à donner au texte de loi relatif aux exonérations de TVA de certaines opérations du domaine maritime.

I. Le rescrit du 22 février 2011

La modification de l'article 262 du CGI a amené certains contribuables à se demander quel était l'impact de cette modification sur leurs activités quotidiennes.

C'est pourquoi cette question a donné lieu à la rédaction du rescrit n°2011-2 publié le 22 février 2011 par l'administration fiscale française⁴⁸. Rappelons brièvement qu'en matière fiscale, le rescrit permet d'obtenir l'interprétation de l'administration sur le sens et la portée d'un texte fiscal.

En l'espèce, c'est en réponse à une demande d'Armateurs de France que l'administration fiscale s'est prononcée sur la question suivante: quels sont les critères nécessaires permettant l'application de l'exonération de TVA prévue à l'article 262 du code général des impôts aux navires de commerce ?

L'administration fiscale a alors formulée la réponse suivante : « *Les critères retenus pour que les navires de commerce puissent bénéficier de ces dispositions sont au nombre de trois tels que prévus par l'instruction 3 C-4-03 du 22 octobre 2003 reprise par l'instruction 3 A-1-05 du 25 janvier 2005. Il s'agit de l'inscription du navire comme navire de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère, de la présence à bord d'un*

⁴⁸ Voir annexe 2.

équipage permanent et de l'affectation des navires aux besoins d'une activité commerciale ».

Ainsi, le rescrit n°2011-2, publié quelques semaines après la modification de l'article L262 du CGI, permettait de donner au contribuable une interprétation fiable de l'administration fiscale concernant l'application de cet article.

L'administration fiscale y affirme que trois critères doivent être remplis pour pouvoir se prévaloir de l'exonération de TVA prévue à l'article 262 du code général des impôts pour les navires de commerce. Ces trois critères sont :

- l'inscription du navire comme navire de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère ;
- la présence à bord d'un équipage permanent ; et
- l'affectation des navires aux besoins d'une activité commerciale.

Selon l'administration fiscale, ce sont donc les uniques critères à remplir pour se prévaloir de l'exonération de TVA. Aucun critère relatif à l'affectation à la navigation en haute mer n'est alors avancé.

II. L'opposabilité des rescrits et l'intervention européenne

L'article Article L80 A du Livre de Procédure Fiscal dispose qu'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 ».

Ainsi, cette prise de position formelle de l'administration sur l'appréciation d'une situation au regard d'un texte fiscal lui est pleinement opposable.

Dans ces conditions, l'administration fiscale ne pourrait sanctionner un transporteur maritime de marchandise qui effectuerait, si nous reprenons notre précédent exemple, l'entretien de certain de ses navires affectés à des activités de cabotage, s'il agit conformément au dit rescrit et remplit l'ensemble des conditions y figurant.

Cette défaillance n'est pas restée longtemps invisible, puisqu'elle a été soulevée au niveau communautaire par un arrêt de la cour de justice de l'Union européenne n° CJUE C-197/12 du 21 mars 2013, qui condamne la France au motif que l'exonération de TVA dont bénéficient les navires ne doit être applicable qu'à la condition d'une affectation à la navigation en haute mer.

La CJUE illustre ses propos à partir de trois exemples problématiques: le transport de marchandises par cabotage, les navettes maritimes transportant des voyageurs entre deux villes côtières et les yachts exerçant une activité commerciale et restant à proximité des côtes.

Elle constate qu'en France la modification de l'article 262 paragraphe II fut inopérante car le rescrit, qui est opposable à l'administration fiscale, maintient les trois conditions initiales pour bénéficier de l'exonération.

Notons que la situation reste à ce jour inchangée, et que le transporteur maritime de marchandise désireux d'effectuer en exonération de TVA les opérations visées par l'article 262, paragraphe II, alinéa 2 sur des navires de cabotage demeure sous la protection du rescrit n°2011-2. Ainsi, la faille demeure.

TITRE II LE FINANCEMENT ET L'AMORTISSEMENT DES NAVIRES

Il est courant que les transporteurs maritimes soient amenés à renouveler certains de leurs navires, et parfois avant la fin même de leur amortissement. Les changements législatifs ou réglementaires en matière de sécurité ou de protection de l'environnement sont souvent la source de ce besoin de changement. Ainsi, l'exclusion récente des combustibles polluants comme le full lourd a par exemple amené les transporteurs maritimes à envisager le passage à des navires propulsés au GNL.

Ce renouvellement de la flotte a un coût important et assurer la compétitivité des armateurs dans ces phases d'investissement est également une préoccupation du législateur. Ainsi, nous aborderons dans le dernier thème de notre développement les leviers fiscaux mis à la disposition des transporteurs maritimes français de marchandises afin de faciliter leurs acquisitions de navire.

CHAPITRE I FINANCEMENT ET AMORTISSEMENT DES NAVIRES AVANT 2006

La volonté du législateur de faciliter l'acquisition des navires afin de moderniser et dynamiser la flotte de commerce française n'est pas chose nouvelle.

Ainsi que ce soit sous la forme de subventions d'équipements versées par l'État pour certains navires au début des années 1990, par la mise en place de l'aide à la consolidation et à la modernisation en faveur des entreprises de transport maritime ou « ACOMO » en mars 1990, ou encore par l'encouragement fiscal directement inspiré du système allemand des navires de dentiste⁴⁹ en faveur de l'achat de quirats et institué par le décret d'application du 23 septembre 1996, le législateur a toujours cherché à favoriser l'investissement en matière d'acquisition et de renouvellement de navires, opération nécessaire pour assurer la compétitivité des transporteurs maritimes français au niveau international.

⁴⁹ P. Bonassies et C. Scapel, *Traité de droit maritime*, L.G.D.J., 2006, p.78.

Aujourd'hui, la volonté du législateur demeure et nous analyserons dans la suite de notre développement le principal dispositif fiscal mis à la disposition des transporteurs maritimes français en ce sens.

Au préalable, il conviendra de revenir quelques années en arrière pour présenter le dispositif dans sa forme initiale. Cela nous permettra, dans un deuxième temps, une meilleure compréhension du nouveau dispositif qui est aujourd'hui applicable en la matière.

Section 1. Le régime de l'article 39 CA du CGI

Le dispositif fiscal majeur en matière d'acquisition de navire est le groupement d'intérêt économique ou GIE fiscal maritime. Mis en place par l'article 77 de la loi du 2 juillet 1998, ce dispositif impulsé par Monsieur Gayssot, alors Ministre des transports, est venu modifier l'article 39 CA du Code général des impôts et remplacer la loi du 5 juillet 1996 instituant le quirat.

Il convient de préciser que le dispositif prévoit également au côté des groupements d'intérêt économique l'utilisation de sociétés en nom collectif, de société en commandite simple ou des copropriétés de navires. Afin d'alléger la rédaction de notre développement, le terme de GIE fiscal maritime employé généralement par les acteurs du secteur maritime, sera utilisé tout au long de notre développement, mais notons que le dispositif pourra concerner de la même manière les autres types de sociétés visées.

Ainsi, le dispositif du GIE fiscal maritime présente des avantages importants, propices au maintien et au développement de la flotte de commerce française. C'est pour cette raison qu'il a été très largement utilisé par les armateurs, surtout avant qu'il soit modifié de manière substantielle en 2006, suite à une décision communautaire.

I. Les avantages du dispositif

En cas d'achat d'un bien neuf ou d'occasion loué à un utilisateur exploitant, en l'espèce en matière maritime à un armateur, l'article 39 CA offrait la possibilité à un GIE fiscal à vocation financière de

bénéficiaire de deux avantages : d'un amortissement accéléré et d'une exonération des plus values en cas de cession du bien à un utilisateur exploitant.

Par défaut, le deuxième alinéa de l'article 39 C du CGI prévoyait alors que l'amortissement fiscalement déductible d'un bien mis en location par un GIE ne peut excéder le montant du loyer perçu par celui-ci.

L'article 39 CA apportait alors une dérogation à ce principe puisque l'obtention d'un agrément ministériel permettait aux opérations portant sur des biens amortissables sur une période de plus de 8 ans, comme c'est régulièrement le cas pour les navires, de ne plus être soumis à cette limitation. De plus, les opérations concernées bénéficiaient d'une majoration d'un point du coefficient d'amortissement dégressif applicable habituellement au bien concerné.

Rappelons que l'amortissement dégressif permet, en comparaison à l'amortissement linéaire, d'amortir plus rapidement la somme investie, entraînant une diminution du bénéfice imposable, au titre de l'impôt sur les sociétés, plus importante sur les premières années d'amortissement.

Nous pouvons illustrer l'incidence du choix de l'amortissement dégressif par un exemple simple. Si nous prenons l'hypothèse d'un bien amorti sur 8 ans, et comparons les deux types d'amortissement :

- en cas d'amortissement linéaire, l'entreprise amortira chaque année 12,5 % de la valeur du bien ($100 \% / 8$ années d'amortissement) ;
- en cas d'amortissement dégressif, l'entreprise amortira la première année 31,25% de la valeur du bien ($12,5\% * \text{coefficient dégressif applicable soit } 2,5$ au moment de la mise en place du dispositif pour les biens amortis sur 8 ans) ;
- en cas d'amortissement dégressif majoré, l'entreprise amortira la première année 43,75% de la valeur du bien ($12,5\% *$

coefficient dégressif applicable majoré de un point soit 3,5 au moment de la mise en place du dispositif pour les biens amortis sur 8 ans).

Ainsi, le GIE fiscal, en principe composé d'établissements bancaires, faisait l'acquisition de l'investissement à financer, en l'espèce un navire, puis le donnait en crédit-bail à la société utilisatrice pour qu'elle l'exploite. La société utilisatrice, en l'espèce l'armateur devenu affréteur, s'acquittait ensuite d'un loyer destiné à rembourser la banque, devenue fréteur.

Ce bien était alors amorti selon le mode dégressif par le GIE fiscal. En raison de cet amortissement massif concentré sur les premières années d'utilisation du bien, le montant des loyers perçus par le GIE fiscal se trouvent en général inférieur au montant des charges d'amortissement et des frais financiers, entraînant des résultats déficitaires pendant les premières années d'amortissement, pertes qui pouvait être imputées sur les bénéfices imposables des membres. Ce décalage dans le temps permettait au GIE fiscal de dégager un gain de trésorerie.

Le plafonnement de l'amortissement fiscalement déductible était alors fixé au montant des loyers perçus, diminué des autres charges afférentes au bien, sauf, comme nous venons de le voir, en cas d'agrément du ministère du budget.

En échange de ces économies d'impôts réalisées par les investisseurs, ces derniers s'engageaient, conformément à l'article 39 CA du CGI, à rétrocéder les deux tiers de l'avantage fiscal à l'armateur, généralement lors du rachat du navire par ce dernier, mais aussi dans certains cas, par la diminution des loyers versés tout au long du crédit bail, ce qui conduisait également à une économie substantielle pour l'armateur.

Enfin, l'application de l'article 39 CA du CGI prévoyait également pour le GIE fiscal une exonération de la plus-value sur la cession du bien concerné.

II. Le succès du dispositif

Selon l'article du journal Mer et Marine⁵⁰, ce dispositif a permis le rajeunissement de la flotte française. En 1996, l'âge moyen de la flotte de commerce était d'environ 13 ans alors qu'il n'était plus que de 8 ans en 2004, classant la flotte de l'hexagone parmi les plus jeunes des flottes européennes.

L'article rappelle également qu'à « *la fin de l'année 2004, 231 navires avaient fait l'objet d'une demande d'agrément, 168 ayant reçu un agrément ou un pré agrément, pour un investissement total de 5,9 milliards d'euros* ». Ces chiffres démontrent le franc succès de ce dispositif.

Ainsi, il semble que le législateur avait réussi à mettre en place un outil fiscal efficace, permettant aux transporteurs maritimes de renouveler et de dynamiser leur flotte dans de bonnes conditions afin de mieux se positionner face à la concurrence internationale, tout en réussissant à séduire les investisseurs, acteurs économiques incontournables au vu de l'importance des sommes en jeu dans le cadre du financement des navires de commerce. Cependant, la Commission européenne est venue freiner cette dynamique à la fin de l'année 2006.

Section 2. L'intervention de la Commission européenne

Pourtant informée dès le 16 mars 1998 de la mise en place du dispositif du GIE fiscal en France⁵¹, la Commission européenne a décidé d'ouvrir une procédure formelle d'examen au sujet de ce dispositif le 14 décembre 2004, se fondant alors sur deux arguments :

- l'existence d'un avantage fiscal pour l'investisseur du GIE fiscal, par le biais de la majoration du coefficient d'amortissement dégressif et la conservation d'un tiers de l'avantage fiscal, ainsi qu'aux utilisateurs des biens financés par le GIE ;

⁵⁰ Mer et Marine, « le GIE Fiscal, qu'est ce que c'est ? », 16 mars 2006.

⁵¹ Rapport du Sénat sur le projet de loi de finance rectificative pour 2006 n°115 du 13 décembre 2006.

- l'absence de justification réelle d'une application spécifique du dispositif au secteur du transport et plus particulièrement au secteur du transport maritime.

I. Les raisons de l'ouverture de la procédure formelle d'examen

Dans sa décision du 14 décembre 2004, la Commission européenne se base sur plusieurs éléments pour justifier l'ouverture d'une procédure formelle d'examen. Elle relève tout d'abord que l'application de l'article 39 CA du CGI semble octroyer un avantage autant aux investisseurs, membres des GIE fiscaux, qu'aux utilisateurs des biens financés par des GIE.

La Commission pointe également du doigt la sélectivité de la mesure en cause. En effet, l'appréciation des conditions d'autorisation de l'agrément semblait soumise au pouvoir discrétionnaire du ministre chargé du budget qui pouvait sélectionner selon des critères, qualifiés de « subjectifs » par la Commission européenne, les bénéficiaires du régime en cause.

Elle considère, dans ce contexte, que le régime fiscal de l'article 39 CA du CGI constituait une mesure d'aide au bénéfice principalement destiné au secteur du transport, qui ne semblait pouvoir être justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal français, d'autant que ces avantages pouvaient entraîner de ce fait une distorsion de la concurrence intra-communautaire.

Ainsi, la Commission européenne estimait alors qu'aucune des dérogations prévues à l'article 87, paragraphes 2 et 3, du Traité instituant la Communauté européenne⁵² et concernant les aides d'États n'étaient applicables en l'espèce. Le régime fiscal en cause semblait alors incompatible avec le marché européen.

II. Les résultats de l'examen

C'est le 20 décembre 2006 que la Commission des Communautés européennes communique sa décision concernant le régime d'aide

⁵² Voir Annexe 3.

mis à exécution par la France au titre de l'article 39 CA du CGI⁵³. Pour la Commission, ce régime procure un avantage sélectif à certains secteurs, notamment à celui du transport, et les conditions d'autorisations de délivrance de l'agrément ministériel permettant de dé plafonner le montant de l'amortissement sont jugées discrétionnaires.

La décision de la Commission est donc celle qui était redoutée par les acteurs du monde maritime français: le régime des GIE fiscaux maritimes constitue bien une aide d'État qui n'a pas été notifiée par la France comme telle alors que l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne l'exige.

À ce titre, et exception faite des aides visant à faciliter le développement du transport ferroviaire ou de celles éventuellement compatibles en application de règles sectorielles ou régionales, le régime de l'article 39 CA du CGI est jugé incompatible avec le marché commun.

Il résulte donc de cette décision deux conséquences :

- au vu de l'illégalité de la mise en application du régime d'aide de l'article 39 CA, la Commission demande la récupération, auprès de leurs bénéficiaires, des aides octroyées postérieurement à la publication de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen le 13 avril 2005 ;
- la France est contrainte de modifier le régime des GIE fiscaux afin de le rendre conforme aux règles européennes en matière d'aides d'État.

⁵³ Commission des Communautés européennes, décision n° C46/2004 (ex NN65/2004) du 20 décembre 2006.

CHAPITRE II LES NOUVELLES DISPOSITIONS EN MATIÈRE DE FINANCEMENT DE NAVIRE

Comme nous venons de le voir, le régime prévu par l'article 39 CA du CGI était un dispositif fiscal efficace, mais qui a dû être abandonné par la France suite à la décision de la Commission des Communautés européennes du 20 décembre 2006.

C'est ainsi que l'article 77 de la loi de finance rectificative pour 2006⁵⁴ est venu abroger l'article 39 CA du CGI et modifier l'article 39 C du CGI.

Section 1. Le nouveau régime du GIE fiscal

Ainsi, ce nouveau dispositif prévoit que les investisseurs regroupés dans un GIE fiscal maritime (ou tout autre structure fiscale transparente) pourront acquérir un bien à donner en location (tel un navire dans le cas d'un contrat d'affrètement) et déduire de l'ensemble du résultat imposable du GIE l'amortissement du bien meuble corporel loué, comme un navire dans le cadre d'un contrat d'affrètement.

Cette déductibilité est soumise au fait que le bien loué, ou mis à disposition, soit situé, exploité ou immatriculé en France ou dans un autre État partie à l'accord sur l'espace économique européen⁵⁵ qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Au delà du fait qu'un navire battant pavillon de l'un de ces États jouisse de plein droit de ces dispositions, tout navire qui stationne ou se déplace plus des trois quarts du temps à l'intérieur de l'espace économique européen sera éligible, même s'il n'est pas immatriculé dans l'un des États mentionnés.

⁵⁴ Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

⁵⁵ Groupe formé des États membres de l'Union européenne, de l'Islande, de la Norvège et du Lichtenstein.

La déduction de la dotation aux amortissements par le GIE reste cependant soumise à deux conditions :

- le montant admis en déduction est, pendant 36 mois, limité à trois fois le montant des loyers ;
- la fraction des déficits du GIE correspondant au montant des dotations aux amortissements déduites au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien est déductible à hauteur du quart des bénéfices imposables au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun que chaque membre retire du reste de ses activités⁵⁶.

En pratique, l'article 39 C connaît jusqu'à maintenant un succès bien plus mitigé que celui rencontré par l'article 39 CA du CGI.

Section 2. Des résultats médiocres

Après avoir proposé pendant près d'une décennie des dispositifs fiscaux très efficaces en matière d'acquisition de navire, redynamisant ainsi de manière substantielle l'intérêt apporté par les armateurs pour le renouvellement de leur flotte, le régime mis en place depuis 2006 ne représente plus qu'un intérêt limité pour les transporteurs maritimes français.

Cela semble être directement corrélé au fait que les anciens systèmes fiscaux, que ce soit celui des quirats ou celui de l'article 39 CA du CGI, étaient spécifiques au financement de navires, alors que le système mis en place en la matière depuis 2006 renvoie au droit commun de l'article 39 C du CGI.

Comme nous l'avons vu, l'article 39 CA du CGI exigeait des investisseurs membres du GIE une rétrocession équivalente aux deux tiers de l'avantage fiscal soit au moment du rachat du navire par l'armateur, soit dans certains cas par la diminution des loyers versés tout au long du crédit bail.

⁵⁶ Article 39 C du CGI.

A l'inverse, l'article 39 C du CGI ne donne plus aucune indication en la matière : aucune obligation n'est imposée aux investisseurs en ce qui concerne la part de l'avantage à rétrocéder à l'armateur.

Ainsi, dans un contexte de financement difficile pour les entreprises, le silence du dispositif sur ce point permet aux investisseurs des taux de rétrocessions bien moins élevé. On parle actuellement de taux de rétrocession qui se situent autour de 40%⁵⁷.

Ainsi, il résulte de ce dispositif un avantage fiscal évalué approximativement autour de 12 % du montant de l'investissement alors qu'il était de 25% dans le régime du GIE tel qu'il prévalait avant 2006, les résultats du dispositif sont donc bien en deçà de ceux qu'en espèrent les transporteurs maritimes français, et des améliorations sont à attendre en la matière.

Conclusion

Au delà du régime de la taxe au tonnage, il existe donc d'autres leviers fiscaux mis à la disposition des transporteurs maritimes français de marchandises, notamment en matière de TVA et en matière de financement et d'acquisition de navire.

Pour éviter toute distorsion de concurrence au sein de l'Union européenne, nous assistons parallèlement à une étroite surveillance de la Commission qui, comme nous venons de le voir, n'hésite pas à intervenir afin de dénoncer les dispositifs nationaux qu'elle juge contraire à la loi européenne.

Ainsi, dans l'objectif de maintenir un environnement fiscal favorable aux acteurs français du secteur maritime, il sera important de maintenir et, le cas échéant, de développer ces dispositifs.

Il sera également important d'analyser en profondeur les règles et orientations communautaires en la matière afin d'éviter que ces éventuels développements ne soient condamnés par l'Union européenne, et surtout, afin de mettre en place des dispositifs fiscaux

⁵⁷ A. LEROY, « Rapport sur la compétitivité des transports et services maritimes français », 2013, page 48.

qui utilisent de manière optimale ce qui est toléré par l'Union européenne, de la même manière que le ferait une entreprise qui cherche à optimiser sa fiscalité face à une réglementation nationale.

CONCLUSION GÉNÉRALE

La fiscalité est un art délicat résultant d'un dosage minutieux entre prélèvements nécessaires au fonctionnement de notre Etat providence, applicabilité et équité des mesures fiscales, et préservation de l'efficacité économique des entreprises françaises.

Au-delà de ce savant mélange, l'étude de cet équilibre permet d'apprécier l'importance qu'apporte l'Etat à chaque secteur de l'économie. Ainsi, nous venons de le voir, les dispositifs fiscaux offerts aux transporteurs maritimes français sont multiples, et relativement avantageux. L'importance du secteur maritime est telle que le législateur est parfois allé jusqu'à offrir des avantages à la limite de la viabilité économique, tel le système des quirats mis en place entre 1996 et 1998.

Cependant, ces incitatifs fiscaux présentent des limites. La première est, comme nous l'avons vu, la souveraineté de la Commission européenne qui donne son aval à toute mesure considérée comme aide publique, tout en assurant un contrôle drastique tout au long de l'évolution du dispositif fiscal concerné, n'hésitant pas à intervenir quand elle le juge nécessaire.

La seconde concerne l'aspect politique de la fiscalité, à savoir la nécessité d'assurer l'équité du système fiscal et ce, dans un but égalitaire mais aussi et surtout dans le but de préserver la paix sociale. Ce sujet est d'autant plus sensible dans une période de marasme économique telle que celle dans laquelle nous sommes ancrés depuis quelques années.

Enfin, la fiscalité, et tout particulièrement la fiscalité des activités considérées comme polluantes, en tête desquelles se trouve le secteur des transports, se doit également d'assumer son rôle de régulation.

C'est pourquoi il semble que l'une des problématiques fiscales importantes à laquelle le transport maritime doit faire face dans les années à venir concerne la fiscalité écologique ou environnementale, fiscalité qui vise à intégrer dans les coûts supportés par les acteurs économiques le coût des dommages environnementaux causés par leurs activités.

L'organisation maritime internationale a calculé qu'en 2007 le transport maritime, même s'il demeure par ailleurs le mode de transport le moins polluant à la tonne par kilomètre, a émis 1046 millions de tonnes de Co2, ce qui correspond à 3,3% du total des émissions globales à travers le monde.

Le constat est donc dressé et une attention toute particulière devra être apportée à ce sujet, autant par le législateur qui se devra d'inciter les transporteurs maritimes à rechercher des voies plus favorables pour l'environnement, que par le transporteur maritime qui devra s'adapter aux nouvelles dispositions fiscales en la matière. Mais au-delà des contraintes, le transporteur maritime attentif y découvrira probablement de nouvelles opportunités.

BIBLIOGRAPHIE

TRAITÉS ET MANUELS

- Pierre BONASSIES et Christian SCAPEL, *Traité de droit maritime*, L.G.D.J, 2006.
- Collectif FRANCIS LEFEBVRE, *Mémento Pratique Fiscal*, Francis Lefebvre, 2010.
- Georgios MATSOS, *Competition and Regulation in Shipping and Shipping Related Industries*, Martinus Nijhoff Publishers, 2009.

THÈSES ET MÉMOIRES

- Lemjed BELLABAS OKBA, « Le navire : les particularités de son financement », 2008.
- Victoria CHILETIKOU, « Taxe au tonnage en Europe », 2005.
- Cynthia LOPEZ RIVERA, « Fiscalité et aides d'État du transport maritime », 2011.
- Aurélie LYONNAZ, « Le GIE fiscal maritime », 2000.
- Nicolas MATHE, « La fraude à la TVA », 2011.
- Delphine RAGOT, « La Place du Droit Communautaire dans le droit maritime français », 2003.

ARTICLES

- Valérie BAILLY-HASCOËT, « La décision de la Commission européenne sur les aides fiscales accordées par la Belgique au secteur du transport maritime », Institut de Droit International des Transports.
- Ghiorghe BATRINCA, « *Considerations on Introduction of Tonnage Tax Systems in the European Union* », Maritime Transport & Navigation Journal, Vol. 2 (2010), No. 2.

ARTICLES (suite)

- Bertrand DUSSERT et Caroline SOMMER, « La taxe au tonnage : une disposition fiscale en faveur de la flotte de commerce française », Les Echos du 31 janvier 2003.
- Conseil Supérieur de la Marine Marchande, « Pas d'armateurs sans navires, pas de navires sans financement », 22 novembre 2013.
- Alain GAUTRON et Stéphane SALOU, « *French tonnage tax long awaited legislation* », 2003.
- Eric GICQUEL, note sur la fiscalité maritime.
- Fabrice GOGUEL, « La garantie contre le changement de doctrine face au droit communautaire », 2006.
- Institut français de la mer et Clustler maritime français, La Revue Maritime n°494.
- Fabrice MANTICA et Gérard VINCENT, « Le point sur la réglementation fiscale, douanière et maritime du yachting professionnel », 2009.
- Maritime UK, « *Taxation of shipping* », 2010.
- Maritime UK, « *The success of the tonnage tax* », 2012.
- Christophe de la MARDIÈRE, « Les copropriétés de navires, un naufrage fiscal », Revue de droit des transports n° 9, 2008.
- Michel NEUMEISTER, « Bruxelles ouvre une enquête approfondie sur le régime fiscal des affrètements à temps », Le Journal de la Marine Marchande n°4898 du 08 novembre 2013.
- Paul PERPERE et Cyril SNIADOWER, « La fiscalité au service des transports publics », Revue Gestion et Finances Publiques n°2, février 2009
- Leigh SAYLISS, « *Tonnage tax* », 2013.

RAPPORTS PUBLICS

- Assemblée Nationale, projet de loi de finances pour 2014.
- Commission des Communautés Européennes, « Objectifs stratégiques et recommandation concernant la politique du transport maritime de l'UE jusqu'en 2018 », 2009.
- Ernst & Young, « *Shipping Industry Almanac* », 2014.
- Henri GUILLAUME, Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, 2011.
- Arnaud LEROY, « Rapport sur la compétitivité des transports et services maritimes français », 2013.
- Organisation de Coopération et de Développement Économique, « Projet sur les pratiques fiscales dommageables », 1998.
- Commission Européenne, « Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime » Journal officiel des Communautés européennes N° C 205/5, 5 juillet 1997.

SITES INTERNET

- Armateurs de France : www.armateursdefrance.org
- Assemblée Nationale : www.assemblee-nationale.fr
- Cour de Justice de l'Union Européenne : curia.europa.eu
- Direction Générale des Finances Publiques : www.impots.gouv.fr
- Direction Générale des Douanes : www.douane.gouv.fr
- Institut National de la Statistique et des Études Économiques : www.insee.fr
- Le Grenelle de la Mer : www.developpement-durable.gouv.fr
- Sénat : www.senat.fr
- Union Professionnelle des Experts Maritimes : www.upem.org

ANNEXES

- Annexe 1 : « Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime », Journal officiel des Communautés européennes N° C 205/5, 5 juillet 1997.
- Annexe 2 : « Modalités d'application de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relative à certaines opérations liées aux navires de commerce affectés à une navigation en haute mer », Rescrit n° 2011-2 (TCA) du 22 février 2011.
- Annexe 3 : « Traité Instituant le Communauté européenne », Article 87 relatif aux aides accordées par les États.

ANNEXE 1



Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime

(97/C 205/05)

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

1. INTRODUCTION

1.1. Développement du secteur maritime: le principe de la liberté du marché

La politique maritime de la Communauté, comme cela a été précisé dans plusieurs communications au Conseil, couvre aussi bien la promotion des transports maritimes communautaires, les relations extérieures et la sécurité maritime, que la construction navale et la technologie maritime. Le but a été d'assurer la liberté d'accès aux marchés des transports maritimes dans le monde entier pour les navires sûrs et non polluants, si possible immatriculés dans des États membres de la Communauté et dont les équipages sont composés de ressortissants d'États membres. Cette approche a permis d'ouvrir les marchés, notamment en Europe, et de donner au consommateur un large choix de services de transport maritime concurrentiels, mais le nombre de navires immatriculés dans les registres des États membres et le nombre de marins communautaires employés ont considérablement diminué, particulièrement au cours de la dernière décennie.

Cette philosophie repose sur des mesures législatives aux niveaux international, communautaire et national. Surtout en ce qui concerne les normes de sécurité et les conditions de travail, il existe des conventions et des résolutions internationales, et la Communauté s'emploie activement à promouvoir le renforcement des normes mondiales dans les instances adéquates, notamment l'Organisation maritime internationale. Au niveau communautaire, le Conseil a adopté en 1986, un ensemble de mesures législatives fondamentales sur la navigation maritime reposant sur le principe d'un marché ouvert non protectionniste⁽¹⁾. D'une manière générale, la Communauté a décidé qu'il doit suffire de satisfaire à l'exigence d'être établi dans la Communauté pour avoir le droit de fournir des services de transport maritime entre la Communauté et des pays tiers, ou entre des

États membres. Le règlement (CEE) n° 4055/86 prévoit, par exemple, la libre prestation de services pour tous les transporteurs établis dans la Communauté, que leurs navires battent pavillon d'un État membre ou d'un pays tiers.

Les exceptions à cette philosophie d'ouverture des échanges, à savoir l'existence de trafics réservés aux navires immatriculés dans des États membres et battant pavillon d'États membres, sont relativement peu importantes (certaines liaisons de cabotage en particulier). L'immatriculation nationale d'un navire offre donc peu d'avantages économiques. Il peut même y avoir des inconvénients, tels que l'obligation de respecter des conditions strictes en matières d'équipages ainsi que les régimes fiscaux et sociaux des États membres applicables aux entreprises et à leurs employés, qui, la plupart du temps, rendent relativement coûteuse l'exploitation de navires battant un pavillon communautaire et dont l'équipage est composé de marins originaires de la Communauté. En outre, il est peu coûteux pour les opérateurs de pays tiers d'entrer sur des marchés ouverts. Alors qu'il n'existe pas pour les services de transport maritime de taxes ou droits directs ou indirects, tels que ceux qui s'appliquent à la plupart des marchandises et services importés, et qui permettraient de comparer dans une certaine mesure les coûts entre opérateurs communautaires et non communautaires, il y a une concurrence directe entre les navires immatriculés dans la Communauté et les navires immatriculés dans des pays tiers non seulement dans les échanges internationaux, mais également dans la plupart des échanges intracommunautaires.

Les transports maritimes sont en outre caractérisés par une mobilité extrême. Il est facile d'éviter un régime coûteux en immatriculant des navires dans d'autres pays (dans lesquels il n'existe pas de réglementation en matière d'équipage), et en établissant, le cas échéant, une administration ou une gestion de façade en dehors de l'État membre concerné (pour éviter d'être soumis à son régime fiscal). Au cours des dernières années, on a disposé en outre d'une abondante main-d'œuvre maritime provenant de pays tiers à bas salaires, ce qui a permis aux propriétaires de navires de choisir des équipages à faibles coûts salariaux. Ce secteur connaît actuellement une surcapacité cyclique et structurelle, c'est-à-dire qu'il dépend de la demande et que les chargeurs peuvent faire baisser les tarifs. Si on ajoute à cela le fait que les propriétaires de navires ont des coûts fixes élevés, il est normal que les compagnies cherchent de plus en plus à réduire leurs coûts, voire à faire des économies, et qu'il ne soit pas toujours rentable pour elles de proposer des services de haute qualité. Cela peut compromettre l'intérêt à long terme pour la Communauté de disposer de transports fiables, efficaces et non polluants.

(¹) Le paquet de 1986 (JO n° L 378 du 31. 12. 1986, p. 1, 4, 14 et 21), comprend quatre règlements:

- le règlement (CEE) n° 4055/86, portant application du principe de la libre prestation des services aux transports maritimes entre États membres et entre États membres et pays tiers, modifié par le règlement (CEE) n° 3573/90 (JO n° L 353 du 17. 12. 1990, p. 16),
- le règlement (CEE) n° 4056/86, déterminant les modalités d'application des articles 85 et 86 du traité aux transports maritimes, modifié par l'acte d'adhésion de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède,
- le règlement (CEE) n° 4057/86, relatif aux pratiques tarifaires déloyales dans les transports maritimes,
- le règlement (CEE) n° 4058/86, concernant une action coordonnée en vue de sauvegarder le libre accès au trafic transocéanique.

1.2. Développement du secteur maritime: la compétitivité décroissante des pavillons communautaires

Le secteur des transports maritimes européens est confronté à une vive concurrence internationale, et la part de la flotte immatriculée dans la Communauté dans les transports maritimes mondiaux a constamment diminué au cours des trente dernières années. En 1970, 32 % du tonnage mondial naviguait sous pavillon d'un État membre. En 1995, cette part était tombée à 14 %. La part des principaux pays à immatriculation ouverte est passée de 19 % à 38 % au cours de la même période. On a également assisté à une diminution correspondante constante du nombre de marins communautaires employés à bord.

Après avoir reconnu le problème du manque de compétitivité des pavillons communautaires, la Commission a proposé une série de mesures positives en 1989, qui prévoyait notamment un registre maritime communautaire «EUROS»^(?). Ce système devait fonctionner en liaison avec les premiers registres nationaux des États membres et garantir aux propriétaires de navires des aides d'État en échange de l'acceptation de certaines obligations en matière d'emploi de ressortissants de la Communauté dans les équipages. Le Conseil n'a finalement toutefois pu accepter l'approche EUROS.

En l'absence d'une mesure communautaire apportant une certaine harmonisation, les États membres ont pris indépendamment des initiatives pour sauvegarder leurs intérêts maritimes. Des considérations économiques importantes, le maintien de l'emploi, du savoir-faire et de la valeur stratégique de la flotte ont influencé les décisions nationales. On reconnaît également que la qualité ne doit pas être compromise par les mesures d'économie que prendraient les propriétaires de navires simplement pour survivre face à la concurrence à bas prix émanant, en particulier, des pavillons de complaisance. La qualité doit être préservée et améliorée, aussi bien sous l'angle des normes techniques que de l'exploitation des navires, ce qui implique des besoins continus en formation et la nécessité d'employer des personnes possédant les aptitudes requises.

Des mesures ont en conséquence été progressivement introduites pour ralentir la tendance à l'évasion du pavillon, telles qu'un assouplissement des conditions applicables aux premiers registres nationaux, le développement de deuxième registres ou de registres internationaux, l'utilisation d'aides d'État, ou encore une combinaison de ces mesures. Aucune approche n'a toutefois entièrement donné satisfaction.

Le problème ne s'arrête cependant pas à l'évasion du pavillon. Lorsque des États du pavillon non membres de

la Communauté proposent une infrastructure de services internationaux intéressante, le transfert du pavillon a généralement été suivi, ces dernières années, d'une relocalisation des activités annexes (telles que la gestion des navires) dans des pays non membres de la Communauté, ce qui s'est traduit par des pertes d'emplois encore plus élevées, aussi bien sur les navires qu'à terre. Il en est également résulté une perte de savoir-faire maritime. Le sentiment que les emplois maritimes sont peu nombreux, que le travail est dur et les possibilités de carrière réduites se traduit par une diminution du nombre d'étudiants dans les instituts de formation de marins et une diminution de l'embauche de jeunes marins. Les effets négatifs tant en ce qui concerne le personnel navigant que le personnel à terre en ont été multipliés.

1.3. Orientations de 1989 pour les aides d'État

Face au recours croissant aux aides d'État, la Commission a établi, en 1989, des orientations définissant les conditions dans lesquelles les aides d'État pour les transports maritimes seraient considérées comme compatibles avec le marché commun^(?). Les deux grands objectifs définissant l'intérêt commun de la Communauté étaient le maintien de navires sous pavillons communautaires et l'emploi du plus grand nombre possible de marins communautaires. La Commission s'est efforcée d'atteindre ces objectifs par une approche communautaire du problème des différences de coûts entre la flotte immatriculée dans les États membres et les navires battant pavillon de complaisance. Il s'agissait là de la première tentative d'assurer une certaine convergence entre les actions des États membres.

Plafond

La Commission a notamment admis que les flottes battant des pavillons d'États membres étaient mal placées vis-à-vis de la concurrence eu égard aux avantages dont disposent les exploitants battant des pavillons de pays tiers, et notamment des pavillons de complaisance. Il en est résulté des différences de coûts d'exploitation. C'est la raison pour laquelle les orientations de 1989 prévoyaient une méthode pour assurer que, globalement, les aides d'États ne dépassent pas un certain plafond à fixer sur la base du handicap en matière de coût que rencontrent sur les marchés mondiaux les navires battant le pavillon d'un État membre à bas salaires. Le calcul reposait sur le coût d'exploitation théorique de navires battant pavillons portugais et chypriote, c'est-à-dire le moins coûteux des pavillons communautaires et un pavillon de complaisance. Après pondération pour refléter la composition des flottes nationales selon les types de navires, on a pu calculer un plafond national unique pour les aides de fonctionnement annuelles et applicable à tous les types de navires.

(?) «Un avenir pour les transports maritimes de la Communauté: mesures destinées à améliorer les conditions d'exploitation des transports maritimes de la Communauté», COM(89) 266 final du 3 août 1989.

(?) «Mesures financières et fiscales relatives à l'exploitation des navires immatriculés dans la Communauté», SEC(89) 921 final du 3 août 1989.

1.4. Réexamen des orientations

Eu égard au déclin continu des flottes communautaires et à l'accroissement des divergences de réactions des États membres face aux difficultés du secteur maritime communautaire, la Commission a tiré la conclusion qu'il fallait réexaminer la stratégie maritime communautaire. Elle a présenté les premiers résultats de ce réexamen dans une communication en mars 1996 (*).

La Commission a conclu que la poursuite de l'amélioration de la sécurité, l'accès aux marchés internationaux et l'application des règles de concurrence, associés aux efforts en vue de promouvoir la formation et d'encourager l'emploi et la recherche et le développement, renforceraient la compétitivité du secteur des transports maritimes en Europe. La Commission a cependant reconnu que des mesures d'aide peuvent être actuellement nécessaires pour maintenir et développer le secteur des transports maritimes de la Communauté. La Commission s'est également interrogée sur une éventuelle nouvelle approche en matière d'aides d'État.

Un consensus a été réalisé sur la nécessité de réexaminer les orientations sur les aides d'État dans le secteur maritime, compte tenu de l'évolution de la concurrence internationale et de la tendance générale à la libéralisation des échanges de biens et de services, de l'évolution du secteur maritime, de l'expérience acquise dans l'application des orientations de 1989, des réactions à la communication sur une stratégie maritime et eu égard à l'inventaire des aides d'État aux transports maritimes dressé conformément aux engagements pris dans le livre blanc sur le développement futur de la politique commune des transports (**).

Sur le plan des principes généraux, la volonté demeure intacte de rendre la flotte communautaire fiable et compétitive et d'employer le plus grand nombre possible de marins communautaires. Cependant, pour atteindre ces objectifs, il faut lier plus étroitement l'aide à des actions spécifiques plutôt que vouloir refléter indirectement des différences de coût d'exploitation théoriques.

En ce qui concerne le plafond, la méthode n'a pas permis de prendre suffisamment en considération les différences de taille des navires, de productivité, de composition des équipages et de rentabilité de l'exploitation (c'est-à-dire les profits ou les pertes réalisés). C'est la raison pour laquelle il a été conclu qu'il fallait une autre approche pour limiter les aides et éviter une course aux subventions (chapitre 10).

(*) «Vers une nouvelle stratégie maritime», COM(96) 81 final du 13 mars 1996.

(**) «Le développement futur de la politique commune des transports: construction d'un cadre communautaire garant d'une mobilité durable», COM(92) 494 final paragraphe 59.

Les différences sur le plan de la compétitivité entre les navires immatriculés dans la Communauté et les navires immatriculés ailleurs, surtout ceux battant pavillon de complaisance, sont essentiellement dues à la fiscalité, car le coût du capital et la technologie disponible sont quasiment identiques dans le monde entier et les techniques sont essentiellement les mêmes. Mais en ce qui concerne les coûts fiscaux (taxes sur le chiffre d'affaires et charges sociales relatives aux marins), plusieurs études ont montré qu'ils constituent le facteur critique et la principale source de distorsion.

Les aides à l'exploitation doivent en principe être exceptionnelles, temporaires et dégressives. Dans le cas des transports maritimes, cependant, le problème de la compétitivité de la flotte communautaire sur le marché mondial est structurel et découle en grande partie de facteurs extérieurs. Le problème de l'écart de coût ne pouvant être résolu dans l'immédiat, il faudra encore longtemps accorder des aides aux armateurs communautaires pour leur permettre d'affronter la concurrence internationale.

Au niveau international, la Communauté œuvre en faveur de la libéralisation des services de transport maritime dans le monde dans des discussions dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce (OMC). D'importants partenaires commerciaux ont toutefois refusé d'accepter les propositions de la Communauté et les discussions ont été remises aux prochaines négociations d'ensemble sur les services qui devraient se tenir d'ici l'an 2000. Il semble également peu probable que, dans un avenir proche, un accord international puisse être conclu sur l'application des règles de concurrence aux transports maritimes, avec notamment une diminution des aides nationales.

À l'avenir, les aides pourront être progressivement réduites si la situation économique et politique mondiale le permet. En particulier, si les mesures nouvelles actuellement négociées dans le cadre de l'accord général sur le commerce des services (GATS) et touchant aux effets pervers possibles des subventions au commerce des services entrent en vigueur, les présentes orientations seront amendées en conséquences. Pour l'heure, il importe de suivre l'évolution de la situation grâce à une surveillance régulière des aides à la lumière de la compétitivité des flottes communautaires sur le marché mondial.

2. PORTÉE ET OBJECTIFS GÉNÉRAUX DES ORIENTATIONS RÉVISÉES EN MATIÈRE D'AIDES D'ÉTAT

L'approche communautaire des aides d'État doit tenir compte des différences de priorités et d'approches des États membres tout en veillant à réduire le plus possible les distorsions de concurrence.

La Commission doit fixer les critères selon lesquels les aides d'État seront acceptées. Les systèmes d'aide ne doivent pas jouer au détriment des économies d'autres États membres, et il doit être établi qu'ils ne risquent pas de fausser la concurrence entre les États membres dans une mesure contraire à l'intérêt commun. Les aides d'État doivent toujours être limitées à ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, et elle doivent être octroyées d'une manière transparente. L'effet cumulatif de toutes les aides octroyées par les pouvoirs publics (au niveau national, régional ou local) doit toujours être pris en considération.

2.1. Portée des orientations révisées en matière d'aides d'État

Les présentes orientations couvrent toutes les aides en faveur des transports maritimes octroyées par les États membres de la Communauté ou au moyen de ressources publiques. Cela comprend tout avantage financier sous quelque forme que ce soit, financé par les pouvoirs publics (que ce soit au niveau national, régional, provincial, départemental ou local). À cet égard, la notion de «pouvoirs publics» peut également s'étendre aux entreprises publiques et aux banques contrôlées par l'État. La notion d'aide peut également s'étendre aux arrangements par lesquels l'État garantit des emprunts ou d'autres formes de financement par des banques commerciales. Les présentes orientations ne font aucune distinction entre les types de bénéficiaires en fonction de leur nature juridique (entreprises, partenariats, particuliers ...) ni entre secteur public et secteur privé, et toute référence à des entreprises est réputée s'étendre à tous les autres types d'entités juridiques.

Les présentes orientations ne couvrent pas les aides accordées aux chantiers navals au sens de la septième directive (*) telle que complétée par le règlement (CE) n° 1904/96 du Conseil (†) ou de tout instrument postérieur, y compris le règlement (CE) n° 3094/95 du Conseil (‡) visant à mettre en œuvre, lorsqu'elles entreront en vigueur, les dispositions en matière d'aides d'État de l'accord de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) qui prévoit des conditions de concurrence normales pour le secteur commercial de la construction navale et celui de la réparation des navires), ni les aides pour les bâtiments de pêche. D'une manière générale, les investissements en infrastructures ne sont normalement pas considérés comme des aides au sens de l'article 92 paragraphe 1 du traité lorsque l'État offre un accès libre aux infrastructures, égal pour tous les opérateurs intéressés. La Commission peut cependant examiner de tels investissements lorsqu'ils sont susceptibles, directement ou indirectement, de bénéficier à certains armateurs en particulier. Enfin, la Commission

(*) Directive 90/684/CEE du Conseil, du 21 décembre 1990, concernant les aides à la construction navale (JO n° L 380 du 31. 12. 1990, p. 27), modifiée en dernier lieu par la directive 94/73/CE (JO n° L 351 du 31. 12. 1996, p. 10).

(†) JO n° L 251 du 3. 10. 1996, p. 5.

(‡) JO n° L 332 du 30. 12. 1995, p. 1.

a posé le principe qu'il n'y a pas aide d'État lorsque les pouvoirs publics apportent à une entreprise une contribution dans des conditions qui seraient acceptables pour un investisseur privé agissant selon les pratiques commerciales courantes (*).

Les présentes orientations s'appliquent à partir du jour de leur publication au *Journal officiel des Communautés européennes*. Elles ne remettent pas en cause les régimes d'aide autorisés avant cette publication. Ces régimes seront néanmoins réexaminés sur la base de l'article 93 paragraphe 1 du traité. Ils doivent être amendés, le cas échéant, dans les dix-huit mois qui suivent l'entrée en application des présentes orientations.

2.2. Objectifs généraux des orientations révisées en matière d'aides d'État

La Commission a souligné⁽¹⁰⁾ que les aides d'État doivent être plus transparentes, de façon à ce que non seulement les pouvoirs publics au sens large, mais aussi les compagnies et les particuliers connaissent leurs droits et obligations. Ces orientations visent à améliorer la transparence et à déterminer quels programmes d'aides d'État peuvent être mis en place pour soutenir les intérêts maritimes communautaires. Comme ces mesures améliorent la compétitivité des flottes communautaires, des aides d'État ne peuvent généralement être octroyées que pour des navires inscrits aux registres d'États membres⁽¹¹⁾. Les résultats escomptés sont les suivants:

- sauvegarder l'emploi communautaire (aussi bien à bord qu'à terre),
- préserver le savoir-faire maritime de la Communauté et développer les aptitudes maritimes,
- améliorer la sécurité.

Cependant, des aides d'État peuvent, dans certains cas exceptionnels, être octroyées pour des navires inscrits aux registres visés au point 3 de l'annexe 1, à la condition que l'État membre concerné établisse que le registre en question participe directement à la réalisation des objectifs énoncés ci-dessus.

En outre, des aides neutres à l'égard du pavillon peuvent être approuvées dans certains cas exceptionnels où un avantage pour la Communauté est clairement démontré (point 3.1 et chapitre 7).

(*) «Application des articles 92 et 93 du traité aux prises de participation des autorités publiques», Bulletin des CE 9-184.

(10) XXII^e rapport sur la politique de concurrence, 1992, et «Vers une nouvelle stratégie maritime», COM(96) 81 final, du 13 mars 1996.

(11) Voir annexe.

D'autres objectifs de la politique commune en matière de transports⁽¹²⁾, tels que la mise en place d'un cadre communautaire pour la mobilité durable, et, à l'intérieur de ce cadre, la promotion des transports maritimes à courte distance et le développement maximal de ce type de transport, peuvent également être pris en considération.

3. MESURES FISCALES ET SOCIALES EN VUE D'AMÉLIORER LA COMPÉTITIVITÉ

3.1. Traitement fiscal des compagnies maritimes

Dans le secteur maritime, face aux difficultés résultant de l'évolution des conditions de concurrence au niveau international, les États membres ont réagi de manières différentes en fonction des situations. Certains États membres ont pris des mesures générales, d'autres ont utilisé des aides d'État. Les discussions sur la proposition EUROS ont montré que les possibilités d'harmonisation dans ce secteur sont actuellement limitées.

De nombreux pays tiers ont des registres maritimes importants. Ils offrent parfois une bonne infrastructure de services internationaux, et attirent les armateurs grâce à une fiscalité beaucoup plus douce que celle des États membres. Les armateurs y ont vu d'excellentes raisons non seulement pour changer de pavillon, mais aussi pour envisager une relocalisation. Il importe de souligner qu'il n'existe actuellement aucune règle internationale réellement capable de freiner cette concurrence fiscale, et qu'il n'existe guère d'entraves administratives, juridiques ou techniques à la réimmatriculation d'un navire ailleurs que dans un État membre. Tous les États membres qui possèdent des flottes importantes étant confrontés à ce problème, la meilleure solution serait de créer des conditions permettant aux armateurs d'affronter efficacement la concurrence des pavillons de complaisance.

Il importe de traiter la question de la concurrence fiscale entre les États membres. En l'état actuel des choses, rien n'indique qu'il y ait des distorsions de concurrence entre les États membres dans une mesure contraire à l'intérêt commun. En fait, les approches des États membres en matière d'aide au transport maritime apparaissent de plus en plus convergentes; les évasions de pavillon entre les États membres sont un phénomène rare. La concurrence fiscale est un problème qui se pose essentiellement entre les États membres de la Communauté, d'une part, et les pays tiers, d'autre part, car les économies que peuvent réaliser les armateurs en immatriculant leurs navires dans des pays tiers sont considérables par rapport aux possibilités qui leurs sont ouvertes au sein de la Communauté. En outre, les bénéfices taxables des armateurs ayant été faibles ces dernières années, les différences entre les taux de taxation effectifs dans les États membres n'ont guère

été jouées, comme en témoigne la diminution constante du nombre de navires immatriculés dans les États membres, alors que la part du marché des transports maritimes détenue par des armateurs communautaires est restée relativement stable au cours de la dernière décennie.

Pour lutter contre cette tendance, de nombreux États membres ont pris des mesures spéciales pour rendre l'environnement fiscal plus favorable aux compagnies maritimes, par exemple un amortissement accéléré des investissements consacrés aux navires et le droit de mettre en réserve les bénéfices résultant de la vente de navires, avec exemption d'impôts pendant un certain nombre d'années, à condition que ces bénéfices soient réinvestis dans des navires.

Ces allègements fiscaux qui s'appliquent à la navigation d'une façon spéciale sont considérés comme des aides d'État. De même, est considéré comme aide d'État le système utilisé dans certains États membres et pays tiers et consistant à remplacer la taxation fondée sur le chiffre d'affaires par une taxation au tonnage. Dans le système de taxation au tonnage, l'armateur paie une taxe calculée directement en fonction du tonnage qu'il exploite. Cette taxe est due indépendamment des revenus réels de l'entreprise, quels que soient les profits ou les pertes réalisés.

Ces mesures se sont avérées positives pour sauvegarder des emplois de haute qualité dans les activités maritimes à terre, telles que la gestion directement liée au transport maritime, ainsi que dans les activités connexes (assurance, courtage et financement). Eu égard à l'importance de ces activités pour l'économie communautaire, et pour permettre d'atteindre les objectifs décrits ci-dessus, des incitations fiscales de ce genre peuvent être acceptées d'une façon générale. De même, le développement des transports maritimes communautaires sur le marché mondial sera facilité par des mesures visant à sauvegarder la qualité de l'emploi et à promouvoir la compétitivité de l'industrie maritime établie dans un État membre grâce à des incitations fiscales combinées à d'autres initiatives dans le domaine de la formation et de l'amélioration de la sécurité.

La Commission n'ignore pas qu'à l'heure actuelle les revenus des armateurs proviennent souvent de l'exploitation de navires sous des pavillons différents, par exemple lorsqu'ils recourent à des navires affrétés sous pavillon étranger ou à des navires appartenant à des partenaires dans le cadre d'alliances. La Commission reconnaît également que les armateurs continueront d'être incités à établir ailleurs leur gestion et activités connexes s'ils obtiennent des avantages financiers non négligeables en ayant des établissements différents et en comptabilisant séparément les revenus provenant de l'exploitation de navires battant des pavillons communautaires et les autres revenus. Tel sera le cas, par exemple, si les revenus provenant de l'exploitation de navires battant des pavillons non communautaires sont soumis, soit entière-

⁽¹²⁾ Livre blanc: «Le développement futur de la politique commune des transports», COM(92) 494 final.

ment à la taxe sur le chiffre d'affaires dans un État membre, soit à des taxes réduites à l'étranger une fois la preuve apportée d'une gestion située à l'étranger.

L'objectif des aides d'État dans le cadre de la politique commune dans le domaine des transports maritimes est de promouvoir la compétitivité des flottes communautaires sur le marché mondial des transports maritimes. En conséquence, les régimes d'allègements fiscaux exigent, d'une manière générale, l'existence d'un lien avec un pavillon communautaire. À titre exceptionnel, ces régimes peuvent cependant être autorisés lorsqu'ils s'appliquent à la totalité de la flotte exploitée par un armateur établi sur le territoire d'un État membre où s'applique la taxe sur le chiffre d'affaires, à condition qu'il soit démontré que la gestion stratégique et commerciale de tous les navires en cause a effectivement lieu à partir de ce territoire, et que cette activité contribue sensiblement à l'activité économique et à l'emploi dans la Communauté. Pour établir l'existence de ce lien économique, l'État membre en cause doit fournir des informations sur les navires immatriculés et exploités dans la Communauté, les ressortissants d'États membres employés à bord des navires et à terre, et les investissements en actifs immobilisés. Il convient de souligner que l'aide doit être nécessaire pour favoriser le retour dans la Communauté de la gestion commerciale et stratégique de tous les navires concernés et que, de plus, les bénéficiaires des régimes d'aide doivent être assujettis à l'impôt sur les sociétés dans la Communauté pour les navires en question. La Commission demande en outre que les pièces disponibles montrent que tous les navires exploités par des compagnies profitant de ces mesures respectent les normes de sécurité internationales et communautaires applicables, y compris celles relatives aux conditions de travail à bord.

Si des régimes fiscaux sont approuvés dans les circonstances exceptionnelles précitées, la Commission demandera alors qu'on lui présente régulièrement des rapports attestant des effets desdits régimes (en liaison avec tout autre système d'aide d'État en vigueur dans l'État membre intéressé) sur la flotte immatriculée dans la Communauté exploitée à partir de l'État membre, et sur l'emploi de marins communautaires. La Commission suivra de près l'évolution de la situation quant à d'éventuelles distorsions de concurrence dans les échanges intracommunautaires.

Dans tous les cas, les avantages procurés par ces régimes doivent faciliter le développement du secteur des transports maritimes et de l'emploi dans ce secteur dans l'intérêt de la Communauté. En conséquence, les avantages fiscaux précités doivent être limités aux activités de transport maritime; ainsi, lorsqu'une compagnie de transport maritime exerce également d'autres activités commerciales, il faut une comptabilité transparente pour empêcher tout «débordement» vers des activités n'ayant rien à voir avec les transports maritimes. Une telle approche aidera les armateurs communautaires à être concurrentiels, car ils seront soumis à des régimes fiscaux comparables à ceux en vigueur ailleurs, mais la fiscalité normale des États membres sera maintenue pour les

autres activités et la rémunération des actionnaires et des directeurs.

3.2. Coûts salariaux

En janvier 1997, la Commission a publié une communication sur la surveillance des aides d'État et la réduction des coûts salariaux⁽¹⁾. Cette communication, qui couvre tous les secteurs de l'économie, se concentre sur les emplois peu qualifiés. Elle met en garde contre le risque de voir les efforts en vue de réduire les coûts salariaux se diriger vers des secteurs spécifiques, ce qui peut compromettre le fonctionnement du marché intérieur, et avoir donc des effets négatifs sur la compétitivité de l'industrie communautaire et la création d'emplois à long terme. La Commission examine notamment les effets potentiellement négatifs de cette approche sur les secteurs qui connaissent des surcapacités ou qui sont en crise (c'est-à-dire où la demande de produits communautaires stagne ou diminue), les secteurs sensibles (où il y a d'importants échanges et une forte concurrence intracommunautaires) et les secteurs où joue la concurrence internationale.

Les transports maritimes constituent cependant un cas particulier, comme la Commission l'a reconnu en adoptant ses orientations sur les aides d'État en 1989 et sa communication sur la réduction des coûts salariaux. «Les aides octroyées en matière de sécurité sociale et d'impôt sur le revenu des gens de mer en vue de réduire, sans porter préjudice à la sécurité sociale des marins, les coûts supportés par les compagnies maritimes du fait de l'exploitation de navires enregistrés dans un État membre peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun». La Commission considère que cette approche demeure valable.

Les transports maritimes sont un secteur qui connaît une certaine surcapacité dans le monde entier et où la concurrence internationale est très forte. Cependant, le problème des secteurs industriels souffrant de surcapacité ou en crise est que les aides peuvent avoir pour effet de déplacer les difficultés — et les problèmes de chômage — vers les concurrents communautaires qui ne jouissent pas de tels avantages. Dans les transports maritimes, la demande de qualité augmente et l'on estime que ce marché possède un potentiel de croissance. En outre, il n'y a pas suffisamment de marins formés et qualifiés dans le monde. On peut en conclure que les aides en vue de soutenir l'emploi, notamment l'emploi de marins communautaires qualifiés, ne doivent pas être combattues sur cette base. L'importance de la coopération entre transporteurs dans le trafic de ligne par la voie de conférences, de consortiums, etc., et l'importance des échanges entre pays tiers dans le transport de vrac indique que la concurrence joue en fait entre transporteurs communautaires et transporteurs non communautaires. Enfin, la communication déclare que les diffé-

⁽¹⁾ JO n° C 1 du 3. 1. 1997.

rences entre les pays à bas salaires et les États membres sont très sensibles, et que la compétitivité et l'emploi peuvent être améliorés plus durablement par l'intégration de nouvelles technologies de production, de l'innovation, de la qualité et de la formation. Si cela s'applique effectivement à la plupart des secteurs industriels, tel n'est en général pas le cas des transports maritimes pour les raisons exposées au chapitre 1.

Les mesures de soutien du secteur maritime doivent, en conséquence, avoir d'abord pour objectif de réduire les coûts et charges fiscaux et autres supportés par les armateurs et les marins communautaires (c'est-à-dire soumis à la fiscalité et/ou aux contributions de sécurité sociale d'un État membre) à des niveaux comparables à ceux du reste du monde. Ces mesures doivent promouvoir directement le développement du secteur et de l'emploi plutôt que fournir une assistance financière générale.

Cela étant, les actions suivantes en ce qui concerne les coûts salariaux devraient être autorisées pour les transports maritimes communautaires:

- réduction des cotisations sociales des marins de la Communauté naviguant sur des navires immatriculés dans un État membre,
- réduction de l'impôt sur le revenu pour les marins de la Communauté naviguant sur des navires immatriculés dans un État membre.

Pour ce type d'aide, on peut autoriser une réduction des dettes allant jusqu'à l'annulation, pour que les États membres puissent ramener les coûts salariaux à des niveaux comparables aux niveaux mondiaux, c'est-à-dire la plupart du temps une exemption des obligations fiscales et sociales concernant les marins. Des aides sur les salaires nets des marins communautaires ne peuvent cependant être autorisées, car elles pourraient entraîner une distorsion de la concurrence entre les États membres. L'allègement des charges fiscales ne dispenserait pas les armateurs de négocier des accords salariaux avec des membres d'équipage potentiels et leurs représentants syndicaux. Les marins des États membres à bas salaires présenteraient donc toujours un avantage concurrentiel par rapport aux marins des États membres où les salaires sont plus élevés. De toute manière, les marins communautaires demeurent plus chers que les marins les moins chers sur le marché mondial. Cette mesure n'entraîne donc aucun risque de surcompensation.

Pour des raisons fiscales internes, certains États membres n'appliquent pas les taux réduits décrits ci-dessus mais préfèrent rembourser partiellement ou totalement aux armateurs les sommes prélevées. D'une manière générale, cette approche peut être considérée comme équivalant au

système de taux réduits examiné plus haut, à condition qu'il existe une relation claire avec les prélèvements, qu'il n'y ait aucun élément de surcompensation et que le système soit transparent et ne puisse donner lieu à des abus.

4. RELÈVE DES ÉQUIPAGES

Les aides à la relève des équipages font partie des mesures visées spécifiquement par les orientations de la Commission de 1989 comme étant dans l'intérêt commun de la Communauté. Ces aides ont pour but de réduire les coûts qui découlent de l'emploi de marins communautaires, notamment à bord de navires naviguant dans des eaux lointaines. Même si en 1989, la Commission avait limité ce type d'aide à 50 % du total des coûts supportés à ce titre, la nouvelle approche en ce qui concerne le plafond implique qu'il est inutile d'imposer une limite spécifique à ce type de mesure. Des aides, qui en tout état de cause ne peuvent dépasser le plafond, peuvent donc être accordées sous la forme de versements ou de remboursement des coûts de rapatriement des marins communautaires naviguant sur des navires immatriculés dans les États membres.

5. AIDE AUX INVESTISSEMENTS

À l'heure actuelle certains États membres n'accordent des aides que pour les navires neufs, tandis que d'autres accordent également des aides pour l'acquisition de certaines catégories de navires d'occasion, ou pour la transformation ou la modernisation de navires existants. Ces systèmes ont eu tendance à engendrer ou à maintenir des surcapacités, qui se sont traduites par une diminution des taux de fret qui a incité les exploitants communautaires à réduire leurs coûts. À cette fin, ils ont souvent recouru au transfert de pavillon. Ces systèmes ont en outre parfois incité les armateurs à baser leur décision d'acheter ou de vendre des navires sur des considérations fiscales plutôt que commerciales.

L'octroi de subventions pour le renouvellement des flottes est rare dans les autres modes de transport (transports routiers et aériens). Comme ces aides tendent à fausser la concurrence, la Commission n'a jamais été favorable à des systèmes de ce genre, sauf lorsqu'ils font partie d'une réforme structurelle en vue de réduire la capacité globale.

Suite à la communication de la Commission sur la construction navale⁽¹⁴⁾, le Conseil tenu le 24 avril 1997 a décidé de prolonger jusqu'au 31 décembre 1998 la septième directive sur la construction navale. Par conséquent, les investissements dans des navires neufs doivent respecter ces règles ou toutes les règles communautaires qui les remplaceront.

⁽¹⁴⁾ «Options d'avenir pour la construction navale, premières considérations», SEC(97) 567 final.

Dans le cadre des présentes orientations, d'autres aides à l'investissement peuvent cependant être autorisées conformément à la politique communautaire en matière de sécurité maritime⁽¹³⁾, dans certains cas particuliers, dès lors qu'il s'agit d'améliorer les équipements à bord de navires enregistrés dans un État membre ou de promouvoir l'utilisation de navires fiables et non polluants, par exemple par des incitations à rendre les navires battant pavillon communautaire conformes à des normes plus strictes que les normes obligatoires en matière de sécurité et d'environnement fixées par des conventions internationales et en anticipant l'adoption de normes plus strictes, de façon à améliorer les contrôles en matière de sécurité et d'environnement. De telles aides doivent être conformes aux dispositions relatives à la construction navale, telles que visées au deuxième alinéa du point 2.1, quand celles-ci sont applicables.

Le secteur des transports maritimes étant extrêmement mobile, les aides régionales aux compagnies maritimes dans les régions défavorisées, qui prennent souvent la forme d'aides aux investissements aux compagnies qui investissent dans ces régions, ne peuvent être autorisées que lorsqu'il apparaît que les régions en cause en profiteront dans des délais raisonnables. Tel serait par exemple le cas si les investissements étaient affectés à la construction d'entrepôts spécialisés ou à l'achat d'installations de transbordement fixes. Les aides aux investissements pour les compagnies maritimes dans les régions défavorisées ne peuvent donc être autorisées que si elles sont également conformes aux règles sur les aides régionales (chapitre 6).

6. AIDES RÉGIONALES SUR LA BASE DE L'ARTICLE 92 PARAGRAPHE 3 POINTS A) ET C)

Dans le cadre des systèmes d'aides régionales, la Commission appliquera les règles générales énoncées dans sa communication sur les aides régionales octroyées par les États membres⁽¹⁴⁾ ainsi que leurs éventuelles modifications.

7. FORMATION

Un bon nombre des formations suivies par les marins et financées par l'État ne sont pas considérées comme relevant des aides d'État, eu égard à leur nature générale (qu'il s'agisse d'une formation professionnelle ou universitaire). Elles n'ont donc pas à être notifiées à la Commission ni examinées par elle.

⁽¹³⁾ «Pour une politique commune de la sécurité maritime», COM(93) 66 final.

⁽¹⁴⁾ Communication sur la méthode pour l'application de l'article 92 paragraphe 3 points a) et c), aux aides régionales (JO n° C 212 du 12. 8. 1988, p. 2).

Mais lorsqu'une formation peut être considérée comme comprenant des éléments d'aide d'État, elle doit être notifiée. Ce peut-être le cas, par exemple, lorsqu'une formation particulière a trait spécifiquement à la formation à bord et que le soutien financier de l'État est versé à l'organisation qui dispense la formation, à l'élève officier, au marin ou à l'armateur. Les aides d'État à la formation seront autorisées pour autant qu'elles satisfassent aux critères généraux de la Commission (par exemple proportionnalité, non-discrimination et transparence en ce qui concerne la formation dispensée à bord de navires immatriculés dans la Communauté). À titre exceptionnel, les formations dispensées à bord d'autres navires peuvent bénéficier d'une aide dans des cas justifiés par des critères objectifs, tels que le manque de places disponibles sur des navires immatriculés dans un État membre.

Dans la mesure où des aides financières sont versées pour une formation à bord, le stagiaire ne peut pas être, en principe, un membre actif de l'équipage, mais il doit être surnuméraire. Il s'agit en effet d'assurer que des aides au salaire net ne puissent être versées pour des marins effectuant les tâches normalement imparties aux membres d'équipage.

De même, pour garantir et développer le savoir-faire maritime dans la Communauté et la compétitivité des industries maritimes communautaires, il faut de nouveaux efforts importants en matière de recherche et développement, surtout dans le domaine de la qualité, de la productivité, de la sécurité et de la protection de l'environnement. Pour ces projets, des aides d'État peuvent également être autorisées dans les limites fixées par le traité⁽¹⁷⁾.

8. AIDES À LA RESTRUCTURATION (PRIVATISATION COMPRISE)

Bien que les orientations sur la restructuration et le sauvetage des entreprises en difficulté⁽¹⁸⁾ ne s'appliquent aux transports que dans la mesure où la nature spécifique de ce secteur est prise en considération, la Commission les appliquera aux aides à la restructuration des compagnies maritimes.

9. OBLIGATIONS DE SERVICE PUBLIC ET CONTRATS

Les aides directes visant à couvrir des pertes d'exploitation sont en règle générale incompatibles avec le marché

⁽¹⁷⁾ «Encadrement communautaire des aides d'État à la recherche et au développement» (JO n° C 45 du 17. 2. 1996, p. 5), et «Encadrement communautaire des aides d'État pour la protection de l'environnement» (JO n° C 72 du 10. 3. 1994, p. 3).

⁽¹⁸⁾ Orientations pour la restructuration et le sauvetage des entreprises en difficulté (JO n° C 368 du 23. 12. 1994, p. 12).

commun. De telles subventions peuvent cependant être acceptées en principe pour des obligations de service public (OSP), ce par quoi on entend toute obligation imposée à un transporteur en vue d'assurer la fourniture d'un service conforme à des normes précises de continuité, de régularité, de capacité et de tarification, normes que le transporteur ne respecterait pas s'il était mû par son seul intérêt économique.

Des OSP peuvent être imposées pour des services réguliers à destination de ports desservant des régions périphériques de la Communauté ou pour des itinéraires mal desservis considérés comme vitaux pour le développement économique des régions concernées, dans les cas où le jeu des forces du marché n'assure pas un niveau de service suffisant.

D'une manière générale, dans son appréciation des contrats relatifs à des OSP, la Commission considère que le remboursement des pertes d'exploitation résultant directement de l'accomplissement de certaines obligations de service public ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 92 paragraphe 1 du traité. Une notification au titre de l'article 93 paragraphe 3 n'est donc pas nécessaire si les critères suivants sont satisfaits:

- pour que les contrats de service public soient compatibles avec le marché commun et ne constituent pas des aides d'État, la Commission attend que l'on recoure à des adjudications publiques, car l'élaboration et la mise en œuvre des mesures doivent être transparentes et laisser une place à la concurrence,
- les appels d'offres doivent faire l'objet d'une publicité adéquate, et toutes les exigences concernant le niveau et la fréquence du service, les capacités, les prix et les normes exigées, etc. doivent être précisées d'une manière claire et transparente, de façon à ce que tous les transporteurs de la Communauté jouissant du droit d'accès à la route (conformément au droit communautaire) aient bénéficié des mêmes possibilités de soumissionner,
- l'État membre peut alors attribuer un contrat au candidat retenu (c'est-à-dire, sauf dans des cas exceptionnels et dûment justifiés, celui qui exige la compensation financière la plus faible) et rembourser les coûts supplémentaires auxquels s'est exposé l'opérateur pour avoir fourni le service. Ces coûts doivent être liés directement au déficit calculé enregistré par l'opérateur à cette occasion. Ils doivent être comptabilisés séparément pour chaque service de ce type, pour permettre de vérifier s'il n'y a pas eu surcompensation ou subvention croisée, et pour éviter que le système ne soit exploité pour soutenir une mauvaise gestion et de mauvaises méthodes d'exploitation. Lorsqu'un État membre octroie une subvention sur cette base, et que cette subvention ne dépasse pas le montant des coûts supplémentaires subis

(compte tenu d'un rendement raisonnable du capital utilisé), la mesure ne sera pas considérée comme une aide d'État.

La durée des contrats de service public doit être limitée à une période raisonnable qui ne soit pas trop longue (normalement de l'ordre de cinq années); en effet, un contrat pour une durée très supérieure risquerait d'entraîner la création d'un monopole privé. À l'expiration de la période spécifiée, les contrats doivent être soumis à une nouvelle procédure d'offre publique, conformément à la procédure décrite ci-dessus.

Limiter l'accès à la route à un seul opérateur ne peut être autorisé que si, lorsque le contrat de service public est attribué selon la procédure décrite plus haut, aucun concurrent n'offre de services réguliers sur la route ni ne prévoit d'en offrir. Les conditions de toute limitation ou garantie d'exclusivité doivent de toute façon être compatibles avec les dispositions de l'article 90 du traité.

Il importe de souligner que s'il est établi que l'État membre n'a pas choisi l'offre la moins chère ou si des plaintes sont reçues mettant en cause le caractère loyal de la procédure d'adjudication, la Commission demandera des informations pour vérifier si l'adjudication comprend des éléments d'aide d'État. Si une aide a été octroyée en violation des exigences en matière de procédure prévues par le traité, la Commission peut ordonner la suspension du versement de l'aide et entamer, le cas échéant, la procédure prévue à l'article 93 paragraphe 2 du traité.

Bien qu'il y ait lieu pour les États membres d'utiliser au maximum les procédures précitées, des exceptions peuvent être justifiées, par exemple dans le cas du cabotage avec les îles comprenant des services de ferry-boats réguliers. Dans de tels cas, les mesures doivent être notifiées, et la Commission continuera à les évaluer dans le cadre des règles générales sur les aides d'État. Dans son évaluation de la compatibilité avec le traité, la Commission vérifie si l'aide est susceptible d'entraîner d'importants détournements de trafic ou si elle entraîne une surcompensation qui pourrait permettre au transporteur choisi de financer par des subventions croisées des opérations soumises à la concurrence d'autres transporteurs communautaires.

10. LIMITATION DES AIDES

Comme cela a été indiqué plus haut, certains États membres aident leur secteur maritime par la voie d'abattements fiscaux, tandis que d'autres préfèrent verser des aides directes, par exemple sous la forme d'un remboursement des impôts frappant les salaires des marins. Eu égard au manque d'harmonisation actuel des systèmes fiscaux des États membres, ces deux possibilités doivent demeurer ouvertes. Il est évident que ces deux approches

peuvent dans certains cas être combinées. Cependant, on risque d'en arriver ainsi à un total d'aide disproportionné par rapport aux objectifs que dicte l'intérêt commun de la Communauté, et cela pourrait conduire à une course aux aides entre les États membres.

Le niveau d'aide maximal acceptable est l'annulation des charges fiscales et sociales applicables aux marins, et l'annulation de la taxe sur le chiffre d'affaires des compagnies maritimes. Pour éviter toute distorsion de la concurrence, des avantages supérieurs ne sauraient être accordés par d'autres systèmes d'aide. En conséquence, même si chaque système d'aide notifié par un État membre est examiné en fonction de ses mérites propres, la Commission estime que le montant total de l'aide sous la forme de versements directs conformément aux chapitres 3, 4, 5 et 6 ne doit pas dépasser le montant total des taxes et cotisations sociales prélevées sur les activités de transport maritime et les marins. Dans le cas opposé, les conditions commerciales seraient affectées dans une mesure contraire aux dispositions du traité, car l'aide ne serait pas proportionnée à l'objectif. Cette approche consistant à limiter les aides remplacera l'ancien système de plafond annuel fondé sur l'écart de coût théorique entre des navires battant le pavillon communautaire le moins coûteux et des navires battant un pavillon de complaisance (point 1.3).

11. OBSERVATIONS FINALES

La mise en œuvre des présentes orientations exige de la discipline aussi bien de la part des autorités des États membres que de la Commission, notamment en ce qui concerne les obligations de notification et le respect des délais. Pour accélérer l'examen des mesures d'aide, les États membres doivent notifier à la Commission les mesures d'aide proposées au stade de projet, en fournissant tous les détails nécessaires pour permettre leur évaluation, conformément à l'article 93 paragraphe 3 du traité. La Commission estime qu'un État membre ne remplit pas ses obligations de notification lorsqu'il met en vigueur une mesure d'aide par la voie législative ou en prenant des engagements financiers vis-à-vis de bénéficiaires potentiels.

La Commission fera usage de tous les instruments dont elle dispose pour assurer que les États membres remplissent les obligations qui leur incombent en vertu de l'article 93 paragraphe 3. Si une aide est accordée ou si des mesures sont prises sans que soient respectées les exigences en matière de notification, la Commission est en droit d'invoquer la jurisprudence Boussac (arrêt de la Cour de justice du 14 février 1990 dans l'affaire C-301/87, France contre Commission) ⁽¹⁹⁾, et de prendre une décision provisoire en vertu de l'article 93 paragraphe 2 du traité sur la base des informations dont elle dispose. En outre, le remboursement de toute aide octroyée illégalement (c'est-à-dire sans décision positive finale de la Commission) peut être demandé au bénéficiaire selon les principes établis par la Cour dans l'affaire Tubemeuse (arrêt de la Cour de justice du 21 mars 1990 dans l'affaire C-142/87, Belgique contre Commission) ⁽²⁰⁾. Le recouvrement de l'aide s'effectue conformément aux dispositions du droit interne concerné et les intérêts commencent à courir à la date à laquelle l'aide a été versée. Le taux d'intérêt qui s'applique est le taux de référence utilisé par la Commission en matière d'aides régionales ⁽²¹⁾.

La Commission s'efforce d'assurer que les ressortissants et les entreprises de tous les États membres aient un accès totalement libre aux installations, produits et services existants dans un État membre, sans discrimination. Dans le cas d'un établissement réalisé par inscription à des registres maritimes, ce principe est appliqué depuis l'arrêt de la Cour de justice du 25 juillet 1991 dans l'affaire C-221/89, *The Queen contre Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd. et al* ⁽²²⁾. De même, en matière d'aides d'État, il ne peut y avoir de discriminations pour des raisons de nationalité entre des compagnies établies dans un État membre.

La Commission surveillera étroitement les effets des régimes d'aide de manière à éviter toute distorsion de la concurrence commerciale entre les États membres et à assurer que les objectifs communautaires soient atteints.

⁽¹⁹⁾ Recueil 1990, p. I-307.

⁽²⁰⁾ Recueil 1990, p. I-959.

⁽²¹⁾ Communication de la Commission aux États membres, lettre SG(95) D/1971 du 22 février 1995.

⁽²²⁾ Recueil 1991, p. I-3905.

ANNEXE

DÉFINITION DE LA NOTION DE REGISTRE D'UN ÉTAT MEMBRE

On entend par «registre d'un État membre» un registre régi par la législation d'un État membre s'appliquant à son territoire faisant partie de la Communauté.

1. Tous les premiers registres des États membres sont des «registres d'un État membre».
2. Constituent également des registres d'un État membres les registres suivants situés dans des États membres et soumis à leur législation:
 - le Danish International Register of Shipping (DIS),
 - le German International Shipping Register (ISR),
 - le Madeira International Ship Register (MAR),
 - le registre des îles Canaries.
3. D'autres registres ne sont pas considérés comme étant des registres d'État membre, bien qu'ils constituent en pratique la première alternative pour les armateurs établis dans cet État membre. Ces registres sont en effet situés dans des territoires (et soumis au droit applicable dans ces territoires) où le traité ne s'applique pas, que ce soit dans sa totalité ou pour l'essentiel. Les registres suivants ne sont donc pas des «registres d'un État membre»:
 - le registre des îles Kerguelen (le traité ne s'applique pas à ce territoire),
 - le registre des Antilles néerlandaises (ce territoire est associé à la Communauté, seule la partie IV du traité s'y applique. Il possède son propre régime fiscal),
 - les registres:
 - de Hong-kong (le traité ne s'applique pas à ce territoire),
 - de l'île de Man (seules certaines parties du traité s'appliquent à cette île — voir article 227 paragraphe 5 point c) du traité. Le Parlement de l'île de Man est seul compétent pour légiférer en matière fiscale),
 - des Bermudes et des îles Caïmans (ces îles font partie des territoires associés à la Communauté et seule la partie IV du traité s'applique à elles. Elles jouissent de l'autonomie fiscale).
4. Le traité s'applique dans sa totalité à Gibraltar, bien que ce territoire ne soit pas considéré comme faisant partie du Royaume-Uni. Le registre de Gibraltar est donc considéré comme un registre d'État membre aux fins des présentes orientations.

ANNEXE 2

rescrit n° 2011-2 (TCA) du 22 février 2011

Modalités d'application de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relative à certaines opérations liées aux navires de commerce affectés à une navigation en haute mer.

Question :

Quels sont les critères nécessaires permettant l'application de l'exonération de TVA prévue à l'article 262 du code général des impôts aux navires de commerce ?

Réponse :

En application du 2° du II de l'article 262 du code général des impôts, 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 sont exonérées de TVA.

Sont également exonérées de TVA les opérations visées aux 3°, 6° et 7° de l'article précité rendues pour les besoins des mêmes navires.

Les critères retenus pour que les navires de commerce puissent bénéficier de ces dispositions sont au nombre de trois tels que prévus par l'instruction [3_C-4-03](#) du 22 octobre 2003 reprise par l'instruction [3_A-1-05](#) du 25 janvier 2005. Il s'agit de l'inscription du navire comme navire de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère, de la présence à bord d'un équipage permanent et de l'affectation des navires aux besoins d'une activité commerciale.

ANNEXE 3

12002E087

Traité instituant la Communauté européenne (version consolidée Nice) - Troisième partie: Les politiques de la communauté - Titre VI: Les règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations - Chapitre 1: Les règles de concurrence - Section 2: Les aides accordées par les États - Article 87 - Article 92 - Traité CE (version consolidée Maastricht) - Article 92 - Traité CEE

Journal officiel n° C 325 du 24/12/2002 p. 0067 - 0067

Journal officiel n° C 340 du 10/11/1997 p. 0211 - version consolidée

Journal officiel n° C 224 du 31/08/1992 p. 0030 - version consolidée

(traité CEE - pas de publication officielle disponible)

Traité instituant la Communauté européenne (version consolidée Nice)

Troisième partie: Les politiques de la communauté

Titre VI: Les règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations

Chapitre 1: Les règles de concurrence

Section 2: Les aides accordées par les États

Article 87

Article 92 - Traité CE (version consolidée Maastricht)

Article 92 - Traité CEE

Article 87

1. Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, 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.

2. Sont compatibles avec le marché commun:

a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits;

b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires;

c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division.

3. Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun:

a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi;

b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre;

c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun;

d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans la Communauté dans une mesure contraire à l'intérêt commun;

e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission.

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	4
LISTE DES ACRONYMES ET ABREVIATIONS	5
SOMMAIRE	6
INTRODUCTION GENERALE	7
PARTIE I : LA TAXE AU TONNAGE : LA MESURE PHARE	14
TITRE I LA MISE EN PLACE DU REGIME DE LA TAXE AU TONNAGE	16
CHAPITRE I UNE MISE EN PLACE NÉCESSAIRE	16
SECTION 1. UN SYSTEME DEJA DEVELOPPE CHEZ NOS VOISINS EUROPEENS	16
SECTION 2. UNE MESURE ATTENDUE DANS L'HEXAGONE	18
CHAPITRE II UN CHAMP D'APPLICATION DÉFINI	20
SECTION 1. LES OPERATIONS CONCERNEES	21
I. Le chiffre d'affaires	21
II. Les activités concernées	21
SECTION 2. LES NAVIRES ELIGIBLES	23
I. Navires armés au commerce	23
II. Capacité des navires	23
III. Mode d'exploitation des navires	24
A. Les navires détenus en pleine propriété ou en copropriété	24
B. Les navires frétés coque nue	24
C. Les navires pris en affrètement	25
D. Les contrats d'affrètement d'espaces	25
IV. Affectation des navires	25
V. Le mode de gestion des navires	26
VI. L'acquisition des navires	27
TITRE II LA TAXE AU TONNAGE : APPLICATION CONCRETE	28
CHAPITRE I LA DÉTERMINATION DE LA TAXE AU TONNAGE	28
SECTION 1. L'EXERCICE DE L'OPTION	28
I. Modalités	28
II. Périodes	29
SECTION 2. LA DETERMINATION DU RESULTAT	30
I. Les activités éligibles	30
A. Le barème forfaitaire	30
B. Les ajustements	33
1°) Des abandons de créance, subventions et libéralités accordés	33
2°) Des résultats de participations dans certains organismes	34
3°) Des plus ou moins-values provenant de la cession des navires éligibles	34
4°) Des réintégrations des plus-values afférentes aux éléments amortissables	35
5°) D'un intérêt en cas de surcapitalisation	35
II. Les activités non éligibles	35

CHAPITRE II DU MAINTIEN DE L'OPTION JUSQU'À LA SORTIE DU DISPOSITIF	38
SECTION 1. LA CONDITION PRINCIPALE : L'ENGAGEMENT	38
I. Conditions de l'engagement	38
A. Contrats de partage d'espaces	39
B. Sociétés membres d'un groupe fiscal	40
C. Opérations de fusion intervenant entre deux sociétés ayant un engagement	40
II. Conséquences de l'engagement	41
SECTION 2. LA SORTIE DU RÉGIME	42
I. Les circonstances de la sortie du régime	42
II. Les conséquences de la sortie du régime	43
PARTIE II LES AUTRES LEVIERS FISCAUX DE DYNAMISATION DU TRANSPORT MARITIME FRANÇAIS DE MARCHANDISES	46
TITRE I LA TVA EN MATIÈRE DE TRANSPORT MARITIME DE MARCHANDISES	48
CHAPITRE I. L'EXONÉRATION DES OPÉRATIONS AFFÉRENTES AUX NAVIRES	48
SECTION 1. LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICE PORTANT SUR LES NAVIRES	49
I. Livraisons et prestations de service portant directement sur les navires	49
A. Les navires concernés	49
B. Les opérations concernées	50
II Livraisons et prestations portant sur les objets utilisés pour les navires	52
A. Les biens concernés	52
B. Les opérations concernées	53
SECTION 2. PRESTATION DE SERVICES CONNEXES	53
I Prestation de service pour les besoins directs des bateaux et de leur cargaison	53
A. Pour les navires	53
1°) De par leur nature	54
2°) De par la personne qui les réalise	54
B. Pour la cargaison	54
1°) Conditions d'exonérations générales	55
2°) Précisions sur les activités qui concernent directement le transporteur	55
II. Avitaillement des bateaux	56
A. Les produits concernés	56
B. Les navires concernés	57
CHAPITRE II. UNE ÉVOLUTION LÉGISLATIVE SOURCE D'INSÉCURITÉ JURIDIQUE	58
SECTION 1. LE RÉGIME À L'ORIGINE DU LITIGE	58
I. Les critères d'exonération antérieurs au 1 ^{er} février 2011	58
II. L'intervention européenne du 18 mars 2010	59
SECTION 2. UN NOUVEAU RÉGIME IMPARFAIT	60
I. Le rescrit du 22 février 2011	60
II. L'opposabilité des rescrits et l'intervention européenne	61
TITRE II LE FINANCEMENT ET L'AMORTISSEMENT DES NAVIRES	63
CHAPITRE I FINANCEMENT ET AMORTISSEMENT DES NAVIRES AVANT 2006	63
SECTION 1. LE RÉGIME DE L'ARTICLE 39 CA DU CGI	64
I. Les avantages du dispositif	64
II. Le succès du dispositif	67
SECTION 2. L'INTERVENTION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE	67
I. Les raisons de l'ouverture de la procédure formelle d'examen	68
II. Les résultats de l'examen	68

CHAPITRE II LES NOUVELLES DISPOSITIONS EN MATIÈRE DE FINANCEMENT	70
SECTION 1. LE NOUVEAU REGIME DU GIE FISCAL	70
SECTION 2. DES RESULTATS MEDIOGRES	71
CONCLUSION GENERALE	74
ANNEXES	80
ANNEXE 1	81
ANNEXE 2	93
ANNEXE 3	95
TABLE DES MATIERES	97

RESUMÉ

La fiscalité est un art, produit d'un dosage minutieux entre prélèvements nécessaires au fonctionnement d'un état, applicabilité et équité des mesures, et préservation de l'efficience économique des entreprises françaises.

Cet équilibre est d'autant plus délicat lorsqu'il concerne un secteur aussi important que celui du transport maritime, industrie nationale majeure aujourd'hui en proie à une concurrence internationale exacerbée.

Il n'en demeure pas moins que cette problématique est examinée avec attention par la France qui, pour favoriser la compétitivité des transporteurs maritimes nationaux, s'assure de disposer d'un environnement fiscal compétitif. Ce mémoire a pour objectif de regrouper, présenter et analyser les différents outils fiscaux mis à la disposition des transporteurs maritimes français de marchandises afin d'assurer leur compétitivité au niveau international.

SUMMARY

Taxation remains a sensitive art, a meticulous combination between collecting the taxes required to ensure the good functioning of the State, the applicability and fairness of the measures and the protection of the competitiveness of national companies.

The balance is even more sensitive when it concerns such an important economic area as maritime transport, a major industry in France which faces a fierce international competition.

Having said that, we note that France is deeply concerned about this problematic, and accordingly offers specific taxation measures to ensure that national carriers remain competitive on an international scale. This report brings together, presents and analyzes the various taxation measures which remain at the disposal of the French maritime goods carriers.